

Análisis de la determinación de la fuente y la implicancia del establecimiento permanente de los servicios digitales

Analysis of the determination of the source and the implication of the permanent establishment of digital services

Oñehesa`yijo ha ojehechakuaa maba`éichapa oiporopytyvô pe ojeikohateépe ome`êva umi tembiapo digitalkuéra

Rut Eunice Lugo Pérez* <https://orcid.org/0000-0002-6574-6423>

Instituto Superior de Formación Tributaria, Comercial y Administrativa (FOTRIEM). Asunción, Paraguay

Como citar:

Lugo Pérez, R. E. (2022). Análisis de la determinación de la fuente y la implicancia del establecimiento permanente de los servicios digitales. *Revista de ciencias empresariales, tributarias, comerciales y administrativa*, 1(2), 53-78. <https://doi.org/10.58287/rcfotriem-1-2-2022-15>

Resumen

La digitalización en la economía impuso el desafío a los gobiernos de adecuar las legislaciones tributarias, ante una economía digital que avanza de manera radical en el mundo. Las incidencias en el mercado de estos nuevos modelos de negocio en forma electrónica hacen que las Administraciones Tributarias tengan como resultado el estudio de nuevos impuestos que afecten en forma directa a las plataformas digitales. Se puede decir, que las economías latinoamericanas están abordando eficientemente los desafíos fiscales obtenidos por la digitalización de la economía; lo cual contribuirá a la estabilidad en el sistema tributario internacional. Por lo tanto, se pretende que las empresas multinacionales ofrezcan sus actividades digitales en la región y obtengan importantes ingresos en varios países, sin tener una residencia fiscal en los mismos, además de tener y cumplir unas obligaciones tributarias. Paraguay entra en el proceso al ejecutar la fiscalidad internacional a través de la Ley N°. 6380/2019 en la que se establece el tratamiento fiscal aplicable a las rentas provenientes de actividades de prestación de servicios digitales desarrollados por quienes no son residentes y aprovechados en el país. Se parte de la premisa de los elementos que componen el establecimiento permanente según las normas tributarias; se examinan los aspectos generales de los servicios digitales y así establecer las incidencias de la fuente y la implicancia del establecimiento permanente de los servicios mencionados en Paraguay al 2021. Se concluye que la AT paraguaya cuenta con la facultad suficiente para dictar actos necesarios para la aplicación, administración, percepción de los tributos, hasta la fecha ha fijado posición en lo referente a la retención desde la fuente del IVA e INR, faltando mucho para enfrentar todos los aspectos que intervienen en la composición de los servicios digitales.

Palabras clave: Servicios Digitales, Establecimiento Permanente, Intercambio de Información, Tratamiento Fiscal, SET.


Abstract

Digitization in the economy imposed the challenge on governments to adapt tax legislation to a digital economy that is radically advancing in the world. The incidences in the market of these new electronic business models mean that the Tax Administrations have as a result the study of new taxes that directly affect digital platforms. It can be said that the Latin American economies are efficiently addressing the fiscal challenges obtained by the digitalization of the economy, which will undoubtedly contribute to the stability of the international tax system. Therefore, it is intended that multinational companies offer their multiple digital activities in the region and obtain significant income in several countries simultaneously, without having a tax residence in them, have and comply with tax obligations. Paraguay enters the process by executing international taxation through Law 6380/2019, which establishes the tax treatment applicable to income from digital service provision activities carried out by non-residents and used in the country; it is based on the premise of the elements that make up the permanent establishment according to tax regulations; the general aspects of digital services are examined and the incidents of the source and the implication of the permanent establishment of digital services in Paraguay by 2021 are established. It is concluded that the Paraguayan TA has sufficient power to dictate acts necessary for the application, administration, collection of taxes, to date it has established a position regarding the withholding of VAT and INR from the source, there is still a long way to go to face all the aspects that intervene in the composition of digital services, fiscal control is necessary to minimize evasion, therefore, increase collection.

Keywords: Digital Services, Permanent Establishment, Information Exchange, Tax Treatment, SET.

Autor correspondiente: pitinalugo@gmail.com

Recibido: 29/07/2022 Aceptado: 03/10/2022

 Este es un artículo publicado en acceso abierto bajo una Licencia Creative Commons

Ñemombyky

Pe digitalkuéra rupive omoingue petei kambio Ekonomia rupive ikatuhaguáicha ambue tetâmegua ojapo ñemyatyro ikatuhaguáicha ojeipuru hekopete pe Léi Tributaria oíva ekonomia digital ykére ha avei ohóva opave tetâ pytaguakuré-rare. Oí rupi ñande merkadópe ko`áva, upéicha rupi Sambyhyhára guasu ohepyme`éva Trivutokuéra ohesa`yijo jey ha ojapo hikuái petei impuesto pyahu omba`apóva Plataformakuéra digitalkuére. Ikatu oje`e umi ambue tetâ pytagua py`aéve hikuái omby`aty umi kuatiakuéra pe digital imbarete ha ipy`aéve rupi ha avei oipityvóta heta tetâ pytaguápe ikatuhaguáicha oñemba`apopa oñondivekuéra ha ojejuereko haguâ petei sistema Trivutario tuicháva ha imbarete-va internacional. Ojehechakuaaa avei hetaha oí umi empresa multinacional oíva heta tetâkuéra rupi ha ohepyme`é hikuái heta mba`e ha omyat heta pirapire ndoguerekôí mamóve pe establecimiento oñe`éva residencia Fiskal, upéi-cha rupi hikuái ojapóva`erâ ojejuréva pe Léi guasúpe okumpliva`erâ ha ome`éva`erâ trivuto. Paraguái oíke avei ha ohesa`yijo, ohecha mba`éichapa ou pe Fiskalidad Inernacional petei Léi pyahu rupive ha`éva 6380/2019. Kóva ko Leípe ojehechakuaa umi tembiapo ojapóva empresa terâ tapichakuéra imba`apo rupive hikuái pe tembiapo Digital rupive ojeipurúva ñande retâme áva terâ empresa ndaipóri ramo jepe ñande tetâme ijestablecimiento ohepyme`éva`erâ hikuái pirapire pe trivutóre. Ñande retâ Paraguái ary 2021- pe. Ikatu avei ipahaitépe oje`e pe AT oíva paraguáipe ohe-chauka ikatuha ojeipuru arange ojejapo haguâ pe pirapire jejoko retención rupive ikatuhaguicha oñemby`atýve trivuto oguerékóva IVA ha INR. Ojejaporávo ko tembiapo ikatu jaguereko petei Kontrol oñemomichíve haguâ umi Evasión Fiskal. Kóva rupive avei hetave oñemby`atýta umi trivutokuéra.

Ñe`ékuaarâ: Tembiapo Digital rehegua. Áva terâ Empresa moópa oí, Ombohasáva mba`eikoava, Tratamiento Fiskal, Sambyhyhára omby`atýva tributokuéra.

1. Introducción

La economía digital nació de la mano de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC); el comercio electrónico es una realidad que se enfrenta a la hora de realizar alguna actividad comercial. Las nuevas tecnologías han provocado cambios en el mercado, entre ellas resalta las realizadas de manera electrónica o a través de dispositivos móviles que, independientemente de su ubicación geográfica permiten que las personas puedan realizar compras en tiempo real por más de que se encuentren separadas por miles de kilómetros. Dentro de este contexto, el Internet se convierte en un nuevo canal de comercio para las grandes firmas comerciales y pequeños empresarios, a medida en que sustituyen las vías tradicionales de venta por una nueva herramienta que representa un menor costo y a la vez abarca a más personas de todo el mundo.

En consecuencia, los gobiernos han ido adaptando sus legislaciones tributarias atendiendo a la acelerada inclusión de estas herramientas en el mercado y que los mismos desde el punto de vista impositivo son afectados directa o indirectamente. Se puede decir que, la forma de gravar los ingresos generados por las actividades del comercio digital resulta difícil de determinar para cada Estado, teniendo en cuenta la jurisdicción pertinente y la capacidad de ejercer la potestad tributaria de manera eficaz ya que las mismas involucran a las transacciones realizadas por las personas con las grandes empresas multinacionales las cuales tienen presencia económica significativa en muchos países.

En este sentido, Paraguay a través de la Reforma Tributaria Ley N° 6380/2019 introduce nuevos impuestos que afectan las transacciones realizadas de forma digital como el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) y la percepción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) al momento de la adquisición de servicios digitales provenientes del exterior y atendiendo a que las rentas obtenidas por las empresas de servicios digitales son aprovechadas en el país por consumidores finales a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informativas o similares y que las mismas son consideradas íntegramente de fuente paraguaya. A esto se le suma la Ley N°. 6657/20 que abre al país a la fiscalidad internacional.

Ahora bien, esta problemática se expande por todo el mundo y en especial por América Latina, por tanto, los países como Perú, Uruguay, Colombia, Argentina, Brasil, Bolivia, Ecuador y Chile han estudiado y realizado cambios a sus regulaciones fiscales internas. Por lo que, al observar la

afectación como el denominador común, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha establecido criterios para llevar a cabo estas regulaciones, las cuales se expondrán en el presente trabajo; realizando a su vez un estudio de cómo ha avanzado la economía digital en el Paraguay, las plataformas digitales nacionales o internacionales, el tratamiento impositivo implementado y cómo el país pretende hacer frente a esta realidad económica, respondiendo a las preguntas de la composición del establecimiento permanente, aspectos generales que gravan los servicios digitales, y las incidencias de estos en el Paraguay.

Esta ola tecnológica obliga a adaptar, instruir y aplicar nuevas normativas, en especial, la legislación tributaria, para estos tipos de servicios y/o las empresas que los prestan, para que los mismos se lleven a cabo bajo un principio de equidad tributaria.

2. Identificación de los elementos que componen el Establecimiento Permanente según las normas tributarias

Tabla 1. Análisis de resultados de entrevistas parte 1

Pregunta	Respuesta	Categoría
¿Considera que el establecimiento permanente es la base para determinar la fuente en la era de la economía digital?	<p>AC: Si, pero debiera actualizarse a los nuevos modelos de negocios de la economía digital.</p> <p>JG: Depende como se defina el concepto de establecimiento permanente para los modelos de negocios digitales, en función de los factores de conexión que se establezcan pudiera para atribuir rentas a la jurisdicción de destino.</p> <p>PP: Se debe determinar el enfoque principal en la determinación del establecimiento permanente ya que probablemente podría enfrentarse a una amplia diversidad de formatos utilizados en los modelos de negocios actuales.</p>	Establecimiento permanente (Nexo de vinculación).
¿Considera que los avances de la OCDE en lo referido a la creación de un nuevo nexo para la determinación de la fuente sea el camino para que las AATT puedan vincular el hecho imponible con sus jurisdicciones?	<p>AC: Si, pero hay que seguir trabajando.</p> <p>JG: Los avances de la OCDE respecto al Pilar I que asigna beneficios a las jurisdicciones de mercado, sin duda alguna es un avance para la atribución, las AATT deberán proponer una implementación dentro del Marco Inclusivo para la coordinación de competencias entre las autoridades fiscales.</p> <p>PP: Sí, pero en Latinoamérica se debe seguir trabajando para que las AATT puedan implementar sus normativas tributarias.</p>	Determinación Impuesto.

<p>En los avances realizados hasta ahora por las AATT, ¿Considera que se ha logrado controlar la evasión o elusión que se realiza al emplear las herramientas de e-commerce y la economía digital?</p>	<p>AC: No para nada, hay mucho camino por recorrer.</p> <p>JG: En el contexto de América Latina, la implementación del IVA Digital ha mejorado los controles a las plataformas de servicios digitales, por ende, se han reducido las brechas contra la evasión y/o elusión fiscal.</p> <p>PP: En la recaudación del IVA a las plataformas digitales las AATT comienzan a realizar mayores controles con el uso de las herramientas del e-commerce, también simplifican el registro y la recaudación.</p>	<p>E-commerce</p> <p>Economía digital</p>
--	---	---

Fuente: Elaboración propia (2022).

2.1. Establecimiento Permanente

García (2019) expone el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MCDI) el cual define el Establecimiento Permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. En el apartado 1 del artículo 5 del MCDI, se señala que existen las siguientes tres notas que han de darse en la definición general del Establecimiento Permanente: (I) la existencia de un «lugar de negocios», (II) este lugar de negocios debe ser «fijo» y, (III) a través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa».

A continuación, pasamos a analizar cada una de estas tres notas características de la definición general:

I. La existencia de un lugar de negocios place of business: Incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin. Téngase en cuenta que para que exista un lugar de negocios bastaría con que hubiese un espacio disponible para el desarrollo de la actividad. En este sentido, es indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de estos. Es más, no sería ni siquiera precisa la existencia de ningún derecho legal de uso sobre el espacio utilizado para que pueda llegar a entenderse que existe un Establecimiento Permanente, dado que como acabamos de señalar, lo verdaderamente relevante será la efectiva y mera disposición de un determinado espacio físico para el desarrollo de la actividad. El término place of business es, por tanto, un término que puede abarcar diversidad de posibilidades, desde las clásicas oficinas, hasta espacios como sería el ubicado en un centro de negocios. También se incluirá en este término el espacio que pudiera ser cedido por una empresa a otra de su grupo que fuera no residente para el desarrollo de la actividad de esta última, aunque esta cesión fuese gratuita y no estuviese formalizada en ningún contrato.

II. El lugar de negocios debe ser fijo fixed: Para determinar si existe o no un Establecimiento Permanente es la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios. Si desde un inicio fue un lugar de negocios de carácter temporal, entonces no estaremos ante un Establecimiento Permanente. Por el contrario, si se estableció con una finalidad de permanencia, entonces sí habrá Establecimiento Permanente desde el inicio y ello, aunque poste-

riormente los acontecimientos pudieran haber supuesto una vida corta del Establecimiento Permanente. Del mismo modo, si inicialmente la intención era que el lugar de negocios tuviera una duración temporal, pero posteriormente se mantiene durante un largo periodo de tiempo, entonces nos hallaremos igualmente ante un Establecimiento Permanente. En este caso, la consideración de Establecimiento Permanente habrá que hacerla de forma retrospectiva. Mayores problemas pueden plantearse con las actividades de comercio electrónico. En este sentido, los comentarios al MCDI vienen a considerar que una web site, como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la web site es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo y como tal, sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo. Esta diferenciación entre la web site y el servidor en el que la web site se encuentra alojada y utilizada es importante, dado que es habitual que la entidad que gestiona el servidor sea distinta de la que realiza la actividad empresarial a través de su web site. Así, en aquellos casos en que el servidor no está a disposición de la empresa titular de la web site ésta no tendría un Establecimiento Permanente. Por el contrario, en aquellos supuestos en que la empresa que desarrolla su actividad a través de la web site tuviese el servidor a su disposición, el lugar donde este estuviese situado podría constituir un Establecimiento Permanente.

III. Las actividades de la empresa se llevan a cabo a través del lugar fijo de negocios: Esta nota característica del Establecimiento Permanente exige que el espacio físico del lugar de negocios sea efectivamente utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial. La cuestión de si una determinada actividad se realiza en el marco de una empresa se ha interpretado siempre conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes; lo cual, en ocasiones, podría plantear problemas cuando no resulte coincidente esta calificación para ambos Estados. No obstante, lo anterior, a continuación, señalamos algunos criterios establecidos en los comentarios al MCDI para identificar cuando en un lugar de negocios se desarrolla una actividad empresarial. Así por ejemplo la actividad no tiene por qué ser «productiva». Asimismo, la actividad tampoco tiene que producirse de forma ininterrumpida, aunque sí debe producirse con regularidad, dado que el Establecimiento Permanente requiere de cierta permanencia como ya se ha visto. Por otro lado, se ofrece el siguiente ejemplo, un inmueble en alquiler no constituye por sí mismo el lugar donde se desarrolla la actividad, sino que se trata del activo con el que se desarrolla la actividad de alquiler y por lo tanto no constituye un Establecimiento Permanente. Asimismo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE considera como actividad empresarial la cesión de la propiedad tangible o intangible. Así, en la medida en que esta actividad se realice a través de un lugar fijo, estaremos en presencia de un Establecimiento Permanente. Finalmente, hay que tener en cuenta que actualmente en el concepto de actividad empresarial deben entenderse incluidas las actividades profesionales liberales u otras actividades de carácter independiente.

2.2. Domicilio Fiscal

El Art. 52 del Código Civil establece “El domicilio real de las personas es el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia o de sus negocios”. Art.53.- “El domicilio legal es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones”.

Existe una sutil diferencia entre domicilio y residencia, que está dada por el ánimo de permane-

cer en un lugar determinado, Art. 58 “El domicilio real puede cambiarse de un lugar a otro. Esta facultad no puede ser coartada por contrato, ni por disposición de última voluntad. El cambio de domicilio se verifica por el hecho de la traslación de la residencia de un lugar a otro, con ánimo de permanecer en él”.

2.3. Ciudadanía y Nacionalidad

Son nacionales los nacidos en un territorio determinado y ciudadanos aquellos que habitan o residen en un lugar determinado. Si se adopta este criterio, cualquiera sea el domicilio del contribuyente, este queda sometido a la legislación tributaria del Estado de la Nacionalidad. Sin perjuicio que probablemente ha de quedar sometido también a la ley del Estado extranjero donde el acto ha sido realizado. En el Capítulo III de la Constitución Nacional establece las normas relativas a la nacionalidad y a la ciudadanía. El Artículo 146 determina la nacionalidad paraguaya nacional. El Artículo 148 establece la nacionalidad por naturalización. El Artículo 152 determina quienes son ciudadanos paraguayos. (Manual del Impuesto a la Renta Empresaria, Nora Ruoti, p. 67).

2.4. Residencia Fiscal según la Ley N.º 6380/2019

La normativa establece en el Art. 5º Residencia de las Personas Jurídicas o Estructuras Jurídicas. Se considerarán residentes en el territorio nacional:

1. Las personas jurídicas y demás entidades constituidas de acuerdo con las leyes nacionales.
2. Las personas jurídicas del exterior y demás entidades no constituidas de acuerdo con las leyes nacionales, que establezcan su domicilio en el país, desde su inscripción en el Registro Público correspondiente.

En cuanto a la Residencia para las Personas Físicas encontramos en el Anexo al Decreto 3181/19 Art. 2º Residentes. La residencia de la persona jurídica se regirá por lo dispuesto en el Artículo 5º de la Ley. En el caso de la persona física, se considerará residente a los efectos fiscales a aquel que cuente con residencia permanente en el territorio de la República conforme a la Ley Nº 978/1996 “De Migraciones” y sus modificaciones.

2.5. E-commerce

ECOMSUR (2019) define que el e-commerce empieza por medio de Internet donde los usuarios pueden acceder a una tienda establecida a través de canales digitales, basándose en la compra y venta de productos y servicios a personas, en cualquier momento y lugar, en Latinoamérica toman más fuerza a mediados de 2012, cuando la masificación del ciberespacio logró llegar a más hogares; por tanto, surgieron portales de compraventa que dieron el paso a nuevas oportunidades de comercio. Debido a la alta demanda que generó el aislamiento social por el Sars-Cov-2 (Covid-19) y de acuerdo con la firma Statista, en Latinoamérica las ventas online crecieron exponencialmente del 2016 al 2020, al pasar de 36 mil 900 millones de dólares a 83 mil 630 millones de dólares. Estos datos resaltan el potencial que tiene el E-commerce en la región y demuestra a las marcas que contar con canales digitales para llegar a los consumidores, debe ser uno de los principales medios para tener un negocio rentable.

2.6. Economía digital

SUMUP (2019) expone que la economía digital es el resultado de un proceso de transformación

desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). La revolución de las TIC ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía.

2.7. Modelos de negocio en la economía digital

La economía digital ha dado lugar a la emergencia de nuevos modelos de negocio. Aunque muchos de estos modelos guardan paralelismos con los negocios tradicionales, los avances en las tecnologías de internet han acelerado la escala y las distancias en que tienen lugar.

Ejemplos de nuevos modelos de negocio son los siguientes:

1. El comercio electrónico.
2. Servicios de pago como los pagos online.
3. App stores (iTunes, Google Play, entre otros).
4. Publicidad online.
5. Cloud computing o computación en la nube como los programas de facturación online.
6. P2P Plataformas de intercambio entre particulares.
7. E-learning.

3. Examen de los aspectos generales de los servicios digitales

En el presente capítulo se desarrolla el contenido de los resultados de las entrevistas realizadas a expertos en la materia:

Tabla 2. Análisis de los resultados de las entrevistas parte 2

Pregunta	Respuesta	Categoría
Siendo un desafío para las AATT las operaciones por los servicios digitales, ¿cuáles considera usted que sean los mecanismos que deben emplearse para el control de estos?	<p>AC: Hace falta mucha cooperación/colaboración entre las AATT. Intercambio de información, capacitación de los funcionarios para que conozcan los nuevos modelos de negocios y reformas tributarias que buscan unificar el tratamiento del tema.</p> <p>JG: Estudiar los enfoques unilaterales y multilaterales para controlar los modelos de negocios digitales.</p> <p>PP: En el actual contexto de alta globalización y avance imparable de la digitalización de la economía se observa de parte de los países de</p>	Servicios digitales

	América Latina un compromiso generalizado en adoptar estándares e implementarlos efectivamente estudiando los enfoques unilaterales y multilaterales a fin de unificar el manejo del tema.	
¿Qué áreas son prioritarias a ser atendidas para determinar el hecho generador de los tributos en las AATT de la Región?	<p>AC: Legislación reformas en sistemas tributarios, pero también en las AATT.</p> <p>JG: Definir cuál sería hecho generador en la legislación de base en función del grado de desarrollo de cada país y los otros supuestos que generan la exigencia de la obligación tributaria.</p> <p>PP: Las legislaciones o reformas tributarias deben definir el hecho generador de acuerdo con el manejo de cada región</p>	Hecho imponible
¿Conoce avances en las AATT en relación con el control de los servicios digitales en relación con el establecimiento permanente como medio de determinación?	<p>AC: Los avances se han dado en aquellos países que introdujeron impuestos para la economía digital pero no en el tema de EP.</p> <p>JG: No he visto avance, salvo los trabajos del artículo 12-B de Naciones Unidas.</p> <p>PP: No he visto avance, salvo la nueva propuesta de la ONU para la tributación de los servicios digitales automatizados.</p>	Estrategias de control de las operaciones.
Tomando en cuenta el plan-teamiento realizado por el especialista Pablo Porporatto en el CiatBlog donde expresa: “que el mercado de estas plataformas, que hacen posible una amplia y variada gama de transacciones de las, cada vez más extendidas, “economía colaborativa” (“sharing economy”) y “economía de trabajos específicos” (“gig economy”), está creciendo progresivamente. Y que estas son infraestructuras digitales que permiten que, dos o más personas, interactúen y realicen transacciones (clientes o consumidores, proveedores de bienes y servicios, productores, facilitadores, titulares de bienes, anunciantes, entre otros.),	<p>AC: Sí, por supuesto. Fundamentalmente deberían brindar información de sus operaciones que luego se intercambie a los distintos países como el CRS de cuentas bancarias y también pueden ser sujetos que retengan los impuestos de las operaciones y los depositen. Y también el tema de seguridad social exigirles que den protección a sus trabajadores régimen de pensión y accidentes laborales básicamente.</p> <p>JG: Los modelos de negocios digitales son cambiantes, el criterio de los nexos bajo la propuesta de la OCDE y/o la propuesta del Art. 12-B de Naciones Unidas pudieran ser los mecanismos.</p> <p>PP: Las plataformas digitales deben desempeñar un rol importante en la recaudación La situación pandémica aceleró la digitalización de la economía y en particular el auge de las denominadas economía de trabajos puntuales (gig economy) y la economía colaborativa (sharing economy) donde estas plataformas</p>	Economía colaborativa.

<p>posicionándose como intermediarias o facilitadoras de dichos negocios. ¿Considera que las AATT deben enfocarse en estas plataformas para hacer seguimiento a las partes que realizan estas operaciones? De ser así, ¿Cuál sería el mecanismo propuesto para ello?</p>	<p>virtuales juegan un rol crucial, que debe ser aprovechado por las AATT para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los usuarios e intermediarios que participan de estos ámbitos digitales. Los responsables de tales plataformas pueden brindar información y facilitar el pago de los tributos de los agentes intervinientes en estos ámbitos que han explotado en importancia y respecto de los cuales se vaticina una relevancia extraordinaria en el futuro. Son también muy importantes para lograr la formalización de ciertas actividades y de sus pagos.</p>	
--	--	--

Fuente: Elaboración propia (2022).

3.1. Servicios digitales

En la economía digital, las plataformas virtuales son piezas fundamentales y deben ser consideradas colaboradoras claves del cumplimiento tributario de los usuarios y otros intervinientes en aquellas. La OECD ha emitido documentos técnicos muy interesantes sobre el aprovechamiento tributario de tales plataformas y, por su parte, el Consejo Europeo ha adoptado normativa obligando a los operadores de las plataformas digitales a brindar, desde el año 2023, información de operaciones relevantes de los vendedores que participan de aquellas, que serán objeto de esta publicación.

Porporatto (2021) plantea en su disertación:

El modelo OECD de reglas de reporte de los operadores de plataformas digitales, se presenta en el contexto, para el 2020, se ha desarrollado reglas modelo de presentación de informes, que podrían ser adoptadas por jurisdicciones interesadas sobre una base uniforme, para recopilar información sobre transacciones e ingresos obtenidos por vendedores que participan en estas plataformas, con el fin de contener la proliferación de informes nacionales con distintos requisitos y formatos y de esta forma facilitar los intercambios automáticos de información. La arquitectura general de las reglas tiene tres dimensiones:

1. Alcance específico de transacciones a informar a las respectivas AATT, centradas en el alojamiento, el transporte y otros servicios personales.
2. Alcance amplio de operadores y vendedores de plataformas, para asegurar que la mayor cantidad posible de transacciones relevantes están siendo reportados.
3. Reglas de diligencia debida y presentación de informes que aseguren que se obtenga información precisa informaron sin imponer procedimientos excesivamente costosos a los operadores de plataformas.

Figura 2. Historia del buscador web

	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).
	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: Rivas Rodríguez (2018).

3.2. Hecho imponible

Es importante que cada país considere el hecho imponible de acuerdo con la naturaleza de este, en el caso de Paraguay se observa la disposición de la AT de aclarar los aspectos sobre la base imponible en los servicios digitales:

Orué (2020) manifiesta que la nueva Ley N.º 6380/2019 “beneficia a los servicios digitales, clarifica y ayuda a quienes presten servicios, así como también otorga un énfasis especial a este sector, según sostuvo el viceministro de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET)”. Entre tanto, el subsecretario precisó sobre las determinaciones, cambios y aclaraciones que existen con relación a las cuestiones tributarias para todas aquellas personas que realizan servicios digitales desde Paraguay hacia el extranjero principalmente.

A su vez, destacó que Paraguay sigue siendo un país donde los tributos son bajos y eso representa una ventaja que debe ser aprovechada. En cuanto a los servicios digitales al exterior, afirmó que se pagan dos tipos de impuestos: Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a los No Resi-

dentes (INR).

Sobre la base imponible en servicios digitales en Paraguay, precisó que en el caso del IVA es de 100% y la tasa efectiva representa 10%. En lo que respecta al INR, la base imponible significa el 30% y la tasa efectiva es de 4,5%.

Otro de los puntos planteados por el viceministro trata sobre la prestación del servicio digital al exterior a efectos tributarios se realiza a través de Internet o de cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red; se presta mediante accesos en línea (conexión a Internet u otra red o sistema); debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana. Así como depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

Para concluir, el viceministro Orué indicó que las entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, empresas de telefonía, procesadoras de pago, y entidades similares deberán actuar como agentes de percepción del IVA, cuando se utilicen tarjetas de crédito o débito y transferencias como medio de pago.

Tabla 3. Base Imponible en Servicios Digitales en Paraguay

Impuesto	Hecho Generador	% de Base Imponible	Tasa
IVA	Servicios Digitales	100%	10%
INR	Operaciones de llamadas telefónicas, servicios de transmisión de audio y video, emisión y recepción de datos por internet protocolo, Servicios Digitales y otros servicios similares.	30%	15%

Fuente: SET.

3.3. Estrategia de Control de las Operaciones de Comercio Electrónico

Collosa (2020) analiza la estrategia de control por parte de las Administraciones Tributarias (AATT) para asegurar el cumplimiento tributario de quienes en la actualidad generan más ingresos y también para evitar una competencia desleal en el mercado. Lo primero que destaca es la importancia de conocer el tipo de operaciones e identificar de manera masiva a los agentes que han visto incrementadas sus actividades de comercio electrónico mediante el uso de plataformas digitales y redes sociales, atendiendo a que no solo las grandes empresas comercializan por este medio, sino también las medianas y pequeñas. No obstante, a veces no es tan sencillo el seguimiento debido que hoy existen medios de pagos electrónicos con sistemas financieros sofisticados, mediando o no criptomonedas, a los cuales muchas AATT no tienen acceso a la información.

Hace mención del problema que puede surgir en la deslocalización ya que un vendedor o prestador puede utilizar un servidor situado en otro país para realizar la oferta de sus productos y sus ventas o incluso simular que el servidor está en otro país, sin que lo esté. Hoy varias AATT utilizan moderna tecnología para realizar esta tarea, pero como vemos las dificultades no son pocas a la hora de identificar a los sujetos y asimismo muchas veces los datos que se obtienen de las redes sociales

y otros medios no permiten ser contrastados con algún sujeto.

3.4. E-Kuatia

Con lo que respecta a Paraguay en la actualidad se encuentra vigente la facturación electrónica denominada e-kuatia que es un comprobante electrónico que posee validez jurídica para todos los fines (tributario, comercial y financiero), es firmada digitalmente por el emisor lo que garantiza autoría, integridad, validez y posee la autorización por parte de la SET.

3.5. Economía colaborativa

La llamada economía colaborativa, es un fenómeno asociado en la actualidad al emprendimiento de base tecnológica y a la implantación de nuevos modelos de negocio y de consumo basados en la desintermediación que permite la utilización de plataformas electrónicas que está desbordando en algunos casos a los esquemas regulatorios tradicionales planteando retos que parecen superar, incluso, a los que viene suscitando el comercio electrónico desde su irrupción a fines del pasado siglo. Si se pone el acento sobre los aspectos tecnológicos del fenómeno parece indiscutible, en cualquier caso, que la economía colaborativa o de plataforma se inscribe dentro de la llamada «economía digital». (OCDE 2015)

3.6. Economía colaborativa como estrategia de control

Collosa (2020) menciona que las AATT necesitarán intensificar la cooperación internacional para así poder gestionar en forma más eficiente la información de a los contribuyentes que realizan operaciones mediante estos nuevos modelos de negocios y es vital contar con la información de las operaciones realizadas mediante plataformas digitales, para poder identificar a todos los actores intervinientes y sus operaciones y así determinar los hechos imposables gravados y someterlos a tributación en cada uno de los países involucrados.

Porporatto (2020) comenta que la simplificación tributaria puede incluir umbrales para el control y/o registro, simplificaciones de registros contables y presentación de informes, mecanismos de retención y sin dudas, las necesarias actividades de sensibilización, educación y divulgación. Las plataformas digitales deben desempeñar un rol importante en la recaudación de tributos, en especial al respecto de servicios y bienes digitales provistos por empresas extranjeras.

4. Sistemas Impositivos de los Países de la Región Aplicado a los Servicios Digitales

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

En vista del exponencial crecimiento que estas operaciones están experimentando en todo el mundo, el no establecer procedimientos factibles y simples de recaudación, puede significar pérdidas cada vez más importantes de ingresos tributarios para los países. Además de la pérdida de recaudación, la no aplicación de IVA a estas operaciones implica una desventaja competitiva importante

para los proveedores internos de los mismos servicios e intangibles, quienes están obligados a pagar el IVA por su venta a los clientes residentes, mientras que los proveedores no residentes pueden estructurar sus actividades con el fin de no aplicar el impuesto.

5. Desafíos de la economía digital para la tributación

5.1. IVA: Los consumidores finales a diario realizan compras de apps, contratan servicios de streaming, compran almacenamiento de información, entre otros; la mayor parte de las veces a proveedores no residentes

Los países que en su legislación usan el principio de destino para los servicios no están libres de problemas. Si bien teóricamente esos servicios están gravados con IVA, hay una dificultad práctica para cobrarlo cuando los compradores son consumidores finales, pues no es razonable exigir que todos ellos se transformen en contribuyentes de IVA y deban declarar y pagar el impuesto cada vez que realizan una compra a través de internet. También hay una dificultad práctica en el caso de las importaciones de bienes de poco valor realizadas directamente por un consumidor final.

5.2. Impuesto sobre la Renta

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

Tabla 3. Impuesto a la Renta

Reglas de nexo	El concepto de nexo hace referencia a la búsqueda de una vinculación económica entre la empresa no residente y el Estado de donde se obtienen los ingresos (Estado de la fuente o del mercado). En un extremo, se tiene el caso de una empresa no residente que exporta sus bienes a otro país, sin ninguna otra vinculación económica con él. En el otro extremo, está el caso de la empresa no residente que tiene una presencia física en el otro país, con inversiones, instalaciones, personal y desarrollo de funciones empresariales.
Reglas de asignación de beneficios	Para la asignación de los beneficios a un EP son ampliamente aceptadas el uso del principio de competencia. En el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, este tema se aborda en el Art. 7, en el cual se señala que los beneficios imputables al EP en cada Estado contratante “son aquellos que él mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa”.

Fuente: Elaboración propia (2022).

6. Experiencias en otros países

6.1. Experiencias de Tributación a los Servicios Digitales en Latinoamérica

- **Argentina:**



Argentina

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

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

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

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

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

carga en línea de juegos incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos incluso a través de prestaciones satelitales, weblogs y estadísticas de sitios web.

8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.

9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.

10. El servicio es brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.

11. La provisión de servicios de Internet.

12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.

13. La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.

14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas.

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

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.

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

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

4. La dirección IP, del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta sim, conforme se especifica en el párrafo anterior; o

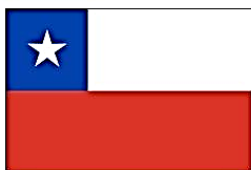
5. La dirección de facturación del cliente o,

6. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

Finalmente, respecto de la administración del impuesto, la norma establece que el sujeto pasivo es el prestatario o importador del servicio, siendo éste el responsable de ingresar el impuesto. De mediar un intermediario que intervenga en el pago, este asumirá el carácter de agente de percepción.

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

- **Chile:**



Chile

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

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

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

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

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

1. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o
2. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile. Para hacer efectiva la recaudación en las operaciones entre la empresa no residente y el consumidor final (B2C), la ley traspassa la responsabilidad de retener y pagar el impuesto a la empresa, para lo cual crea un régimen simplificado de IVA para contribuyentes no domiciliados ni residentes, con las siguientes características:
3. Libera a las empresas no residentes de hacer los trámites de inscripción en el Rol Único Tributario y de aviso de inicio de actividades, sustituyéndolos por otros más simples que deberá regular el Servicio de Impuestos Internos (SII).
4. No da derecho a crédito fiscal.
5. Libera a las empresas de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones y de llevar libros de compras y ventas y otros registros que exige el régimen general.
6. El IVA se debe declarar y pagar mensualmente o cada tres meses, a elección del contribuyente.
7. La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el SII habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.
8. El director del SII establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

- **Colombia:**



Colombia

En el caso de Colombia la DIAN explica que en la reforma tributaria aprobada en diciembre de 2016, el Gobierno colombiano adoptó para el IVA prácticamente todas las recomendaciones de la OCDE relacionadas con los servicios digitales. Es decir, la reforma incorporó al IVA a los servicios prestados por empresas no residentes, gravándolos a la tasa general de 19%, con excepción de aquellos servicios que califican como exentos, de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, y algunos servicios transfronterizos que se dejaron. Se establece una obligación de retener el IVA para los emisores de los medios de pago, sistema al que los prestadores de servicios electrónicos o digitales podrán acogerse voluntariamente, debiendo la administración tributaria publicar una lista de proveedores sujetos a retención.

Se precisa que esta retención se aplicará respecto de los siguientes servicios digitales:

1. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento);
2. Servicios prestados a través de plataformas digitales.
3. Suministro de servicios de publicidad online.
4. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.
5. Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles.
6. Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia.

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

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

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

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

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

1. El lugar de emisión de la tarjeta crédito o débito, o el lugar donde se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago.
2. La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente.
3. El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.

4. Otros criterios que permitan determinar la residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de la actividad económica del usuario directo o destinatario del servicio.

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

- **Costa Rica**



Costa Rica

Para la Dirección General de Tributación Directa indica que en el caso de Costa Rica, la nueva ley del IVA, promulgada el 4 de diciembre de 2018, grava en general los servicios prestados desde el exterior y consumidos en el territorio nacional, y en particular, a los servicios digitales transfronterizos 16. Para hacer realizable el cobro de IVA a las operaciones efectuadas por consumidores finales, la ley dispone dos opciones: la primera, el cobro directo del IVA a los proveedores no residentes; la segunda, la retención o percepción a cargo de las entidades emisoras o administradoras de los medios de pago.

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

1. Por mensaje de texto que se envíe al cliente al momento de la transacción.
2. Por medio del país en el que la tarjeta de crédito o débito fue emitida.
3. Mediante información autodeclarada por los consumidores.
4. Cualquier otra que considere lo suficientemente fehaciente y verificable suministrada para determinar el lugar de consumo.

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

1. Las entidades públicas o privadas que sean emisores de tarjetas de débito o de crédito, cuando sus tarjetahabientes, en su condición de consumidor final o contribuyente del impuesto, realicen compras de servicios digitales transfronterizos por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.
2. Las entidades públicas o privadas que comercialicen, a partir de una cuenta banca-

ria, y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional y que el mismo sea consumido en el territorio nacional. Para estos efectos, se asimilan las cuentas bancarias las tarjetas virtuales, las cuentas de pago seguro (del tipo Paypal o similar), las criptomonedas y cualquier otro sistema de pago recurrente que, en última instancia, se nutra de fondos depositados en una cuenta de una entidad bancaria domiciliada en Costa Rica.

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

El reglamento libera a los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos de la obligación de emitir comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria como respaldo de sus operaciones. En su lugar, permite utilizar como respaldo los recibos electrónicos que utilicen normalmente, el estado de cuenta, resumen bancario o documento equivalente que reciba el consumidor final, consignando por separado el monto de la transacción realizada y el impuesto repercutido.

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

- **Perú:**



Perú

Para la SUNAT el caso de Perú es bastante singular, pues introdujo cambios en su normativa del Impuesto sobre la Renta en el año 2003, que apuntaban a gravar las rentas por servicios digitales obtenidas por empresas no residentes. Esto es, mucho antes que el debate sobre la tributación de la economía digital alcanzara la visibilidad que tiene en la actualidad. En términos resumidos, el cambio legal consistió en incorporar a la definición de rentas de fuente peruana a los ingresos remesados al exterior por concepto de pagos por suministro de servicios digitales. Con ello, dichos pagos quedan gravados a la tasa del 30%, la que es retenida por el pagador. Ahora bien, se podría argumentar que esta singularidad no es más que una anécdota, pues en la práctica la solución peruana no resuelve los problemas derivados de la digitalización de la economía.

En primer lugar, el alcance de la norma es limitado, pues solo se aplica a operaciones entre empresas (B2B), pero no alcanza a aquellas entre empresas no residentes y consumidor final (B2C). De acuerdo con León (2017) otra limitación de la norma peruana es que solo grava los servicios, pero no los bienes digitales. Es decir, si un domiciliado peruano descarga un libro electrónico, la operación no se grava, pues el usuario no es una empresa, por lo que para fines del impuesto a la renta el servicio no se estaría usando o consumiendo en el país.

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

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

- **Uruguay**



Uruguay

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

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

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

Tanto en la transmisión de contenido audiovisual como en los servicios de mediación e intermediación, se entiende que el demandante del servicio se encuentra en territorio uruguayo cuando la dirección IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o la dirección de facturación se localizan en dicho territorio.

Respecto del IVA, la misma ley y su reglamentación disponen expresamente que se gravarán con IVA, a la tasa general del 22%, los servicios de transmisión de contenido audiovisual a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas u otros medios similares, así como también los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales prestados a través de los

mismos medios.

7. Incidencias de la fuente y la implicancia del establecimiento permanente de los servicios digitales en Paraguay al 2021

Tabla 4. Análisis de los resultados de las entrevistas parte 3

Pregunta	Respuesta	Categoría
¿Cuál considera usted que sea la forma más eficiente para los Estados para recaudar los impuestos afectados en estas operaciones de servicios digitales?	<p>AC: Creó los regímenes de retención vía tarjetas de crédito bancaria es una buena opción la mayoría de estos servicios se pagan con esta vía.</p> <p>JG: El cumplimiento tributario cooperativo y la coordinación fiscal.</p> <p>PP: A través de las retenciones.</p>	Recaudación por los servicios digitales
¿Podría enumerar según su criterio las incidencias que generaría un cambio de criterio en la aplicación del nexo de vinculación, es decir, la aplicación de una nueva regla de nexo para identificar jurisdicciones de mercado?	<p>AC: Mayor recaudación, mayor igualdad con los negocios que trabajan en forma física, protección de los trabajadores en tema de seguridad social</p> <p>JG: Bajo la propuesta de Naciones Unidas el enfoque sería más sencillo que el enfoque de la OCDE.</p> <p>PP: La propuesta de OCDE es mucho más sofisticada y ambiciosa, en tanto que la recomendación de la ONU es más simple, práctica y fácil de administrar, pero parcial en la cobertura de la problemática.</p>	Criterio de aplicación
¿Cuál sería su opinión sobre el impacto económico de la implementación de estos nuevos criterios en los países de la Región?	<p>AC: Muy bueno los países necesitan recursos para financiar la crisis actual.</p> <p>JG: Sería muy poco si las medidas no vienen coordinadas con reformas fiscales estructurales, la implementación debe adaptarse a cualquier tipo de modelo, y más de lo digital, y abordar simultáneamente la tributación indirecta con la directa.</p> <p>PP: Se debe estudiar y comprender estas nuevas economías, incluyendo sus principales actores y sectores económicos involucrados, evaluar la necesidad de una decisión política tributaria para proteger o ampliar la base impositiva y minimizar cualquier distorsión económica.</p>	Incidencia económica

Fuente: Elaboración propia (2022).

8. Recaudación por los servicios digitales

Pineda (2021) Expresa que la fiscalidad de la economía digital es una pieza fundamental para abordar el reto de la recaudación por los servicios digitales, pues es un sector de la economía que está creciendo a tasas sostenidas en una tendencia que no parece tener límite. De momento, uno de cada tres habitantes de la Tierra consume productos o servicios utilizando Internet. Lograr una tributación correcta en este sector es un desafío que tiene dos facetas. Una, la definición de los hechos gravables; la otra, la administración de contribuyentes remotos.

Empezando por la primera, las leyes tributarias no siempre se aplican bien a los negocios digitales, sea porque son modelos de negocio novedosos, sea porque la naturaleza virtual o cibernética dificulta la conexión o nexo con el territorio. Esto es, por ejemplo, lo que ocurre en el impuesto de sociedades de los modelos de negocio altamente digitalizados, que carecen de establecimiento permanente en el territorio. En el IVA digital ocurre algo parecido: los proveedores extranjeros están fuera del territorio, operando mediante la Red sin tiendas físicas; pero al ser un impuesto al consumo, son los consumidores los que generan el punto de conexión con el territorio.

La segunda parte es el reto que supone para las administraciones tributarias controlar a contribuyentes que no se ubican en el territorio y que, por ende, no están sometidos a su jurisdicción. Básicamente, esto significa que no se pueden utilizar las potestades administrativas tradicionales (por ejemplo, requerir información, examinar cuentas, imponer sanciones o embargar sin asistencia judicial); haciendo necesario o bien requerir el apoyo de la administración tributaria de su país (mediante acuerdos de asistencia tributaria mutua), o implantar esquemas novedosos de relación con los contribuyentes.

9. Criterio de aplicación

OCDE (2020) La aplicación de una nueva regla de nexo para identificar jurisdicciones de mercado concilian los intereses de las jurisdicciones de menor tamaño, en particular las economías en desarrollo que se beneficiarán del nuevo derecho impositivo, con la necesidad de unos costes de cumplimiento bajos y proporcionados, cuando resulte pertinente para el equilibrio global, a la vez que se evitan efectos secundarios indeseables en otras áreas fiscales y no fiscales. Las reglas de nexo están sustentadas en un detallado sistema de normas de determinación de la fuente de los ingresos, que reflejan las particularidades de las empresas de servicios digitales y en relación estrecha con los consumidores, persiguen un equilibrio entre la necesidad de precisión y la capacidad de las empresas multinacionales (EMN) cubiertas para el cumplimiento y el coste consiguiente. Se ha sugerido que este objetivo se alcanzaría mediante unas reglas de debida diligencia, sujetas a una jerarquía claramente definida, que tendrían probablemente una importancia especial para la distribución a través de terceros.

10. Criterio Territorial según la Ley N.º 6380/2019

Los servicios digitales estarán gravados por el IRE, IVA y el INR cuando son utilizados y aprovechados en el país, a dicho efecto se considerará las siguientes situaciones cuando:

- 1 La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de la tarjeta SIM;
- 2 La dirección de facturación del cliente; 3. La cuenta bancaria utilizada para la remisión del pago;

- 3 La dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
4. La entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o de débito con que se realice el pago.

11. Incidencia económica

Desde la OCDE (2020) se observa que en estos últimos años se ha asistido a una multiplicación de los controversias fiscales y comerciales, ya que diversas jurisdicciones han tomado medidas unilaterales para abordar los desafíos derivados de la digitalización de la economía (p. ej. adoptando TSD o disposiciones similares), se hace exigible un escenario alternativo donde se priorice las coincidencias, así como el respeto de las jurisdicciones, es decir, negociar una solución multilateral basada en el consenso. Se puede observar como ejemplo, en junio de 2020, los Estados Unidos anunciaron la aplicación de aranceles en represalia por el equivalente de 1.300 millones de dólares de productos franceses, en virtud del apartado 301 de la Trade Act estadounidense y el inicio de varias investigaciones adicionales basadas en este mismo apartado. Si no se alcanza un consenso para una solución multilateral es probable que las controversias fiscales y comerciales se intensifiquen. De hecho, aparte de las jurisdicciones que ya han anunciado la adopción de Tasas Sobre los Servicios Digitales (TSD), otras que plantean aplicar indican que se abstendrían si pudiera negociarse una solución multilateral consensuada.

En consecuencia, a falta de acuerdo, probablemente optarían por introducir TSD, lo que no haría sino agravar las tensiones comerciales relacionadas con estas tasas. Varias investigaciones recientes confirman que la incertidumbre fiscal es una preocupación de primer orden para las EMN y que el sentimiento de incertidumbre ha aumentado en los últimos años. Una solución consensuada, en la cual la evaluación de impacto económico implicaría supuestamente la supresión de las TSD existentes, así como el compromiso por los países de abstenerse de introducir en el futuro tales medidas, debería reforzar la seguridad jurídica en materia fiscal, con respecto a un escenario alternativo caracterizado por la ausencia de acuerdo multilateral. (OCDE 2020)

12. Tratamiento fiscal de servicios digitales en Paraguay

Desde el 1 de enero del 2021, los impuestos que afectan a los servicios digitales son:

1. IVA (Impuesto al Valor Agregado)
2. INR (Impuesto a la Renta de No Residentes)

En Paraguay rige el principio de la territorialidad, quiere decir que, para que un servicio digital esté gravado por estos impuestos en Paraguay, se debe haber aprovechado efectivamente en Paraguay. En los servicios digitales a veces podría resultar difícil saber dónde se ha aprovechado, por lo tanto, la Ley N.º 6380/2019, en su Art. 73 y 84 ha definido que un servicio digital va a estar gravado por el IVA e INR en Paraguay cuando los siguientes factores se encuentran dentro del territorio paraguayo:

1. La dirección IP del equipo con el que se compra el servicio
2. La dirección en la factura por el servicio
3. La cuenta bancaria con la que se pagó el servicio

4. La dirección del cliente que maneja el banco
5. La entidad financiera que ha emitido la tarjeta de crédito o débito con la que se paga el servicio

Entonces, si por ejemplo se paga el servicio de Spotify con una tarjeta de crédito emitida por el Banco Continental en Paraguay, este servicio digital va a estar gravado por el IVA e INR. Generalmente, el vendedor de un bien o un servicio debe pagar impuestos al estado por su ingreso o ganancia. Los proveedores de estos servicios digitales no están ubicados en Paraguay y por ende no tienen un RUC paraguayo para poder emitir facturas en Paraguay y pagar normalmente sus impuestos, pero, sin embargo, los servicios están sujetos a tributación en Paraguay, como se ha visto más arriba.

13. Conclusiones

En esta investigación se realizaron una serie de procedimientos que permitió a la autora concluir el objetivo específico número uno de identificar los elementos que componen el establecimiento permanente según las normas tributarias. En relación con este punto, el EP aplicaría a las empresas que realizan operaciones virtuales considerando la definición de Establecimiento Permanente como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. En el apartado 1 del Art. 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MCDI), señala que existen las siguientes tres notas que han de darse en la definición general del Establecimiento Permanente: (i) la existencia de un «lugar de negocios», (ii) este lugar de negocios debe ser «fijo» y, (iii) a través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa». Los Estados deberán establecer los requisitos de fuente a fin de aplicarlas como hecho imponible.

Mientras que para concluir el objetivo 2, referido a examinar los aspectos generales de los servicios digitales estos son el objetivo principal en la elaboración de las normativas tributarias, se requiere la determinación del hecho imponible la cual es fundamental para el Estado y los sujetos pasivos. Para un acertado control se debe identificar a todos los actores intervinientes y sus operaciones para determinar los hechos imponibles gravados, que se les cobren a los proveedores no a los consumidores finales, en este sentido, las características de este tipo de servicios a través de las plataformas digitales son un desafío para las AATT, aunque en la actualidad estas están tomando medidas para su control y garantizar la recaudación por estos hechos imponibles.

Se concluye para el Objetivo 3 donde se establecen las incidencias de la fuente y la implicancia del establecimiento permanente de los servicios digitales en Paraguay al 2021, la AT paraguaya cuenta con la facultad suficiente para dictar actos necesarios para la aplicación, administración, percepción de los tributos, hasta la fecha ha fijado posición en lo referente a la retención desde la fuente del IVA y INR, faltando mucho para enfrentar todos los aspectos que intervienen en la composición de los servicios digitales, es necesario el control fiscal para minimizar la evasión, por ende, aumentar la recaudación. Es decir, la SET con la reforma tributaria se equiparó con las AATT de la Región, ahora bien, en cuanto a la aplicación se tiene aspectos que pareciera ir en retro en los procesos, como, por ejemplo, pago por medio de transferencia, una carga de datos a solicitud de los contribuyentes, aunque parece que el principio que prevalece es la buena fe de los mismos, con la experiencia se observa que no se cumple el pago voluntario. Otro aspecto, que trae como resultado que a mayor implementación de control en los servicios digitales se realiza un mayor cruce de información minimizando el lavado de dinero, aumentando la transparencia en transacciones financieras entre otros puntos.

Conflicto de Interés

La autora declara no tener conflicto de interés.

Referencias

- Asociación Latinoamericana de Internet (2021). *Impuestos y plataformas digitales: el camino transitado, lo que falta recorrer*. ALAI. <https://alai.lat/impuestos-y-plataformas-digitales-el-camino-transitado-lo-que-falta-recorrer/>
- Barreix, A., Garcimartin, C., & Verdi, M. (2020). *Los desafíos de las finanzas intergubernamentales ante el COVID-19*. Asociación Iberoamericana de Financiación Local. <https://www.aifil-jifl.org/wp-content/uploads/2020/11/AIFIL-2.11.pdf>
- BLITA Internacional. (2020). *América Latina y sus impuestos digitales*. <https://www.blita.com/es/noticias/am%C3%A9rica-latina-y-sus-impuestos-digitales>
- Collosa, A. (2020). *Administraciones Tributarias y Control de la Economía Digital*. CiatBlog. <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-control-de-la-economia-digital/>
- Collosa, A. (2022). *Administraciones Tributarias y la estrategia de control de las operaciones de comercio electrónico*. CiatBlog. <https://www.ciat.org/ciatblog-administraciones-tributarias-y-la-estrategia-de-control-de-las-operaciones-de-comercio-electronico/>
- Mello, L., & Ter-Minassian, T. (2020). *Digitalisation Challenges and Opportunities for Subnational Governments*. OECD Publishing, No. 31. <https://doi.org/10.1787/9582594a-en>
- Coronel, A. (2019). *Servicios digitales con la Reforma Tributaria*. Deloitte Paraguay. <https://www2.deloitte.com/py/es/pages/tax/articles/servicios-digitales.html>
- López Saldaña, C. (2019). *Impuestos a las plataformas digitales: una serie original de Netflix*. ESAN. <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/impuestos-a-las-plataformas-digitales-una-serie-original-de-netflix>
- Ferrere. (2021). *Newsletter: Retenciones de impuestos por servicios digitales en Paraguay*. <https://www.ferrere.com/es/novedades/newsletter-retenciones-de-impuestos-por-servicios-digitales-en-paraguay/#:~:text=percepci%C3%B3n%20del%20Impuesto%20al%20Valor,servicio%20prestado%2C%20sin%20IVA%2D>