



**Universidad de Concepción
Campus Los Ángeles
Escuela de Ciencias y Tecnología
Departamento de Gestión Empresarial-
Carrera de Auditoría**

Tributación de los Servicios Digitales.

**Seminario presentado a la Carrera de Auditoría de la Universidad de
Concepción para optar al grado académico de Licenciado en Contabilidad y
Auditoría y al título profesional de Contador Auditor.**

| | | |
|-----------------------------|----------|-----------------------------------|
| Seminarista | : | Bárbara B. Rivas Rodríguez |
| Profesor Coordinador | : | Fernán Vásquez González |
| Profesor Guía | : | Alejandro E. Elgueta Suazo |
| Profesor Informante | : | Fernán Vásquez González |

Los Ángeles, diciembre 2018

Agradecimientos.

Primero dar gracias a Dios por darme la oportunidad de llegar hasta esta instancia tan importante en este proyecto profesional, también dar las gracias a cada una de las personas que me acompañaron durante este proceso, en primer lugar, a mi familia, que gracias a ellos también pude lograr cumplir esta meta tan importante, por otra parte, a mis amigos que estuvieron en cada instancia, buena o mala, apoyándome de forma constante para no decaer, que hicieron que más agradable el camino para poder llegar hasta este momento. Dar gracias también, a mi profesor guía Alejandro Elgueta, gracias por su apoyo y confianza, si no me hubiese entregado las herramientas necesarias, no hubiese podido realizar este seminario, fue un pilar fundamental para lograr hacer todo este trabajo. A cada uno de los profesores que me entregaron las herramientas para poder lograr ser una buena profesional, por cada concejo y cariño que recibí de ellos, a cada una de las secretarías que con tanto cariño nos recibían, gracias por su entrega y dedicación. Gracias a la Universidad de Concepción por darme la instancia de ser parte de ustedes, y por cada herramienta que me brindaron.

Esto fue solo el inicio de la travesía, aún queda mucho por aprender, esperando lograr y poder ejercer con cada uno de los valores que nos han enseñado durante los años de instancia junto a ustedes, sobre todo con humildad.

“Y habiendo esperado con paciencia, alcanzó la promesa”

Hebreos 6:15

Bárbara Rivas Rodríguez

Índice.

| | |
|--|----|
| FUNDAMENTACIÓN EL TEMA. | 8 |
| METODOLOGÍA DE TRABAJO. | 9 |
| OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS. | 10 |
| Objetivos Generales..... | 10 |
| Objetivos Específicos. | 10 |
| LIMITACIONES DEL ALCANCE DEL TRABAJO. | 10 |
| INTRODUCCIÓN. | 11 |
| CAPÍTULO I | |
| COMERCIO ELECTRÓNICO Y SERVICIOS DIGITALES. | |
| 1. Introducción..... | 13 |
| 2. Historia del comercio electrónico..... | 14 |
| 2.1 Clasificación del comercio electrónico..... | 17 |
| 3. Tipos de servicios electrónicos que han surgido..... | 21 |
| 3.1. Buscadores..... | 21 |
| 3.2. Correo electrónico..... | 22 |
| 3.3. Páginas Web. | 24 |
| 3.4. Sitios webs. | 24 |
| 3.5. Aplicaciones. | 24 |
| CAPÍTULO II | |
| TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL COMPARADA DE LOS SERVICIOS DIGITALES. | |
| 1. Introducción..... | 32 |

| | |
|---|-----------|
| 2. Criterios establecidos por la OCDE. | 34 |
| 2.1 El Establecimiento Permanente. | 35 |
| 2.2 Presencia Física Efectiva. | 41 |
| 3. Tributación en la Unión Europea. | 45 |
| 3.1. Introducción. | 45 |
| 3.2. Régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica. | 46 |
| 3.3. Obligaciones para no establecidos que presten servicios digitales. | 48 |
| 4. Tributación en Argentina. | 50 |
| 4.1. Impuesto al valor agregado. | 50 |
| 5. Tributación de Colombia. | 62 |
| CAPÍTULO III | |
| ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY CHILENO. | |
| 1. Introducción. | 66 |
| 2. Elementos básicos del impuesto. | 68 |
| 2.1 Sea un impuesto específico. | 69 |
| 2.2 Sea un impuesto indirecto. | 69 |
| 2.3 Que sea sustitutivo. | 70 |
| 2.4 Se aplicará sobre servicios digitales. | 71 |
| 2.5 Prestadas por domiciliados o residentes en el extranjero. | 72 |
| 2.6 Que el servicio sea utilizado en Chile. | 73 |
| 2.7 Sea utilizado por personas naturales. | 73 |
| 3. Hecho Gravado. | 75 |
| 4. Tasa impositiva. | 84 |
| 5. Base imponible. | 85 |

| | |
|-----------------------------|----|
| 6. Contribuyente..... | 86 |
| 7. Agentes retenedores..... | 87 |

CAPÍTULO IV

COMPARACIÓN TRIBUTARIA.

| | |
|---|----|
| 1. Introducción..... | 92 |
| 2. Comparación del proyecto con criterios OCDE..... | 93 |
| 3. Comparación con legislación de Argentina..... | 96 |

| | |
|--------------------------|-----------|
| CONCLUSIONES..... | 99 |
|--------------------------|-----------|

| | |
|--------------------------|------------|
| BIBLIOGRAFÍA..... | 101 |
|--------------------------|------------|



Índice de Tablas.

| | |
|--|----|
| Tabla N°1. 1: "Diferencias entre modalidades de Comercio Electrónico"..... | 17 |
| Tabla N°1. 2: "Buscadores a través de la Historia". | 21 |
| Tabla N°1. 3: "Aplicaciones de Redes Sociales". | 25 |
| Tabla N°1. 4: "Aplicaciones de Compra y Venta". | 26 |
| Tabla N°1. 5: "Aplicaciones de Transporte"..... | 26 |
| Tabla N°1. 6: "Aplicaciones de Alojamiento". | 27 |
| Tabla N°1. 7: "Aplicaciones de Música"..... | 27 |
| Tabla N°1. 8: "Aplicaciones de Videos y Películas"..... | 28 |
| Tabla N°1. 9: "Aplicaciones de Imágenes y Fotografía". | 28 |
| Tabla N°1. 10: "Aplicaciones de Salud Física". | 29 |
| Tabla N°1. 11: "Aplicaciones de Lectura". | 29 |
| Tabla N°1. 12: "Aplicaciones de Juegos". | 30 |
| Tabla N°1. 13: "Aplicaciones de Almacenamiento". | 30 |
| Tabla N°3. 1: "Clasificación de algunos Servicios Digitales". | 84 |
| Tabla N°4. 1: "Condiciones Tributarias Marco de Ottawa: Principios"..... | 93 |
| Tabla N°4. 2: "Comparación con principios OCDE". | 94 |
| Tabla N°4. 3: "Comparación Tributaria entre Chile y Argentina". | 97 |

Índice de Figuras.

| | |
|--|----|
| Figura N°1. 1: "Comercio electrónico Directo"..... | 19 |
| Figura N°1. 2: "Comercio electrónico Indirecto" | 20 |
| Figura N°3. 1: "Elementos básicos del Impuesto" | 68 |
| Figura N°3. 2: "Hecho Gravado: Intermediación Digital" | 76 |
| Figura N°3. 3: "Hecho Gravado: Entretenimiento digital" | 79 |
| Figura N°3. 4: "Hecho Gravado: Publicidad en el exterior"..... | 81 |
| Figura N°3. 5: "Hecho Gravado: Almacenamiento de datos"..... | 83 |
| Figura N°3. 6: "Ejemplo de cálculo del Impuesto"..... | 85 |
| Figura N°3. 7: "Período tributario del Impuesto"..... | 88 |



FUNDAMENTACIÓN EL TEMA.

En la actualidad, las innovaciones tecnológicas han permitido el surgimiento de una serie de plataformas digitales que ofrecen diversos tipos de servicios por medios tecnológicos. Estos servicios, en su mayoría son prestados por empresas que se sitúan fuera del territorio nacional. Por consiguiente, es de interés examinar cuál sería la normativa tributaria a aplicar en cada uno de los impuestos que se puedan generar.

Además, dado que las tecnologías de la información van a continuar creciendo, es importante estudiar, cómo se va a regular, desde el punto de vista tributario, este tipo de actividades para que no se produzcan deterioros en la recaudación fiscal ni situaciones de inequidad impositiva.

Varios países están afrontando esta misma problemática, por tanto, han generado o están estudiando cambios a sus regulaciones fiscales internas. De la misma forma, varios organismos internacionales han establecidos criterios para llevar a cabo estas regulaciones. En el presente trabajo, se analizará los principios establecidos, al respecto, por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

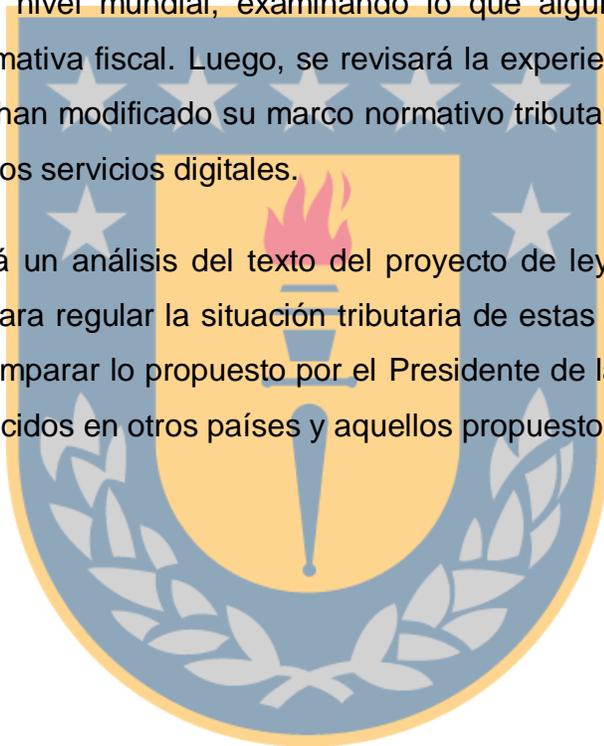
Esta revolución tecnológica nos obliga a adaptarnos, instruir y aplicar nuevas normativas, en este caso especial, obligaciones tributarias, para estos tipos de servicios y/o las empresas que los prestan, se lleven a cabo bajo un principio de equidad tributaria.

METODOLOGÍA DE TRABAJO.

La metodología que se aplicará en este seminario será según el método de análisis-síntesis. Este consiste en la separación y estudio independiente de cada una de las partes del tema a investigar, para lograr la relación entre ellas, como también, para conectar todas las partes en su totalidad, generando nuevos criterios, procesos y argumentaciones.

Lo primero, será estudiar el crecimiento que han tenido las plataformas digitales, describiendo el servicio que cada una de estas realizan. Se analizará el impacto que éstas han producido a nivel mundial, examinando lo que algunos países han implementado a su normativa fiscal. Luego, se revisará la experiencia comparada de algunos países que han modificado su marco normativo tributario para abordar el problema de los nuevos servicios digitales.

Finalmente, se realizará un análisis del texto del proyecto de ley que ingresó el gobierno al Congreso para regular la situación tributaria de estas plataformas. De esta forma, se podrá comparar lo propuesto por el Presidente de la República con los lineamientos establecidos en otros países y aquellos propuestos por la OCDE.



OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS.

Objetivos Generales.

- Analizar el proyecto de ley de tributación de los servicios digitales propuesta por el gobierno en el mensaje presidencial del 23 de agosto de 2018.

Objetivos Específicos.

- Describir la trayectoria reciente del comercio digital y de los servicios digitales prestados por distintos tipos de plataformas.
- Describir los tipos de servicios tecnológicos que se encuentran en la red y mencionar algunas plataformas según el servicio que prestan.
- Analizar la regulación tributaria de los servicios digitales en otros países de la región.
- Analizar el tratamiento tributario dispuesto según el proyecto de ley del ejecutivo para los servicios digitales.

LIMITACIONES DEL ALCANCE DEL TRABAJO.

Los puntos que van a limitar este seminario, son en primer lugar, que la regulación tributaria en el país está en proceso de debate en el Congreso Nacional, ya que aún es un proyecto de ley que se está estudiando y, en segundo lugar, es la poca experiencia comparada respecto a la regulación tributaria, ya que es un tema que se está estudiando hace muy poco tiempo a nivel mundial.

INTRODUCCIÓN.

De un tiempo hasta ahora, los avances en la tecnología han sido fundamentales en la modificación de la sociedad, mercado, y en la forma de producir y relacionarse entre individuos. Uno de estos avances es la economía digital, la cual en gran parte se basa en lo que son las plataformas digitales, las cuales conectan y prestan servicios a diferentes agentes en mercados virtuales.

Estas herramientas se han convertido en una parte esencial para las personas, ya que estas permiten el acceso a menores precios de una mayor variedad de bienes y servicios. Sin embargo, algunas de estas plataformas, al no situarse dentro del territorio nacional, no cumplen con algunas regulaciones, una de estas son las obligaciones tributarias, lo que genera una brecha con aquellos que sí las cumplen.

Otro de los problemas es que el Estado, con respecto a los tributos y su forma de gravar el Comercio Electrónico, no puede exigir el cumplimiento de los mismos fuera del territorio nacional y debe buscar retener los impuestos a través de los medios de pago.

En este caso, veremos cómo ha crecido la economía a través del análisis de las plataformas digitales presentes en el mercado, tanto nacional como internacional; a su vez, se dará a conocer cómo otros países están adaptando su regulación tributaria. Se dará a conocer un análisis comparativo del tratamiento que cada uno implementó; y dar a conocer como nuestro país pretende abordar el mismo problema.



Capítulo I
Comercio electrónico y servicios
digitales.

1. Introducción.

Hoy en día vivimos en un mundo cambiante y de constante evolución. El avance de las Tecnología de Información y Comunicación (TIC), ha llevado a que nuestra vida cotidiana sea producto de un cambio profundo, en el cual nos pasamos mayor parte de nuestro tiempo conectados a la Red, estemos donde estemos, bien sea mediante ordenador, Tablet o teléfono o móvil. Contamos con plataformas webs viables y cada vez podemos realizar más acciones en torno a un mundo virtual, en el que no sólo navegamos, también realizamos nuestras actividades diarias.

En este nuevo entorno virtual tenemos una comunicación constante con otras personas mediante la llegada de las Redes Sociales, donde podemos compartir inclusive contenido multimedia y hasta poder disfrutar de juegos en línea en grupo, o bien ejecutar distintas Aplicaciones Web. También tenemos participación en sitios web de creación propia, como el diseño de sitios de tipo blog o álbumes fotográficos, pero también encontramos soluciones para nuestras necesidades.

Las redes mundiales de información están transformando al mundo y acercando más a la gente a través de la innovación de las comunidades mundiales, lo cual posibilita cambios en todos los ámbitos de la actividad humana, por ejemplo, la competitividad, el empleo y la calidad de vida de las naciones. Con las nuevas tecnologías, el tiempo y la distancia dejan de ser obstáculos, los contenidos pueden dirigirse a una audiencia masiva o a un pequeño grupo de expertos y buscar un alcance mundial o meramente local. Las redes mundiales de Información, como Internet, no conocen fronteras. Esta ha revolucionado cada aspecto de nuestras vidas, hasta las cosas más básicas, como lo son la comida y el vestuario.

2. Historia del comercio electrónico.

A finales de la década de los años noventa, con el desarrollo de las tecnologías de la información y la expansión de las telecomunicaciones, se fortaleció un proceso de globalización e independencia económicas, que vio el nacimiento de una forma novedosa de realizar actividades comerciales, y se creó un nuevo proceso de oferta y demanda, donde tanto oferentes como demandantes situaron sus transacciones a través de medios electrónicos, principalmente Internet; así surgieron las empresas digitales y los consumidores digitales, cuyas actividades dan vida al comercio electrónico.¹

El comercio llevado a cabo por medios electrónicos, si bien tiene sus orígenes en el comercio tradicional y adopta principios de la economía clásica, como el proceso de oferta, demanda, precio, entre otros, su naturaleza tecnológica le imprime particularidades que conllevan a estudiarlo desde sus procesos intrínsecos, y formularle principios y características propias, de tal forma que conduzcan a un sistema exitoso en cualquier ámbito que lo analice o lo pongan en función. Lo anterior es fundamental, incluso para definirlo, puesto que no podemos reducir el significado del comercio electrónico, a considerarlo sólo como una forma más de realizar los actos de comercio vía medios electrónicos; en realidad es mucho más.

Para definir de una forma simple lo que es el comercio electrónico diríamos que es la compraventa o intercambio de bienes o servicios a través de medios electrónicos. Existen diversas opiniones que consideran otros elementos que intervienen en el intercambio comercial. Algunas definiciones que pueden considerarse por sus análisis responsables son:

- La Organización Mundial del Comercio lo define como “La producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medios electrónicos”².

¹ Oropeza, Doris; Capítulo primero.

² Organización Mundial del Comercio. Definición de comercio electrónico.

- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) lo ha considerado como “El proceso de compra, venta o intercambio de bienes, servicios e información a través de las redes de comunicación³”.
- “Es el uso de las tecnologías computacionales y de telecomunicaciones que se realiza entre empresas o bien entre vendedores y computadores, para apoyar el comercio de bienes y servicios”.

Aunque cada una de las definiciones son particularmente distintas, en todas podemos distinguir dos elementos esenciales: el uso de la tecnología y el intercambio comercial. Los dos elementos señalados se centran en los siguientes puntos conceptualizados:

- 1) **La Red:** La definición se centra en el tipo de tecnología que es utilizada para la realización de la transacción: es decir, si es llevada a cabo a través de intranet, extranet, intercambio electrónico de datos (EDI) o si las transacciones se centran únicamente en Internet, teléfono, fax, y/u otros similares.
- 2) **El tipo de transacción:** En el comercio electrónico puede haber catálogo extenso de actividades, que se engloban en un espacio de actividades mercantiles.

Respecto al comercio electrónico se suelen considerar en 4 generaciones.

- **Primera Generación:** en el año de 1993 las grandes empresas perciben la importancia y comienzan a crear sus sitios web, primero de una manera en la que solo hablan de su negocio, posteriormente empezaron a realizar catálogos en la red, las páginas son estáticas y el modo de comunicación consistía en un formulario que conectaba a través del correo electrónico.

³ PROFECO; definición OCDE; ¿Qué es el comercio electrónico?

- **Segunda Generación:** Inmediatamente las empresas ya vieron la posibilidad de emplear páginas web para sus negocios surgen los centros comerciales virtuales, que consisten en una infraestructura de una tienda virtual e incluso rentaban espacios para otras tiendas que estuviesen interesadas en dar a conocer sus productos, en cuanto al medio de pago se realizaba a través de tarjetas electrónicas las cuales consisten en transferencias de dinero a través de una tarjeta bancaria en la red.
- **Tercera Generación:** Se pretende automatizar el proceso de selección y el envío de datos acerca de los productos comprados, surgen las primeras implementaciones de bases de datos junto con aplicaciones web dinámicas y de fácil interacción con el usuario, surge la publicidad “el marketing en la red” y aparecen los primeros protocolos de pago seguro a través de las tarjetas electrónicas.
- **Cuarta Generación:** El contenido ya es completamente dinámico generando a partir de una aplicación web a partir de datos suministrados por un sistema de base de datos, se cuida el diseño y aspecto del sitio empleando diseñadores gráficos especializados en su creación e informáticos para la programación del sitio web, se mejora la seguridad en el sitio y se implementan diversos nuevos mecanismos de seguridad⁴.

Como hemos podido observar el comercio electrónico no es algo nuevo, sino que se viene dando hace varios años, en donde las empresas intercambian datos a través de diferentes redes de comunicación. Hasta hace poco tiempo este tipo de comercio solo se daba en relaciones inter-empresariales por medio de redes propias, lo que era conocido como comercio electrónico tradicional.

⁴ Torres, D., & Guerra, J. (2012). Comercio electrónico.

Pero el exponencial crecimiento de Internet ha dado la oportunidad de que este tipo de comercio se extienda rápidamente por el mundo.

Examinemos las diferencias entre ambas modalidades de comercio electrónico.

Tabla N°1. 1: "Diferencias entre modalidades de Comercio Electrónico".

| Comercio Electrónico Tradicional | Comercio Electrónico en Internet |
|---|---|
| Sólo entre empresas. | Empresas-consumidores. Empresas-empresas. Empresas-administraciones públicas. Usuarios-usuarios. |
| Círculos cerrados, a menudo específicos de un sector. | Mercado mundial abierto. |
| Número limitado de participantes empresariales. | Número ilimitado de participantes. |
| Redes cerradas propias. | Redes abiertas, no protegidas. |
| Participantes conocidos y dignos de confianza. | Participantes conocidos y desconocidos. |
| La seguridad forma parte del diseño de la red. | La seguridad y autenticación son necesarias. |
| El mercado es un círculo. | La red es el mercado. |

Fuente: (Catinot, Campagnale, & Parrondo).

2.1 Clasificación del comercio electrónico.

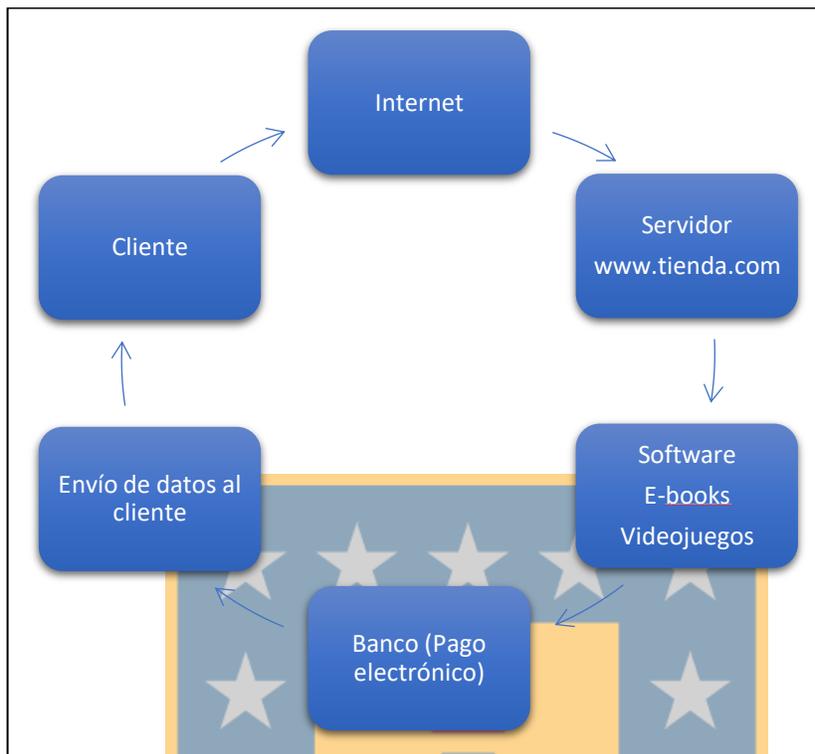
- **B2B – Business to Business (Negocio a Negocio):** Es la modalidad de comercio electrónico destinado al comercio al por mayor.
- **B2C – Business to Consumer (Negocio a Consumidor):** Los precios son usualmente menores que los que se encuentran en la calle, pero no son de al por mayor. Está enfocado a la venta en menudeo y para personas físicas.

- **C2C – Consumer to Consumer (Consumidor a Consumidor):** Es el modelo de comercio electrónico que se refiere a la venta entre consumidores individuales.
- **B2E – Business to Employee (Negocio a Empleado):** Esta modalidad está vista como un medio para el ofrecimiento de prestaciones y beneficios que la compañía puede ofrecer a sus empleados. Usualmente son tiendas virtuales que sólo pueden ser vistas en la intranet de la organización. Formas de pago on-line están disponibles junto con la disponibilidad de descuentos por nóminas u otros esquemas.
- **C2B – Consumer to Business (Consumidor a Negocio):** Es donde se realizan transacciones de negocio originadas por el consumidor final, que es quién establece las condiciones de venta a las empresas.

Otro tipo de clasificación del comercio electrónico, es también:

- **Comercio electrónico directo o comercio electrónico on-line:** Es el que tiene por objeto la transacción de bienes intangibles, en los cuales el pedido, pago y envío se producen online, siendo claros ejemplos de esta modalidad las transacciones de software y música. Permite transacciones de extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

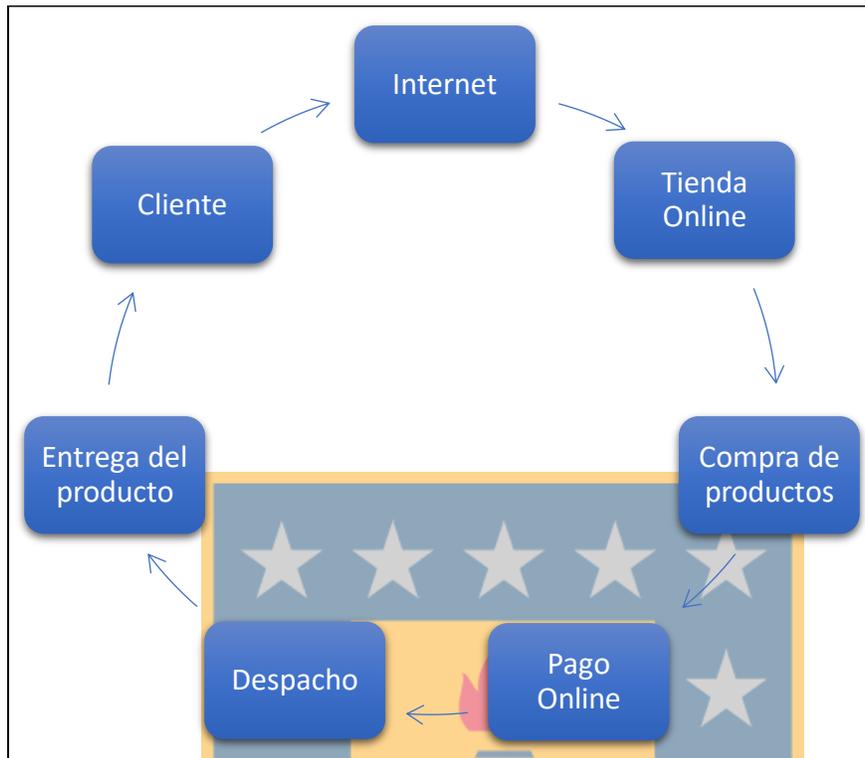
Figura N°1. 1: "Comercio electrónico Directo".



Fuente: Elaboración Propia.

- **Comercio electrónico Indirecto o comercio electrónico of-line:** Es aquel utilizado para adquisición de bienes tangibles, es decir, aquellos contenidos en un soporte material. Si bien las transacciones se realizan electrónicamente, al ser cosas y objetos tangibles deben ser enviados usando canales de distribución tradicionales.

Figura N°1. 2: "Comercio electrónico Indirecto".



Fuente: Elaboración Propia.

3. Tipos de servicios electrónicos que han surgido.

A través de la historia, y la aparición de Internet, han surgido diversos tipos de servicios electrónicos, los cuales han facilitado el diario vivir de las personas en distintos aspectos. A continuación, mencionaremos algunos de estos según su aparición.

3.1. Buscadores.

Antes de la llegada de los ordenadores e Internet para buscar alguna información debíamos recurrir a revistas, guías telefónicas físicas o recortes de periódicos antiguos.

Por regla general, cuando hablamos de buscadores pensamos en primer lugar en el gran Google, pero existen más motores de búsqueda que pueden adaptarse a cada una de nuestras necesidades.

La historia de los buscadores, tal como los entendemos hoy en día, no se remonta más allá de 1994. Estos tienen su nacimiento a partir de proyectos universitarios en los que el motor de búsqueda o araña era el punto central de su funcionamiento⁵.

3.1.1. Cronología.

A continuación, se mencionarán algunos de los buscadores más conocidos que han surgido a través de la historia.

Tabla N°1. 2: "Buscadores a través de la Historia".

| Buscador | Año | Descripción |
|----------|------|---|
| | 1994 | Nació como un proyecto universitario. Fue en su origen un buscador independiente con su propia base de datos y muestra los resultados de la publicidad en las distintas áreas de la página. A mediados de 1995 su creador Brian Pinkerton vendió el motor de búsqueda a AOL y a fines de 1996 este fue adquirido por Excite! Aún está disponible como metabuscador que combina búsquedas de otros motores de búsqueda (Google, Yahoo, entre otros). |

⁵ Historia de los Buscadores, (2011).

| | | |
|---|------|--|
|  | 1995 | Es principalmente un directorio Web. Está basada en sitios Web propuestos por usuarios y no por los encontrados por Robot o Spider. Durante muchos años, fue el líder en búsquedas y poco a poco se fue haciendo como un portal que ofreció diversos servicios. |
|  | 1997 | Nació como un proyecto de investigación universitaria de dos alumnos. Se trata del más popular buscador que existe en Internet. Más del 90% de los usuarios de la red utilizan su servicio. Su principal objetivo es buscar textos en las páginas web, en lugar de otros tipos de datos. |
|  | 1997 | La idea que dio lugar a este buscador fue la capacidad de responder preguntas realizadas en lenguaje natural. Fue el primer buscador comercial del tipo pregunta-respuesta desarrollado para WWW. |
|  | 2009 | Este buscador tiene como meta organizar las búsquedas de tal manera que navegar sea muy fácil para el usuario. Es el buscador oficial de Microsoft y se caracteriza por tener una imagen de fondo atractiva. Tiene por objetivo facilitar las búsquedas, de manera instantánea, y mostrando el resultado más útil y preciso posible. |

Fuente: Elaboración Propia

3.2. Correo electrónico.

El correo electrónico o también llamado e-mail es un servicio de red que permite a los usuarios enviar y recibir mensajes mediante redes de comunicación electrónica. Hay que tener en cuenta que hoy en día es muchas veces un requisito indispensable para abrir otro tipo de cuentas, ya sea para hacer compras en un establecimiento en línea, una red social, mensajería instantánea, foros de discusión, y otros.

3.2.1. Inicios del correo electrónico.

Su origen se da antes que el Internet, en el año 1965 cuando el Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT) logró crear el primer sistema de correos electrónicos en el cual eran enviados correos a diferentes usuarios en el mismo ordenador, esto ocurría ya que para ese momento no se conocía aún las redes de computadora.

El primer mensaje de correo electrónico enviado a través de la red se hizo por medio de la red ARPANET en el año 1971, y tenía solo contenido de texto, la característica de este envío es que se hizo con dos computadoras, una junto a la otra. Gracias a este experimento, empezaron a surgir ideas sobre el correo electrónico, y fue Ray

Tomlinson el encargado de experimentar con el protocolo CYPNET para enviar mensajes por medio de red, que en ese tiempo solo permitían comunicación entre los usuarios de un mismo computador.

En esa misma época, Ray Tomlinson incorporó el uso de la arroba (@), como elemento de división entre el nombre del usuario y la computadora en que estaba la cuenta del usuario que oficia como destinatario. Con los sistemas anteriores no era necesario especificar la máquina de destino porque toda la información que se transmitía era de manera local; pero con ese nuevo sistema era necesario distinguir el correo local del correo de red⁶.

3.2.2. Características del Correo electrónico.

El correo electrónico a tenido una variedad de cambios y con ello se han integrado nuevas mejoras que lo caracterizan, pero, sin perder su cualidad principal que es enviar y recibir mensajes de cualquier índole (texto, imágenes, videos, documentos, entre otros).

Entre sus características principales se encuentran:

- Rápido y accesible en el cual es posible consultar y acceder desde cualquier computadora o equipo con esta función.
- Permite enviar datos adjuntos como lo son los archivos, imágenes, videos, audios, entre otros.
- Económico, ya que se puede hacer uso de este servicio de forma gratuita en cualquier parte del mundo.
- Es universal, porque permite a los usuarios comunicarse a cualquier distancia en cualquier país del mundo.
- Cada persona puede crear su propia cuenta de correo.

⁶ (Correo electrónico: Historia, características, importancia y más.)

3.3. Páginas Web.

Esta es una unidad básica de la WWW (World Wide Web), la cual posee como característica ser un documento electrónico que contiene información específica de un tema en particular, ya sea profesional, personal, de servicios o de información. Esta se encuentra almacenada en un servidor conectado a Internet el cual publica esta página en la web.

Dentro de la misma podemos encontrar texto, imágenes, documentos y archivos que son combinados para generar en la página una dinámica especial y que sea mayormente atractiva para el usuario de Internet, atrapándolo y llevándolo a navegar por ella a través de los hipervínculos.

3.4. Sitios webs.

Se suele confundir Páginas web con sitio web y, aunque estemos acostumbrados a referirnos a ellos como sinónimos, no son lo mismo. El sitio web es un conjunto de archivos electrónicos que contiene páginas web referentes a un tema en particular. Este incluye una página de inicio o home page.

3.5. Aplicaciones.

El mercado de las aplicaciones móviles no para de crecer. Son muchas las empresas que no quieren dejar de pasar la oportunidad de unirse a este negocio y crear una aplicación que dé respuesta a sus necesidades. Sin embargo, la mayoría desconocen que tipos de aplicaciones móviles existen y cuál es la mejor para ellos.



3.5.1. Clasificación de aplicaciones.

Hoy en día la función que más realizan las aplicaciones son la de entregar servicios de forma digital, a continuación, se mencionarán algunas de las más conocidas.

Están las aplicaciones de interacción humana a través de tecnologías, su uso puede ser de forma gratuita, pero también algunas tienen funciones Premium, por las cuales el usuario para optar a ellas debe realizar un desembolso.

Tabla N°1. 3: "Aplicaciones de Redes Sociales".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|---------------------------|---|
| | USO |
| REDES SOCIALES | |
| Facebook | Su descarga es de forma gratuita, pero en su uso, tiene algunas funciones por la cuales se debe pagar. |
| Messenger | Su descarga y uso de la aplicación son gratuitos. |
| Twitter | Su descarga y uso de la aplicación son gratuitos. |
| Instagram | Su descarga y uso son gratuitos, pero tiene una función ("Pagos") para realizar compras dentro de la app, para lo cual se debe enlazar una tarjeta de crédito o débito. |
| Snapchat | Ofrece productos de paga. |
| WhatsApp Messenger | Gratuito. |
| WhatsApp Business | Pago para ciertas funciones que se realicen en la app. |
| Skype | Pago por recarga de crédito de Skype. |
| Tinder | Ofrece funciones de paga. |

Fuente: Elaboración Propia.

Están también las aplicaciones de compra y venta, las cuales en su mayoría el único desembolso se realiza al momento de la compra, pero no por el uso de la aplicación.

Tabla N°1. 4: "Aplicaciones de Compra y Venta".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|-------------------------|--|
| | USO |
| COMPRA Y VENTA | |
| Amazon | Su descarga es gratuita, y su uso también tiene la opción de paga, para funciones extras. |
| Ebay | Su descarga y uso es de forma gratuita. |
| Aliexpress | Su descarga y uso es de forma gratuita |
| Yapo | Su descarga es gratuita, pero para mejorar algunas funciones de uso se debe realizar pago. |
| PedidosYa | La descarga y uso de la aplicación es de forma gratuita. |
| Glovo | La descarga y uso de la aplicación es de forma gratuita. |

Fuente: Elaboración Propia.

Otro tipo de aplicaciones son las de transporte, las cuales son gratuitas, su único desembolso es al hacer uso del servicio de transporte.

Tabla N°1. 5: "Aplicaciones de Transporte".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|-------------------------|---|
| | USO |
| TRANSPORTE | |
| Uber | Su descarga es gratuita y el único desembolso que debe hacer el cliente es cuando finaliza el servicio. |
| Cabify | Su descarga es gratuita y el único desembolso que debe hacer el cliente es cuando finaliza el servicio. |

Fuente: Elaboración Propia.

Las aplicaciones de alojamiento, el coste que pueden generar para el usuario es una comisión por la reserva de la estadía, pero solo algunas.

Tabla N°1. 6: "Aplicaciones de Alojamiento".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|-------------------------|--|
| | USO |
| ALOJAMIENTO | |
| Airbnb | Su descarga es gratuita, pero al momento de hacer la reserva la aplicación cobra una comisión. |
| Booking.com | La descarga y uso de la aplicación es de forma gratuita. |
| Trivago | Su descarga y uso son de forma gratuita. |

Fuente: Elaboración Propia.

Las aplicaciones de música en su mayoría se pueden utilizar de forma gratuita, pero a su vez con acceso a Internet, pero también tienen sus opciones Premium las cuales les permite que puedan hacer uso de estas sin esta conexión y también sin publicidad.

Tabla N°1. 7: "Aplicaciones de Música".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------|---|
| | USO |
| MÚSICA | |
| Spotify Music | Se puede usar de forma gratuita o cuenta Premium que ofrece más funciones y otra experiencia de uso. |
| iTunes | Es una aplicación de Apple y su coste es cuando se quiere adquirir la música, películas, entre otros. |
| Google Play Music | Para hacer uso de esta aplicación se deben comprar las canciones que quiero escuchar. |

Fuente: Elaboración Propia.

Las aplicaciones de películas y videos, su desembolso se realiza al momento de la suscripción o descarga de estos servicios.

Tabla N°1. 8: "Aplicaciones de Videos y Películas".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|------------------------------|---|
| | USO |
| VIDEOS/PELÍCULAS | |
| YouTube | Su descarga es gratuita, pero tiene funciones de paga. |
| Netflix | Su descarga es gratis, pero para hacer uso del servicio se debe suscribir a algunos de los planes que ofrece. |
| Google Play Películas | Se debe realizar pago para ver las películas que ofrece. |

Fuente: Elaboración Propia.

En las aplicaciones de este tipo, su desembolso se realiza al momento de querer adquirir otro tipo de funciones que ofrece la aplicación.

Tabla N°1. 9: "Aplicaciones de Imágenes y Fotografía".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|----------------------------|---|
| | USO |
| IMÁGENES/FOTOGRAFÍA | |
| Flickr | Su descarga es gratuita, y también su uso puede ser gratis, pero también tiene la opción Pro para tener otro tipo de funciones. |
| Pinterest | Su descarga y funcionamiento son de forma gratuita. |
| Adobe Photoshop | Su descarga es de forma gratuita, pero para obtener algunos funcionamientos se deben realizar pagos. |
| VSCO | Su descarga es de forma gratuita, pero para obtener algunos funcionamientos se deben realizar pagos. |
| Go Pro | Su descarga es de forma gratuita, pero para obtener algunos funcionamientos se deben realizar pagos. |

Fuente: Elaboración Propia.

En las aplicaciones de salud física, para obtener otras funciones se debe desembolsar.

Tabla N°1. 10: "Aplicaciones de Salud Física".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|-------------------------|--|
| | USO |
| SALUD FÍSICA | |
| Runtastic | Su descarga es de forma gratuita, pero para obtener algunos funcionamientos se deben realizar pagos. |
| Google Fit | Su descarga y uso es de forma gratuita. |
| Pacer | Su descarga es de forma gratuita, pero para obtener algunos funcionamientos se deben realizar pagos. |

Fuente: Elaboración Propia.

Con las aplicaciones de libros, para hacer uso de estas se debe realizar las compras de estos libros.

Tabla N°1. 11: "Aplicaciones de Lectura".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------|--|
| | USO |
| LIBROS | |
| Wattpad | Su descarga es gratuita, pero para optar por opciones Premium se debe hacer desembolsos. |
| Apple Books | Su descarga y uso es gratis, los desembolsos se hacen al adquirir un libro. |
| Google Play Books | En esta aplicación el desembolso se realiza al comprar los libros. |
| Scribd | Su descarga es gratuita, pero se debe pagar una membresía para poder leer los libros, documentos, entre otros. |

Fuente: Elaboración Propia.

Existen aplicaciones y plataformas de juego, algunos se pueden descargar de forma gratuita o se pueden comprar para obtenerlos.

Tabla N°1. 12: "Aplicaciones de Juegos".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|-------------------------|--|
| | USO |
| JUEGOS | |
| Xbox | Esta plataforma entrega un sin fin de juegos, y para adquirirlos se debe realizar pagos. |
| PlayStation | Esta plataforma entrega juegos de forma gratuita y también ofrece juegos de paga. |
| Minecraft | Para su descarga y para obtener otros beneficios, se deben realizar pagos. |

Fuente: Elaboración Propia.

En las aplicaciones de almacenamiento, su coste es cuando el usuario quiere ampliar su espacio de almacenamiento en la nube.

Tabla N°1. 13: "Aplicaciones de Almacenamiento".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|-------------------------|--|
| | USO |
| Dropbox | Para acceder a más espacio de almacenamiento se deben adquirir a planes de paga. |
| iCloud | Es una aplicación de Apple, y para poder adquirir más espacio de almacenamiento se debe pagar una cuota mensual. |
| Google Drive | Para acceder a más espacio de almacenamiento se deben adquirir a planes de paga. |
| OneDrive | Para acceder a más espacio de almacenamiento se deben adquirir a planes de paga. |

Fuente: Elaboración Propia.



Capítulo II

Tributación Internacional comparada
de los Servicios Digitales.

1. Introducción.

Como se ha mencionado anteriormente, en fechas recientes la actividad comercial realizada a través de medios electrónicos, se encuentra en una etapa plena de expansión y constante evolución, impactando no sólo a nivel nacional, sino de igual forma en el plano internacional. Como consecuencia de ello, y por lo que se refiere a la materia tributaria, comienzan a aparecer una serie de problemas en torno a esta actividad, concentrándose estas complicaciones principalmente en el ámbito de regulación y fiscalización.

Debe tenerse en cuenta que con esto las empresas de un determinado Estado ven ampliado su margen de actuación, por lo que ya no se puede pensar en que su actividad se va a ejercer en un solo país, sino que, lo que se pretende mediante la utilización de estas tecnologías, es realizar transacciones con consumidores en todo el mundo, por lo que las autoridades fiscales se encuentran con mayor frecuencia que empresas que no sean residentes de su país, realicen operaciones en este.

Ante esta modalidad del comercio, las soluciones normativas en materia tributaria a nivel internacional, aún se encuentran, en general, en un período de formulación de principios que han de guiar las regulaciones aplicables. Es por ello que, con objeto de brindar neutralidad, equidad y seguridad jurídica a los sujetos involucrados, resulta conveniente llevar a cabo un análisis de las tendencias que van siendo adoptadas por Organismos Internacionales para regulación internacional de la fiscalidad de los servicios digitales.

Derivado de la naturaleza de los medios electrónicos empleados en esta modalidad del comercio, resulta condicionante establecer el lugar en donde se realiza la transacción, ya sea la prestación de un servicio o alguna otra operación comercial, así como determinar de dónde se obtiene la renta, lo que trae como resultado dificultades para establecer cuál es el Estado competente para ejercer su facultad recaudadora, dada la deslocalización de las empresas.

Consecuencia de lo anterior, encontramos la dificultad para el reconocimiento de los agentes económicos involucrados en las transacciones, ya sean personas físicas o jurídicas, que obtienen la renta, toda vez que es común utilizar seudónimos o sistemas de encriptado, a esto hay que unir la dificultad de localización e identificación del instrumento informático mediante el que realizan su operación.

Otra problemática que se ha puesto de manifiesto para regulación de la tributación internacional, es la identificación del lugar de ejercicio de la actividad empresarial cuando en la transacción intervienen sujetos situados en diversas jurisdicciones fiscales, pues vuelen a surgir dudas sobre el reparto de la soberanía tributaria.

Por otro lado, y no menos trascendente, se encuentra la dificultad a la hora de calificar las operaciones y las rentas obtenidas en virtud del comercio electrónico, ya que, al tratarse, en algunos casos, de productos digitalizados, resulte posible plantearse si se trata de rentas empresariales, de cánones, o bien, si estamos hablando de entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

La importancia de la calificación de las rentas obtenidas por la realización de transacciones electrónicas, se basan en el diferente tratamiento fiscal que pudiera corresponder en función de que nos encontremos ante la venta o la cesión de uso de determinado bien. No obstante, los problemas derivados de esta calificación, se generan en el ámbito del comercio internacional, pues de la calificación de la operación como compraventa o prestación de servicios se puede hacer depender el sometimiento a la soberanía fiscal de uno u otro Estado.

Es por ello que es necesario estudiar los tratamientos tributarios de algunas legislaciones que ya han estudiado e implantado este nuevo sistema de tributos para los servicios digitales.

2. Criterios establecidos por la OCDE.

Los retos que la economía digital propone a los sistemas tributarios de cada país se pueden agrupar en tres grupos:

- I. La facilidad de los negocios para generar ingresos sin la condición de la presencia física. Esto pone en problemas a las normas tributarias que dependen de la presencia física para determinar la obligación tributaria.
- II. Los negocios involucran a los usuarios, a través de redes sociales, para obtener sugerencias de parte de ellos, y con esto muchas veces, se involucran en el diseño de los bienes y servicios. El problema es cómo se asignará y evaluará dicho aporte.
- III. Como el proveedor suele no tener presencia física en las transacciones, esto dificulta de la recaudación de los tributos en el territorio del consumo.

El Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE reconoce que el comercio electrónico formula cuestiones relevantes para las autoridades fiscales. Sin embargo, ha manifestado una serie de principios para la elaboración de un marco tributario del comercio electrónico, los cuales son⁷:

Neutralidad: La tributación debe seguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio electrónico y las convencionales. Las decisiones comerciales deben basarse en consideraciones económicas, no sólo tributarias.

Eficiencia: El costo de las obligaciones fiscales para el contribuyente, así como los gastos administrativos para las autoridades tributarias, deberían ser minimizados lo más posible.

⁷ OCDE. (2014). Acción 1: Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.

Seguridad y simplicidad: Las normas tributarias deben ser claras y simples, de modo el contribuyente se pueda anticipar a las consecuencias fiscales; con esto debe saber cuándo, cómo y dónde deberán cumplir sus obligaciones tributarias.

Efectividad y justicia: La tributación debería producir la recaudación justa en el momento oportuno. Debe reducir la evasión y la elusión, y para esto se deben proporcionar medidas para contrarrestarlas.

Flexibilidad: Los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos, y se deben asegurar de ir al día con respecto a los avances tecnológicos y comerciales.

Se ha manifestado que sólo a través del respeto a estos principios, se podrá adoptar un modelo de tributación del comercio electrónico no discriminatorio que sea capaz de preservar la soberanía fiscal de los Estados, así como de asegurar un reparto equitativo de la base imponible entre los mismos y evitar situaciones de doble imposición.

2.1 El Establecimiento Permanente.

Uno de los principales conflictos que surgen como consecuencia de llevar a cabo operaciones económicas a través de medios electrónicos, son los relativos a la determinación de las residencias fiscales de los sujetos que intervienen en las mismas, principalmente cuando corresponden a Estados diferentes.

En un primer supuesto, encontramos la figura del vendedor o prestador de servicios, que cobra importancia en el momento en que se pretende determinar su residencia cuando lleva a cabo dicha transacción de bienes o servicios a través de redes electrónicas cuando puede operarlas desde cualquier lugar del mundo en el que esté ubicado. Desde la perspectiva tributaria, esta circunstancia complica el hecho de determinar las normas fiscales de uno u otro país que se le resultarían aplicables.

Efectivamente, este criterio de residencia tiene diversas implicancias en la materia tributaria, fundamentalmente, el fijar el lugar desde el que un operador económico

está desarrollando su actividad comercial, teniendo por finalidad la determinación del Estado al que corresponderá someter a gravamen las rentas derivadas del ejercicio de tal actividad.

En un segundo supuesto, encontramos como criterio tributario para gravar las rentas, la aplicación del principio fuente de riqueza, correspondiente a ambos, a los principios básicos de asignación impositiva internacional. Los cuales encuentran su explicación en el principio personalista y del principio de territorialidad. El primero implica la tributación de la renta mundial obtenida por el contribuyente en el Estado con el que presente una conexión de carácter subjetivo, ya sea residencia o nacionalidad. El segundo supone la tributación en un Estado de determinadas rentas por concurrir en las mismas una circunstancia de carácter objetivo, como es el haber sido generadas en dicho Estado.

En este orden de ideas, el principio de establecimiento permanente, se presenta entre las dos instituciones comentadas en los párrafos que anteceden, surgiendo ante la problemática para calificar o sujetar a gravamen, la renta generada en un Estado o dudas en cuanto a la localización de la plaza en donde se realizó la operación que dio origen a la riqueza.

En términos generales, podemos ubicar a un establecimiento permanente, como aquella unidad económica a través de la cual un Estado residente en un determinado Estado, lleva a cabo operaciones en otro estado distinto. Sin embargo, en torno a esa primera aproximación, surgen aspectos específicos que delimitarán cuándo esa unidad económica representa un establecimiento permanente, susceptible de ser sujeto de imputación tributaria.

Ahora bien, en el ámbito del comercio electrónico, la cuestión se centra, por tanto, en determinar, a partir de los principios y criterios disponibles a nivel tanto de la normativa fiscal interna como internacional, aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el marco de las actividades del comercio electrónico.

En otras palabras, determinar si es que se considera que la página de Internet constituye un establecimiento permanente en el país del adquirente.

Para ello se considera necesario, primero, identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial a través de Internet; segundo, identificar la presencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente de ese no residente; y, tercero, comprobar en qué medida la actividad realizada en el Estado fuente por el no residente lo ha sido a través del establecimiento permanente, debiendo en dicho caso procederse a la imputación al no residente de las rentas obtenidas en el Estado fuente a través del establecimiento permanente.

En efecto, conforme a estas posturas, la atención se centra en la posibilidad de adaptar este concepto clásico de la fiscalidad internacional denominado establecimiento permanente, al contexto de las transacciones comerciales electrónicas, poniendo especial atención en la posibilidad de considerar como establecimiento permanente una página Web o el servidor que alberga la misma.

Así las cosas, se plantea que, en cuanto al supuesto constituido por la utilización de una página Web para la realización de operaciones comerciales, se descarta que la misma pueda constituir un supuesto de establecimiento permanente por ausencia del elemento estático. “El sitio Web no es sino una combinación de software y datos electrónicos que no constituye por sí mismo una propiedad tangible, careciendo, en consecuencia, de una localización física que pueda permitir su consideración como lugar fijo de negocios”.

El problema es hasta qué punto un servidor o una página web pueden considerarse un establecimiento permanente, o, siguiendo la definición expuesta anteriormente, pueden considerarse un “lugar fijo de actividad” a través del que se desarrolla la actividad de la empresa. En este sentido, se considera que un “lugar fijo de actividad” puede ser cualquier objeto físico que sea comercialmente adecuado para el desarrollo de la actividad económica.

Precisamente el argumento básico esgrimido para rechazar la consideración de la página Web como establecimiento permanente es que dicha página no puede ser considerada un “lugar fijo de actividad” ya que el software y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria o equipo, sino que es algo absolutamente intangible. De acuerdo con el enfoque convencional, sólo los objetos físicos adecuados para servir para el desarrollo de la actividad económica pueden constituir un lugar de actividad.

Incluso podría plantearse, desde este punto de vista, que eventualmente llegaría a existir un establecimiento permanente allí donde un cliente pueda adquirir bienes o servicios a través de una página web, con independencia de la ubicación del servidor, lo que ha permitido ya hablar del surgimiento del “establecimiento permanente virtual”.

En cualquier caso, parece que la consideración de la página web como establecimiento permanente plantearía serios problemas, como los de naturaleza técnica, derivados de la propia movilidad de los datos que configuran dicha página.

Cabe añadir los relativos a la propia delimitación del establecimiento permanente, que se refieren, en concreto, a la determinación de si sólo existe el establecimiento permanente en el país donde está situada el servidor que lo hospeda o si, en una visión más amplia, cabe suponer que el establecimiento permanente existe también en cada uno de los países desde los que se puede acceder a la página web, lo que podría comportar la existencia de establecimientos permanentes en casi todo el mundo.

Ante estos casos, las posibilidades ofrecidas por los distintos elementos tecnológicos para determinar la residencia desde la cual el proveedor o suministrador presta sus servicios, o bien, la ubicación de su servidor o página Web, adolece de serias limitaciones en todos los criterios disponibles, desde su complejidad hasta su costo.

En cuanto al requisito de fijeza, se entiende que el mismo concurre siempre que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado en el Estado de la fuente y permanezca en el mismo por un período de tiempo suficiente.

Pues bien, como logra advertirse, la exigencia del establecimiento permanente como límite al poder tributario del Estado no puede entenderse como derivación lógica del principio de residencia, sino como criterio que ha prevalecido históricamente y que, por ello mismo, puede ser relativizado en materia de comercio electrónico.

Lo anterior se desprende de que el denominado principio del establecimiento permanente no permite prejuzgar cuál es la amplitud que debe darse al correlativo concepto en un momento dado lo cual explica su evolución y adaptación, tanto en las normas internas como en las internacionales, a las nuevas operatorias comerciales que ha ido surgiendo con el paulatino incremento de las relaciones económicas internacionales, dando lugar, a su vez, a relaciones económicas de nuevo cuño. Y es obvio que el comercio electrónico, con independencia de la importancia cuantitativa que presente actualmente dentro del comercio internacional en su conjunto, implica ya un importante salto cualitativo en tal sentido.

La definición recogida por el Modelo de Convenio es el siguiente: “A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

Tomando como punto de referencia la definición general de establecimiento permanente ofrecida por el Modelo de Convenio, puede concluirse que las páginas web, o los servidores, sólo pueden constituir un establecimiento permanente si constituyen instalaciones a través de las cuales se lleva a cabo, de forma permanente y regular, la actividad empresarial.

Con todo lo anterior, podemos observar que el denominado comercio electrónico, sitúa de nuevo al Derecho internacional tributario ante sus dos principales desafíos:

la distribución equitativa del poder tributario de los Estados, evitando las situaciones de doble imposición, y la lucha contra la evasión fiscal. Lo anterior, al intentar extrapolar los principios de establecimiento permanente a los supuestos de páginas web o servidores, o bien optar por la opción de desgravación, realidades que parecen distintas.

En tal sentido, de poco serviría adecuar el concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad, “lo que pasa por su ampliación o, quizás, por su superación, si no puede posteriormente sujetarse a gravamen la renta obtenida en un entorno telemático. Así, considerar como tal a una simple página web “alojada o no en un servidor propio” puede convertirse en una vana pretensión desprovista en la práctica de toda viabilidad si resulta imposible su control al Estado de la fuente o si puede eludirse fácilmente tal calificación.

Y es que la aplicación de los criterios de establecimiento permanente a medios electrónicos de comercialización, trae aparejada una dicotomía entre regular la imposición en virtud de la residencia de quien presta el servicio, o configurarse su gravamen en virtud de la fuente de la renta, según se contrate la operación en una página Web desde la plaza del comprador.

En términos generales y a manera de conclusión, actualmente, el concepto de establecimiento permanente requiere, tanto en la normativa interna como en los convenios internacionales, un mínimo sustrato físico o personal que difícilmente puede identificarse en el uso de una simple página web, por lo que la primera conclusión que debe alcanzarse es que sólo si concurre algún vínculo de tal naturaleza con el Estado de la fuente nos encontraremos ante un establecimiento permanente.

Y esta es, como se expuso, la posición mantenida por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los trabajos que han conducido a la modificación de los comentarios al artículo 5 de su Modelo de Convenio, cuyo limitado planteamiento parece poco

discutible si tenemos en cuenta que no rebasa las fronteras del mero análisis jurídico positivo.

No obstante, lo anterior, desde un punto de vista funcional no se aprecia mucha diferencia entre la simple existencia de una página web hospedada en un servidor en cualquier Estado y la disponibilidad de un servidor en un Estado distinto del de residencia, aunque éste ya supone un cierto nexo físico con el territorio de ese Estado indicativo de un mayor grado de implantación de “establecimiento”. He aquí una sutil diferencia que es objeto de consideración por parte de la OCDE, para lo cual tiene en cuenta los criterios ya existentes en los comentarios al Modelo de Convenio en torno a la expedición de productos mediante máquinas automáticas.

Es obvio, por tanto, que el planteamiento de la OCDE es prudente y que reside todavía en aquel primer plano de encaje interpretativo del comercio electrónico en el marco jurídico vigente y, en particular, en el actual concepto de establecimiento permanente.

Con todo, la precaución mostrada, lógica y necesaria siendo el comercio electrónico un fenómeno todavía en evolución y sujeto a notables incertidumbres en cuanto a su desarrollo, no deja de mostrar una evidente fragilidad, pues bastará al sujeto pasivo, para evitar el gravamen en la fuente, con evitar el uso de servidores a su disposición en Estados distintos del de residencia a los que dirija la actividad comercial.

2.2 Presencia Física Efectiva.

Este criterio en materia de fiscalización internacional, parte de la crítica realizada por diversos sectores y países, al hecho de que se pretenda admitir la posibilidad de configurar como establecimiento permanente al servidor que hospeda una página web desde la que se desarrollan transacciones electrónicas, proponiendo como principio rector que debe considerarse como el dato realmente relevante para afirmar la existencia de un establecimiento permanente, no tanto el desarrollo de

actividades comerciales, sino a existencias de una presencia física efectiva de ese operador económico en su territorio.

La OCDE ha mantenido vigente en 2013, el siguiente texto a su artículo 5, relativo al Establecimiento Permanente, donde podrá apreciarse la necesidad para configurarlo, la presencia física del establecimiento para poder ser sujeto de tributación:

“ARTÍCULO 5: ESTABLECIMIENTO PERMANENTE⁸

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:
 - a) Las sedes de dirección;
 - b) Las sucursales;
 - c) Las oficinas;
 - d) Las fábricas;
 - e) Los talleres; y
 - f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
5. No obstante, lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa

Situación que además reitera la OCDE en los comentarios a su Modelo para evitar la doble tributación, al señalar por al que respecta al portal electrónico que una empresa mantenga en internet, que: “el ciber sitio que sea una combinación de

⁸ OCDE (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

aplicaciones informáticas – software- y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas – software- y a los datos contenidos en ella no se dé la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos”.

Sin embargo, por lo que respecta al servidor donde se aloja ese portal electrónico, la OCDE mantiene el siguiente criterio: “El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones descritas.

Por otra parte, la OCDE mantiene su pronunciamiento en el sentido de que no se requiere que ese servidor mantenga personal humano que realice la actividad clave de la empresa: “Cuando una empresa explota el equipo informático desde una +determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente, aunque en dicho lugar no se necesite personal para la actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales”.

Finalmente, la OCDE analiza en sus comentarios el supuesto de cuando una empresa renta a otra el servidor donde se aloja su portal electrónico, la cuestión aquí radica en determinar si la empresa alojante del portal constituye un agente o representante y, en consecuencia, un establecimiento permanente de la empresa alojada, a lo que responde en sentido negativo, al señalar que las empresas que

rentan sus servidores carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de las empresas que mantienen en ellos sus portales y no formarán tales contratos regularmente; o bien porque estas se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los cibernsitos de muchas empresas diferentes.



3. Tributación en la Unión Europea.

3.1. Introducción.

En la Unión Europea (UE), para los servicios prestados por vía electrónica se aplica un régimen especial de tributación indirecta. Consiste en aplicar el IVA a unos sujetos que se encuentran fuera del alcance del ámbito de aplicación territorial de la normativa, porque no son residentes a efectos fiscales de dicho país, ni tiene en ella algún establecimiento permanente.

Estos servicios son los que consisten en la transmisión de mercancía y servicios enviados, transportados y recibidos por medio de equipos de procesamiento, a través de cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, por ejemplo:

- a) Comprensión numérica y el almacenamiento de datos.
- b) Suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- c) Mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- d) Suministro y actualización de programas.
- e) Suministro de imágenes, texto, información y bases de datos.
- f) Suministro de material cultural, de entretenimiento, de ocio.

El régimen se aplica a empresarios o profesionales no establecidos en la UE. Además, son necesarios dos requisitos:

- 1) Los servicios deben de prestarse a personas que tengan la condición de consumidor, no de empresario o profesional.
- 2) Los sujetos consumidores finales del producto deben de estar establecidos en la UE, o en su caso, disponer en la UE de su domicilio o residencia habitual.

La determinación de la cuota se hará aplicando el régimen general, y únicamente se admitirá la deducción de las cuotas soportadas por entregas de bienes y

prestación de servicios cuando éstas se entiendan realizadas en el territorio español.

3.2. Régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica.

La ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó la Ley 37/1992 del Impuesto del Valor Añadido. En concreto en el apartado treinta y cinco de dicha ley estableció, conforme la Directiva 2008/8/CE y el Reglamento (UE) 1042/2013, el nuevo régimen aplicable desde 1 de enero 2015 para servicios prestados por vía electrónica, por parte de empresarios o profesionales no comunitarios, que se prestan para consumidores y usuarios **no empresarios ni profesionales establecidos en la UE.**

Dicho régimen suprimió el régimen anterior del artículo 163 bis, y se ubicó en el Capítulo XI (Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica).

Conforme a lo que establece el artículo 163 décimo octavo de la LIVA.

“los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección”.

El Reglamento de Ejecución (UE) n° 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo en lo que atañe a regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, establece en su artículo 4 apartados 1 y 2 la obligación formal de presentar al Estado Miembro de identificación, las declaraciones de IVA.

En el caso que dichos sujetos pasivos, durante el período de declaración no hayan prestado ningún servicio en ningún Estado Miembro en el marco del régimen especial, deben cumplimentar igualmente la declaración del IVA por importe nulo.

En el artículo 5 de dicho reglamento se establece una cooperación entre Estados Miembros de la UE relativa a la transferencia de la información declarada en las declaraciones efectuadas del IVA al Estado Miembro de identificación. No obstante, el Estado Miembro de identificación solo transmitirá, pero, los datos contenidos en las declaraciones de IVA, a aquellos Estados Miembros que hayan sido mencionados en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo.

El reglamento 282/2011/CE ofrece pautas sobre la aplicación de la directiva 2006/112/CE. Así, en su artículo 7 establece que dentro de lo que se considera “prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica” contemplado en la directiva, se comprenden: los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

En particular, el artículo 7.2 del Reglamento 282/2011 define, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- b) Servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- c) Servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la

realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.

e) Paquetes de servicios de internet relacionados con la información.

En el apartado 3 de dicho precepto se incluye una definición en negativo, es decir, todo lo que no entrará dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica. En particular: mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica, CD-ROM, disquetes o soportes tangibles, material impreso, CD o casetes de audio, cintas de vídeo y DVD, juegos en CD-ROM, servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico, servicios de enseñanza, servicios de publicidad, ayuda electrónica, servicios de subasta, servicios telefónicos prestados a través de Internet.

Conforme al artículo 163 décimo octavo LIVA, el régimen especial será de aplicación a las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en los números 4º y 8º del artículo 70 LIVA, deban de entenderse efectuadas en la UE.

En el artículo 70 de la ley 37/1992 presume que se consideran prestados los servicios en el territorio de aplicación del impuesto, los servicios prestados electrónicamente, cuando el destinatario no sea empresario o profesional actuando como tal, igual presunción se establece en el n° 8 respecto de los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal. En ambos casos se exige la residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación.

3.3. Obligaciones para no establecidos que presten servicios digitales.

De acuerdo con el artículo 163 décimo noveno LIVA, los deberes formales que deberán cumplir los sujetos pasivos del IVA son las siguientes:

1. Declarar al inicio, modificación o cese de sus operaciones, presentándolo por vía electrónica. Debe incluir nombre, direcciones, número de identificación

fiscal del territorio tercero ante el que tenga su sede y una declaración en la que se manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado Miembro de la Comunidad, conforme al modelo 367 IVA.

2. Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural independientemente de que haya suministrado o no servicios. La declaración se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

Debe de incluir los siguientes conceptos:

- a) Número de identificación notificado por la Administración tributaria, y por cada Estado Miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto.
 - b) El valor total, excluyendo el del IVA que grave la operación, de los servicios prestados por vía electrónica, durante el período al que se refiere la declaración.
 - c) La cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado Miembro desglosado por tipos impositivos.
 - d) El importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe de ser ingresado, en este caso, en España.
3. Ingresar el impuesto correspondiente de la declaración, expresado en (€) euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria dentro del plazo de presentación de declaración.
 4. Mantener un registro de las operaciones de servicios prestados por vías electrónicas, para que la Administración tributaria pueda comprobar si los datos del número 2 son los correctos.
 5. Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación, conforme la reglamentación del IVA.

4. Tributación en Argentina.

4.1. Impuesto al valor agregado.

Servicios Digitales prestados por residentes o domiciliados en el exterior. Al estar este tipo de servicios gravado con IVA, en este país la tasa de este impuesto es de un 21% sobre la base imponible.

4.1.1 Los servicios que califican como servicios digitales.

En virtud de la modificación operada por la ley 27.430, se incorporó el inciso e) al art. 1 de la ley 23.349, que grava la prestación de servicios digitales por sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Conforme al art. 3º, inc. M), de la ley 23.349, se entiende por servicios digitales aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo los siguientes:

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.
- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.
- El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.
- La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.

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

4.1.2 Forma de determinar si los servicios digitales son realizados en el país o en el extranjero.

Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Ante una importación de servicios digitales, cuando los prestatarios sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presume que la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en la jurisdicción en que se verifiquen los siguientes supuestos:

- 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.
- De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor de servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.

En el supuesto que los prestatarios no sean responsables inscriptos por otras obligaciones, se presumirá que existe utilización o explotación efectiva en la República Argentina cuando allí se encuentre alguno de los siguientes datos:

- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim.
- La dirección de facturación del cliente.
- La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

El hecho imponible se perfecciona en el momento en que se finalice la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, el que fuere anterior. Se considera que la prestación del servicio finaliza al vencimiento del plazo fijado para su pago.

4.1.3 La reglamentación llega de la mano del Decreto 354/2018.

El 23/04/2018 el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 354/2018, en virtud del cual se precisaron ciertos aspectos reglamentarios a efectos de lograr una correcta aplicación del impuesto al valor agregado a los servicios digitales.

En primer lugar, dispuso que el impuesto resultante se hallará a cargo del prestatario, ya sea en forma directa o a través del mecanismo de percepción.

Así pues, dispuso que cuando exista un intermediario residente o con domicilio en el país que intervenga en el pago (agentes locales), éste actuará como agente de percepción y liquidación. De existir más de un intermediario, el carácter de agente debe ser asumido por aquel que tenga el vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio digital.

En esa línea, estableció que la actuación de los agentes se determinará en función de los listados de prestadores –residentes o domiciliados en el exterior- que confeccione la AFIP⁹, los que diferencian entre:

- Aquellos prestadores cuya actividad sea exclusivamente la prestación de servicios digitales, en cuyo caso se considerará que los pagos efectuados a los mismos se corresponden con dichos servicios.
- Aquellos prestadores que no se limitan a la prestación de servicios digitales, en cuyo se entenderá que los pagos indicados corresponden a tales servicios solo cuando las operaciones reúnan las condiciones que establezca la AFIP.

La Resolución General AFIP 4240/18 establece los aspectos operativos del nuevo hecho imponible para servicios digitales.

⁹ AFIP, Administración Federal de Ingresos Públicos.

Con el dictado de la RG 4240, la AFIP confeccionó dos listados de prestadores de servicios digitales individualizados como Apartado “A” y “B”, asignándole efectos distintos.

El art. 2 estableció que cuando las prestaciones de servicios digitales sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior, que integren el listado del apartado “A” (Netflix, Spotify, Facebook, entre otros), por intermedio de entidades del país que faciliten o administren pagos al exterior, éstas deberán actuar siempre como agente de percepción y liquidación del impuesto e ingresar el monto correspondiente a la AFIP, siempre y cuando los prestatarios no revistan la condición de responsables inscriptos.

Asimismo, efectúo las siguientes aclaraciones:

En caso que el prestatario efectúe el pago del servicio digital mediante una tarjeta de crédito y/o compra, la percepción del gravamen deberá practicarse en la fecha del cobro del resumen y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, independientemente de que el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial, en cuyo caso la percepción deberá efectuarse en su totalidad en la fecha del primer pago, hasta la concurrencia del monto pagado.

El importe de la percepción se discrimina en el documento que constituirá comprobante de las percepciones.

Si el pago del servicio digital se efectúa a través de una tarjeta de débito o una prepaga o similar, la percepción del gravamen se practicará en la fecha de operado el débito en la cuenta asociada o cuenta prepaga.

Resultará comprobante justificativo suficiente de las percepciones sufridas el extracto o el resumen bancario o el documento equivalente de la cuenta afectada al sistema de tarjeta de débito, prepaga o similar, cuando éstos detallen en forma discriminada e individualizada por operación las sumas percibidas.

Cuando el servicio digital se abone mediante un sujeto agrupador de medios de pago la percepción deberá practicarse en la fecha de recepción de los fondos por parte del citado intermediario en el pago del servicio digital contratado por el prestatario.

Ahora bien, en el caso de los prestatarios incluidos en el listado del Apartado “B” (Booking, Airbnb, Sony, entre otros) el art. 4 establece que las entidades del país que faciliten o administren los pagos al exterior solo deberán actuar como agente de percepción e ingresar el importe correspondiente a la AFIP, cuando se cumplan en forma conjunta las siguientes condiciones:

- Los destinatarios de los pagos sean sujetos que integren el listado.
- Se trate de un pago al exterior por un importe máximo de U\$D 10 o su equivalente en otra moneda consignada.
- Los prestatarios del servicio digital no revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA.

Cabe aclarar que para coadyuvar a la identificación de los prestadores de servicios digitales del exterior se establecerá un Régimen de Información a cargo de los intermediarios de pago al exterior. A la fecha de la elaboración del presente, el mismo no ha sido estatuido.

4.1.4 Impuesto indirecto sobre las apuestas online.

Se trata de un impuesto creado por la ley 27.346 que grava las apuestas efectuadas en el país a través de cualquier tipo de plataforma digital-juego de azar y/o apuestas desarrollados y/o explotados mediante la utilización de la red de Internet. Los sujetos alcanzados por éste son: aquellas personas que realicen el tipo de apuestas mencionadas, dentro del país, debiendo el intermediario que posibilita el pago del valor de cada apuesta, ingresar el tributo en su carácter de agente de percepción.

Este impuesto se liquida y abona de manera quincenal, sobre la base de la declaración jurada que oportunamente se presente ante la Administración Federal,

y el hecho imponible se configurará en el momento en que se efectúa el pago, o, de corresponder, al vencimiento fijado para el pago por parte de la administración de la tarjeta de crédito y/o compra, el que sea anterior. El impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del dos por ciento (2%) sobre el valor bruto de cada apuesta.

Dicho impuesto entró en vigencia el 1° de enero de 2017, pero aún no se encuentra reglamentado.

4.1.5 Impuesto a las Ganancias por pagos a beneficiarios del exterior.

Es imperativo considerar que en Argentina existe un Régimen Especial de ingreso del impuesto a las ganancias dispuesto en el Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando se realicen pagos a beneficiarios del exterior.

Dicho régimen es de aplicación en caso que no sea aplicable un Convenios para Evitar la doble imposición (CDI) que implique un tratamiento distinto (p.ej. desgravación del pago, aplicación de una tasa de retención reducida), que a su vez solo tiene alcance en caso que el beneficiario del exterior cuente con el correspondiente certificado de residencia fiscal que regula el anexo la Resolución General (DGI) 3497 (anexo sustituido por RG (AFIP) 2228/2007.

4.1.6 Régimen Especial de ingreso del impuesto a las ganancias por pagos a beneficiarios del exterior.

El Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé un régimen especial de ingreso del impuesto a las ganancias al cual están obligados a actuar como agentes de retención todas aquellas personas físicas o jurídicas que efectúen el pago de las ganancias gravadas a favor del beneficiario del exterior.

El art. 91 de la ley establece que quien pague una ganancia gravada a un beneficiario del exterior debe retener e ingresar con carácter de pago único y definitivo el 35% de tales beneficios, considerando que son beneficiarios aquellos

que perciban sus ganancias en el exterior directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable (domicilio) en el mismo.

A su vez, se complementa con un esquema de presunciones previsto en el art. 93 para establecer por cada concepto que se pague, el beneficio neto sujeto a retención del gravamen. En lo que aquí interesa, el inc. h), que reviste carácter residual, presume una utilidad neta del 90% de las sumas pagadas, lo que implica quedar sujeto a gravamen a una alícuota del 31,5%.

Resulta dable aclarar aquí que el art. 5 de la mencionada ley establece que son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados, o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan o el lugar de celebración del contrato.

4.1.7 Aplicación de CDI¹⁰.

Existe un tratamiento especial que aplica solo en supuestos en los que Argentina haya suscripto un CDI que se encuentre en vigor. En estos casos siempre que se cumplan con los requisitos formales que impone AFIP mediante Resolución 3497 (modif. por la RG (AFIP) 2228/07), la que dispone que a los efectos de hacer valer un CDI frente a los agentes de retención (p.ej. entidades financieras que intervienen en los pagos al exterior) debe gestionarse la obtención de un certificado de residencia cuyo contenido es regulado por dicha RG.

La Ley 27.430 (Ley de Reforma Tributaria) introduce modificaciones relevantes a tener en cuenta. Entre otras, se debe analizar con mayor precisión el artículo 16.1 que define el concepto de “Establecimiento Permanente” (EP) en línea con el Modelo de CDI de la OCDE, si bien con algunas ampliaciones y apartamientos en

¹⁰ Convenios de Doble Imposición.

virtud de la posición sostenida por la Argentina en la negociación y suscripción de los últimos CDI (p.ej. Chile, España, Suiza, México).

Tener presente que la existencia concreta o la presunción de la existencia de establecimiento permanente, representa la tributación del 30% de impuesto a las ganancias (período fiscal 2018 y 2019) y 25% (períodos fiscales 2020 y siguientes) que se complementa con una retención sobre el pago o acreditación de utilidades del 7% y 13%, respectivamente (para completar un nivel de tributación cercano al 35%).

La determinación de la ganancia neta es en base real conforme a las reglas de la tercera categoría a cuyos efectos debe asignar al EP las utilidades que obtendría un tercero independiente por la realización de tales operaciones en condiciones análogas (reglas de precios de transferencia).

El segundo párrafo, inciso b) incluye dentro de la definición de EP a: “a prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.”.

En el caso de los servicios digitales, si bien lo habitual es la prestación remota, cabe analizar en cada caso particular si se verifica la hipótesis legal de presencia física de técnicos o consultores en el país para desplegar los servicios.

El tercer párrafo establece un caso de extensión de EP, configurado cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

- a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;
- b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;

- c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;
- d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;
- e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades;
- f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

El cuarto párrafo expresa: "...no se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas."

La AFIP debe dictar las normas instrumentales para la inscripción de EP (solo existe el mecanismo de inscripción cuando se trata de una sucursal, agencia o representación permanente, los que deben inscribirse en la IGJ o Registro Público de Comercio respectivo).

Es necesario analizar en cada caso si la actuación de la empresa del exterior (el prestador de servicios digitales) configura un EP en el país.

Ello toda vez que en ausencia de EP no hay tributación en nuestro país en el impuesto a las ganancias dado que los servicios digitales en principio no configuran ganancias gravadas sujetas al impuesto.

Prueba de ello, en el proyecto original de la Reforma Tributaria, previo al draft final que ingreso a la Cámara de Diputados de la Nación, se había previsto un agregado al artículo 13 de la Ley que contemplaba la retención del impuesto sobre el pago de servicios digitales (el que contemplaba una presunción del 50% del monto de los

pagos brutos como renta neta de fuente argentina). Al haberse eliminado este agregado cabe colegir que el pago de los servicios digitales al exterior no tributa impuesto a las ganancias.

A tales efectos, cabe puntualizar que la mayoría de los servicios digitales no encuadran en las hipótesis reguladas en el art.13 de la ley, el que alcanza a los montos pagados a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado.

En el caso de los servicios digitales, e general no se paga por la transmisión de imágenes y sonidos sino por el acceso a servicios de internet, descarga de aplicaciones, uso de software, etc. o en caso que el usuario baje (download) imágenes y/o sonidos desde plataformas digitales, dicha operación no configura la “explotación” en el país sino el consumo del servicio por el usuario de dichas imágenes y/o sonidos. La explotación consiste en la puesta a disposición en la plataforma digital para su acceso y utilización por cada usuario.

4.1.8 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Teniendo en cuenta las recientes modificaciones introducidas a Ley de Impuesto al Valor Agregado, a raíz de las cuales se dispuso gravar la prestación de servicios digitales por parte de sujetos residentes o domiciliados en el exterior cuya explotación y/o utilización efectiva se lleve a cabo en el país, varias jurisdicciones provinciales han decidido gravar los mismos con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Una de las provincias que lo implementó con más furor ha sido Córdoba, que dentro de su legislación estableció ciertas diferenciaciones en torno a la clase de servicios y sujetos involucrados, los cuales se deben tener en cuenta a la hora de determinar

la base imponible y alícuota aplicable, así como el sujeto que deberá actuar como agente de retención.

En efecto, el Código Fiscal establece que en lo que respecta a la comercialización de servicios realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se entenderá que existe actividad gravada en la provincia cuando:

1. Se verifique que la prestación del servicio se utilice económicamente en la misma (consumo, acceso a prestaciones a través de Internet, etc.) o que recaea sobre sujetos, bienes, personas, cosas, etc. radicadas, domiciliadas o ubicadas en territorio provincial, con independencia del medio y/o plataforma y/o tecnología utilizada o lugar para tales fines.

2. Cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online o similares) que se transmitan desde Internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial.

Idéntico tratamiento se aplicará en la intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) y las actividades de juego que se desarrollen y/o exploten a través de cualquier medio, plataforma o aplicación tecnológica y/o dispositivo y/o plataforma digital y/o móvil o similares, tales como: ruleta online, black jack, baccarat, punto y banca, póker mediterráneo, video póker online, siete y medio, hazzard, monte, rueda de la fortuna, seven fax, bingo, tragaperras, apuestas deportivas, craps, keno, etc., cuando se verifiquen las condiciones detalladas precedentemente y con total independencia donde se organicen, localicen los servidores y/o plataforma digital y/o red móvil u ofrezcan tales actividades de juego.

5. Tributación de Colombia.

“ARTÍCULO 178. *Adiciónese el numeral 8 y un párrafo transitorio al artículo 437-2 del Estatuto Tributario, así:*

8. *Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales – DIAN- en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales:*

a. Suministro de páginas web, hosting, almacenamiento en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.

b. Suministro de software y sus actualizaciones.

c. Suministro electrónico de imágenes, texto y otro tipo de información, así como la disponibilidad de acceso a bases de datos digitales.

d. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento).

e. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia

f. Suministro de otros servicios online (publicidad, plataformas participativas, plataformas de pagos, entre otros).

g. Y los demás servicios que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determine mediante resolución.¹¹”

¹¹ Ley 1819 del 2016, Colombia.

Este párrafo es la modificación que se realizó al impuesto de IVA en Colombia para dejar a los servicios digitales gravados con este impuesto. Lo que expresa es que todas las empresas que presten servicios desde el exterior a Colombia son responsables del IVA y deben pagarlo.

El artículo menciona que todos los servicios electrónicos o digitales, tales como proveedores de video, música, películas y todos los servicios de plataforma por aplicaciones móviles deben responder por un IVA de 19%, es decir, la tarifa general de ese impuesto.

En otras palabras, los servicios de música como Spotify y Deezer, las plataformas de video como Netflix o las de hospedajes como Airbnb, deberán recaudar ese impuesto y pagarlo. Incluso, esto aplica para cursos de idiomas que se tomen por internet, boletos de avión que se compren en el exterior, entre muchos otros servicios digitales.

Lo que se busca con esta imposición es equiparar las condiciones de los prestadores de servicios en Colombia.

También se estableció que las empresas que presten servicios desde el exterior en Colombia deberán tener un Registro único Tributario (RUT) para que puedan pagar el IVA a la Dian.

Mientras estas empresas aún no se registren se aplicará un mecanismo de retención por medio de las entidades bancarias¹². La figura sería por ejemplo si el usuario quiere suscribirse a Netflix, y esta compañía aún no ha hecho este procedimiento con la Dian, al momento del pago, el banco retendrá un porcentaje (que no se sabe si será equivalente al IVA de 19%), dicho monto no llegará a la empresa con la que contrató el servicio.

¹² Artículo 437-2 numeral 8° del Estatuto Tributario (Colombia).

Este tipo de tributación lo que viene a cambiar es la competencia desleal que existía entre estas empresas extranjeras que no pagaban ningún tipo de impuesto por prestar estos servicios digitales, y los pequeños negocios nacionales que si debían pagar impuestos por prestar la misma clase de servicios que las otras empresas. El aplicar este arancel genera un panorama de equidad entre los negocios digitales y tradicionales, y además permite la “paridad” y darle fuerza” a estas nuevas economías.

El pago de este impuesto para los prestadores de servicios desde el exterior deberá efectuarse de forma bimensual, es decir, el pago del bimestre julio-agosto debe hacerse en el mes de septiembre.

También es importante mencionar que los prestadores de servicios que deben cumplir con esta obligación, no son solamente las plataformas digitales, sino todos los prestadores de servicios desde el exterior, exceptuando a aquellos que prestan servicios excluidos del pago de IVA, como por ejemplo los servicios de computación en la nube y de hosting¹³.



¹³ Instituto nacional de contadores públicos (INCP); Colombia.



Capítulo III

Análisis del Proyecto de Ley Chileno.

1. Introducción.

Si bien, hemos podido conocer un poco más de los servicios digitales, y también hemos podido analizar como otras entidades, han estudiado y otras aplicado la tributación a esta clase de servicios. Con respecto a esto último, Chile también quiso estudiar la posibilidad de poder recaudar impuesto a través de la tributación a los servicios digitales.

Nuestro país, a través del proyecto de Modernización Tributaria enviado por el Gobierno al Congreso con fecha 23 de agosto de 2018, el cual propone en su artículo 15 un nuevo sistema de tributación para las actividades digitales.

Aún el proyecto está siendo estudiado por parte de la Cámara de Diputados, pero a través de este trabajo vamos a ir analizando cada uno de los elementos que el proyecto de ley ha manifestado con respecto a este impuesto aplicable a los servicios digitales, para conocer hasta dónde quiere apuntar este nuevo impuesto.

Como todo impuesto, este debe cumplir una serie de obligaciones, pero para esto se deben determinar cada uno de los elementos para saber cuándo se deben cumplir estas obligaciones. A continuación, analizaremos cada uno de estos elementos que el proyecto de ley menciona respecto al impuesto especial a servicios digitales.

Para entender mejor lo que quiere proponer a través de este proyecto el legislador, mencionaremos el mensaje presidencial, que trata sobre este impuesto:

Impuesto a los Servicios Digitales (“ISD”)¹⁴.

Desde hace años venimos estudiando los lineamientos que la OCDE ha desarrollado en materia de Impuesto Digital, de la misma manera que la Comisión Europea y aún no existe una decisión final y única sobre la materia. Sin embargo,

¹⁴ Mensaje N°107-366, Reforma de Modernización Tributaria (23 de agosto de 2018).

los países con miras a evitar la erosión fiscal han comenzado a tomar medidas, para hacerse cargo de este tema.

Mediante el presente proyecto se propone establecer un impuesto con las siguientes características:

- a) Es un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, de tasa 10%, que grava los servicios digitales prestados por empresas extranjeras, en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales. En caso de que estos servicios digitales sean utilizados por empresas chilenas, estos se gravarán con impuesto adicional conforme a las reglas de los artículos 59 y siguientes de la LIR.*
- b) La tasa se aplica sobre el monto total de la transacción, sin deducción alguna, y pretende ser una tasa justa y equilibrada considerando las dificultades que existen para su definición ante la existencia de distintos modelos de negocios y la necesidad de un sistema impositivo simple y certero.*

Asimismo, se establece un sistema de retención por parte de las entidades emisoras de los medios de pago utilizados en las transacciones, pues se estima que las alternativas existentes, es aquélla que mejor responde a las necesidades de eficiencia, simplicidad y fiscalización.

- c) Se aplica sobre los servicios digitales, de manera que no afecta la compra de bienes físicos por medios tecnológicos, los cuales se afectan conforme a las reglas vigentes por los impuestos aduaneros e IVA a la importación. En esta materia, el Gobierno está haciendo los esfuerzos necesarios para mejorar los procesos de fiscalización que permitan asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias vigentes para este tipo de transacciones.*

2. Elementos básicos del impuesto.

Antes de profundizar en la propuesta que nos entrega el proyecto de Ley de Modernización Tributaria, en el cual especifica que unos de sus nuevos planes es la tributación de los servicios digitales, de la cual podemos observar en su artículo 15 lo siguiente:

“Establece, a beneficio fiscal, un impuesto específico, indirecto y sustitutivo cualquier otro impuesto, a los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, 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 personas naturales”.

Figura N°3. 1: "Elementos básicos del Impuesto"



Fuente: Elaboración Propia.

Para entender los elementos básicos del impuesto a los servicios digitales que expresa el artículo 15 del proyecto, analizaremos cada uno de estos para entender cómo pretende gravar estos servicios el legislador.

2.1 Sea un impuesto específico.

La primera característica de este impuesto es que es un impuesto específico, y como la ley no nos entrega una definición sobre este concepto, debemos analizar de otras fuentes a que se refiere con este término.

De acuerdo a la definición que entrega el Diccionario de la RAE con respecto a este concepto es:

“Que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas¹⁵”.

Podemos entender entonces como impuesto específico aquel que está destinado a gravar a los productos y/o servicios que dicha ley especifique como hechos gravados, que no cualquiera puede adjudicarse este impuesto, y que no puede ser sustituida por algún otro impuesto.

Un ejemplo de este tipo de impuestos, es el Impuesto Específico a los combustibles, el cual establece un impuesto específico a dos tipos de combustibles, cada uno con un tipo de impuesto diferente.

2.2 Sea un impuesto indirecto.

La segunda característica de este impuesto es que este impuesto es indirecto, y la definición que encontramos sobre este concepto de impuesto indirecto es:

“Es aquél que grava el consumo de los contribuyentes; se llama indirecto porque no repercute en forma directa sobre los ingresos, sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de

¹⁵ Definición del Diccionario de la RAE.

los precios. Son los gravámenes establecidos por las autoridades públicas sobre la producción, venta, compra o uso de bienes y servicios y que los productores cargan a los gastos de producción”¹⁶.

Es decir, que este impuesto será aplicado sobre el valor a pagar por el consumidor de este servicio. Es un impuesto que afecta a todos de la misma manera, no hace distinción de persona, es decir, todos pagan el mismo porcentaje de impuesto, ya que lo que se grava es el consumo o uso. Esto último lo diferencia de los impuestos directos.

Desde un punto de vista económico, los impuestos indirectos tienen dos ventajas, que los impuestos directos no tienen:

- Son más fáciles de recaudar.
- Los contribuyentes se resisten menos a pagarlos porque lo pagan directamente en el consumo.

El ejemplo más conocido de impuesto indirecto es el IVA (Impuesto sobre el Valor Agregado) y también algunos impuestos especiales, tales como los que gravan el alcohol, el tabaco, entre otros.

2.3 Que sea sustitutivo.

El tercer requisito de esta norma que se está estudiando es la que debe ser sustitutivo, para lo cual necesitamos entender a qué se refiere con este término.

La definición que nos entrega la RAE sobre este concepto es:

“Dicho de una cosa: Que puede reemplazar a otra en el uso”¹⁷.

¹⁶ Definición del Diccionario de la RAE.

¹⁷ Idem.

Un ejemplo que nos presenta nuestra legislación sobre este tipo de impuestos, es el Impuesto Sustitutivo de Rentas Acumuladas en el FUT, que establece un sistema de imputación diferente para estas sumas con respecto a las que establece la ley sobre el Impuesto a la Renta.

Para efectos de este impuesto, a lo que se refiere que sea sustitutivo es que la aplicación del 10% sobre las ventas libera al proveedor de pagar el impuesto adicional que establece la LIR, que puede llegar hasta el 35% por sus rentas obtenidas en Chile.

2.4 Se aplicará sobre servicios digitales.

El cuarto elemento del impuesto es que será aplicado a los servicios digitales, por tanto, necesitamos entender a qué se refiere con este tipo de servicios. No existe una definición específica para este término, por esto analizaremos por parte este concepto.

Servicios: El Diccionario de la RAE establece: *“Acción y efecto de servir”, o también, “Favor que se hace a alguien”*¹⁸.

Podemos decir entonces que un servicio representa un conjunto de acciones las cuales son realizadas para servir a alguien, algo o alguna causa. Son un beneficio intangible que puede recibir una persona de otra. Para el punto de vista económico, son las actividades que intentan satisfacer las necesidades de los clientes.

Digital: El Diccionario de la RAE lo define como; *“Que se realiza o transmite por medios digitales”, o también, “Dicho de algunos medios de comunicación, especialmente de prensa: que se publican en internet o en formato electrónico”*¹⁹.

¹⁸ Definición del Diccionario de la RAE.

¹⁹ Idem.

Con estas definiciones, podemos dar la siguiente definición de este concepto de servicio digital: Es un servicio que se presta de manera online al usuario y que éste sólo puede utilizar a través de un dispositivo digital (computadora, teléfono inteligente, Tablet, etc.).

2.5 Prestadas por domiciliados o residentes en el extranjero.

El quinto término para cumplir con esta norma, es la de un servicio prestado por personas o entidades “domiciliadas o residentes en el extranjero”, por tanto, definiremos cada uno de esos conceptos para poder entender de mejor manera a que se quiere referir el legislador con este impuesto.

Domicilio:

El Código Civil en su artículo 59 lo define como: *“consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”*.

También encontramos la siguiente definición en el Diccionario de la RAE con respecto a este concepto: *“Lugar en el que legalmente se considera establecido alguien para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos”²⁰*.

Residente:

El Código Tributario en su artículo 8 lo define como: *“toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años tributarios consecutivos”*.

Ya que esta definición de “residente” es propia de nuestra legislación tributaria, y no tiene el carácter de servir para definir de forma universal a lo que se refiere con residente, vamos a revisar la definición que nos entrega el Diccionario de la RAE, para no dejar fuera a algunas personas o entidades que no puedan incluirse en esta

²⁰ Definición del Diccionario de la RAE.

definición: “*Que reside*” lo cual nos lleva a la palabra residir que es “*Estar establecido en un lugar*”²¹.

Para efectos de esta normativa, entonces diremos que se gravaran aquellos servicios en donde la persona o entidades que presten el servicio se encuentren en el extranjero, ejemplo empresas que estén establecidas fuera de nuestro territorio nacional.

2.6 Que el servicio sea utilizado en Chile.

Otro de los elementos es el que tiene relación con la territorialidad del impuesto. Lo que establece el proyecto es que se gravarán los servicios que sean utilizados en el territorio nacional (Chile).

Para efectos de este impuesto el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

A fin de determinar si el servicio prestado por un no domiciliado ha sido consumido o empleado en el territorio nacional, deberá atenderse al lugar en el que se hace el uso inmediato o el primer acto de disposición del servicio.

2.7 Sea utilizado por personas naturales.

La definición legal de persona natural en nuestro país, la encontramos en el artículo 55 del Código Civil el cual indica que son personas:

*“Todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe, o condición”*²².

²¹ Idem.

²² Código Civil, artículo 55.

El trabajar o ejercer alguna actividad económica como persona natural en el mercado, esta ejerce todos los derechos y obligaciones que deriven de aquella actividad a su nombre, es decir, que se es responsable personalmente de todas las deudas y obligaciones que emanen del negocio o emprendimiento.

Pero, qué sucede con las personas jurídicas que utilizan estos servicios. Bueno el legislador también dejó expresado sobre esto.

“Salvo prueba en contrario, se presumirá que los servicios digitales se utilizan por usuarios personas naturales en Chile 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”.

Con este punto, el legislador da la posibilidad a las personas jurídicas, de probar que no son personas naturales presentando pruebas de esto, ya que tal vez como persona jurídica necesita contratar algún tipo de servicio digital para poder realizar su actividad, quedando este servicio gravado bajo la normativa expuesta en la Ley sobre Impuesto a la Renta, como un gasto aceptado, y no bajo la normativa del Impuesto a los Servicios Digitales. También se hace un alcance en el mensaje presidencial sobre este mismo punto, en el cual se menciona:

“En caso de que estos servicios digitales sean utilizados por empresas chilenas, estos se gravaran con impuesto adicional conforme a las reglas de los artículos 59 y siguientes de la LIR.”

Por tanto, con esto podemos concluir que a pesar de que las personas jurídicas no estarían sujetas a este impuesto, estarán afectos a el impuesto adicional establecido en la LIR, que puede llegar a ser hasta de un 35% para las aquellos que obtienen sus rentas en Chile.

3. Hecho Gravado.

Antes de analizar este elemento debemos tener en claro a que llamamos hecho gravado.

“Corresponde al acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria. En otras palabras, es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo²³”.

Por tanto, con esta definición podríamos deducir los siguientes hechos gravados en el proyecto de ley presentado:

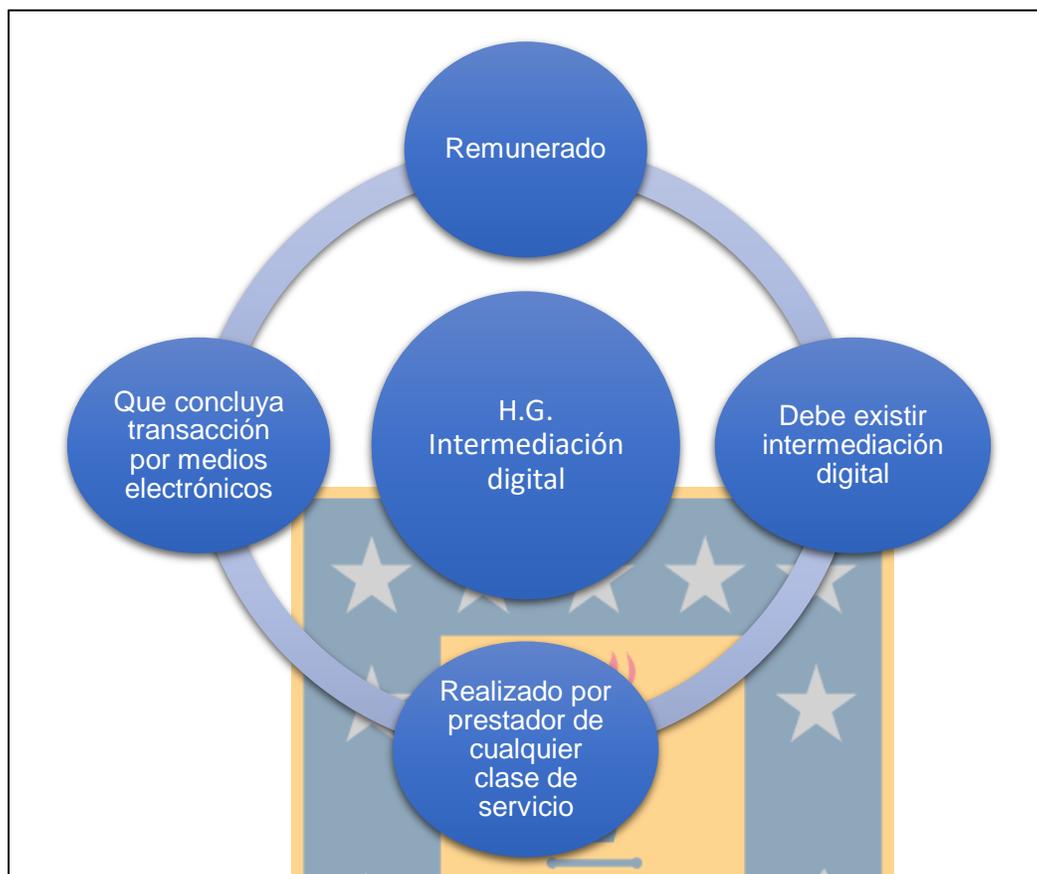
“Para los efectos de este impuesto específico, se entenderán por servicios digitales, cualquiera sea la denominación que le atribuyan las partes, los siguientes:

3.1. Hecho gravado: Intermediación digital.

“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. ...”

²³ Definición de “Hecho Gravado”; Curso práctico de IVA.

Figura N°3. 2: "Hecho Gravado: Intermediación Digital"



Fuente: Elaboración Propia.

Para poder determinar qué actividades estarían bajo este hecho gravado, analizaremos cada una de las partes de este:

a) Debe ser remunerado.

Este concepto se repite de forma constante en los distintos hechos gravados que presenta el proyecto, por tanto la definición y análisis que se dará de este, se entenderá el mismo para todos, ya que no hace distinción sobre este en ninguno.

Como definición de remuneración el Diccionario de la RAE: *“Aquello que se da o sirve para remunerar”* y para remunerar, lo define como: *“Recompensar, premiar, galardonar²⁴”*.

Ya que la definición de remuneración es muy amplia, vamos a entender este concepto como, aquello que se recibe, ya sea dinero o algún objeto, a cambio de otra cosa, ya sea un objeto o servicio, a favor de otra persona.

b) Debe existir intermediación digital.

No hay una definición para este conjunto de palabras, pero si podemos encontrar definición de cada palabra por separado, por tanto sería:

- **Intermediación:** Según la definición señalada en el Diccionario de la RAE significa: *“Acción y efecto de intermedir”*, de intermediar: *“mediar”*, y de mediar: *“Actuar entre dos o más partes para ponerlas de acuerdo en un pleito o negocio²⁵”*.
- **Digital:** *“Que se realiza o trasmite por medios digitales”*, y también como *“Dicho de un aparato o de un sistema: que presenta información, especialmente una medida, mediante el uso de señales discretas en forma de números o letras²⁶”*.

Por tanto, con estas definiciones, podríamos en su conjunto definir los servicios de intermediación digital, a aquellos que a través de una plataforma digital conecta a dos o más personas para que puedan entregar y recibir servicios a través de esta.

c) Que la realice un prestador de cualquier clase de servicios.

El D.L. 825 sobre la Ley sobre Impuesto a las ventas y servicios, define como prestador de servicios:

²⁴ Definición del Diccionario de la RAE.

²⁵ Idem.

²⁶ Idem.

“Por “prestador de servicios” cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica²⁷”.

Además de este concepto de prestador de servicio, hay un punto importante en este requisito para configurar el hecho gravado, el cual es que puede ser de “cualquier clase de servicios”, y con esto podemos decir, que podríamos considerar

d) Que se concluya la transacción por medios electrónicos.

El cuarto elemento de este hecho gravado, está referido a una transacción a través de medios electrónicos, por tanto, definiremos cada una de sus partes para entenderlo con más detalle.

Transacción: Según la definición que nos entrega el Diccionario de la RAE: *“Trato, convenio, negocio”²⁸.*

Medios electrónicos: Se entiende que este concepto se refiere al medio de pago, por tanto, se puede definir como un sistema de pago electrónico que facilita la aceptación de pagos electrónicos para las transacciones en línea a través de Internet. Estos realizan la transferencia del dinero entre compradores y vendedores en una acción de compra-venta electrónica a través de una entidad financiera autorizada por ambos. Es, por ello, una pieza fundamental del e-commerce.

Este tipo de los métodos de pagos electrónicos pueden ser: las tarjetas bancarias, dinero electrónico, cheques y órdenes de pago electrónicas, pagos mediante móvil. Uno de los ejemplos más conocidos que podríamos mencionar sería el sistema de pago PayPal²⁹.

²⁷ D.L. 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

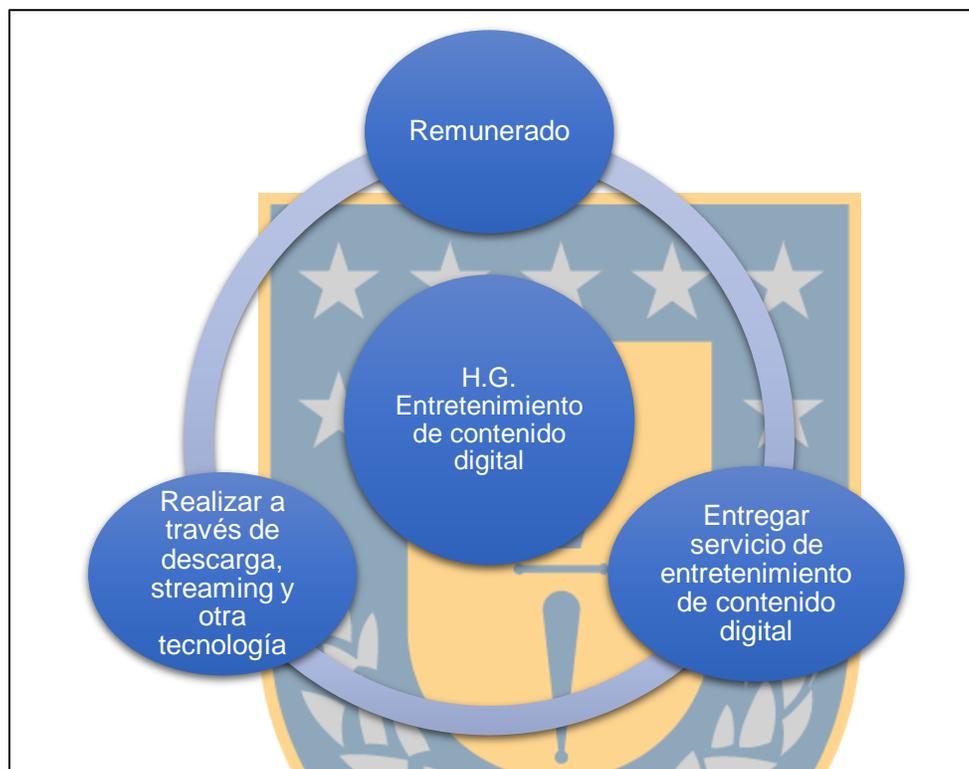
²⁸ Definición del Diccionario de la RAE,

²⁹ Definición de Medios de pago electrónico.

3.2. Hecho gravado: Entretenimiento de contenido digital.

“... 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. ...”

Figura N°3. 3: "Hecho Gravado: Entretenimiento digital"



Fuente: Elaboración Propia.

Requisitos que se deben cumplir para estar dentro de este hecho gravado:

a) Entregar servicios de entretenimiento de contenido digital.

La definición del concepto de entretenimiento, según la Real Academia Española, es la siguiente:

“Acción y efecto de entretener o entretenerse” o también “Cosa que sirve para entretener o divertir”³⁰.

Y por entretener: “Distraer a alguien impidiéndole hacer algo”, “Divertir, recrear el ánimo” o también “Divertirse jugando, leyendo, etc.”³¹.

Estas definiciones de entretenimiento, son muy amplias, y con esto nos deja sin una base para poder saber qué servicios se pueden definir para el entretenimiento de contenido digital. Lo que el mismo artículo define que podrían ser de entretenimiento son las plataformas de imágenes, películas, series, videos, música, juegos, pero también menciona “cualquier otro servicio de entretenimiento digital”, en este punto podríamos decir que se pueden como incluir las aplicaciones de deporte, de lectura de libros, entre otros.

b) Se debe realizar a través de descarga, streaming u otra tecnología.

Descarga: El Diccionario de la RAE, nos entrega la siguiente definición: “Transferir información desde un sistema electrónico a otro”³².

Streaming: “Es un término que hace referencia al hecho de escuchar música o ver videos son necesidad de descargarlos completos antes de que los escuches o veas”³³.

Con esto podemos entender que el legislador se refiere que, para poder hacer uso de estas plataformas de entretenimiento, se debe hacer a través de las tecnologías mencionadas en este punto.

Para efectos de este hecho gravado, podrían caer dentro de este, como ejemplo: Spotify, Netflix, YouTube, Xbox Microsoft, PlayStation, Wattpad, Apple Books, Runtastic, Flickr, entre otros

³⁰ Definición del Diccionario de la RAE.

³¹ Idem.

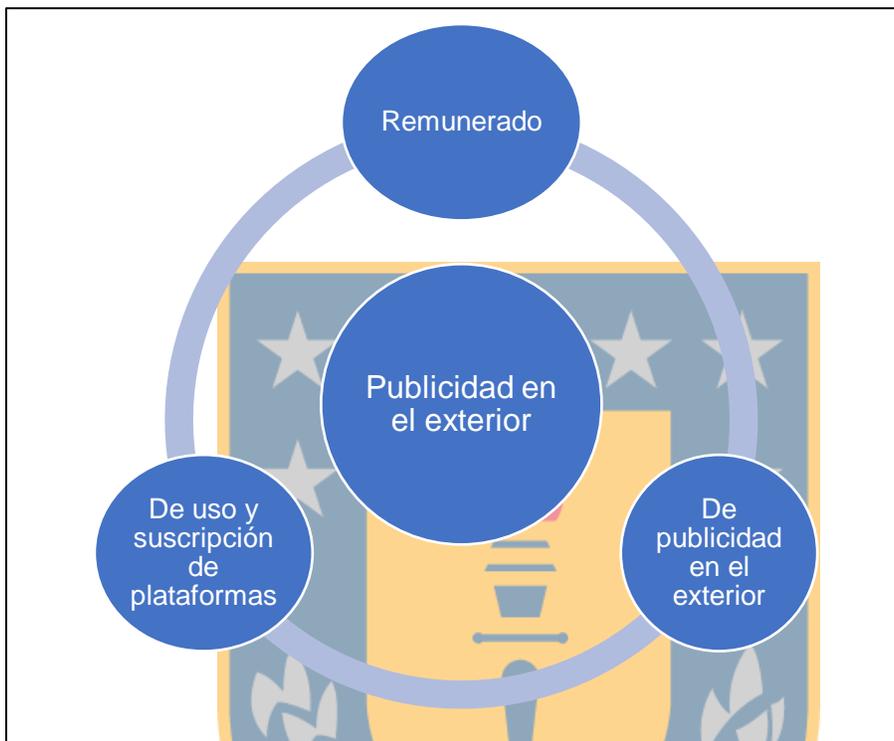
³² Idem.

³³ Castro, L. (2018); ¿Qué es streaming?

3.3. Hecho gravado: Publicidad en el exterior.

“... c) Los servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet. ...”

Figura N°3. 4: "Hecho Gravado: Publicidad en el exterior"



Fuente: Elaboración Propia.

Para efectos de este hecho gravado, estarían aquellas empresas que pagan para que su empresa o plataforma sea publicitada en otra página web. Para requisitos de este hecho gravado están:

a) Que sea de publicidad en el exterior.

Publicidad: El Diccionario de la RAE nos entrega las siguientes definiciones sobre este concepto:

“Conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos”, o también “Divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores, usuarios, etc.”³⁴

Y al referirse con que esta sea en el exterior, podemos decir, que se refiere a aquellas plataformas que su dominio de Internet sea diferente al que ocupamos en nuestro país (.cl).

b) Y sea de uso o suscripción de plataformas de servicio tecnológico.

Suscripción: Según lo descrito en el Diccionario de la RAE, significa: *“Acción y efecto de suscribir o suscribirse”, a lo que nos lleva a la definición de suscribir, lo que es: “Convenir con el dictamen de alguien”, “Dicho de una persona: Obligarse a contribuir como otras al pago de una cantidad para cualquier obra o empresa”³⁵.*

Este hecho gravado se refiere a que el usuario de este servicio se suscribe o hace uso de hacer publicidad dentro de plataformas pertenecientes a un dominio diferente al que se utiliza en nuestro territorio nacional. Ejemplo de estas pueden ser los periódicos digitales, como lo es el “Clarín.com” un periódico digital argentino, en el cual empresas que se encuentran en Chile se suscriben para que este entregue publicidad de sus productos cuando un usuario chileno ingresa a esta página.

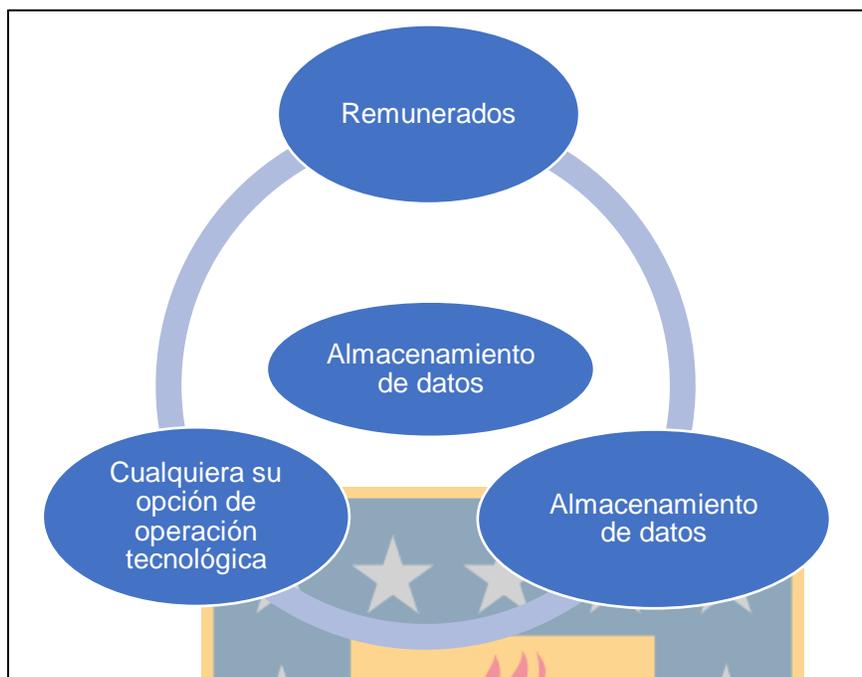
3.4. Hecho gravado: Almacenamiento de datos.

*“... d) Los servicios remunerados de **almacenamiento de datos** cualquiera sea su opción de operación tecnología, tales como servicios de nube o software como servicios.”*

³⁴ Definición del Diccionario de la RAE.

³⁵ Idem.

Figura N°3. 5: "Hecho Gravado: Almacenamiento de datos".



Fuente: Elaboración Propia.

Este hecho gravado, tal y como se describe, está enfocado en todas esas plataformas de almacenamiento o nubes. Sus requisitos son:

a) Que sea de almacenamiento de datos.

Para efectos de este concepto, al tratarse en si a un medio netamente tecnológico, la definición que encontramos sobre este es:

“El almacenamiento de datos es la retención de información mediante el uso de tecnología desarrollada especialmente para guardar esos datos y mantenerlos lo más accesibles posible³⁶”.

En el proyecto se explica que este impuesto se aplicará independiente del dispositivo tecnológico utilizado para conectarse a Internet, lo cual puede ser

³⁶ HPE; ¿Qué es el almacenamiento de datos?

teléfono móvil, computadora, entre otros. Y también será independiente si es una aplicación o plataforma web.

Ya analizada cada parte de los hechos gravados que tipifica el proyecto de ley, podemos hacer una clasificación de los servicios que se encontrarían gravados con este impuesto específico:

Tabla N°3. 1: "Clasificación de algunos Servicios Digitales".

| Intermediación digital | Entretenimiento | Publicidad en el exterior | Almacenamiento de datos |
|---|---|--|---|
| -Airbnb -Uber -Aliexpress -Entre otros | -Spotify -Netflix -YouTube -Xbox -Entre otros | -Diarios Internacionales como: EIClarín.cl | -iCloud -OneDrive -Google Drive -Dropbox |

Fuente: Elaboración Propia.

4. Tasa impositiva.

Antes de todo, debemos saber que es la tasa impositiva, en este caso, tenemos la siguiente definición:

“Por Tasa del impuesto debemos entender el tanto por ciento, cuantía, alícuota o parte que aplicada a la Base Imponible determina el impuesto³⁷”.

En el caso de este impuesto, la tasa que se aplicará es:

“La tasa de este impuesto específico será de 10% ...”

Es decir, se gravará con tasa de 10% sobre la base imponible de los servicios digitales que prestan plataformas extranjeras y que se utilicen en Chile por usuarios personas naturales.

³⁷ Definición de “Tasa Impositiva”; Curso práctico de IVA.

5. Base imponible.

Uno de los elementos básicos de cualquier impuesto es la base imponible, por tanto, necesitamos saber a qué se refiere el legislador con esta. En este caso, el Servicio de Impuestos Internos (SII), entrega la siguiente definición:

“La Base Imponible es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje de impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado³⁸”.

Ahora, según la definición entregada, y lo que propone el proyecto de ley, la base imponible de este impuesto específico determinado para los servicios digitales es:

“... aplicada sobre el valor pagado por los usuarios, sin deducción alguna, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten servicios digitales de que trata este artículo.”

Analizando lo que describe este párrafo, podemos decir que este impuesto se calculará sobre el valor que paga el usuario, o del costo que tiene este servicio. Como, por ejemplo:

Netflix: Uno de los planes que ofrece la plataforma es un Plan básico de un costo de \$4.590.- Por tanto, el impuesto sería calculado de la siguiente manera para el usuario:

Figura N°3. 6: "Ejemplo de cálculo del Impuesto".



Fuente: Elaboración Propia.

³⁸ SII; ¿Qué es la Base Imponible?

También se agrega a este punto del artículo la forma en que se va a retener el impuesto en situaciones específicas:

“En caso que los usuarios paguen los servicios digitales a través de medios de pago electrónico, este impuesto específico será retenido, declarado y enterado conforme a los números 3 y siguientes³⁹.”

“En caso que los usuarios paguen los servicios digitales con dinero en efectivo, el Servicio de Impuestos Internos podrá girar y exigir el pago de este impuesto específico al contribuyente que establece el número 1 anterior, conforme a lo dispuesto en el párrafo final del número 6, siguiente.”

6. Contribuyente.

El Decreto Ley n°830, Código Tributario, señala en su artículo 8° inciso 5°, que se entenderá como Contribuyente:

“Las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”.

Ahora bien, en el proyecto de modernización tributarias, para efecto de los servicios digitales, se entenderán como contribuyentes de este impuesto:

“Las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales de que trata este artículo”.

En los puntos anteriores se detalló cada uno de los elementos de los que se mencionan en el concepto de contribuyente para este impuesto. Por lo tanto, se entenderá contribuyentes aquellas personas naturales o jurídica, que presten algún tipo de servicio fuera del territorio nacional, solo que el servicio sea utilizado desde nuestro territorio.

³⁹ Punto n°7 de este capítulo (página 89).

7. Agentes retenedores.

Ya que los contribuyentes de estos servicios serán las personas o entidades domiciliadas o residentes fuera de nuestro territorio nacional, para evitar que estos evadan el impuesto, el legislador estimo que quienes tengan que declarar y enterar este impuesto son los agentes retenedores. Ahora, a quienes se entenderán como agentes retenedores de este impuesto:

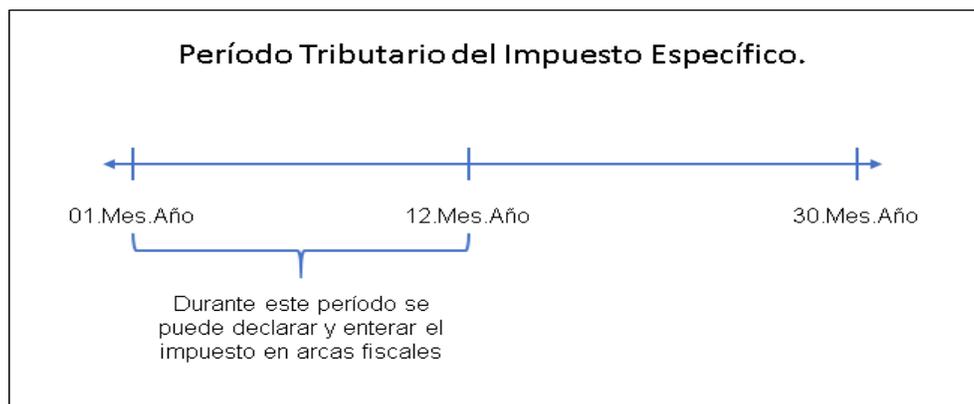
“Serán agentes retenedores de este impuesto específico los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de los servicios digitales de que trata este artículo, quienes deberán retener en su totalidad el impuesto respecto de las cantidades pagadas por los usuarios. La obligación de retención nacerá en la fecha que el usuario pague los servicios digitales a través del respectivo medio de pago electrónico.”

El legislador habla de emisores de los medios de pago electrónicos, por tanto, necesitamos saber quiénes son estos:

En puntos anteriores pudimos observar a que se refería con medios de pago electrónicos, y que entidades podrían considerarse como tal. Ahora estas entidades serán las encargadas, así como se detalla, de declarar y enterar el impuesto. Como la mayoría de las transacciones de estos servicios se hacen a través de estos medios de pago, estas serán las encargadas de retener el impuesto que establece para este tipo de servicios, para que se pueda cumplir la obligación tributaria.

“El impuesto deberá ser declarado y enterado en arcas fiscales por los agentes retenedores dentro de los doce primeros días del mes siguiente a aquel en que deban retenerse los impuestos conforme al inciso anterior.”

Figura N°3. 7: "Período tributario del Impuesto"



Fuente: Elaboración Propia.

Como se detalla en la figura N°3.6, el período para que los agentes retenedores puedan declarar y enterar el impuesto es entre los 12 primeros días del mes siguiente al que se realizó la retención, es decir, si en el mes de mayo el agente retenedor hizo la retención del impuesto por algún servicio digital, en el mes de junio este debería realizar la declaración y enterar en arcas fiscales la retención que realizó por estos servicios.

“La responsabilidad por el pago del impuesto sujeto a retención en conformidad a las reglas anteriores recaerá únicamente sobre las personas o entidades obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago de este impuesto recaerá igualmente sobre los agentes retenedores, sin perjuicio que el Servicio de Impuestos Internos pueda girar el impuesto al contribuyente de este impuesto específico.”

La infracción a lo dispuesto en los incisos anteriores hará incurrir a los agentes retenedores en los reajustes, intereses y multas establecidos en los artículos 53 y 97 números 2 u 11, ambos del Código Tributario. Con todo, cuando las diferencias no sean imputables al agente retenedor, el Servicio de Impuestos Internos deberá condonar el 100% de los intereses y multas.”

Los reajustes, intereses y multas a las que se refiere este párrafo son los siguientes:

Artículo 53 del Código Tributario.

“Todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Los impuestos pagados fuera de plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no serán objeto de reajuste. Sin embargo, para determinar el mes calendario de vencimiento, no se considerará la prórroga a que se refiere el inciso tercero del artículo 36, si el impuesto no se pagare oportunamente.

El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre los valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero.

El monto de los intereses así determinados no estará afecto a ningún recargo.

No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes cuando el atraso en el cargo se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso.

Sin embargo, en caso de convenios de pago, cada cuota constituye un abono a los impuestos adeudados y, en consecuencia, las cuotas pagadas no seguirán devengando intereses ni serán susceptibles de reajuste.”

Artículo 97 del Código Tributario

“2° El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que proceda también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el N° 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta la declaración sin el pago.

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación de efectuar un pago inmediato, por estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base para determinar o liquidar un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.”

“11. El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente.”



1. Introducción.

Con todo el análisis expuesto en los capítulos anteriores, donde conocimos la tributación que otras entidades legislativas han introducido para incluir los servicios digitales dentro de estas, y también al hacer un análisis con detalle del proyecto de Modernización Tributaria sobre los servicios digitales que se quiere incluir dentro de nuestro territorio nacional, hemos podido ya, entender un poco más hacia donde se quiere dirigir este nuevo sistema en cada legislación.

Para poder analizar de forma más crítica lo que se está realizando y estudiando en nuestro país, es importante que evaluemos los distintos puntos de vista que se podrían generar, para poder entender si es una buena propuesta la que los legisladores nos están entregando como nueva tributación, o evaluar otras alternativas que favorezcan y respeten los términos de tributación internacional dictados por la OCDE.

En primer lugar, evaluaremos y haremos la comparación de los elementos que el proyecto nos entrega, y los criterios que la OCDE estipula para generar un nuevo impuesto, para poder conocer si el impuesto específico que determina el nuevo proyecto en nuestro país cumple con tales criterios que le dan validez a nivel internacional sobre este impuesto.

En segundo lugar, realizaremos una comparación entre la tributación que quiere imponer nuestra legislación y la tributación que realiza el país de Argentina sobre los servicios digitales, esto, para analizar si el proyecto va por un buen camino sobre el tipo de impuesto que quiere generar.

2. Comparación del proyecto con criterios OCDE.

Como se pudo observar en el Capítulo II de este libro, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), establece algunos principios básicos para poder determinar un tributo sobre algún bien o servicio, esto surgió ya que al momento que estudiar los desafíos que conlleva la economía digital se encontraron que una de las problemáticas era de que muchos países el hecho de garantizar que todos los contribuyentes dan cumplimiento a sus obligaciones fiscales de manera equitativa, lo cual ahora es una prioridad. Con esto también combatir la evasión fiscal, las prácticas fiscales perniciosas y la planificación fiscal agresiva. Como el comercio digital se amplió, dando inicio a desafíos fiscales a la fiscalidad internacional, es por ello que las autoridades apoyaron el Plan de acción que regula la OCDE, ya que este combate la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Para entender un poco más a que nos estamos refiriendo con los principios de tributación, a continuación, daremos a conocer cada uno de estos con la descripción que entrego el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) dados para la aplicación del comercio electrónico.

Tabla N°4. 1: "Condiciones Tributarias Marco de Ottawa: Principios".

| Principio Tributario | Explicación |
|----------------------|---|
| Neutralidad | Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional o tradicional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no ya tributarias. Aquellos contribuyentes en situaciones análogas, que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos parejos. |
| Eficiencia | Deben reducirse, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias. |

| | |
|-------------------------------|---|
| Certeza y simplicidad | Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales antes incluso de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales. |
| Efectividad y justicia | Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados. |
| Flexibilidad | Los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para garantizar que siguen el ritmo de y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales. |

Fuente: Proyecto OCDE/G20.

Estos principios son importantes ya que son como la base para valorar las opciones para afrontar los desafíos fiscales de la economía digital. Es necesario seguirlos para poder cumplir con la equidad tributaria y para que cada legislación pueda cumplir su objetivo de recaudación de forma eficaz.

Es por ello, que ya teniendo la base de estos principios y con el estudio que realizamos en detalle del proyecto sobre el Impuesto a los Servicios Digitales en Chile, podríamos revisar estos elementos y hacer una comparación para poder observar si nuestra legislación a través de este proyecto estaría cumpliendo con estos principios que son tan necesarios, para poder realizar un trabajo tributario que sea justo para todos los participantes involucrados a este tipo de comercio.

Tabla N°4. 2: "Comparación con principios OCDE".

| Principio OCDE | Impuesto a los Servicios Digitales en Chile |
|-----------------------|---|
| Neutralidad | Hablando de este concepto, podríamos decir que no se está cumpliendo en su totalidad, ya que no existe información sobre si las empresas que están en Chile y prestan este mismo tipo de servicios estarían gravados con algún tipo de impuesto que esté relacionado con el mismo que se espera implementar para quienes lo prestan desde el extranjero. Solo |

| | |
|-------------------------------|--|
| | conocemos la tributación de este tipo de economía que se realiza de forma tradicional, pero no de la que se realiza de forma electrónica. |
| Eficiencia | En este sentido, como el tributo es sobre el valor que se paga por el usuario, y como la tasa impositiva es baja que no varía de forma tan importante el valor de estos servicios, los usuarios seguirán utilizándolo. Por tanto, no perjudica, en lo que podemos analizar, el cumplir con este principio. |
| Certeza y simplicidad | Si hablamos de simplicidad, este impuesto específico no cumple de buena forma con esto, ya que no es muy claro al determinar los servicios que estarían gravados con este impuesto, ya que al momento de analizar por ejemplo el concepto de “Entretenimiento Digital” podríamos considerar muchas actividades, a pesar de que este mismo da a conocer algunas de estas, deja el paso a “otras”, en las cuales se podría considerar el deporte, la lectura, entre otros, si es que estas mismas las podemos considerar dentro del concepto de entretenimiento. |
| Efectividad y justicia | Con respecto a este principio esto es un poco más difícil que se pueda cumplir, según el análisis que pudimos realizar, ya que existen diversos tipo de pagos que no necesariamente son considerados como medios de pago electrónicos, por tanto, si alguna de estas entidades realizará la transacción con el usuario a través de otra vía diferente a la que el legislador dejó como vía de transacción, no estaría cumpliendo con la efectividad del cumplimiento tributario. |
| Flexibilidad | Y si nos referimos a la Flexibilidad, este también sería un punto a analizar, ya que los hechos gravados que se especifican en el proyecto son ambiguos y a su vez muy reducidos con respecto a los servicios que se prestan de forma digital. Por tanto, si llegase otro tipo de servicio que se parezca pero no cumpla con todos los requisitos que se piden, este no tributaria y no se cumpliría el principio de flexibilidad. |

Fuente: Elaboración Propia.

Con esta comparación realizada anteriormente, podemos decir, que no se cumplen a simple vista, cabalidad todos los principios que la OCDE señala como necesarios para generar un impuesto.

3. Comparación con legislación de Argentina.

Como hemos venido estudiando, cada vez crece más la necesidad de abordar el tema de la tributación de los servicios digitales, ya que este tipo de modalidad de comercio crece cada día más, abarcando diferentes tipos de servicios que antes solo conseguíamos de forma tradicional, como por ejemplo las compras de alimentos en los supermercados, ahora ya se pueden realizar de forma digital. Es por ello que algunas legislaciones han encontrado necesario estudiar el problema de generar ingresos tributables a través de los ingresos que generan estas plataformas, ya que las rentas que generan estos ingresos son propias de sus legislaciones.

Como se pudo observar en el Capítulo II de este libro, ya existen países que han gravado con impuesto los servicios digitales, esto, para poder equiparar las condiciones de este nuevo tipo de comercio, ya sea para los que prestan este tipo de servicios desde las afueras de su territorio, como también para los que los prestan desde su mismo territorio nacional.

De los países que pudimos estudiar, ambos gravaron estos servicios con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), ya que esta entrega equidad tributaria a quienes prestan este tipo de servicios, esto es porque es la misma carga impositiva ya sea para quienes lo prestan desde el extranjero como el que lo hace en el mismo territorio en el que se está gravando este tipo de tributo. Esto hace que sea un mercado más justo para los participantes de este mercado.

Pero para hacer un análisis completo sobre estos impuestos, vamos a hacer una comparación entre lo que el proyecto quiere gravar y la tributación que se implanto en Argentina.

Tabla N°4. 3: "Comparación Tributaria entre Chile y Argentina".

| Elementos del Impuesto | Chile | Argentina |
|-------------------------|---|--|
| Tipo de Impuesto | Específico e Indirecto | Indirecto |
| Hecho Gravado | <ol style="list-style-type: none"> 1. Intermediación digital. 2. Entretenimiento digital. 3. Publicidad en el exterior. 4. Almacenamiento de datos. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web. 2. Suministros de productos digitalizados. 3. Mantenimiento a distancia de programas y equipos. 4. Administración de sistemas remotos y soporte técnico en línea. 5. Servicios web como el almacenamiento de datos, servicio de memoria y publicidad en línea. 6. Servicios de software. 7. Acceso y/o descargas a imágenes, texto, información, video, música, juegos, descarga de películas, entre otros. 8. Puesta a disposición bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente. 9. Servicio de clubes en línea o webs de citas. 10. Servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea. 11. Provisión de servicio de Internet. 12. Enseñanza a distancia. 13. Concesión del derecho de comercializar un bien o servicio, dentro de un mercado en línea. 14. Manipulación y cálculo de datos. |
| Base Imponible | Sobre el valor pagado por los usuarios. | Sobre el valor pagado por los usuarios. |
| Tasa Impositiva | 10% | 21% |
| Contribuyente | Personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales. | Son los consumidores. |

Fuente: Elaboración Propia.

Como se puede observar en la Tabla N°3.3. la diferencia entre estos tributos es alta, ya que en Argentina entrega en detalle que servicios digitales están sujetos a IVA, sin dejar a nadie fuera de este, ya que realiza con detalle una lista de qué servicios digitales estarían obligados a cumplir con la obligación tributaria, en cambio en nuestra legislación con los hechos gravados que se describen en el proyecto, varias de las plataformas digitales quedarían fuera de este impuesto específico, ya que los servicios que quedarían dentro de esta tributación son pocos, ya que no se detalla bien los conceptos de estos hechos gravados.

Otra de las diferencias importantes que se pueden observar es la de que Argentina no hace diferencia entre las personas, naturales o jurídicas, que pueden hacer uso de estos servicios, en cambio nuestro país la imposición se realizará solo cuando los usuarios de estos servicios sean personas naturales.

Además se debe considerar, que Argentina ha realizado un trabajo completo para poder realizar una buena gestión al momento de fiscalizar este tipo de servicios, encontró las vías a utilizar para saber a quienes va a dejar dentro de esta imposición, lo cual es importante de destacar, ya que también al ser un tipo de comercio diferente, se podía ver de forma difícil ver si algún tipo de tributo se le podía asociar a estos, ya que al momento de fiscalizar a una entidad que está situada en el extranjero, se veía casi imposible de realizar, pero este ejemplo nos deja claro que si se puede hacer.

Conclusiones.

- 1) A través del análisis realizado sobre el proyecto sobre el Impuesto a los Servicios Digitales chileno, se pudo observar en detalle cada uno de los puntos que se detalla en este y con esto se pudo observar que existen muchos puntos que dejan en duda si realmente este proyecto es eficiente para este tipo de comercio, existen conceptos que dejan abierto a ciertos tipos de servicios que podrían estar gravados, pero también son conceptos que son subjetivos, como lo es el concepto de “Entretenimiento”, ya que no conocemos cual es la definición que el legislador podría tener de este concepto, y que actividades él las consideraría como parte de este.
- 2) Se puede concluir que este proyecto no cumple en su totalidad cada uno de los problemas que abarca este tipo de negocio, y esto es porque, en primer lugar, no se puede concluir que este impuesto será equitativo, ya que no existe información sobre si las entidades domiciliadas en Chile y que entreguen este mismo tipo de servicios digitales, estarían gravadas con algún tipo de impuesto, por tanto, no se puede hablar de que este impuesto estaría cumpliendo con equidad tributaria, ya que solo es para entidades que entregan los servicios desde el extranjero. Otro de los puntos a considerar, es el que los servicios sean utilizados por personas “naturales”, pero que sucede con las personas “jurídicas” que utilizan este tipo de servicios, ¿estarían con esto exentas de pagar este impuesto?, no sabemos porque el legislador realiza esta diferencia entre quienes utilizan el servicio.
- 3) Se pudo realizar un análisis detallado también del impacto que ha tenido a lo largo de estos años el nacimiento del comercio electrónico a través de servicios digitales, y no solo en el ámbito nacional, sino que sobre todo en el ámbito internacional, ya que ha sido uno de los que más cambios a generado, y es considerablemente importante evaluar cada uno de sus puntos, cada uno de los elementos que constituyen esta modalidad de negocio, para que así cada legislación pueda evaluar la posibilidad de generar una recaudación a través de este mismo.

-
- 4) A través del trabajo realizado se pudo concluir que una de las medidas que han decidido tomar otras legislaciones sobre este tipo de servicios digitales, es el de que su imposición sea a través del impuesto del IVA, esto ya que, al tener ya una base sobre este tipo de impuesto, genera una simplicidad al momento de implantarla, y también es más justa para los diferentes tipos de mercado, lo que genera una competencia leal entre estos. Este tipo de imposición también da la oportunidad de que la recaudación de este impuesto sea más fácil de realizar.
- 5) Dado como está planteado el proyecto de ley, van a existir una serie de situaciones que será de parte del Servicio de Impuestos Internos, como por ejemplo, si una persona chilena, persona natural, se va de viaje a otro país y utiliza la plataforma de “Airbnb” (presta el servicio de alojamiento) y el pago lo hace a través de un medio de pago electrónico que tiene dinero generado en Chile, como sería considerado ese servicio, si se presume que es utilizado en Chile este tendría que para el impuesto, a pesar de que el uso del servicio fue utilizado en otro territorio.
- 6) Como se ha podido apreciar, que el proyecto tiene muchos puntos débiles, considero que se podría evaluar, así como lo realizaron otras legislaciones como Argentina, las obligaciones del Impuesto del IVA, en primer lugar se tendría que evaluar modificar el concepto de servicio, ya que como se especifica para cumplir con este hecho gravado se debe estar dentro de las actividades del artículo 20 n°3 y 4 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta, lo cual no considera este tipo de actividades, por tanto, a su vez se podría considerar la modificación de este artículo y considerar este tipo de servicios digitales, para que este quede gravado con el impuesto de IVA; y en segundo lugar en el mismo concepto de servicio se debería evaluar el concepto de territorialidad del impuesto considerando tanto los servicios prestados en Chile como en el extranjero. Con esto no existirá discriminación, y así sería más eficiente y flexible la imposición, ya que así el Gobierno se adelantaría al problema en caso de que surgiera alguna entidad domiciliada en el territorio nacional que preste servicios digitales en el territorio.

Bibliografía

¿Qué es el almacenamiento de datos? (s.f.). Obtenido de Hewlwt Packard Enterprise: <https://www.hpe.com/es/es/what-is/data-storage.html>

Castro, L. (04 de junio de 2018). ¿Qué es streaming? Obtenido de About Español: <https://www.aboutespanol.com/que-es-streaming-157642>

Catinot, S., Campagnale, N., & Parrondo, A. (s.f.). La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE. *Comercio electrónico*.

Código Civil, D.F.L N°1. (16 de mayo de 2000). Santiago, Chile.

Contreras, H., & González, L. (2008). *Curso Práctico de IVA*. CEPET.

Correo electrónico: Historia, características, importancia y más. (s.f.). Obtenido de Conoce la Historia: <http://conocelahistoria.com/c-medios-de-comunicacion/correo-electronico/>

Decreto 354/2018. (23 de abril de 2018). *Reglamentación IVA. Servicios Digitales*. Buenos Aires, Argentina.

Decreto Ley N°825. (31 de diciembre de 1974). *Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios*. Santiago, Chile.

Decreto Ley N°830. (31 de diciembre de 1974). *Ley sobre Código Tributario*. Santiago, Chile.

Delgado, A., & Oliver, R. (2015). Nueva Regulación del IVA en el comercio electrónico. *Revista de Internet, Derecho y Política*. España.

Historia de los Buscadores. (11 de enero de 2011). Obtenido de Historia de la Informática: <https://histinf.blogs.upv.es/2011/01/11/1808/>

Ley N°1819 de 2016. (29 de diciembre de 2016). Colombia.

Ley N°23.349. (19 de agosto de 1986). *Ley de Impuesto al Valor Agregado*. Argentina.

Ley N°27.430. (29 de diciembre de 2017). *Reforma Tributaria. Modificación de Impuestos*. Argentina.

Medios de pago electrónicos. (enero de 2011). Obtenido de El portal del comerciante: <http://histinf.blogs.upv.es/2011/01/11/1808/>

OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*.

OCDE. (2014). *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Acción 1: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*.

OCDE, C. d. (22 de julio de 2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.

OMC. (septiembre de 1998). *Definición del comercio electrónico*. Obtenido de Organización Mundial del Comercio: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm

Oropeza, D. (s.f.). Capítulo primero, El comercio electrónico y principios económicos-comerciales. *La competencia económica en el comercio electrónico y su protección en el sistema jurídico*. México.

PROFECO. (16 de Enero de 2015). *¿Qué es el comercio electrónico?* Obtenido de Comercio electrónico: https://www.profeco.gob.mx/internacionales/com_elec.asp

Proyecto de Ley de Modernización Tributaria. (23 de agosto de 2018). *Mensaje N°107-366*. Santiago, Chile.

RAE. (2017). *Definiciones*. Obtenido de Diccionario de la Real Academia Española: <http://dle.rae.es/>

SII. (31 de octubre de 2017). *¿Qué es la Base Imponible?* Obtenido de Servicio de Impuestos Internos:

http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/renta/001_002_1200.htm

Torres, D., & Guerra, J. (2012). *Comercio electrónico*. Obtenido de <http://www.eumed.net/ce/2012/tcgz.pdf>

