

UNIVERSIDAD MAYOR REAL Y PONTIFICIA DE SAN FRANCISCO XAVIER DE CHUQUISACA

VICERRECTORADO

CENTRO DE ESTUDIOS DE POST GRADO E INVESTIGACIÓN



**PROPUESTA DE CREACIÓN DE UN IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES
EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VIGENTE BOLIVIANO.**

**TRABAJO EN OPCION AL GRADO DE MAGISTER
EN TRIBUTACION**

GABRIELA MIRIAM MOSTAJO BELLIDO

SUCRE, MARZO DE 2024

Cesión de derechos de publicación

Al presentar este Trabajo como requisito previo para la obtención del Título de Magister en Tributación de la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, autorizo al Centro de Estudios de Posgrado e Investigación o la Biblioteca de la Universidad, para que se haga de esta Tesis un documento disponible para su lectura, según normas de la Universidad.

También cedo a la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, los derechos de publicación de ese trabajo o parte de él, manteniendo mis derechos de autor, hasta un periodo de 30 meses posterior a su aprobación.

Lic. Gabriela Miriam Mostajo Bellido

Sucre, marzo de 2024

Agradecimientos

A Dios, por haberme iluminado y otorgado la oportunidad de alcanzar una nueva meta en mi vida profesional.

Al motor principal de mi vida, mi hijo Thiago, por ser la motivación más importante, para continuar en la lucha de conquista de nuevos logros personales y profesionales.

Un agradecimiento especial a la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, al Centro de Estudios de Posgrado e Investigación por brindarme la oportunidad de obtener el Título de Magister en Tributación.

Lic. Gabriela Miriam Mostajo Bellido

INDICE GENERAL

Tabla de contenido

| | |
|---|-----------|
| RESUMEN..... | 16 |
| INTRODUCCIÓN..... | 18 |
| CAPÍTULO I..... | 20 |
| 1.1 Formulación del Problema | 20 |
| 1.2 Justificación | 22 |
| 1.3 Objetivos General y Específicos | 24 |
| 1.3.1 Objetivo General..... | 24 |
| 1.3.2 Objetivos Específicos..... | 24 |
| 1.3.3 Idea Científica a Defender..... | 25 |
| CAPÍTULO II..... | 26 |
| MARCO TEÓRICO..... | 26 |
| 2.1 Estado del Arte..... | 26 |
| 2.1.1 Tesis sobre Implementación de Impuesto a Comercio Electrónico a Empresas unipersonales y empresas de servicios en la ciudad de La Paz en el programa “Diplomado en Tributación”, gestión 2018..... | 26 |
| 2.1.2 Monografía sobre Alcances de la Tributación del Comercio Electrónico en el programa “Diplomado en Tributación” en la gestión 2016..... | 26 |
| 2.1.3 Tesis sobre Vacío legal en la importación de activos intangibles en el comercio electrónico, en el programa Maestría en Tributación -UMSA, en la gestión 2018 | 27 |
| 2.2 Marco Conceptual | 28 |

| | |
|--|----|
| 2.2.1 Comercio Electrónico | 28 |
| 2.2.2 Clasificación del Comercio Electrónico | 28 |
| 2.2.2.1 Indirecto o Comercio Electrónico offline | 29 |
| 2.2.2.2 Directo o Comercio Off-Line..... | 29 |
| 2.2.3 Tipos de Comercio Electrónico | 29 |
| 2.2.3.1 Comercio Electrónico B2B | 29 |
| 2.2.3.2 Comercio Electrónico B2C | 30 |
| 2.2.3.3 Comercio Electrónico B2G..... | 30 |
| 2.2.3.4 Comercio Electrónico B2E | 31 |
| 2.2.3.5 Comercio Electrónico C2C..... | 31 |
| 2.2.3.6 Comercio Electrónico C2G..... | 31 |
| 2.2.4 Obligación Tributaria | 32 |
| 2.2.5 Hecho Generador | 32 |
| 2.2.6 Sujetos de Relación Jurídica Tributaria | 32 |
| 2.2.6.1 Sujeto Activo en la Relación Tributaria | 32 |
| 2.2.6.2 Sujeto Pasivo en la Relación Tributaria..... | 33 |
| 2.2.7 Contribuyente | 33 |
| 2.2.8 Domicilio Tributario | 33 |
| 2.2.9 Productos Digitales | 33 |
| 2.2.10 Paraíso Fiscal o País con baja tributación | 34 |
| 2.2.11 Impuesto al Valor Agregado (IVA) | 34 |
| 2.2.12 Impuesto a las Transacciones (IT) | 34 |

| | |
|--|----|
| 2.2.13 Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) | 35 |
| 2.2.13.1 Impuesto a la Utilidad de las empresas beneficiarios del Exterior..... | 35 |
| 2.2.14 Evasión Tributaria | 35 |
| 2.2.15 Elusión Tributaria | 35 |
| 2.2.16 Principio de Nacionalidad | 36 |
| 2.2.17 Principio de Residencia | 36 |
| 2.2.18 Principio de Fuente | 36 |
| 2.2.19 Establecimiento Permanente | 37 |
| 2.2.20 El Establecimiento Permanente Digital | 38 |
| 2.2.21 Base Imponible..... | 38 |
| 2.3 Marco Normativo Legal | 39 |
| 2.3.1 Constitución Política del Estado de 07 de febrero de 2009 | 39 |
| 2.3.2 Código Tributario Ley 2492 de 2 de agosto de 2003 | 39 |
| 2.3.3 Ley 843 Ley de Reforma del Sistema Tributario (Texto Ordenado Vigente) | 40 |
| 2.3.4 Ley N° 164, Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación de 8 de agosto de 2011 | 41 |
| 2.3.5 Decreto Supremo N° 1793 de 13 de noviembre de 2013 - Reglamento a la Ley No 164 | 42 |
| 2.3.6 Resolución Normativa de Directorio N° 10-0044-13 de 20 de diciembre de 2013. | 43 |
| 2.3.7 Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 102100000020 de noviembre de 2021. | 43 |
| 2.3.8 Proyecto de Ley IVA digital y gravar la importación de servicios | 45 |

| | |
|---|----|
| 2.4 Marco Contextual | 46 |
| 2.4.1 Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) | 46 |
| 2.4.2 Economía Digital | 48 |
| 2.4.3 Comercio Electrónico. | 49 |
| 2.4.4 El Comercio Electrónico y los productos digitales | 51 |
| 2.4.5 El Comercio Electrónico en Latinoamérica | 52 |
| 2.4.6 Nuevos Modelos de Negocios en la Economía Digital. | 53 |
| 2.4.6.1 Servicios de Pago. | 54 |
| 2.4.6.2 Tiendas de Aplicaciones. | 54 |
| 2.4.6.3 Publicidad en Línea..... | 54 |
| 2.4.6.4 Computación en la nube. | 55 |
| 2.4.6.5 Plataformas Participativas en la Red..... | 55 |
| 2.4.7 Modalidades de Pago utilizados en Bolivia | 56 |
| 2.4.8 Tipos de Servicios Digitales vinculados a la Tributación. | 58 |
| 2.4.9 Servicios Digitales más utilizados en Bolivia | 62 |
| 2.4.10 Descripción de las operaciones de las empresas proveedoras de servicios digitales | 67 |
| 2.4.11 Lineamientos de las Organizaciones Internacionales | 68 |
| 2.4.11.1 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos | 68 |
| 2.4.11.2 Comisión Europea..... | 72 |
| 2.4.12 Desafíos respecto a los Impuestos a la Renta. | 72 |
| 2.4.13.1 Problemas de Nexos..... | 72 |

| | |
|---|-----------|
| 2.4.13.2. Problemas de caracterización de la renta. | 76 |
| 2.4.13.3 Problemas respecto a los datos..... | 76 |
| 2.4.13.4 Recaudación del Impuesto a la Renta en la economía digital | 76 |
| CAPÍTULO III | 79 |
| METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN | 79 |
| 3.1 Tipo de Investigación | 79 |
| 3.1.1 Descriptiva-Propositiva | 79 |
| 3.2 Enfoque de investigación | 80 |
| 3.3 Diseño de investigación no experimental | 80 |
| 3.4 Métodos Teóricos..... | 81 |
| 3.4.1 Método Histórico-Lógico | 81 |
| 3.4.2 Método Deductivo | 81 |
| 3.4.3 Método Comparativo | 82 |
| 3.4.4 Método de Análisis y de Sistematización | 82 |
| 3.4.5 Método Bibliográfico | 82 |
| 3.5 Métodos Empíricos..... | 83 |
| 3.5.1 Análisis Documental..... | 83 |
| 3.5.2 La Entrevista Estructurada | 83 |
| Empresa de E-comerse | 84 |
| Ministerio de Economía y Finanzas Publicas | 84 |
| Aduana Nacional | 84 |
| 3.5.2 La observación científica | 84 |

| | |
|--|-----|
| 3.6 Instrumentos de recolección de datos | 84 |
| 3.8 Población de Estudio..... | 85 |
| 3.8.1 Muestra | 86 |
| CAPÍTULO IV | 87 |
| DESARROLLO DEL TEMA DE INVESTIGACION | 87 |
| 4.1 Relevamiento de Información sobre Medidas y lineamientos internacionales ante los desafíos fiscales introducidos por la economía digital. | 87 |
| 4.1.1 Criterios establecidos por la OCDE. | 87 |
| 4.1.1.1 El enfoque de dos pilares se compone del Primer y el Segundo Pilar. | 87 |
| 4.1.1.2 Beneficios para los países en desarrollo | 92 |
| 4.1.2 Criterios establecidos por la Comisión Europea. | 92 |
| 4.1.3 Propuesta sobre tributación de los servicios digitales del Comité en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas | 97 |
| 4.2 Medidas implementadas de manera unilateral por los países en el contexto internacional | 101 |
| 4.2.1 Impuesto a los Servicios Digitales | 104 |
| 4.2.1.1 Tributación a los Servicios Digitales-Caso España..... | 104 |
| 4.2.1.2 Tributación a los Servicios Digitales-Caso Francia | 105 |
| 4.2.1.3 Tributación a los Servicios Digitales-Caso Italia..... | 106 |
| 4.2.2 Impuesto sobre la Renta de Firmas Extranjeras | 106 |
| 4.2.2.1 Impuesto sobre la Renta de Firmas Extranjeras-Caso Costa Rica | 107 |
| 4.2.2.2 Impuesto sobre la Renta de Firmas Extranjeras-Caso Uruguay | 108 |
| 4.2.3 Establecimiento permanente por presencia económica significativa | 108 |

| | |
|--|-----|
| 4.2.3.1 Establecimiento permanente por presencia económica significativa Caso India | 109 |
| 4.2.4 Implementación del IVA a los servicios digitales, con foco en América Latina | 109 |
| 4.3 Análisis del comercio electrónico transfronterizo de servicios y el impacto económico ante la implementación de un impuesto a los servicios digitales en Bolivia | 115 |
| 4.4 Tratamiento Tributario del Comercio Electrónico en Bolivia | 124 |
| 4.4.1 Normas tributarias referidas al Comercio Electrónico en Bolivia | 125 |
| 4.4.2 Análisis del Proyecto de Ley N°164/20 de 21 de abril de 2021, que modifica la Ley 843 y amplía el alcance del Impuesto al Valor Agregado. | 128 |
| 4.4.2.1 Problemas de la ampliación del alcance del IVA, propuesto en el PL 164/2020 | 133 |
| 4.5 Alternativa de solución que tiene el país para adaptar su legislación con respecto a la tributación directa de los servicios digitales-Propuesta..... | 134 |
| 4.5.1 Propuesta de Proyecto de Ley de Impuesto a los Servicios Digitales | 134 |
| 4.5.1.1 Consideraciones y Motivaciones | 134 |
| 4.5.1.2 Características del Impuesto a los Servicios Digitales | 135 |
| 4.5.1.3 Hecho Gravado. | 137 |
| 4.5.1.4 Alícuota del Impuesto..... | 138 |
| 4.5.1.5 Base Imponible..... | 139 |
| 4.5.1.6 Contribuyente | 139 |
| 4.5.1.7 Agentes de Retención..... | 140 |
| 4.5.1.8 Exenciones | 141 |
| 4.5.1.9 Registro de Proveedores de Servicios Digitales | 141 |

| | |
|---|------------|
| 4.5.1.10 Estimaciones sobre posible recaudación tributaria en caso de implementar el Impuesto a los Servicios Digitales | 142 |
| 4.5.2 Propuesta de Proyecto de Ley de Impuesto a los Servicios Digitales | 144 |
| CAPITULO V | 148 |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... | 148 |
| 5.1 CONCLUSIONES..... | 148 |
| 5.2 RECOMENDACIONES | 150 |
| Bibliografía | 152 |
| Anexo 1: Diseño de instrumento de recolección de datos | 162 |
| Anexo 2 - Entrevista a personal jerárquico del SIN..... | 163 |
| Anexo 3-Nota dirigida al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas | 166 |
| Anexo 4: Respuesta del MEyFP a la solicitud de información con relación al tema de investigación..... | 167 |

INDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1: Incorporaciones de Actividades Económicas del Padrón Nacional de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales relacionadas con el comercio electrónico.

Cuadro N° 2: Diferencias de modalidades de comercio electrónico.

Cuadro N° 3: Tipología de servicios digitales.

Cuadro N° 4: Aplicaciones de Redes Sociales.

Cuadro N° 5: Aplicaciones de Compra y Venta.

Cuadro N° 6: Aplicaciones de Transporte.

Cuadro N° 7: Aplicaciones de Hospedaje.

Cuadro N° 8: Aplicaciones de Música.

Cuadro N° 9: Aplicaciones de Videos y Películas.

Cuadro N° 10: Aplicaciones de Salud Física.

Cuadro N° 11: Aplicaciones de Juegos.

Cuadro N° 12: Pilares de la OCDE sobre tributación de Economía Digital.

Cuadro N° 13: Recaudación del Impuesto a la Renta sobre los servicios digitales en América Latina y el resto del mundo en el año 2019.

Cuadro N°14: Detalle de profesionales y expertos entrevistados.

Cuadro N°15: Beneficios del Marco BEPS.

Cuadro N° 16: Esquema de medidas y lineamientos de organizaciones internacionales.

Cuadro N° 17: Tributación de la Economía Digital a nivel mundial.

Cuadro N°18: Iniciativas nacionales que buscan gravar las transacciones de la economía digital

Cuadro N° 19: Matriz sobre los tipos de tributación la Economía Digital a nivel mundial.

Cuadro N° 20: Datos Generales del “e-commerce” en Bolivia.

Cuadro N° 21: Población Internauta en Bolivia a la gestión 2022.

Cuadro N° 22: Ingresos en millones de dólares por la venta de servicios digitales de las principales empresas internacionales que operan en Bolivia.

Cuadro N° 23: Servicios incorporados como Actividades Económicas del Padrón Nacional de Contribuyentes del SIN-RND Directorio N.º 10210000020 de 4/11/2021.

Cuadro N° 24: Países de América Latina del Sur que han implementado el IVA a los servicios digitales.

Cuadro N° 25: Observaciones al Proyecto de Ley 164/20 – Bolivia.

Cuadro N° 26: Principales Características del Impuesto a los Servicios Digitales.

Cuadro N° 27: Clasificación de algunos servicios digitales considerados objeto del impuesto.

Cuadro N° 28: Estimaciones de los ingresos de las principales empresas extranjeras por venta de servicios digitales en Bolivia

INDICE DE FIGURAS

Figura N° 1: Pilar 1 -Marco BEPS-Beneficios Residuales.

Figura N° 2: Pilar 2 - Marco BEPS-Impuesto mínimo del 15%.

Figura N° 3: Relación existente entre el Comercio Electrónico de Servicios, el Internet y la Banca Electrónica.

Figura N° 4: Proyecto de Ley para ampliar el alcance de IVA a los Servicios Digitales en Bolivia.

Figura N° 5: Proyecto de Tributación de los Servicios Digitales - Beneficiarios del Exterior.

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N° 1: Índice de Comercio Electrónico B2C de la UNCTAD para la Región, 2016.

Gráfico N° 2: Implementación de Impuestos a la Economía Digital.

Gráfico N° 3: Porcentaje de la Población Internauta Vs. Población Total en Bolivia en la gestión 2022.

Gráfico N° 4: Población boliviana que realiza compras de bienes y servicios.

Gráfico N° 5: Ingresos en millones de dólares, por la venta de servicios digitales de las principales empresas internacionales que operan en Bolivia.

Gráfico N° 6: Carga Tributaria de impuestos de una empresa boliviana que provee servicios digitales .

Gráfico N° 7: Alícuota IVA Servicios Digitales de Países de América del Sur.

Gráfico N° 8: Estimación de Recaudación Tributaria del Impuesto propuesto de Servicio Digitales.

Gráfico N° 9: Recaudación Tributaria del Gobierno General 2010-2022.

RESUMEN

Derivado del crecimiento de la economía digital, se ha abierto un debate sobre los impuestos digitales y la disrupción de la base gravable. En muchas empresas, las actividades digitales como el comercio electrónico, el análisis basado en datos y la publicidad digital, son factores clave en la generación de utilidades. Sin embargo, para muchos países alrededor del mundo, el marco fiscal internacional actual no aborda adecuadamente algunos modelos de negocios que crean valor en los mercados donde no están físicamente presentes, ya que actualmente las empresas pagan impuestos en función de la ubicación física de sus oficinas e instalaciones.

En el presente trabajo de investigación, lo que se pretende es reconocer los desafíos tributarios que han introducido los nuevos modelos de negocios que son resultado de la Economía Digital, para así, analizar las diversas soluciones planteadas y estudiar la situación nacional, proponiendo la creación de un impuesto a los servicios digitales. Con este objetivo, en primer lugar, se analiza la Economía Digital, su origen, concepto, reconociendo sus efectos y los nuevos modelos de negocios que son resultado de las nuevas dinámicas generadas por las Tecnologías de la Información y Comunicación. Luego, se realiza un análisis de aquellos impuestos más importantes, para reconocer y comprender los desafíos presentes en la tributación internacional. Posteriormente, se realiza una revisión del contexto internacional en cuanto a la tributación de la economía digital y posteriormente utilizar esa experiencia para que Bolivia, también cuente con una regulación jurídica en cuanto a los servicios digitales y su tributación. Hasta el momento no existe una ley especial y ordenada que regule este tipo de actividades, a pesar del intento realizado por el Gobierno Nacional con el Proyecto de Ley 164/2020, el cual no fue aprobado debido a distintas razones de orden político, económico y social.

Palabras clave: Comercio electrónico, economía digital, tributación, impuesto, servicios digitales.

ABSTRACT

Derived from the growth of the digital economy, a debate has been opened on digital taxes and the disruption of the tax base. In many companies, digital activities such as e-commerce, data-driven analytics, and digital advertising are key drivers of profit generation. However, for many countries around the world, the current international tax framework does not adequately address some business models that create value in markets where they are not physically present, as companies currently pay taxes based on the physical location of their offices. and facilities.

In this research work, what is intended is to recognize the tax challenges that have been introduced by the new business models that are the result of the Digital Economy, in order to analyze the various solutions proposed and study the national situation, proposing the creation of a digital services tax. With this objective, in the first place, the Digital Economy is analyzed, its origin, concept, recognizing its effects and the new business models that are the result of the new dynamics generated by Information and Communication Technologies. Then, an analysis of those most important taxes is carried out, to recognize and understand the challenges present in international taxation. Subsequently, a review of the international context regarding the taxation of the digital economy is carried out and later use that experience so that Bolivia also has a legal regulation regarding digital services and their taxation. Until now, there is no special and orderly law that regulates this type of activity, despite the attempt made by the National Government with Bill 164/2020, which was not approved due to various political, economic and social reasons. social.

Keywords: Electronic commerce, digital economy, taxation, tax, digital services.

INTRODUCCIÓN

Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) se han vuelto imprescindibles para llevar a cabo, incluso, las acciones más simples. Este crecimiento se ha desarrollado con una velocidad impresionante, siendo cada vez más, los usuarios de internet. La pandemia de COVID-19 ha acelerado el proceso de transformación digital y ha hecho más urgente la respuesta de los gobiernos a esta evolución de la digitalización.

Pero no sólo el acceso a la red ha aumentado, si no que la participación de las TICs, ha tomado un lugar importante en las economías de los distintos Estados. Tanto es así, que recientemente se ha llegado a afirmar que la Economía Digital ya presenta más del 15,5 % del producto interno bruto (PIB) mundial y en los últimos 15 años, ha registrado un crecimiento dos veces y medio superior al del PIB mundial. (Banco Mundial, 2022)

En términos de comercio electrónico, según un estudio realizado por Américas Market Intelligence, en América Latina el e-commerce creció en un 36% el 2021 y la proyección anual es de 25% hasta el 2025. (Economy, 2022)

Incluso, "(...) algo más del 22% de la producción mundial está ligada a la economía digital. Particularmente, la de Estados Unidos es la más digital del mundo, con una participación del 33% de su producción total. Además, el 43% de sus trabajadores y el 26% de su capital acumulado, respaldan ésta actividad digital. La economía digital en otros mercados varía desde el 30% de Reino Unido al 13% de China, pasando por el 19% en España." (CINTEL, 2018)

Los datos citados dejan de manifiesto el impacto de la Economía Digital en la economía mundial. Sin embargo, introduce una serie de conflictos y distorsiones que han significado un gran desafío para muchos de los Estados. De esta forma, no es de sorprender que la Economía Digital produzca rentas y actividades que no están siendo gravadas, la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha realizado diferentes estudios buscando soluciones y ha propuesto medidas, para enfrentarse al problema de la tributación de la economía digital, lo mismo ha realizado la Comisión Europea (CE), incitando a los Estados miembros, a corto plazo, a tomar medidas unilaterales, para luego alcanzar una solución colectiva.

Bolivia no debería estar excluida del contexto internacional, en cuanto se refiere a la tributación de servicios digitales. En ese sentido, el Gobierno Plurinacional de Bolivia presentó un Proyecto de Ley PL 164/20, que proponía ampliar el alcance del IVA a los servicios digitales. La propuesta de Ley nació con la necesidad de generar mayor recaudación para el fisco en un contexto económico complejo. (PPO Legal, 2021).

No obstante, la estructura del sistema tributario boliviano, contenido en la Ley 843, es producto de una reforma fiscal del año 1986, que ya no responde a la actual realidad económica y social del país, pues no da respuestas suficientes al Estado en términos de recaudación.

En la presente exposición, el Capítulo Primero hará un análisis de la Economía Digital, considerando su origen, definición, características y efectos. Luego, en el Capítulo Segundo, se revisarán, brevemente, los principales tipos de impuestos y determinará cuáles son los problemas generados por la Economía Digital en el ámbito tributario. En el Tercer Capítulo se observará el abanico de medidas propuestas por algunas organizaciones internacionales y las consideradas en diferentes países. Al llegar al Cuarto Capítulo, se analizará la situación actual nacional y se presentará una propuesta de Impuesto a los Servicios Digitales. El presente trabajo finalizará con las debidas Conclusiones.

CAPÍTULO I

1.1 Formulación del Problema

La economía digital nació de la mano de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y creció rápidamente en las últimas décadas, hasta atravesar en casi todas las actividades productivas. Su expansión ha modificado la forma de relacionarnos, consumir y producir, mediante la creación de nuevos productos y modalidades de interacción social, que plantean oportunidades y desafíos en el ámbito público y el privado, en especial para los países en desarrollo, como es Bolivia.

Las plataformas digitales, tienen un gran potencial para simplificar operaciones y generar redes e intercambio de información, al reorganizar los procesos productivos en el marco de los llamados sistemas “ciberfísicos”. (Un **sistema ciber físico** es el resultado de la integración de ordenadores y redes con un proceso físico. Se trata de “sistemas construidos a partir de la integración perfecta de la computación y los componentes físicos”).

Sin embargo, esas plataformas digitales, al operar y prestar servicios por canales virtuales — de manera trans o extrafronteriza, generan un volumen creciente de rentas que caen fuera de la órbita de la tributación tradicional, con importantes implicancias fiscales, distributivas y en el ámbito de la competencia interempresarial.

A nivel internacional, se han dado algunos lineamientos de partes de organismos internacionales, y de manera unilateral algunos países han adaptado sus legislaciones y prácticas frente a la irrupción y acelerada difusión de la digitalización, circunstancia que plantea diversos retos, tanto en países desarrollados como en desarrollo, como es el caso boliviano. Uno de estos retos, es la forma de gravar los ingresos generados por las actividades transfronterizas, en la era digital.

A diferencia de lo que sucede con la producción de bienes tangibles, que atraviesan fronteras físicas y desde el punto de vista impositivo quedan sujetos al control aduanero, en el caso de los servicios digitales, resulta difícil registrar las operaciones que ocurren entre privados, determinar la jurisdicción pertinente y ejercer la potestad tributaria, de manera eficaz.

Varios países están afrontando esta misma problemática, por tanto, han generado o están estudiando cambios a sus regulaciones fiscales internas. Asimismo, varios organismos internacionales, han establecidos criterios, para llevar a cabo estas regulaciones.

La Economía Digital produce rentas y actividades que no están siendo gravadas. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha realizado diferentes estudios buscando soluciones y ha propuesto medidas para enfrentarse al problema, lo mismo ha realizado la Comisión Europea (CE), incitando a los Estados miembros, a corto plazo, a tomar medidas unilaterales, para luego alcanzar una solución colectiva.

A nivel global, se viene discutiendo desde el año 2013 en el seno de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) un plan de reformas y ajustes estructurales a los sistemas tributarios de los países, tendiente a luchar contra la erosión de las bases imponibles de los impuestos a la renta y el traslado de beneficios entre jurisdicciones; fenómenos ambos que provocan reducciones en el pago de impuestos. Este plan de reformas y ajustes, que se denomina Plan de Acción “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), el cual contiene quince (15) propuestas de acciones concretas, entre las que destaca la acción que aborda los retos de la tributación en la economía digital.

La OCDE se planteó el gran reto de arribar a soluciones multilaterales entre los países, que se materializaron en dos propuestas concretas, denominadas “Pilares”, en las que se abordan discusiones sobre el lugar y la base del pago de impuestos de las empresas que operan en la economía digital (Pilar 1) y sobre un mecanismo para evitar el uso de paraísos fiscales, a través de la aplicación una alícuota mínima global del impuesto a las utilidades sobre las multinacionales (Pilar 2). Los avances conseguidos dentro la OCDE, sirvieron de antecedente para el gran acuerdo del G7 (El G7 es la abreviatura del Grupo de los Siete, una organización de líderes de algunas de las economías más grandes del mundo: Canadá, Francia, Alemania, Italia, Japón, Reino Unido y Estados Unidos), al que se arribó en la gestión 2021.

Bolivia, no forma parte del Plan de Acción BEPS, empero no es un país ajeno al contexto global, por tanto, esta revolución tecnológica obliga al país a adaptarse, instruir y aplicar nuevas normativas, en este caso especial, obligaciones tributarias, para estos tipos de servicios y/o las empresas que los prestan, para que se lleven a cabo bajo un principio de equidad tributaria.

Las normas estructurales del sistema tributario boliviano actualmente vigente fueron aprobadas en el año 1986, en un contexto social y económico distinto al actual, y en un momento en el que los actuales modelos de negocios digitales no existían. Así, treinta y seis años después, continúan vigentes normas tributarias elaboradas cuando las tecnologías de la información y comunicación (TIC) estaban iniciando su evolución y el concepto “digitalización” era desconocido.

Por tanto, bajo el contexto anteriormente mencionado, el problema radica en que Bolivia, actualmente no recauda impuestos por las operaciones en donde los servicios digitales, son enviados a través de medios electrónicos, por canales virtuales, de manera transfronteriza. Esto ocasiona problemas a la tributación ya que los principios, criterios y lineamientos actualmente vigentes, han sido diseñados para transacciones llevadas a cabo en el comercio tradicional. Es decir, de bienes que cruzan la frontera y están sujetos al control aduanero.

La falta de actualización de la normativa tributaria, impacta negativamente en la recaudación fiscal, ya que la legislación tributaria, actualmente no abarca a las actividades comerciales internacionales, a la transmisión de servicios digitalizados y bienes intangibles respecto al comercio electrónico transfronterizo. Por tanto, actualmente, en Bolivia, no existe normativa vigente, que regule tributariamente el comercio electrónico de servicios digitales de origen internacional.

Pregunta de Investigación ¿Cómo lograr la tributación del comercio electrónico transfronterizo de servicios digitales prestado por empresas internacionales en Bolivia?

1.2 Justificación

En la actualidad, las innovaciones tecnológicas han permitido el surgimiento de una serie de plataformas digitales que ofrecen diversos tipos de servicios por medios digitales. Estos servicios, en su mayoría son prestados por empresas que se sitúan fuera del territorio nacional. Dado que las tecnologías de la información van a continuar creciendo, es importante estudiar, cómo se va a regular en Bolivia, desde el punto de vista tributario, éste 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

cambios a sus regulaciones fiscales internas. De la misma forma, varios organismos internacionales han establecidos criterios para llevar a cabo estas regulaciones.

El presente trabajo de investigación es importante, porque analizará los desafíos que plantea la economía digital en materia de tributación, especialmente para los países en desarrollo, y analizará de modo particular, la experiencia boliviana para que, en función de la experiencia internacional relevada, evalúe el abanico de posibilidades que tiene el país para adaptar su legislación con respecto a la tributación de estas actividades, que permitirá generar mayores ingresos fiscales.

El propósito del presente trabajo, es contribuir con la temática relacionada al área tributaria, que no sólo se limita a obtener una visión general respecto a los avances en materia tributaria, sino que requiere que se diseñen y adopten estrategias para enfrentar los nuevos desafíos tributarios, en una sociedad, con relación al comercio electrónico realizado de manera transfronteriza de productos digitales; y que también proporcionará información oportuna a la autoridad competente, relacionada al área tributaria para que de ésta forma puedan incrementarse las recaudaciones a favor del Ente Fiscal.

Bolivia, actualmente, necesita la implementación de medidas de carácter tributario, con relación a los servicios digitales, ya que la mayoría de los países de la región ya las han implementado y están recaudando tributos por estas operaciones.

De la misma manera, con esta investigación se conocerá la situación de los servicios digitales prestados por las grandes empresas globales como: Netflix, Spotify, Apple, Google, Play Station; la presencia de estas empresas en Bolivia, que no se encuentran sujetas a ningún tipo de imposición y el efecto que tienen en el sistema tributario interno.

Lo que se busca es la eficiencia e igualdad sobre la recaudación de los impuestos por la importación de los servicios digitales y lo importante que es, establecer una equidad con otras empresas nacionales que también suministran servicios digitales.

Por lo tanto, para realizar las estimaciones, se tomó datos de los ingresos totales, en millones de dólares de las empresas internacionales que prestan servicios digitales a consumidores bolivianos, constituyéndose dicho dato, en la base, para el cálculo de los ingresos anuales por operaciones prestadas en Bolivia.

El presente trabajo de investigación, es de gran factibilidad, debido a la amplia información sobre la problemática de la tributación de los servicios digitales. De acuerdo al análisis realizado, se logró identificar que los beneficios directos serían para el Estado Boliviano, suponiendo que se generaría un incremento en la recaudación fiscal, al aplicar un impuesto a la importación de los servicios digitales prestados por empresas extranjeras con destino a consumidores en Bolivia.

La recaudación de impuestos ayudará al financiamiento del presupuesto del Tesoro General de la Nación, contribuyendo a la fuente de ingresos nacionales en beneficios directos de todos los bolivianos para la construcción de obras, educación, salud, etc. Y también será de gran importancia para las empresas nacionales que prestan este tipo de servicios digitales, que, de alguna forma, se encuentran en desventaja, en cuanto a sus obligaciones tributarias existentes, frente al vacío jurídico en tema tributario, para las empresas extranjeras.

Finalmente, en el ámbito social, el desarrollo de la investigación está dirigido, a proponer la generación de mayores ingresos fiscales para el Estado Plurinacional de Bolivia, que serán administrados y recaudados a través del Gobierno Central. Los ingresos fiscales recaudados podrán ser coparticipables con los Gobiernos Autónomos Departamentales y Municipales. La finalidad de la recaudación tributaria que genere el Impuesto a los Servicios Digitales, en todo caso, es que sea invertida en mejorar las condiciones sociales, laborales, habitacionales de la ciudadanía en general, especialmente para aquellos sectores de la población más necesitados.

1.3 Objetivos General y Específicos

1.3.1 Objetivo General

Proponer la creación de un impuesto a los servicios digitales en el ordenamiento jurídico vigente boliviano.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Examinar los problemas y desafíos existentes en la tributación de la economía digital.
- Analizar las medidas y lineamientos internacionales ante los desafíos fiscales introducidos por la economía digital.

- Analizar normativa de países que han implementado un impuesto a los servicios digitales.
- Analizar las normas tributarias referidas al Comercio Electrónico en Bolivia.
- Analizar el Proyecto de Ley de ampliación de Alcance del IVA a los servicios digitales
- Establecer una posible solución para Bolivia, para adaptar su legislación con respecto a la tributación directa de servicios digitales.

1.3.3 Idea Científica a Defender.

La idea científica a defender en el presente trabajo de investigación es que el país puede explorar en base a la experiencia internacional, la creación de una alternativa para la tributación en la economía digital, especialmente con el diseño de una propuesta de un impuesto a los servicios digitales para empresas extranjeras multinacionales que ofrecen servicios digitales que son consumidos en Bolivia. Esta regulación jurídica que hasta el momento es inexistente elevaría la recaudación fiscal y generaría equidad impositiva entre las empresas nacionales y extranjeras, que realizan la misma actividad de venta de servicios digitales.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Estado del Arte

2.1.1 Tesis sobre Implementación de Impuesto a Comercio Electrónico a Empresas unipersonales y empresas de servicios en la ciudad de La Paz en el programa “Diplomado en Tributación”, gestión 2018.

En este Trabajo de Investigación que se realizó en la gestión 2018, se hizo un análisis sobre el comercio electrónico y el crecimiento que tuvo en los últimos años, con la ayuda de la tecnología. En muchos países se implementó un impuesto al comercio electrónico y lo que se buscó con este trabajo es la propuesta para que Servicio de Impuestos Nacionales mediante una normativa permita implementar un impuesto al Comercio electrónico, para lograr tener un mejor desarrollo económico y obtener mayor recaudación con un adecuado control e investigación a empresas de servicio y empresas unipersonales, para lo cual se utilizó un tipo de estudio exploratorio debido a que se trata de un tema nuevo para analizar e investigar, y un enfoque cuantitativo con una encuesta donde se determina si las empresas unipersonales y de servicio que realizan ventas por internet emiten algún medio de pago. En cuanto a las conclusiones se arriba a la conclusión que la implementación de un nuevo impuesto al comercio electrónico provocaría un total desacuerdo con la población, puesto que afectaría su ingreso mensual y sería un gasto en su economía. Por otra parte, se concluye que el Servicio de impuestos Nacionales (SIN), establece que, implementando este nuevo impuesto ayudaría en la recaudación tributaria, como ha sido la experiencia internacional en otros países latinoamericanos. (Velasco, 2018)

2.1.2 Monografía sobre Alcances de la Tributación del Comercio Electrónico en el programa “Diplomado en Tributación” en la gestión 2016.

Este trabajo de investigación fue realizado el 2016, el cual se refiere al avance de la ciencia y tecnología, que ha originado la posibilidad de realizar transacciones electrónicas sin fronteras geográficas y a consecuencia de este crecimiento comercial tecnológico, se presentan problemas en la tributación, puesto que existen principios, criterios y lineamientos establecidos y diseñados para el comercio tradicional y no así para un comercio sin fronteras.

Analiza las consecuencias derivadas de Internet, en el ámbito de la gestión de los tributos son, que produce pérdida de capacidad de los fiscos en aplicar el sistema tributario tal como se encuentra hoy diseñado, y por el otro lado, mayor competencia entre los países para tratar de someter a imposición las bases imponibles derivadas del comercio electrónico.

Por tanto, el trabajo analiza el alcance de la tributación en el comercio electrónico, en los impuestos más importantes, en función de su participación en el total de los ingresos tributarios. El trabajo emplea un método cuantitativo para determinar el alcance de la recaudación impositiva en Bolivia aplicado al comercio electrónico on-line, también se emplea un método cualitativo para analizar y así comprender las normas que aplica el Servicio de Impuestos Nacionales respecto a la recaudación tributaria en este ámbito. El tipo de estudio utilizado fue descriptivo — explicativo. Una vez implementado el desarrollo de la investigación se llega a la conclusión de que con la finalidad de que el comercio electrónico pueda ser desarrollado en su integridad y potencialidad en Bolivia y el resto del mundo se deberá trabajar en el ambiente de confianza, y como la OCDE establece, adaptar políticas tributarias internas e internacionales, respetando el principio de neutralidad, recomendando introducir en las legislaciones definiciones concretas sobre: Prestación de Servicios, Cesión de Derechos y Transferencia de Bienes. El trabajo de investigación recomienda establecer criterios fiscales a efectos de exportación e importación de servicios y derechos, generar regímenes de retención de Impuesto sobre las entidades financieras. También deben sancionarse las normas legales necesarias para otorgar validez jurídica a las operaciones electrónicas. Respecto a los convenios para evitar la doble imposición internacional, se recomienda que estos cambios legislativos internos sean acompañados con modificaciones para evitar la doble imposición internacional. (Carrasco, 2016).

2.1.3 Tesis sobre Vacío legal en la importación de activos intangibles en el comercio electrónico, en el programa Maestría en Tributación -UMSA, en la gestión 2018

El trabajo de investigación realizado el 2018 en Bolivia, analiza que, a consecuencia de este crecimiento comercial tecnológico entre países, se presentan problemas en la tributación, que conlleva a la ausencia de normativa por ejemplo en la importación de activos intangibles por lo que resulta necesario encontrar una solución para problemas detectados y que no se afecte a los intereses recaudatorios del erario nacional.

La metodología utilizada para la investigación es el método deductivo, que funciona de lo más general hacia lo más específico. Siendo el tipo de estudio, descriptivo que permita describir, analizar y comparar eventos, situaciones en cuanto a los tributos aduaneros en la importación de intangibles y el comercio electrónico. Luego del desarrollo de la investigación, se concluyó que es necesario adecuar el marco normativo Tributario ya que no contiene disposiciones que establezcan criterios definidos para el tratamiento tributario de los activos intangibles, especialmente aquellos que, en cuanto a su valor es dificultoso de determinar, como sería el caso de los conocimientos técnicos que ha adquirido el personal de las empresas. Todo esto origina un vacío legal y permite la elusión fiscal con menor recaudación para el erario Estatal. (Quispe, 2018)

2.2 Marco Conceptual

2.2.1 Comercio Electrónico

Es toda transacción civil o comercial de bienes y servicios, realizada por personas naturales o jurídicas efectuada en parte o en su totalidad a través de medios electrónicos.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014) indica la siguiente definición: Se entiende por "comercio electrónico" a aquellas transacciones comerciales y financieras efectuadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

El comercio electrónico o "e-commerce", como se conoce ampliamente, es un método de solicitar y suministrar productos por medios electrónicos, como a través de la internet o mediante otras redes informáticas. En principio, los cargos por productos suministrados electrónicamente se clasifican como servicios, mientras que los bienes que se solicitan a través de medios electrónicos y se suministran a través de la frontera generalmente se clasifican como mercancías (salvo los productos, como sucedería con los programas informáticos, que se obtienen con una licencia de uso no a perpetuidad y no mediante el cambio de la propiedad económica, los cuales se clasifican como servicios (Naciones Unidas, 2010)

2.2.2 Clasificación del Comercio Electrónico

Existen dos categorías de comercio electrónico:

2.2.2.1 Indirecto o Comercio Electrónico offline

Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales convencionales de distribución (por ejemplo, envío postal o servicios de mensajería). Esta clase de comercio depende de factores externos, como ser la eficiencia de los sistemas de transportes. (Grondona A. A., 2021)

2.2.2.2 Directo o Comercio On-Line

Es aquel, mediante el cual, el pedido, el pago y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen "on-line" (como, por ejemplo, programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas y aprovecha todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales. (Grondona A. A., 2021)

2.2.3 Tipos de Comercio Electrónico

2.2.3.1 Comercio Electrónico B2B

El comercio electrónico B2B (Business to Business) es el negocio orientado entre las diversas empresas que operan a través de Internet.

Dentro del comercio electrónico B2B se pueden distinguir tres modalidades:

- El mercado controlado por el vendedor en busca de compradores.
- El mercado controlado por el comprador que busca proveedores.
- El mercado controlado por intermediarios que persiguen el acuerdo entre vendedores y compradores. (Grondona A. A., 2021)

El comercio B2B es el comercio electrónico entre empresas, por ejemplo, entre un fabricante y un mayorista, o entre un mayorista y un minorista. Se trata de un intercambio de productos, servicios o información entre empresas.

Las transacciones B2B mundiales representan el 90% de todo el comercio electrónico. (OMC, El comercio electrónico en los países en desarrollo, 2013)

2.2.3.2 Comercio Electrónico B2C

En el comercio electrónico B2C (Business to Consumer), el negocio va dirigido de las empresas al consumidor. Es aquel que se lleva a cabo entre el negocio o, en este caso tienda virtual, y una persona interesada en comprar un producto o adquirir un servicio. Las ventajas más destacables son:

- El cliente puede acceder a la tienda virtual desde cualquier lugar a través de un dispositivo electrónico, lo que le facilita una compra cómoda y rápida.
- Se tienen actualizadas las ofertas y los precios de manera constante para la comodidad del cliente.
- El soporte al cliente se puede proporcionar de manera directa por diferentes medios, como chat en vivo, redes sociales, correo electrónico o Skype. (Grondona A. A., 2021)

En el comercio electrónico B2C las empresas venden sus productos al público en general, habitualmente mediante catálogos en los que se utilizan programas informáticos de cesta de compras. Aunque se ha prestado gran atención al comercio electrónico B2C, el ámbito de las transacciones B2B es mucho más amplio que el de las transacciones B2C. (OMC, El comercio electrónico en los países en desarrollo, 2013)

2.2.3.3 Comercio Electrónico B2G

Por lo general se entiende por comercio entre las empresas y los gobiernos, o B2G, el comercio electrónico entre las empresas y el sector público. Con esa expresión se hace referencia al uso de Internet en la contratación pública, el trámite de licencias y otras operaciones vinculadas a los poderes públicos.

En el comercio electrónico B2G, el sector público recurre generalmente al comercio electrónico para hacer más eficiente su sistema de contratación.

El tamaño del mercado del comercio electrónico B2G como componente del comercio electrónico total es aún bastante insignificante por cuanto comparativamente los sistemas de contratación pública por medios electrónicos siguen estando poco desarrollados. (Grondona A. A., 2021)

2.2.3.4 Comercio Electrónico B2E

El comercio electrónico B2E (Business to Employee) es otra aplicación que, en este caso, relaciona a las empresas con sus empleados. A través de la intranet, el empleado puede ejercer parte de sus funciones de los procesos de negocio de la empresa.

El comercio electrónico B2E ofrece ventajas significativas:

- Menores costes y burocracia.
- Formación en línea.
- Mayor calidad en la información interna.
- Equipos de colaboración en el entorno web.
- Fidelización del empleado.

2.2.3.5 Comercio Electrónico C2C

El comercio electrónico C2C (Consumer to Consumer) es el tipo de comercio que se lleva a cabo entre consumidores, por el intercambio de correos electrónicos. (Grondona A. A., 2021)

2.2.3.6 Comercio Electrónico C2G

El comercio electrónico C2G (Citizen to Government) relaciona a los consumidores con el Gobierno, facilitando el intercambio telemático de transacciones entre los ciudadanos y las administraciones públicas. Cuando un gobierno municipal, estatal o federal permite que los ciudadanos realicen sus trámites en línea a través de un portal, se realiza el conocido comercio government to consumer (gobierno a consumidor), y se considera un tipo de comercio ya que se paga un trámite y se puede acceder a la información en línea en cualquier momento. Algunas de las ventajas son:

- Ahorro en tiempo.
- Trámites más rápidos y seguros.
- Respaldo electrónico.
- Costos más bajos. (Grondona A. A., 2021)

De estas categorías la de "empresa-consumidor", B2C (Business to Consumer) ha capturado la mayor atención pública, pues la industria de los viajes, el turismo y algunas formas de vender al por menor, se están convirtiendo en las industrias pioneras en línea, por eso ésta se

identifica normalmente con la venta electrónica porque es la que resulta más visible. (Tamayo, 2014)

2.2.4 Obligación Tributaria

A partir de la existencia de una relación jurídica entre las partes: Estado y contribuyentes, surge la obligación tributaria principal que consiste en el pago del tributo, y son estos últimos los obligados con el Estado de hacer el pago por realizar el hecho hipotético previsto en la ley.

La obligación tributaria es la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (el Estado), y que encuentra su fundamento en un mandato legal condicionado por la Constitución. (Costa, 1996)

El Art 9. de la ley 2492 Código Tributario define al tributo como una obligación en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

2.2.5 Hecho Generador

Según el Art 16 de la Ley 2492 Código Tributario, es la que origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador de la obligación tributaria principal es la situación definida en la ley como necesaria y suficiente para que se tenga por nacida la obligación de pago. (Pérez, 2023)

El hecho gravado es el 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 tributo. (Belsunce, 2003)

2.2.6 Sujetos de Relación Jurídica Tributaria

2.2.6.1 Sujeto Activo en la Relación Tributaria

El Sujeto Activo en la relación tributaria es el Estado, cuyas facultades las ejerce la Administración Tributaria según lo establecido en el Art 21 de la Ley 2492. Las facultades de la Administración Tributaria son de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución u otras establecidas en el Código Tributario. (Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, 2003)

2.2.6.2 Sujeto Pasivo en la Relación Tributaria

Es el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone el Art. 22 Ley 2492 Código Tributario Boliviano. (Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, 2003)

2.2.7 Contribuyente

Es el sujeto pasivo respecto del que se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. (Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, 2003) Pueden ser:

- Personas Naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.
- Personas Jurídicas y demás entes colectivos, a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho. (Belsunce, 2003)

2.2.8 Domicilio Tributario

Para efectos tributarios se presume que el domicilio es:

1. El lugar donde se encuentra su dirección o administración efectiva.
2. El lugar donde se halla su actividad principal, en caso de no conocerse dicha dirección o administración.
3. El señalado en la escritura de constitución, de acuerdo al Código de Comercio.
4. El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio en los términos de los numerales precedentes. (Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, 2003)

2.2.9 Productos Digitales

Un producto digital es un bien no físico, elaborado mediante tecnologías de la información y que sólo puede comprarse, adquirirse o descargarse a través de Internet. El ejemplo clásico de producto digital es una publicación digital o eBook, pero hay muchos más ejemplos de productos digitales. Por ejemplo, los archivos para descarga, para consumir en *streaming* o los servicios online son, todos ellos, productos digitales. (Ordoñez, 2016)

Algunos formatos populares de producto digital son:

- Archivos de audio.
- Archivos de vídeo.
- eBooks.
- Cursos online descargables o con acceso online.
- Software online.
- Herramientas web.
- Videojuegos online.

2.2.10 Paraíso Fiscal o País con baja tributación

Un “Paraíso Fiscal” puede ser un país, un territorio, una determinada región o también una actividad económica que se busca privilegiar frente al resto, con la finalidad de captar fuertes inversiones, constituir sociedades, acoger personas físicas con grandes capitales, etc. Dicho de otro modo, los paraísos fiscales son aquellos sitios que atraen a los inversores extranjeros por el trato fiscal favorable que reciben. Conforme se puede apreciar, el término “paraíso fiscal” admite múltiples posibilidades, por ello es recomendable utilizar el término “países o zonas de baja tributación”. (Chávez, 2014)

2.2.11 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Es un impuesto general al consumo, que grava al valor añadido en cada etapa del proceso de producción y/o comercialización de un bien o servicio. El objeto de este impuesto, consiste en gravar las ventas de bienes muebles, los contratos de obras de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación. (Poder Legislativo de la República de Bolivia, 1986)

2.2.12 Impuesto a las Transacciones (IT)

Es un impuesto directo, cuyo objetivo es gravar el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras de servicios o de cualquier otra actividad lucrativa o cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta, en el territorio nacional.

Son contribuyentes sujetos de este impuesto las personas naturales y jurídicas, que desarrollen cualquiera de las actividades citadas. Alcanza al 3% del total de los ingresos en el mes. (Poder Legislativo de la República de Bolivia, 1986)

2.2.13 Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE)

El Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), es un impuesto directo que se aplica en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las empresas, al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga esta Ley y su reglamento

2.2.13.1 Impuesto a la Utilidad de las empresas beneficiarios del Exterior

El impuesto IUE-BE, grava a utilidades obtenidas de servicios realizados fuera del país; independientemente de la nacionalidad del proveedor (beneficiario) que la preste, es decir, el impuesto grava a la actividad económica y no al agente que lo desarrolla. Las utilidades, dividendos y otras rentas de fuente boliviana que sean pagadas y remesadas por empresas bolivianas a beneficiarios en el extranjero, estarán sujetas a una retención del 12.5 % por el IUE-BE (Impuesto a las Utilidades de las Empresas - Beneficiarios del Exterior). (Poder Legislativo de la República de Bolivia, 1986)

2.2.14 Evasión Tributaria

Son maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal. La evasión tributaria significa una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del tributo, fracturando la equidad de los tributos. (Ayala, 1993)

2.2.15 Elusión Tributaria

Es distinta de la evasión de impuestos. Consiste en conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta, por lo cual no es técnicamente ilegal. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos. (Ayala, 1993)

2.2.16 Principio de Nacionalidad

Es el criterio más antiguo, consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida como el vínculo que une al individuo con el país donde ha nacido o se ha nacionalizado. Cualquiera sea el lugar donde el nacional o nacionalizado trabaje, obtenga ganancias o ingresos, o posea sus bienes, debe tributar en el país del que es ciudadano, un claro ejemplo es el país del norte (EE.UU.). Según este Principio los impuestos deben ser pagados en el lugar donde el contribuyente tenga nacionalidad. Emerge un vínculo personal y político, porque los nacionales de un país pueden ingresar cualquier momento a su país, gozando de la protección del mismo. (Rios, 2005)

2.2.17 Principio de Residencia

Este criterio se diferencia del criterio del domicilio, en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación o radicación en un lugar, sin intención de permanencia definitiva; es aplicado solo a personas naturales. Es el que domina en la actualidad, defendido por los países desarrollados. Los impuestos a la renta o patrimonio, deben ser pagados en el lugar donde el perceptor de la renta tiene su domicilio, sin tomar en cuenta la fuente o territorialidad. (Rios, 2005).

Los países de la región que han decidido adoptar este principio son: Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela.

Desde 1966 el Principio de Nacionalidad y Residencia se convirtieron en el Principio de Renta Mundial. El principio de la renta mundial señala que toda persona domiciliada o residente en un país pagará impuesto a la renta por todo tipo de ingresos, sean de fuente doméstica o extranjera. Por lo tanto, un extranjero que obtiene ingresos en un país donde se aplica este principio, será gravado por ese país sin importar que también lo sea en su país. En este caso se presenta la doble tributación. (Universidad de Chile-Departamento de Economía, 2010)

2.2.18 Principio de Fuente

El Principio de fuente consiste en que el país grava sólo la renta que se origina dentro de sus fronteras. En Bolivia el principio de Fuente está dentro del ordenamiento tributario como eje central.

Según la Ley 843, PRINCIPIO DE LA FUENTE, Art. 42, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Eso quiere decir que:

BIENES situados y colocados en el país.

DERECHOS explotados en el territorio nacional.

ACTIVIDADES realizadas en el territorio nacional.

Deben pagar el impuesto a las utilidades, el IUE. (Caceres, 2019)

El régimen tributario boliviano se encuentra regido por el Principio de Fuente, que implica que todas las rentas que se consideren de fuente boliviana se encuentran sujetas en Bolivia. Estas rentas serán gravadas por el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE)

2.2.19 Establecimiento Permanente

Este concepto surge en Prusia, en la legislación alemana, se cobraba al mercader por el hecho de vender en otro lugar. El Establecimiento Permanente es el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de la actividad económica en un país por parte del propietario domiciliado o ubicado en el extranjero. El hecho de que exista un Establecimiento Permanente en un país, le da derecho a ese país, a gravar la actividad económica que ahí se genere. En los países subdesarrollados se concibe al Establecimiento Permanente en un concepto más amplio que en los países desarrollados. (Caisachana, 2020)

Se considera Establecimiento Permanente a las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc. es decir el apéndice de una empresa, pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediarios o comisionistas independientes, etc. Para que el lugar pueda considerarse Establecimiento Permanente debe cumplir ciertos requisitos definidos en el Art. 5 del Convenio de la OCDE.

Establecimiento Permanente se define como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad. Tal y como se señala en los comentarios al Manual de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, 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».

La legislación boliviana no cuenta con un concepto de establecimiento permanente, limitándose a determinar al respecto que dentro de los sujetos alcanzados por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas están de acuerdo al Art. 45 de la Ley N° 843, los “establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y cualquier otro tipo de empresas”, sin bien refleja una idea global de la figura estudiada, no especifica los elementos y características que rijan su aplicación. (Guzmán, 2011)

2.2.20 El Establecimiento Permanente Digital

Es la presencia digital significativa” de una actividad empresarial digital, que se mide basándose en tres criterios básicos: ingresos, usuarios y contratos. Y la lógica consecuencia de una conexión con un territorio a través de una actividad empresarial digital serán los beneficios imputables a esta presencia digital significativa. Un Establecimiento Permanente Digital, significa que, con independencia de la residencia fiscal, esa empresa corresponde ser sometida, a la soberanía tributaria del país donde tiene presencia digital significativa, con la consiguiente asunción de las obligaciones tributarias que le correspondan.

Si una empresa ofrece sus servicios sean estos de publicidad, almacenamiento, transportación, video por streaming y música por streaming, y posee más de 1.000 usuarios por mes en un mismo estado contratista, se considera que esa empresa tiene un establecimiento permanente digital (Caisachana, 2020)

2.2.21 Base Imponible

La Base Imponible esta referida al monto sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado. (Belsunce, 2003)

2.3 Marco Normativo Legal

2.3.1 Constitución Política del Estado de 07 de febrero de 2009

La Constitución Política del Estado, establece en el Art. 158 que son atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, crear o modificar impuestos de competencia del nivel central del Estado a iniciativa del Órgano Ejecutivo.

De igual forma el régimen constitucional, señala en el Art. 298 que es competencia privativa del nivel central del Estado la creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio tributario del nivel central del Estado.

En cuanto a los principios que rigen la política fiscal, están los señalados en el Art. 323 , la cual debe basarse en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. (Bolivia, 2009)

2.3.2 Código Tributario Ley 2492 de 2 de agosto de 2003

El Artículo N° 1 (Ámbito de Aplicación), de esta ley establece los principios, instituciones, procedimientos y las normas fundamentales que regulan el régimen jurídico del sistema tributario boliviano y son aplicables a todos los tributos de carácter nacional, departamental, municipal y universitario.

EL Art. 6° se refiere al principio de legalidad, señalando que solo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo y otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios

En cuanto a los tributos, el Art. 9 define que son tributos, las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales; definiendo a los impuestos como tributo cuya obligación tiene como hecho

generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. (Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia, 2003)

2.3.3 Ley 843 Ley de Reforma del Sistema Tributario (Texto Ordenado Vigente)

A partir de la promulgación de la Ley 843 y la aplicación del nuevo régimen tributario, se modificó el proceso de recaudación de tributos. (Poder Legislativo de la República de Bolivia, 1986)

El Régimen Tributario implementado a partir de la Ley 843, que ha sido modificado a través de los años, actualmente establece los siguientes impuestos:

1. Impuesto al Valor Agregado (IVA).
2. Régimen Complementario al IVA (RC-IVA).
3. Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).
4. Impuesto a las Transacciones (IT).
5. Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, Vehículos Automotores (IPBIVA).
6. Impuesto a los Consumos Específicos (ICE).
7. Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD), creado en 1994, con la Ley 1606.
8. Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuita de Bienes (ITGB).
9. Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior (ISAE).
10. Impuesto Municipal a la transferencia de Inmuebles y Vehículos Automotores
11. Regalías Mineras
12. Impuesto a las Transacciones Financieras
13. Impuesto Directo a los Hidrocarburos
14. Impuesto al Juego

15. Impuesto a la Participación en Juegos

16. Impuesto a las Grandes Fortunas

Regímenes Especiales

Régimen Tributario Simplificado (RTS).

Sistema Tributario Integrado (STI).

Régimen Agropecuario Unificado (RAU)

2.3.4 Ley N° 164, Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación de 8 de agosto de 2011

La Ley 164 regula el Comercio Electrónico del siguiente modo:

El Art. 6 define varios términos del ámbito de referencia, tales como: certificado digital, comercio electrónico, correo electrónico, documento digital y firma digital.

El Art. 78 otorga validez jurídica y probatoria a los actos o negocios amparados por documentos digitales, mensaje electrónico de datos y firma digital.

El Art. 80. Confiere validez a los certificados digitales emitidos por entidades certificadoras extranjeras. (Ej. Verisign, Thawte, GlobalSign, GeoTrust, Comodo, Symantec, etc.).

El Art. 81 hace posible de que empresas privadas puedan constituirse como entidades certificadoras en Bolivia.

El Art. 85 que norma la oferta de bienes y servicios por medios digitales, que cumplan con las condiciones generales y específicas que la Ley impone, debe ser realizada en un ambiente técnicamente confiable y en las condiciones que establece el Código de Comercio

El Art. 86 determina la validez de los contratos o negocios electrónicos.

El Art. 87. Establece la equivalencia funcional del correo electrónico personal con la correspondencia postal

2.3.5 Decreto Supremo N° 1793 de 13 de noviembre de 2013 - Reglamento a la Ley No 164

El Reglamento a la Ley N° 164 de 8 de agosto de 2011, para el desarrollo de Tecnologías de Información y Comunicación, de acuerdo al Art. 1, tiene por objeto reglamentar el acceso, uso y desarrollo de las Tecnologías de Información y Comunicación - TIC, en el marco del Título IV de la Ley N° 164, de 8 de agosto de 2011, General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación.

De acuerdo al Art. No 2 del presente Reglamento, se aplicará a personas naturales o jurídicas, públicas o privadas que realicen actividades o presten servicios relacionados con la certificación digital, gobierno electrónico, software libre, correo electrónico, comercio electrónico y el uso de documentos y firmas digitales en el Estado Plurinacional de Bolivia.

Establece ciertas funciones relacionadas al comercio electrónico:

- a. Mensaje de datos: La información generada, enviada, recibida o archivada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos – EDI, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax;
- b. Intercambio electrónico de datos: La transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma técnica convenida al efecto;
- c. Iniciador de un mensaje de datos: Toda persona que, a tenor del mensaje, haya actuado por su cuenta o en cuyo nombre se haya actuado para enviar o generar ese mensaje antes de ser archivado, exceptuando aquel que actué a título de intermediario;
- d. Destinatario de un mensaje de datos: La persona designada por el iniciador para recibir el mensaje, exceptuando aquel que actué a título de intermediario;
- e. Intermediario: Toda persona que, actuando por cuenta de otra, envíe, reciba o archive un mensaje de datos o preste algún otro servicio con respecto a él;
- f. Sistema de información: Todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos

2.3.6 Resolución Normativa de Directorio N° 10-0044-13 de 20 de diciembre de 2013.

Esta Resolución Normativa de Directorio de acuerdo al Art. 1, tiene por objeto reglamentar aspectos tributarios en la venta de bienes a través de comercio electrónico, dentro del territorio nacional. Alcanza a las operaciones de venta de bienes, mediante comercio electrónico que sean realizadas por las personas naturales o jurídicas.

En las operaciones de venta por comercio electrónico sin intermediarios, el vendedor a momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, deberá entregar al comprador la factura, nota fiscal o documento equivalente emitido bajo la modalidad de Facturación Computarizada o Electrónica, como respaldo de la transacción efectuada.

En las operaciones de venta por comercio electrónico con intermediarios, éstos realizarán Facturación por Terceros, a través de la modalidad de Facturación Computarizada o Electrónica, debiendo entregarse la factura, nota fiscal o documento equivalente a momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio del bien. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2013).

Esta normativa solo tiene efecto a nivel nacional, no establece nada con relación a las plataformas internacionales que dan este servicio (Netflix, Zoom, Google, Facebook, etc. y no están registradas en el SIN).

2.3.7 Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 102100000020 de noviembre de 2021.

El 4 de noviembre de 2021, el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 102100000020 – Incorporaciones al Anexo II de la Resolución Normativa de Directorio 102000000023 de 26 de agosto de 2020, Homologación de Actividades Económicas del Padrón Nacional de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, las actividades económicas de los numerales 826 al 831.

También dispone que los Sujetos Pasivos o Terceros Responsables que se encuentren desarrollando las actividades económicas sea principal y/o secundaria, deberán actualizar la información de las Actividades Económicas en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD), en el plazo de sesenta (60) días calendario. (Servicio de Impuestos Nacionales, 2021)

Cuadro N° 1 Incorporaciones de Actividades Económicas del Padrón Nacional de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales relacionadas con el comercio electrónico.

| N° | CÓDIGO ACTIVIDAD SUBCLASE-SIN | DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD SUBCLASE-SIN | DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA ACTIVIDAD SUBCLASE-SIN |
|-----------|--------------------------------------|---|---|
| 826 | 461092 | Servicios de Intermediación en la Venta de Bienes y Servicios a Través de Medios Digitales. | Actividades vinculadas a la prestación de servicios de intermediación en la venta y distribución de bienes y servicios en línea (marketplace, sitios de comercio electrónico, gestión de delivery, aplicaciones móviles relacionadas y otros), así como actividades relacionadas a servicios de medios de pago o canales de pago en línea, servicios de facturación en línea, delivery, reservas en línea, alquiler de autos, hospedaje, agencias de turismo, transporte, venta de pasajes de avión, trader, Crowdfunding, Dropshipping y otros a través de medios digitales. |
| 827 | 591110 | Suministro de Contenido Digital por Descarga o Streaming | Actividades vinculadas al suministro, descarga o streaming de imágenes, videojuegos de cualquier tipo, textos, revistas, Ebooks, audiolibros, tv, películas, música, podcast y otros. |
| 828 | 620910 | Suministro de Plataformas y Servicios de Contenido Digital para Educación en Línea | Actividades vinculadas al suministro de contenidos digitales de enseñanza educativa, entrenamiento y otras actividades de aprendizaje en línea o al suministro de plataformas que proveen servicios de almacenamiento, difusión y gestión de contenidos digitales destinados a la enseñanza educativa, entrenamiento y otras actividades de aprendizaje en línea. |
| 829 | 620920 | Suministro de Tecnología en la Nube | Actividades vinculadas al suministro de hardware y/o software en la nube como servicios disponibles para el uso en: sistemas, comunicaciones, almacenamiento, seguridad y otros orientados al uso de Cloud Computing. |
| 830 | 731010 | Suministro de Servicios de Gestión de Publicidad en Línea | Actividades vinculadas a la creación, publicación, seguimiento y gestión de campañas, eventos u otros, con y a través de medios digitales. |
| 831 | 920030 | Servicios Digitales Vinculados a las Actividades de Apuestas y Juegos de Azar en Línea | Actividades vinculadas al suministro de servicios para apuestas, juegos al azar y otro tipo de actividades relacionadas al sector de juegos de azar en línea. |

Fuente: Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10210000020

Es una ampliación de Actividades Económicas en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD), ejemplo: Un **Marketplace** antes de esta norma se podía registrar en el BDP en las Actividades: **Actividades de comisionistas e Informática y actividades conexas**. Con la nueva normativa tiene que actualizar su registro con la Actividad Económica: **Servicios de Intermediación en la Venta de Bienes y Servicios a través de medios digitales**.

Varias de estas actividades descritas en la RND ya tributan (dan factura) como es el caso de las Instituciones educativas, ellas no tienen por qué incrementar el costo de su servicio, simplemente deben actualizar su registro en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital con la Actividad Económica: Suministro de Plataformas y Servicios de Contenido Digital para Educación en Línea.

El Servicio de Impuestos Nacionales da un plazo de 60 días desde la publicación de esta normativa a todos los que se ven afectados con esta normativa para actualizar su registro en el PBD.

2.3.8 Proyecto de Ley IVA digital y gravar la importación de servicios

En la gestión 2020, a través del Proyecto de Ley IVA Digital 164/2020 (en adelante PL 164), Bolivia fue uno de los países de la región que intentó optar por una solución unilateral para lograr gravar el consumo en territorio boliviano de servicios digitales prestados por proveedores sin presencia física. No obstante, el PL 164 no fue aprobado por la Cámara de Diputados.

El PL 164 tenía como objeto ampliar la aplicación del IVA a los servicios digitales prestados desde el exterior por proveedores sin presencia física en Bolivia, entre otras. La propuesta normativa proponía implementar un nuevo *criterio de destino* para la tributación indirecta, el registro de los proveedores en Bolivia o incluir un mecanismo de agentes de retención a través de las Entidades Financieras con la finalidad de garantizar la recaudación del IVA.

Asimismo, el PL 164 establecía que el crédito fiscal generado por estos servicios podía ser computado por las personas naturales o jurídicas destinatarias del servicio, en los impuestos que admiten el computo de estos créditos fiscales como son el RC-IVA y el IVA.

El PL 164/2020 no fue aprobado debido a que las reformas fiscales requieren consensos políticos y sociales. De momento, el tema de la tributación en destino de los servicios digitales alcanzados por el IVA doméstico no ha vuelto a ser considerado en la Asamblea Legislativa de Bolivia. (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, 2021)

2.4 Marco Contextual

En presente trabajo de investigación, está desarrollado en el contexto nacional, porque son los bolivianos y bolivianas que realizan la compra de servicios digitales, generalmente provistas por empresas extranjeras que no tienen un domicilio establecido en Bolivia, por tanto, no existe una tributación por parte estas empresas.

En ese orden, existe un panorama internacional en el cual, los países han optado en distintas alternativas para que, de alguna forma, esas operaciones que se suscitan en la economía digital, sean objeto de un impuesto, de manera que los países puedan recaudar tributos y además generar una equidad tributaria entre las empresas nacionales y extranjeras que se dedican a estas actividades.

Por lo que, ante la necesidad de que en el país, se regule estas actividades en el ámbito tributario, se propone la creación de un impuesto que vaya a igualar las condiciones entre empresas extranjeras y nacionales y que recaudará tributos a favor del Fisco, la cual se implementará en el marco normativo nacional, a través de una Ley, que posteriormente será la Administración Tributaria que debe reglamentar todo el proceso de recaudación del tributo a través de una Resolución Normativa de Directorio.

2.4.1 Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs)

Es innegable el impacto que han tenido las TICs en los más variados aspectos de la vida de los seres humanos, pues ellas han modificado la forma en que nos relacionamos. Las TICs pueden ser definidas de la siguiente manera:

“En líneas generales podríamos decir que las nuevas tecnologías de la información y comunicación son las que giran en torno a tres medios básicos: la informática, la microelectrónica y las telecomunicaciones; pero giran, no solo de forma aislada, sino lo que es más significativo de manera interactiva e interconexiónadas, lo que permite conseguir nuevas realidades comunicativas.” (Ortíz, 1998)

De lo anterior se desprende que las TICs, como su mismo nombre lo indica, han revolucionado dos elementos claves que determinan a nuestra sociedad, éstos son: (i) la comunicación; y (ii) la información. Lo que significa que, a través de la tecnología, se han generado mecanismos que permiten el almacenamiento de una gran cantidad de información que puede ser utilizada, pero, además, compartida a través de los nuevos medios de comunicación que han sido capaces de romper fronteras, permitiendo adentrarse en diferentes lugares sin la necesidad de una presencia física en ellos. (Ortíz, 1998)

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) identifica a las TICs "...como la convergencia entre las trayectorias tecnológicas de los medios de información, de comunicación y de informática: Internet, telefonía celular 3G, televisión digital y asistentes digitales personales. Se define como un sistema tecnológico conformado por cuatro componentes básicos: a) infraestructura física, b) software, c) estructuras de comunicaciones y mecanismos de coordinación, y d) contenidos." (Lira, 2005)

a) Infraestructura física: o también conocido como Hardware que es *el equipamiento físico, como lo es un computador.* Es decir, es el elemento físico de los sistemas informáticos, los dispositivos, tales como los teléfonos inteligentes y las tabletas, además de los computadores.

b) Software: puede entenderse como un programa o conjunto de programas de cómputo que incluye datos, procedimientos y pautas que permiten realizar distintas tareas en un sistema informático.

c) Estructuras de comunicaciones y mecanismos de coordinación: Se refiere a las formas en que se estructura, organiza y maneja la información. De esta manera, no bastan los elementos físico y lógico, sino que es necesario un elemento que permita la interconexión de los dispositivos y sus programas.

d) Contenido: Se refiere al material generado por profesionales o por los usuarios. Su importancia deriva en su capacidad de atraer al público y provocar la interacción de los usuarios. (Lira, 2005)

La TIC más trascendental, sin lugar a dudas, es el Internet "(...) debido a que permite mayor interconexión de aplicaciones digitales mediante redes, brinda acceso público a contenidos digitales estructurados en sitios y portales, ofrece oportuna transferencia de datos, información

y conocimientos previamente digitalizados, y promueve la exactitud y relevancia en sus contenidos mediante acciones presentes y futuras que contrarrestan la infección de la información por virus digitales, la desinformación y la no usabilidad de los portales. ” (Lira, 2005)

La OCDE señala que:

“Con la transformación de Internet en un fenómeno comercial de gran magnitud y su rápida expansión entre un volumen cada vez mayor de usuarios, los proveedores de componentes de red, las empresas intermediarias de infraestructura y equipamiento y los proveedores de servicios de Internet (ISP, por sus siglas en inglés), que articularon y pusieron en funcionamiento la infraestructura de las redes de telecomunicaciones que conforman Internet, adquirieron una gran importancia para la economía digital.” (OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014)

2.4.2 Economía Digital

De la relación entre las TICs y la economía surge el concepto de Economía Digital. La OCDE la ha definido de la siguiente forma: “La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la **comunicación (TIC)**. (OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014).

En su libro “Economía digital para el cambio estructural y la igualdad” la CEPAL, en vez de definir, se encarga de señalar sus componentes pero, de todas formas, se detectan los elementos comunes:

“La economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos.” (CEPAL, Economía Digital para el Cambio Estructural y la igualdad, 2013)

En la Economía Digital se producen, distribuyen, comercializan y consumen bienes, servicios e información, al igual que la economía tradicional, pero se caracteriza por su instantaneidad, simpleza, inmediatez y virtualidad.

Esta rama de la economía se basa en el uso de tecnología digital para su desarrollo, ya que las transacciones son efectuadas a través de Internet. (Centro de Estudios de Administración Tributaria, 2019).

Dentro de la Economía Digital se prestan los denominados Servicios Digitales, aquellos suministrados de manera on-line a través de internet y que solo pueden ser tomados mediante el uso de dispositivos digitales como celulares, computadoras y tablets, entre otros.

Los servicios digitales más generalizados son: la prestación de servicios de publicidad en línea; los servicios de intermediación en línea (buscadores, comparadores, intermediarios entre vendedores y compradores); y la venta de datos generados a partir de información suministrada por los usuarios en interfaces digitales. Los Servicios Digitales son, a su vez, facilitados mediante el Comercio Electrónico: se trata del proceso que utiliza las redes virtuales para promover y facilitar la compra, la venta y el intercambio de bienes, servicios e información, ofrecidos en todas partes del mundo. (Centro de Estudios de Administración Tributaria, 2019)

2.4.3 Comercio Electrónico.

La Organización Mundial del Comercio lo define como “La producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medios electrónicos” (OMC, Definición de Comercio Electrónico, 1998)

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 comunicación”.

En esa definición se distinguen 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. (OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014)

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 interempresariales por medio de redes propias, lo que era conocido como comercio electrónico tradicional. Pero el exponencial crecimiento de Internet ha dado la oportunidad de que este tipo de comercio se extienda rápidamente por el mundo. Existen diferencias entre comercio electrónico tradicional y comercio electrónico en internet. (Rodríguez, 2018)

Cuadro N° 2: Diferencias de 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: Elaboración propia con datos de la OMC.

2.4.4 El Comercio Electrónico y los productos digitales

El comercio electrónico puede realizarse entre agentes situados dentro de un mismo país o en distintos países. El presente trabajo de investigación se enfoca en la segunda situación, conocida como comercio electrónico transfronterizo.

El comercio electrónico incluye tanto la adquisición de bienes físicos utilizando medios digitales (por ejemplo, la compra de un par de jeans en la plataforma Amazon) como el comercio de bienes y servicios digitales (por ejemplo, la adquisición en línea de un libro electrónico o de servicios financieros). (Herreros, 2019).

Para comprender las distintas formas que puede asumir este fenómeno, resulta útil, el marco conceptual propuesto por López-González y Jouanjean. Este se basa en tres elementos de cada transacción transfronteriza:

- i) la modalidad de entrega del bien o servicio (digital o física);
- ii) el tipo de flujo involucrado (bienes o servicios); y
- iii) los actores involucrados (empresas, consumidores o gobiernos) (López-González, 2017)

Fleuter propone cuatro categorías de “productos digitales”, que pueden ser transados mediante el comercio electrónico:

- i) bienes tangibles (físicos) adquiridos a través del Internet;
- ii) servicios entregados por medios electrónicos;
- iii) productos electrónicos (tales como libros electrónicos y descargas de películas, audio, software y juegos); y
- iv) archivos de diseño asistido por computador (CAD) utilizados en la manufactura aditiva. Esta, comúnmente denominada impresión en tres dimensiones (3D), consiste en la aplicación de capas consecutivas de un determinado material sobre una superficie plana hasta formar un objeto tridimensional.

La clasificación propuesta por Fleuter pone de relieve cómo la digitalización diluye crecientemente la distinción entre bienes y servicios. Por una parte, una gama cada vez mayor de bienes físicos es sustituida por servicios digitales (por ejemplo, los servicios de música en

línea por suscripción como Spotify desplazan a los discos compactos). Por otra parte, los bienes físicos tienen un componente cada vez mayor de servicios, ya no solo en las etapas iniciales de su cadena de valor (por ejemplo, investigación y desarrollo o diseño), sino como insumos en el propio proceso productivo, especialmente debido a los adelantos en la manufactura aditiva. Este fenómeno, denominado “servicificación”, está diluyendo los límites entre el sector industrial y el de los servicios. (Fleuter, 2016).

2.4.5 El Comercio Electrónico en Latinoamérica

América Latina ha tenido una importante evolución frente al Comercio Electrónico. Ahora bien, para una adecuada contextualización de este desarrollo a continuación se exponen de manera sucinta datos de relevancia.

Un indicador de utilidad para medir algunos aspectos del comercio electrónico es el Índice de Comercio Electrónico B2C desarrollado por la UNCTAD. Este índice refleja la evolución del proceso que comprende las compras por Internet en una transacción B2C. Para esto, se requiere de acceso a la red por parte del vendedor para recibir los pedidos. También es necesario que los usuarios accedan a Internet para solicitar los productos. Adicionalmente, debe verse un método de pago para la transacción que puede ser efectivo o digital. Finalmente, la entrega del producto debe realizarse ya sea al domicilio o acordar un punto de encuentro, en caso de ser un producto digital la entrega es vía Internet. (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC, 2018)

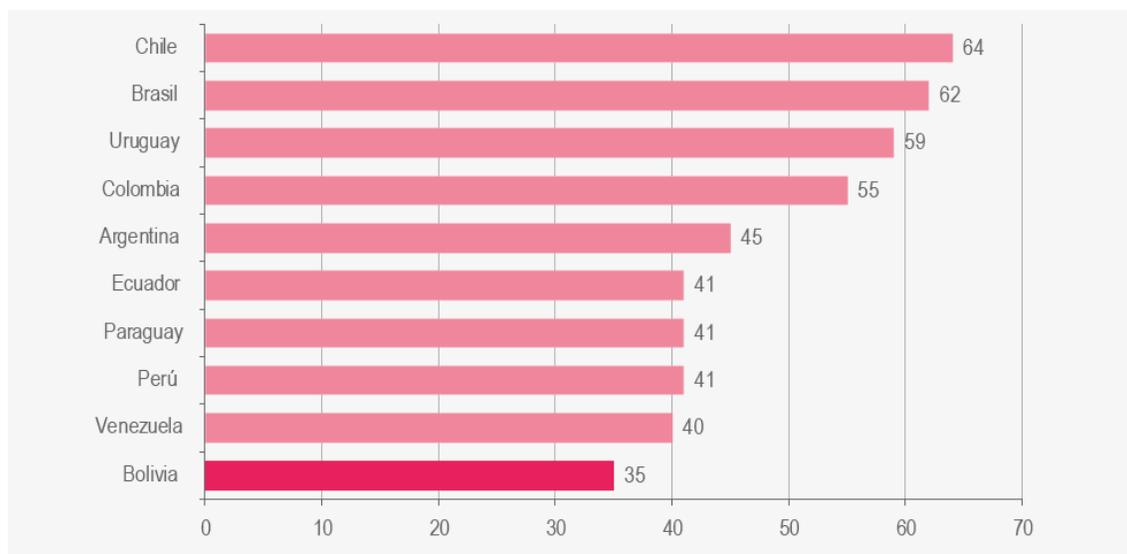
En el caso de Latinoamérica, el comercio electrónico B2C presenta mejores condiciones para su desarrollo en Chile con un índice de 64, seguido de Brasil y Uruguay. En general, el nivel de penetración del comercio electrónico es parejo en países que han desarrollado una infraestructura digital amplia como es el caso de Chile y Uruguay. De los diez países analizados, Bolivia está en el último lugar con 35 puntos de 100 posibles, siendo casi la mitad del índice de Chile.

La percepción de la UNCTAD sobre Bolivia, es que el grado de uso de penetración del Internet todavía es bajo, lo que limita las posibilidades del comercio electrónico tanto al interior del país como con el resto del mundo. De la misma forma, el alcance de la banca es restringido con una proporción considerable de la población mayor de 14 años sin cuentas bancarias.

Con la evolución de las TICs y en particular, el incremento en el uso de dispositivos móviles y el desarrollo del cloudcomputing y el big data (Cloud computing es la disponibilidad bajo demanda de recursos de computación como servicios a través de Internet. **Big Data** es un término que describe el gran volumen de datos, tanto estructurados como no estructurados, que inundan los negocios cada día), los aspectos de seguridad como la protección de datos, el cibercrimen y la protección del consumidor son esenciales para fortalecer la confianza de los usuarios del comercio electrónico. Asimismo, los actores involucrados en el diseño y la implementación de las políticas públicas, enfrentan desafíos de tipo legislativo, técnico-administrativo, de instrumentación y armonización.

La reforma de la ciber legislación constituye una piedra angular para fortalecer el desarrollo económico en los países de la región. Asimismo, permite promover el comercio nacional y transfronterizo, incluyendo a las entidades gubernamentales de los diferentes niveles del Estado, a las empresas y/o personas con actividades empresariales, así como a los consumidores y/o ciudadanos.

Gráfico N° 1. Índice de Comercio Electrónico B2C de la UNCTAD para la Región, 2016



Fuente: AGETIC-Estado de las TIC's en Bolivia. 2016

2.4.6 Nuevos Modelos de Negocios en la Economía Digital.

Las TIC's no sólo han revolucionado la forma en que los sujetos se relacionan, sino que también han producido un cambio trascendental en el modo en que los negocios se organizan.

En este apartado se describirán los modelos de negocios contemplados en el Informe de la OCDE del 2016, el que contiene una enumeración no taxativa de nuevos modelos de negocios, además, se hace la advertencia que ellos suelen superponerse.

2.4.6.1 Servicios de Pago.

En los servicios de pago, el proveedor actúa como un intermediario entre el comprador y el vendedor. Se trata de un software con el objeto de aceptar el pago de los compradores, a través de variados métodos de pago, para luego depositar los fondos recibidos en la cuenta del vendedor. Estos métodos de pago ofrecen múltiples beneficios a los usuarios, entre ellos, la seguridad, rapidez y flexibilidad.

Variadas son las formas que pueden tomar los métodos de pago, siendo uno de los más novedosos el pago a través de monedas virtuales, como el *bitcoin*, el que ha llamado la atención de los inversionistas, los Estados y los medios, pues ha aumentado su valor desde cero en 2009 a US\$ 20.000.- en diciembre de 2017, acompañado con el gran aumento en su número y su capitalización en el mercado alcanzando 16.8 billones de *bitcoins* y US\$ 300 billones, respectivamente. (Atsalakis, 2019)

2.4.6.2 Tiendas de Aplicaciones.

Se definen como un tipo particular de plataforma de distribución digital de programas informáticos los que, usualmente, son suministrados como componentes de un sistema operativo. Su proliferación se ha visto beneficiada por la utilización de dispositivos como las tabletas y teléfonos inteligentes, que facilitan el uso de servicios en línea. (OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014)

2.4.6.3 Publicidad en Línea.

La publicidad en línea, al igual que la tradicional, se utiliza como medio para dirigirse a los clientes, pero, la ventaja respecto de los métodos de publicidad tradicionales, está en el desarrollo de mecanismos sofisticados que permiten realizar un seguimiento de los usuarios en sus movimientos en la red y su interacción con las marcas. Lo anterior permite conocer sus intereses sus clientes actuales y potenciales y, de esta forma, desarrollar publicidad más selectiva y acertada.

La publicidad en línea se presenta en varias modalidades, siempre predominando los carteles y los anuncios en motores de búsquedas.

La OCDE señala que:

“En los modelos de negocio basados en la publicidad, los editores de contenido suelen estar dispuestos a ofrecer a los consumidores servicios gratuitos o subvencionados con el fin de asegurarse una audiencia lo suficientemente vasta como para atraer anunciantes. Las agencias de publicidad de mayor éxito son aquellas que han sabido establecer un nexo entre un amplio conjunto de internautas y sofisticados algoritmos concebidos para recabar, analizar y procesar los datos de usuario con miras a difundir anuncios selectivos.” (OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014)

2.4.6.4 Computación en la nube.

Llamada también *cloud computing*, consiste en suministrar servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, como es el caso de la gestión de datos. De esta forma, el usuario puede acceder a este servicio con la ayuda de un soporte físico. El beneficio es que no se limita a un determinado *hardware*, si no que permite el acceso a la información desde cualquier dispositivo que se encuentre conectado a internet. (Rodríguez, 2018)

2.4.6.5 Plataformas Participativas en la Red.

Las plataformas pueden ser definidas como “(...) entidades que actúan como agentes intermediarios en mercados bilaterales o de varios lados, permitiendo que múltiples demandantes y oferentes se pongan en contacto entre sí.” (Observatorio para el Análisis y el Desarrollo Económico de Internet ADEI, 2018)

Las plataformas digitales pueden ser vistas como un grupo de recursos, que pueden ser servicios, contenidos, o algo más, que permite la interacción entre consumidores y proveedores externos. Estas interacciones crean valor para ambos participantes. Así, la plataforma es un lugar de encuentro para vendedores y compradores, y, cuando se hace a través de la red, sin la necesidad que exista un espacio tangible, tiene el carácter de digital. De esta forma, ellas permiten que el mismo usuario contribuya con el desarrollo, expansión,

evaluación, crítica y distribución de contenidos que los mismos usuarios han producido. (Observatorio para el Análisis y el Desarrollo Económico de Internet ADEI, 2018)

Las plataformas digitales, de acuerdo a su principal función, pueden ser divididas en 3 grandes grupos:

a) Plataformas de Transacción. - Su principal objetivo es facilitar transacciones entre diferentes organizaciones, entidades o individuos. Suelen ser útiles para reducir los costos de transacción. Dentro de este grupo podemos encontrar los siguientes tipos:

- Plataformas sociales (Social Media), como lo es *Facebook* y *WhatsApp*.

- Plataformas de *E- Commerce*, el caso de *Amazon* y Mercado Libre.

- Plataformas de economías colaborativas, como *Airbnb*.

b) Plataformas de Innovación. - Las plataformas de innovación son aquellas compuestas con bloques de construcción digitales que proveen de la base para desarrollar servicios y productos. Entonces, éstas entregan una serie de herramientas que los usuarios utilizan para crear nuevas aplicaciones con un uso comercial.

c) Plataformas de Integración. - Las plataformas de integración pueden ser entendidas como una combinación de las dos anteriormente descritas, pues, podría decirse, que las de transacción necesitan como base las de innovación. Un ejemplo de una plataforma de integración es el sistema operativo móvil de Apple (Apple iOS), el que provee una plataforma de innovación para terceros desarrolladores, pero también les sirve a estos mismos como una plataforma de transacción para vender sus aplicaciones. (Observatorio para el Análisis y el Desarrollo Económico de Internet ADEI, 2018)

2.4.7 Modalidades de Pago utilizados en Bolivia

El término 'dinero electrónico' es utilizado en forma general para referirse a una amplia gama de mecanismos de pago utilizados en el comercio electrónico. Balado define al 'dinero electrónico' como aquellos productos que permiten al consumidor utilizar medios electrónicos para acceder a otros servicios convencionales de pago. En la actualidad, no se ha adoptado

formalmente en el ámbito internacional una terminología respecto al dinero electrónico. (Balado, 2005)

Aquellas más utilizadas son smartcards, e-money, digital cash, cybermoney, cybercurrency, cyberpayments y *bitcoin*. Muchas veces, un mismo término puede tener sentidos diferentes según el contexto y las circunstancias en que se utilice. (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC, 2018)

Las formas de pago varían de acuerdo a si el usuario se encuentra en Bolivia o en el exterior, siendo que se identifican las siguientes modalidades de pago:

a) Tigo Money, trabaja bajo la empresa E-FECTIVO ESPM S.A., empresa de Servicios Financieros Complementarios con licencia de funcionamiento otorgada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero (ASFI) para prestar servicios de pago móvil, consistentes en la emisión de billeteras móviles y procesamiento de órdenes de pago. Tigo Money a la fecha es la herramienta más completa de pago, ya que permite pagar: y Servicios de Tigo, TigoStar, Natura, ELFEC, SAGUAPAC, CRE. y permite insertar un botón de pago en los sitios web de comercio electrónico, siendo que de esta forma se puede comprar entradas al cine, pasajes de BOA, clasificados en El Deber, entre otros. y Pago a los empleados dentro de una empresa y realizar giros a un carnet de identidad u otra cuenta de Tigo Money

b). Pagosnet, plataforma de pagos que trabaja con microempresas y entidades bancarias, misma que permite gestionar ventas y pagos a través de efectivo, tarjeta de crédito y plataformas de e-banking.

c). Tarjetas de Crédito, son tarjetas que te permiten pagar bajo el concepto de crédito. Las más utilizadas son VISA y MasterCard. Prácticamente todos los bancos ofrecen este servicio, sin embargo, los requisitos para obtenerla no están al alcance de la mayoría de los bolivianos. El mayor obstáculo para utilizarlas en compras por Internet, es solicitar autorización del banco para realizar la transacción, y de acuerdo al tipo de tarjeta que se posea, se tiene un monto límite para gastar.

d). Tarjetas de Débito, son las más conocidas, siendo que son tarjetas que permiten pagar usando los fondos de los ahorros de la persona. A partir del año 2016, varios bancos permiten que las tarjetas de débito puedan usarse para realizar compras por Internet. El proceso para

la habilitación para compras por Internet varía de acuerdo al banco, por ejemplo, en el Banco Unión se tiene que habilitar un monto dentro de su plataforma Uninet para realizar la compra por Internet.

e) Depósito Bancario, es la modalidad más común para pagar en Bolivia, la cual consiste en pagar en una sucursal bancaria y posteriormente enviar el recibo a través de una imagen al vendedor.

f). Transferencia Bancaria, es la denominada Banca por Internet. Consiste en transferencias ACH (Automated, Clearing House) mediante la Cámara de Compensación Autorizada, que es el mecanismo que permite la compensación electrónica de las órdenes de pago entre las instituciones financieras a través de medios electrónicos y redes de comunicación, es decir, permite transferir dinero entre cuentas del mismo banco y hacia otros bancos directamente desde las plataformas web de cada banco, siendo que estas pueden tener un costo de acuerdo al monto que se transfiera.

g). Pay-Me, la Administradora de Tarjetas de Crédito - Red Enlace S.A., lanzó este producto que permite tener una pasarela de pagos a los sitios web, para que pueda recibir pagos desde tarjetas de crédito o débito. Entre los requisitos solicitados se necesita contar con una cuenta bancaria donde se realicen los depósitos. Se debe tomar en cuenta que la transacción no es inmediata, siendo que esta puede llegar a demorar hasta un día en consolidarse.

i). Billetera Móvil de Viva, este servicio permite hacer transferencias de dinero electrónico a través de telefonía móvil. Este servicio está disponible en los bancos BNB y BCP, y solamente en las ciudades de La Paz, Santa Cruz, Cochabamba y Tarija. La comisión cobrada por el servicio varía en función al monto transferido. (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC, 2018)

2.4.8 Tipos de Servicios Digitales vinculados a la Tributación.

En el ecosistema digital coexisten grandes corporaciones multinacionales y pequeños o medianos emprendimientos geográficamente delimitados, que prestan un conjunto muy variado de servicios, a partir de distintos modelos de generación de rentas.

En el cuadro N° 3 se presenta una clasificación general (no exhaustiva) sobre la base de modalidades de negocios bastante extendidas que puede tomarse como referencia a la hora de analizar los desafíos impositivos que plantean y sus posibles soluciones.

Debe considerarse que las empresas que operan en la economía digital y obtienen rentas por emisión de publicidad bajo cualquiera de sus modalidades —por la venta digital de bienes, servicios o derechos, porque obtienen márgenes de intermediación o por el uso/venta de datos de usuarios/as— no necesariamente restringen su negocio a una de estas modalidades si no que pueden operar en varias de ellas. (Grondona A. A., 2021)

Las empresas digitales o altamente digitalizadas pueden estar presentes en muchos mercados sin tener filiales ni registro fiscal. Con normas de tributación nacionales e internacionales de fuerte anclaje territorial, esas firmas no están normalmente dentro del ámbito de tributación de los países, con excepción de aquellos casos en los que tienen filiales y están registrados ante el fisco—o, como han empezado a hacer varios países, se les haya exigido esto último—. Pero aun en esos casos, dada la intangibilidad de los servicios digitalizados, las firmas suelen quedar exceptuadas de cargas tributarias vinculadas a estos servicios si no se definen normas claras respecto de los beneficios que deben ser considerados de fuente local. Por ello, incluso cuando las rentas se generan en su territorio, los países no suelen estar en condiciones de establecer impuestos sobre las rentas de las firmas digitales o altamente digitalizadas que operan a nivel global. El desafío de la tributación se extiende a la dimensión del consumo, pues los consumidores/as pueden comprar bienes intangibles y servicios a empresas del exterior y, aun cuando esas operaciones estén alcanzadas con el IVA u otro impuesto al consumo, surgen dificultades prácticas a la hora de cobrar dichos impuestos en el país de consumo debido a que no están registradas en dicha jurisdicción. (Grondona A. A., 2021)

Cuadro N° 3. Tipología de servicios digitales

| Modelo de negocio | Tipo de servicio | Proveedor/a del servicio | Pagador/a del servicio |
|----------------------------|---|---|---|
| Venta de publicidad | <ul style="list-style-type: none"> • Contenido digital gratuito con visualización de anuncios pagos (por ejemplo, en sitios de noticias en línea) • Sitios web o plataformas de redes | <ul style="list-style-type: none"> • Empresas que ofrecen motores de búsqueda en línea • Sitios web • Redes sociales | <ul style="list-style-type: none"> • Empresas que solicitan la emisión de publicidad |

| | | | |
|--|--|---|---|
| | <p>sociales que emiten anuncios pagos a sus usuarios/as</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anuncios emergentes en dispositivos móviles (por identificación de patrones de consumo, ubicación, uso de aplicaciones, búsquedas en internet, entre otros) | <ul style="list-style-type: none"> • Plataformas de comercio electrónico • Empresas que ofrecen aplicaciones para celulares y <i>tablets</i>, gratuitas o pagas | |
| Venta de servicio de intermediación | <ul style="list-style-type: none"> • Espacios digitales que conectan a proveedores/as y usuarios/as. | <ul style="list-style-type: none"> • Plataformas/<i>apps</i> de servicios turísticos, de alquiler y venta de inmuebles, de transporte, gastronómicos, de servicios profesionales, etc. | <ul style="list-style-type: none"> • Empresas que ofrecen servicios, o consumidores/as o firmas usuarias |
| Venta de contenidos y otros servicios automatizados | <ul style="list-style-type: none"> • Descarga de productos digitales (libros electrónicos, videos, juegos o música) • Suscripciones a servicios de <i>streaming</i> (acceso mensual o anual a contenido digital, incluidas noticias, música, transmisión de video, etc.) • Servicios de soporte de <i>software</i> y mantenimiento (<i>software</i> antivirus, almacenamiento de datos, mesa de ayuda para sistemas operativos o pago por acceso a la propia internet) • Licencias de contenido o tecnología (acceso en línea a publicaciones especializadas, algoritmos, <i>software</i>, sistemas operativos basados en la nube o tecnología especializada, como los sistemas de inteligencia artificial, entre otros) | <ul style="list-style-type: none"> • Empresas de contenidos o de servicios • Empresas intermediarias de contenidos generados por otras firmas | <ul style="list-style-type: none"> • Consumidores/as o firmas usuarias |

| | | | |
|-----------------------------|--|---|---|
| Comercio electrónico | <ul style="list-style-type: none"> • Espacios digitales de venta directa o que conectan a proveedores/as y demandantes | <ul style="list-style-type: none"> • Plataformas de comercio electrónico de bienes físicos o digitales que ofrecen sus propios bienes u operan de intermediarias entre vendedores/as y consumidores/as | <ul style="list-style-type: none"> • Usuarios/as de la red (firmas o consumidores. • Indirectamente, empresas que contratan servicios de publicidad en línea en la plataforma |
| Venta de datos | <ul style="list-style-type: none"> • Uso o venta de datos de usuarios/as que luego son utilizados con fines comerciales, independientemente de que los datos provengan de bases con información provista/obtenida por/de los usuarios/as en alguna transacción o surja del rastreo de sus movimientos en internet o uso de aplicaciones | <ul style="list-style-type: none"> • Empresas que ofrecen diversos tipos de servicios digitales (motores de búsqueda, sitios web, redes sociales, plataformas, aplicaciones) o intermediarias | <ul style="list-style-type: none"> • Empresas que demandan información de usuarios/as para fines comerciales |

Fuente: CEPAL citado por V. Grondona en “Economía digital y tributación: El caso Argentino en el marco de la experiencia internacional”.

La centralidad de los intangibles en la oferta de bienes y servicios de las firmas digitales impide que los países tengan un registro de los consumos de estos productos por parte de sus residentes, en particular cuando las firmas proveedoras no están registradas en la jurisdicción. En la mayoría de los casos, el único canal posible es el rastreo de los pagos, siempre que estos se realicen desde una cuenta en el país donde se genera el consumo y acudir al registro de firmas del exterior que han comenzado a elaborar algunos países. A ello se añade el hecho de que, al operar con activos inmateriales, la empresa proveedora puede localizar toda o una parte de sus operaciones —sobre la base de esfuerzos contables más que físicos— en algún país de baja tributación. Ello dificulta la posibilidad ya no solo de que el país “de mercado” grave el consumo, también de que los países donde se genera el valor puedan captar —y gravar— las rentas resultantes. De modo que gravar operaciones en las que intervienen bienes o servicios netamente digitales constituye un desafío que trasciende a los países en forma individual y se ha tornado en un asunto de carácter global —y de creciente preocupación. (Grondona A. A., 2021)

Son innumerables las transacciones económicas en las que intervienen firmas digitales de escala mundial que escapan a la tributación por alguno de los motivos expuestos. Estas transacciones no constituyen, necesariamente, acto de ilegalidad o evasión fiscal, debido al vacío normativo existente, pero igualmente reflejan situaciones de inequidad tributaria y generan pérdida de recursos para los fiscos. De modo que los desafíos vinculados con la base territorial de las normas y la creciente presencia en la economía de servicios digitales prestados de manera “extraterritorial”, puestos en evidencia por una serie de judicializaciones por conflictos de esta índole, se ven agravados por la facilidad para la movilidad de los activos no materiales y su localización en jurisdicciones de baja tributación. Incluso cuando los países hubieran modificado su legislación para incluir a las firmas digitales del exterior en la órbita de su tributación, pueden verse imposibilitados en su aplicación en los casos en los que rigen acuerdos para evitar la doble tributación, los que están bastante diseminados.

Estos retos constituyen un tema de gran relevancia internacional, dada la creciente inversión en intangibles por parte de las firmas, sean estos de propiedad de las empresas o bien arrendados. Se trata de derechos de propiedad intelectual, *software*, sitios web, algoritmos o información recopilada de los usuarios/as, entre otros, que son fundamentales para la creación de valor, ya no solo de las empresas digitales sino de manera creciente del conjunto de las actividades económica (Grondona A. A., 2021)

2.4.9 Servicios Digitales más utilizados en Bolivia

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 en Bolivia. Existen las aplicaciones de interacción humana a través de tecnologías que son gratuitas, y algunas tienen funciones Premium, por las cuales, el usuario debe realizar un desembolso.

Cuadro N° 4. Aplicaciones de Redes Sociales

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|---|
| REDES SOCIALES | USO |
| Facebook | Su descarga es de forma gratuita, pero en su uso, tiene algunas funciones por las 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. |
| Tinder | Ofrece funciones de pago. |

Fuente: Elaboración propia con datos del portal de Estadísticas "Statista".

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.

Cuadro N° 5: "Aplicaciones de Compra y Venta".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|---|
| COMPRA Y VENTA | USO |
| 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 |
| PedidosYa | La descarga y uso de la aplicación es de forma gratuita. |

Fuente: Elaboración propia con datos del portal de Estadísticas "Statista".

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

Cuadro N° 6. "Aplicaciones de Transporte"

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|---|
| TRANSPORTE | USO |
| Uber | Su descarga es gratuita y el único desembolso que debe hacer el cliente es cuando finaliza el servicio de transporte. Acepta pago con tarjeta. |
| IN DRIVER | Su descarga es gratuita y el único desembolso que debe hacer el cliente es cuando finaliza el servicio de transporte. Acepta pago con tarjeta. |
| YANGO | Su descarga es gratuita y el único desembolso que debe hacer el cliente es cuando finaliza el servicio de transporte. "Acepta pago con tarjeta. |

Fuente: Elaboración propia con datos del portal de Estadísticas "Statista".

También existen las aplicaciones de alojamiento, que pueden generar un coste para el usuario que sería una comisión por la reserva de la estadía.

Cuadro N° 7. Aplicaciones de Hospedaje

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|--|
| ALOJAMIENTO | USO |
| 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 con datos del portal de Estadísticas "Statista".

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.

Cuadro N° 8. "Aplicaciones de Música".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|---|
| MÚSICA | USO |
| 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 con datos del portal de Estadísticas "Statista".

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

Cuadro N° 9. "Aplicaciones de Videos y Películas".

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|---|
| VIDEOS/PELÍCULAS | USO |
| 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. |
| HBO MAX | Su descarga es gratis, pero para hacer uso del servicio se debe suscribir a algunos de los planes que ofrece. |
| Disney Plus + | Su descarga es gratis, pero para hacer uso del servicio se debe suscribir a algunos de los planes que ofrece. |
| Amazon Prime | Su descarga es gratis, pero para hacer uso del servicio se debe suscribir a algunos de los planes que ofrece. |
| Apple | Se debe realizar pago para ver las películas que ofrece. |

Fuente: Elaboración propia con datos del portal de Estadísticas "Statista".

En las aplicaciones de salud física, que la mayoría son gratuitas, sin embargo, para obtener otras funciones más específicas, se debe pagar una suscripción.

Cuadro N° 10. Aplicaciones de Salud Física

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|--|
| SALUD FÍSICA | USO |
| 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 datos del portal de Estadísticas "Statista".

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

Cuadro N° 11. Aplicaciones de Juegos

| APLICACIÓN O PÁGINA WEB | GRATUITO O DE PAGO |
|--------------------------------|--|
| JUEGOS | USO |
| 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 pago. |
| Minecraft | Para su descarga y para obtener otros beneficios, se deben realizar pagos. |
| Nintendo | Para su descarga y para obtener otros beneficios, se deben realizar pagos. |
| Play Store | Esta plataforma entrega juegos de forma gratuita y también ofrece juegos de pago. |

Fuente: Elaboración propia con datos del portal de Estadísticas "Statista".

2.4.10 Descripción de las operaciones de las empresas proveedoras de servicios digitales

El número de empresas multinacionales que ofrecen servicios digitales han incrementado en los últimos años y en Bolivia también se ha visto reflejada la amplia presencia de empresas que ofrecen servicios digitales consumidos por bolivianos. A continuación, se detalla las características y las actividades de las cinco empresas extranjeras más importantes dentro

✓ **Netflix**, la empresa estadounidense creada en el año 1998, ofrece a sus suscriptores el servicio audiovisual donde se pueden encontrar películas, series y novelas mediante streaming compatible con cualquier dispositivo fijo o móvil conectado a internet, posee más de 62 millones de colaboradores, en más de 90 países en el mundo, la ventaja competitiva de esta empresa es su propia producción de películas y series, Netflix llega al Bolivia en el año 2011 y en la actualidad cuenta con 2 millones de suscriptores y con alrededor de \$28.5 millones de ingresos anuales en la gestión 2021. (Statista, 2023)

✓ **Spotify**, fue creada en el año 2006, permite descargar música en los dispositivos sin la necesidad de comprar un disco, se ha expandido alrededor del mundo actualmente esta plataforma cuenta con alrededor de 1.5 millones de suscriptores y \$7.1 millones de ingresos en Bolivia en el año 2021, esta plataforma tiene distintos planes para sus usuarios los cuales son Spotify Free y Spotify Premium, siendo su competidor principal Apple Music. (Statista, 2023)

✓ **Apple**, una empresa norteamericana que produce softwares y servicios en línea, entre los servicios que ofrece Apple están los siguientes: sistema operativo iOS, multimedia iTunes, iWork, Safari, Apple Books y Apple TV. Tiene más de 400 tiendas físicas en el mundo y una tienda en línea App Store, a finales del 2010 llega a Bolivia y actualmente tiene cerca de 1 millón de suscriptores en su tienda en línea y logrando ingresos de \$20.3 millones de dólares en 2021. (Statista, 2023)

✓ **Google**, LLC es una compañía principal subsidiaria de la estadounidense Alphabet la cual se especializa en productos y servicios relacionados con internet, software, dispositivos electrónicos y otras tecnologías.

Su producto principal es el motor de búsqueda de contenido en internet del mismo nombre, aunque ofrece también otros productos y servicios: como su servicio en la nube, Google Drive, el correo electrónico, Gmail, sus servicios de mapas Google Maps, Google Street View y Google Earth, el sitio web de vídeos YouTube, entre otros. En Bolivia, se establece un ingreso por ventas de diferentes servicios de 63.7 millones de dólares en la gestión 2021.

✓**Play Station**, comúnmente abreviado como “**PS**” es el nombre de una serie de consolas de videojuegos creadas y desarrolladas por Sony Interactive Entertainment. Han estado presentes en la quinta, sexta, séptima, octava y novena generación de videoconsolas; la compañía promotora está actualmente en el mercado con su PlayStation 5. La marca se introdujo por primera vez el 3 de diciembre de 1994 en Japón¹ y ha desarrollado y publicado cinco videoconsolas de sobremesa. Esta empresa cuenta con PlayStation Network, una plataforma de juegos online que a nivel mundial en la gestión 2022 contaba con un total de 106 millones de suscriptores en todo el mundo. PlayStation Network es la plataforma desarrollada por Sony con dos objetivos: la venta de contenidos digitales y el soporte del juego online. A esta se puede acceder a través de los sistemas PlayStation 3, PSP, PlayStation 4, PS Vita y PlayStation Vita TV (PlayStation TV) así como desde la web PlayStation.com. En Bolivia habría generado aproximadamente 33 millones de dólares en la gestión 2021 y con 1 millón de suscriptores en Bolivia. (Statista, 2023).

2.4.11 Lineamientos de las Organizaciones Internacionales

2.4.11. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

La OCDE ha estado a la cabeza de la discusión respecto a los desafíos fiscales que trae aparejados la Economía Digital. A raíz de la preocupación generada por la planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales, esta organización elaboró un informe denominado “Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (BEPS), el cual, reconoce 15 estrategias y/o recomendaciones, las que son denominadas acciones, para enfrentarse a los diversos problemas derivados de la elusión tributaria, entre los cuales, se encuentran aquellos que provienen de la Economía Digital. (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021)

El documento concluía que los principios fiscales aplicables al mundo tradicional debían extenderse al comercio electrónico. Más aún, consideraba que de existir “*nuevas medidas administrativas o legislativas, o cambios en las medidas actuales*” éstas debían extender los principios de tributación y no “*imponer un tratamiento impositivo discriminatorio de las transacciones del comercio electrónico*”. (OCDE, Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa., 2002) En detalle el informe proponía que “los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio electrónico, en el sentido de:

- Neutralidad – la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.
- Eficiencia – se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.
- Certeza y simplicidad – las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.
- Efectividad y justicia – la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.
- Flexibilidad – los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.”

De esta forma se concluyó que los principios siguen estando vigentes en la actualidad, y ellos pueden constituir una base para valorar las distintas medidas que permitan hacer frente a los desafíos fiscales que ha introducido la Economía Digital. (OCDE, Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa., 2002). Es dentro de este contexto en que la OCDE ha hecho un llamado para que distintos actores aporten en la actualización del Plan de Acción

Cuadro N° 12. Pilares de la OCDE sobre tributación de Economía Digital

ELEMENTOS CLAVE DEL ENFOQUE DE DOS PILARES

| Primer Pilar | Segundo Pilar |
|--|--|
| Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas. | Las reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros. |
| Seguridad jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, junto con un régimen optativo para dar cabida a determinados países con menor capacidad. | Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9% sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la «cláusula de sujeción a imposición» en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del Marco Inclusivo cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales. |
| Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes. | Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales. |
| Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad. | |

Fuente: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Octubre 2021

2.4.11.1.1 Impuestos Indirectos.

Respecto de los impuestos indirectos, la OCDE se concentra en el IVA, y, específicamente, la complejidad que proviene del modelo de negocio B2C, a sabiendas que el modelo B2B tiene sus propios incentivos para que las compañías entreguen información y puedan ser gravadas con los respectivos impuestos. De esta forma la OCDE reconoce, principalmente, dos conflictos relevantes.

El primero, tiene que ver con la exención a aquellas importaciones de bienes de bajo valor. Los Estados suelen contemplar una exención de IVA de estas importaciones, debido al alto costo administrativo que conlleva realizar la recopilación de información y la recaudación del impuesto, según se explicó precedentemente. La introducción de las TICs ha permitido que las compañías ubicadas dentro de los Estados se organicen de tal forma para aprovechar esta exención, considerando, que, si mantuvieran su estructura original, su actividad debería estar afecta a IVA, es decir, en vez de operar dentro del Estado, éstas prefieren organizarse para hacerlo desde el exterior y así beneficiarse de la exención.

Por otro lado, la Economía Digital, por su eficiencia, ha generado un aumento en la transacción de estos bienes, lo que se ha traducido en la pérdida de ingresos por conceptos de IVA para

los Estados. Al respecto la OCDE en su “The low Value Imports Report”, si bien, no entrega recomendaciones ni lineamientos, sí realiza un análisis de los posibles acercamientos que permitirán aumentar la eficiencia en la recaudación del IVA en la importación de bienes de bajo valor.

Este reporte reconoce los sujetos que actúan en la cadena de importación, a saber, los compradores, vendedores, la plataforma de e-commerce, los transportistas, los intermediarios financieros y la aduana y autoridades fiscales. Una vez individualizados la OCDE establece 4 modelos: (i) Modelo de Recaudación Tradicional (Recaudación en Aduana); (ii) Modelo de Recaudación por el Comprador; (iii) Modelo de Recaudación por el Vendedor; y (iv) Modelo de Recaudación por los Intermediarios. Sin embargo, explica, que no basta acoger uno, sino que deben ir acompañados de otros mecanismos.

El segundo desafío, desde la perspectiva de los impuestos indirectos, es el suministro digital a consumidores proveniente de lugares remotos, el que se traduce en una menor recaudación de IVA. Al igual que en el caso anterior, las TICs permiten una organización que las compañías utilizan para permanecer en el anonimato de la red y así pagar menos impuestos, provocando una dificultad tanto para los Estados que se acogen al principio de origen, como para aquellos que se rigen por el principio de destino.

Con relación a este segundo desafío, la OCDE realizó un trabajo llamado “The International VAT/GST Guidelines” donde también hacía recomendaciones sobre cómo recaudar IVA en el caso de ventas realizadas en el contexto B2B y B2C.

A modo de resumen, el organismo recomienda, en aquellos Estados donde se utiliza el principio de destino, incentivar a los proveedores extranjeros que se registren para pagar el IVA respectivo, pero, además, que se establezca un régimen simplificado de registro y cumplimiento de la obligación tributaria.

Cabe hacer presente que las medidas propuestas por la OCDE respecto de los impuestos indirectos no se encuentran dirigidas exclusivamente a paliar los desafíos creados por la Economía Digital en el ámbito del IVA, éstas fueron propuestas con anterioridad para aquellos retos introducidos por el comercio internacional en general, los que se han visto agudizados por las TICs.

2.4.11.1.2 Impuestos directos.

Por otro lado, en el caso de los impuestos directos, entregó recomendaciones dirigidas especialmente a combatir los desafíos producidos por la Economía Digital, a saber:

1. Incluir como nexo la Presencia Económica Significativa (PES) como elemento decisivo en la determinación de un Establecimiento Permanente.
2. Un impuesto de retención para ciertos tipos de transacciones digitales.
3. Un impuesto compensatorio (equalization levy) a las facturas de un negocio de un no residente, con presencia económica significativa, para asegurar un tratamiento equitativo entre los negocios foráneos y aquellos locales.

2.4.11.2 Comisión Europea.

Dentro de las medidas a corto plazo propuestas por la CE se encuentra la imposición de un nuevo gravamen, “*Digital Service Tax*”. Consiste en un impuesto que pretende gravar los ingresos brutos de determinados servicios digitales, los cuales tienen como elemento común el valor creado por los usuarios con sus actividades en la web. Es el caso de aquellos servicios que explotan los datos de usuarios, actividad que genera ingresos.

Dentro de las medidas a largo plazo lo que propone la CE es lo que se denomina “*Comprehensive Corporate Tax Framework*” con el objeto de que aquellas compañías que tenga una Presencia Digital Significativa (PDS) en un Estado, paguen impuestos sobre las rentas que perciban en él.

Las propuestas de la CE se centran en alcanzar un consenso respecto al *nexus* territorial en la creación de valor de un negocio territorial.

2.4.12 Desafíos respecto a los Impuestos a la Renta.

2.4.13.1 Problemas de Nexos.

a) Dificultad al determinar la Residencia Fiscal del Sujeto.

Al igual que el IVA, el Impuesto a la Renta también presenta dificultades en el ámbito del nexo. La diferencia se centra en que, en el caso del primer gravamen, es necesario determinar dónde se produce el consumo, mientras que en el de la renta, para precisar en qué lugar el individuo debe pagar impuestos, es indispensable determinar su residencia fiscal y el lugar donde se produce la renta (residencia-fuente). En el comercio internacional el asunto ya está zanjado, el Estado que tiene derechos impositivos es aquel donde el sujeto reside o tiene su domicilio y si éste tiene un EP en un territorio distinto, las rentas provenientes de éste igualmente se encuentran gravadas en este último Estado. Sin embargo, en el Estado fuente, estas rentas también se encuentran afectas a impuestos. (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020)

Para evitar conflictos de doble tributación las distintas jurisdicciones han establecido normas internas o han celebrado Tratados de Doble Imposición Internacional con otros Estados. La implementación de ambas medidas ha sido eficiente para resolver en qué lugar deben tributar los sujetos, de la forma más equitativa y sin derivar en problemas de soberanía.

Con la irrupción de las TICs, el asunto se complejizó aún más. La tecnología permite que los sujetos se escondan detrás de un perfil que puede contener información de las personas o entidades que dista de la realidad, habilitándolos a realizar operaciones desde el más perfecto anonimato. Por lo tanto, un primer problema para determinar la residencia fiscal del sujeto es determinarlo, en sí. Es necesario establecer el lugar físico en que se encuentra. Las mismas tecnologías permiten que los sujetos operen en distintos lugares sin la necesidad de establecerse físicamente en ellos, esto lo pueden realizar a través de diferentes dispositivos electrónicos, los cuales no son considerados por los Estados como domicilio, ni residencia ni tampoco establecimiento permanente. Lo anterior es precisamente el problema que produce la irrupción de las TICs en la economía, no lo es tanto desconocer dónde se encuentran físicamente los sujetos, este es un dato que hasta el mismo proveedor puede estar dispuesto a dar, lo que sucede es que las tecnologías, como se ha señalado en reiteradas ocasiones, han permitido que las compañías puedan operar en diversos lugares sin la necesidad de domiciliarse, ni residir ni tener un EP, asimismo, pueden operar y establecerse en un país cuyo sistema fiscal sea ligero, en otras palabras, que sea, lo que comúnmente se llama, "Paraíso

Fiscal”. De esta forma, las compañías pueden aumentar sus rentas sin que ellas se vean gravadas o éstas lo sean, pero en menor medida.

En resumen, pueden reducir su carga impositiva a través de su organización, una que les permita ubicarse en países con normas fiscales ligeras, o simplemente escapar de los impuestos a través del anonimato que les proporciona Internet. Lo anterior se agudiza para los modelos de negocios B2C.

Ante este escenario, resulta necesario alcanzar una definición adecuada de residencia fiscal y determinar criterios adecuados para aquellas compañías que se organicen a través de medios digitales, con el afán de ejercer la soberanía fiscal y evitar la evasión de las normas tributarias. (Cerrillo, 2016) .

b) Establecimiento Permanente.

Los convenios de Doble Imposición Internacional, que utilizan como referencia el Convenio Modelo de la OCDE, definen en su artículo 5, lo que se entiende por EP:

“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.”
(Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2019)

Pero el artículo 5 no sólo se limita a lo anterior, luego prosigue con una serie de ejemplos y de casos en los que identifica, y otros en que excluye, la presencia de un EP. En uno de ellos indica que una obra o construcción también se encuentra contemplada dentro del concepto, siempre y cuando su duración exceda los 12 meses. Por último, se refiere al caso de establecimiento por agente dependiente.

De lo anterior se desprende que el concepto central de la definición es “un lugar fijo de negocios”.

Respecto a la expresión completa, “Lugar de Negocios” el profesor Antonio Faúndez Ugalde señala, que: *“Se ha sostenido que es suficiente que el negocio empresarial se desarrolle en un espacio territorial del otro Estado contratante y no necesariamente en cuatro paredes.”* Lo anterior se puede desprender del EP presentado como agente dependiente. (Revista Chilena de Derecho y Tecnología, 2018).

Por otro lado, como señala la Autora Raquel Álamo Cerrillo, se puede identificar 3 modalidades distintas del Establecimiento Permanente, a saber:

- Establecimiento Permanente Básico.
- Establecimiento Permanente de Construcción.
- Establecimiento Permanente por Agente. (Cerrillo, 2016)

La autora señala, que, en base a las características del comercio electrónico, éste sólo podría adoptar la modalidad básica o la del agente dependiente, sin embargo, es necesario determinar si estos conceptos son adecuados, válidos y aplicables para la Economía Digital.

Además, agrega, que la OCDE el año 2000 modificó sus comentarios al artículo 5 del modelo para poder aplicar el concepto al comercio electrónico. De esta forma, la OCDE distinguió entre equipo informático o servidor y la página web.

La autora señala, que, siguiendo los planteamientos y criterios de la OCDE, una página web no puede ser considerada un EP, pues es la combinación de un software y datos electrónicos, los cuales, en su conjunto, no generan una realidad tangible, no satisfacen la modalidad básica del EP. Además, desde una perspectiva temporal, la página web no tiene el carácter de permanente, pues ella sólo funciona una vez que es abierta por un usuario. Tampoco podría serlo en la modalidad de agente dependiente, ya que no califica como persona. Por otro lado, un servidor, en el que se encuentran los datos almacenados, sí podría ser considerado como un EP bajo la acepción básica, independientemente de que éste puede ser transportado, tendría todos los elementos necesarios de acuerdo con la definición "*un lugar fijo de negocios*". Contendría el elemento espacial, lo que permitiría definir un lugar geográfico determinado, pero, además, desde una perspectiva temporal, podría permanecer en él.

Sin embargo, independientemente de los comentarios aportados por la OCDE, uno de los elementos importantes y determinantes de la definición de EP, incluye una presencia física en el territorio, lo que se presentaría incluso en el caso del agente dependiente y del servidor. Como contrapartida, la tecnología digital permite que se desarrollen operaciones en países desde lugares remotos, sin la necesidad de tener una presencia física en el Estado en que realiza sus actividades comerciales. Es por esta razón, que este concepto se encuentra

obsoleto y los negocios que tienen una estructura digital pueden escapar de su aplicación. (Torres, Desafíos Tributarios de la Economía Digital: Análisis comparado y situación Nacional., 2019)

2.4.13.2. Problemas de caracterización de la renta.

También las tecnologías digitales han producido la creación de nuevos productos y nuevas formas de envío, lo que puede generar un conflicto en la caracterización de las transacciones y formas de pago para efectos impositivos.

En cuanto a la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, esto se aprecia especialmente, en el artículo 7, que regula las rentas empresariales, y en artículo 12, que regula los cánones. En otras palabras, modelos como el “*cloud computing*”, pueden generar problemas al tratar de caracterizar las rentas como canon o beneficio empresarial. (Torres, Desafíos Tributarios de la Economía Digital: Análisis comparado y situación Nacional., 2019)

2.4.13.3 Problemas respecto a los datos.

A través de la utilización de los servicios digitales los usuarios suministran datos que pueden ser utilizados con posterioridad por los proveedores. Esta situación es denominada como “crowdsourcing” (Daniel José Otoyá Lemaitre, 2017). Los datos recolectados, al ser utilizados, generan un valor, y es precisamente esta situación la que genera dificultades, pues no se ha encontrado la forma de determinar dicho valor. La OCDE, por su parte ha señalado que: “El valor agregado no está en la data en sí, si no en la capacidad de usar esa data (“potencialidad”) generando: *publicidad personalizada, recomendaciones de compra personalizadas a un cliente, personalización de los productos que usa el cliente, aumento en la fidelización del cliente y la confianza en el producto; y hasta para aplicar políticas de discriminación de precios.*

De esta forma podemos ver que los usuarios se convierten en una parte determinante en la economía digital lo que produce que la línea entre el proveedor y el usuario se desdibuje. Así, se ha generado un producto que aumenta valor a las transacciones, que tiene su origen en los mismos usuarios y que cuyo valor es difícil de determinar. (Daniel José Otoyá Lemaitre, 2017)

2.4.13.4 Recaudación del Impuesto a la Renta en la economía digital

La recaudación del impuesto a la renta generalmente se realiza en donde se fija la fuente de ingresos o enriquecimiento, por las actividades desarrolladas dentro de cada país, el propósito

de la recaudación del impuesto a la renta es obtener un ingreso a consecuencia de una imposición a las empresas generadoras de rentas, sin la necesidad de existir un domicilio, una residencia o un contrato.

La mayoría de países han comenzado aplicar impuesto sobre los servicios digitales, el impuesto a la renta es un claro ejemplo, la recaudación del impuesto sobre la renta se ha aplicado en varios países en el mundo como por ejemplo Australia, Uruguay y Chile.

En el caso de Australia, que en el año 2019 ha podido registrar \$59,51 millones de dólares del impuesto sobre la renta derivado de las ventas digitales de las empresas multinacionales aplicando el 10% de retención.

De igual forma, Uruguay ha utilizado este impuesto sobre la renta y es así que, en el año 2019 pudo alcanzar \$5,98 millones de dólares con una tasa impositiva del 12% en la retención de la renta generada en el territorio nacional.

En el caso de Chile, que en la gestión 2019 ha logrado recaudar \$ 27,95 millones de dólares con una tasa impositiva del 10 % en la retención de la generada en territorio chileno.

Cuadro N° 13. Recaudación del Impuesto a la Renta sobre los servicios digitales en América Latina y el resto del mundo en el año 2019.

| México | Uber | Netflix | Spotify | Apple | Amazon | Total |
|----------------------|-------------|----------------|----------------|--------------|---------------|--------------|
| Ingresos en millones | 78,80 | 578,80 | 195,70 | 429,50 | 505,20 | \$ 1.788,00 |
| %Retención | 3% | 3% | 3% | 3% | 3% | |
| Ret. Renta | 2,36 | 17,36 | 5,87 | 12,89 | 15,16 | \$ 53,64 |
| Chile | Uber | Netflix | Spotify | Apple | Amazon | Total |
| Ingresos en millones | 14,90 | 110,00 | 37,20 | 81,80 | 35,60 | \$ 279,50 |
| %Retención | 10% | 10% | 10% | 10% | 10% | |
| Ret. Renta | 1,49 | 11,00 | 3,72 | 8,18 | 3,56 | \$ 27,95 |
| Uruguay | Uber | Netflix | Spotify | Apple | Amazon | Total |
| Ingresos en millones | 2,50 | 18,70 | 6,30 | 14,00 | 8,30 | \$ 49,80 |
| %Retención | 12% | 12% | 12% | 12% | 12% | |
| Ret. Renta | 0,30 | 2,24 | 0,76 | 1,68 | 1,00 | \$ 5,98 |
| Australia | Uber | Netflix | Spotify | Apple | Amazon | Total |
| Ingresos en millones | 98,60 | 156,00 | 137,50 | 113,00 | 90,00 | \$ 595,10 |
| %Retención | 10% | 10% | 10% | 10% | 10% | |
| Ret. Renta | 9,86 | 15,60 | 13,75 | 11,30 | 9,00 | \$ 59,51 |

Fuente: Los servicios digitales y su efecto en el sistema tributario ortodoxo.

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Tipo de Investigación

El trabajo está apoyado en el siguiente tipo de investigación:

3.1.1 Descriptiva-Propositiva

La investigación descriptiva tiene por objeto llegar a conocer las situaciones, predominantes mediante la descripción de las actividades y procesos, con la proposición de una estrategia para la solución de un problema (RECIMUNDO, 2020).

Para Hernández-Sampieri (2018) Metodología de la Investigación, los estudios descriptivos pretenden especificar las propiedades, características y perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos, o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, miden o recolectan, y reportan información sobre diversos conceptos variables, aspectos, dimensiones, componentes del fenómeno o problema a investigar. Es un estudio descriptivo el investigador selecciona una serie de cuestiones y después recaba información sobre cada una de ellas para así representar lo que se investiga (describirlo o caracterizarlo).

Es de tipo descriptiva porque detalla la situación acerca del estado actual de la economía digital y del comercio electrónico transfronterizo de servicios, describe sus particularidades y características, sus limitaciones y sus puntos críticos, describiendo y evaluando sus peculiaridades. Luego describe y analiza la economía digital desde el punto de vista tributaria, describiendo las características y elementos utilizados tanto a nivel nacional como a nivel internacional; además, se estudió el derecho comparado, para traer a colación las experiencias de otros países, para tener argumentos sólidos al momento de la sustentación, así como también en revistas, artículos científicos, trabajos académicos, opiniones con profesionales del área tributaria y especialistas en la materia de comercio electrónico.

Y por último, también presenta un tipo de investigación propositiva, la cual es definida de la siguiente manera: “La investigación propositiva es conocida también como de proyectos factibles, constituye un proceso de investigación donde la hipótesis es sustituida por una propuesta de solución al problema planteado y representa la estrategia que, a nuestro

entender, se utiliza cuando se propone una nueva Ley, una nueva institución, nuevos procesos en el campo del derecho” (Villalobos, 2002)

La investigación es de tipo propositiva, por cuanto se fundamenta en una necesidad o vacío jurídico a nivel nacional, con relación a la regulación legal tributaria para las transacciones de comercio electrónico transfronterizo que genera la economía digital; de esta forma se diseñó o estructuró un proyecto de creación de un impuesto a los servicios digitales para superar la problemática actual y regular ese vacío legal existente.

3.2 Enfoque de investigación

La investigación corresponde a un enfoque cualitativo “que por sí mismo es un diseño de investigación único” Con un enfoque abierto, flexible, expansivo, no direccionado en su inicio, fundamentado en la experiencia e intuición, se aplica un número pequeño de casos (Hernandez R., 2014). En el cual “no se busca cuantificar, sino comprender determinado fenómeno; es decir establecer cómo se relaciona un aspecto con otro” (Del Cid A., 2011).

Es una forma descriptiva “en la que se busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice” (Hernandez R., 2014).

Dentro de este contexto, se proyecta de forma particular comprender de una forma abierta, flexible, explorando y describiendo cada uno de los factores que conlleva analizar la economía digital, la legislación y experiencia a nivel internacional respecto a la tributación de la economía digital; también revisar el ordenamiento jurídico vigente sobre el comercio electrónico para así encontrar una posible solución para el caso de Bolivia, que hasta la fecha no cuenta con una norma aprobada para la recaudación tributaria de estas actividades que son realizadas principalmente por empresas multinacionales no domiciliadas en Bolivia.

3.3 Diseño de investigación no experimental

En el libro Diseño y Metodología de la Investigación, el autor señala que en el diseño no experimental no hay estímulos o condiciones experimentales a las que se sometan las variables de estudio, los sujetos de estudio son evaluados en su contexto natural sin alterar ninguna situación. (Gonzales, 2021)

En el presente caso, lo que se propone es, que las empresas extranjeras que proveen servicios digitales en Bolivia, que no se encuentran domiciliadas en el país y no están registradas bajo ningún régimen tributario, paguen un impuesto por esos servicios digitales provistos desde el exterior, que genere equidad tributaria para aquellas empresas bolivianas que prestan este tipo de servicios y que cumplen con sus obligaciones tributarias porque están domiciliadas en Bolivia.

3.4 Métodos Teóricos

Para Avendaño “Metodología de la Investigación”, el método es un camino, un orden y un proceso lógico, basados en el razonamiento surgido con el raciocinio y examen que se pretende realizar. (Osinaga, 2015)

3.4.1 Método Histórico-Lógico

El método histórico-lógico se caracteriza porque implica una visión de la parte de la realidad a estudiar en su transcurso real en el tiempo y en el espacio, estableciendo entre este y las leyes generales que lo rigen. Por tanto, consiste en descubrir la lógica(leyes) que rigen la transformación de un fenómeno o parte de la realidad. analiza el transcurso histórico del objeto de estudio y su procedimiento lógico para comprender su esencia. (Derpic, 2009)

Se utilizó el método histórico para evaluar la evolución histórica del comercio electrónico de servicios, así como las características de la economía digital a través del tiempo, recurriendo al análisis y estudio de las implicancias de carácter tributario en la importación de servicios.

3.4.2 Método Deductivo

Es el Razonamiento mental que conduce de lo general a lo particular y permite exceder los conocimientos que se tiene sobre una determinada clase de fenómenos a otro cualquiera que pertenezca a esa misma clase. Sus pasos son: la aplicación, comprensión y demostración. (Sampieri, 2014).

Partiendo de lo general y llegar a lo particular, este método ha permitido analizar el contexto internacional en cuanto a las distintas alternativas que los países han utilizado para regular la tributación de la economía digital; de esta manera, utilizando esta experiencia y análisis, aplicar métodos de solución para que en Bolivia exista la regulación tributaria para la importación de servicios digitales

3.4.3 Método Comparativo

El método comparativo consiste en poner dos o más fenómenos, uno al lado del otro, para establecer similitudes y diferencias y de ello sacar conclusiones que definan un problema o que establezcan caminos futuros para mejorar el conocimiento de algo. (Gómez, 2013).

Este método fue utilizado para analizar y comparar la experiencia a nivel internacional, en cuanto a la regulación jurídica en el ámbito tributario de los servicios digitales, para que de esta forma se encuentren las bases y elementos adecuados para la propuesta planteada.

3.4.4 Método de Análisis y de Sistematización

El método de análisis y síntesis consiste en separar el objeto de estudio en dos partes y una vez comprendida su esencia construir un todo. (Orlandini, 2012).

Este método permitió organizar la totalidad del conocimiento, sus correspondientes interrelaciones, integrando presupuestos teóricos a partir del estudio de la economía digital relacionado con la tributación. Se utilizó para facilitar la construcción del marco teórico, donde se procede a analizar cada una de las teorías y conceptos respecto al tema de la tesis, logrando una comprensión adecuada de los elementos que hacen referencia al análisis de la normativa internacional que regulan los servicios digitales, identificando las bases para implementar una regulación a nivel nacional

3.4.5 Método Bibliográfico

Se refiere específicamente a la revisión de teorías utilizadas durante la realización del trabajo, donde se considera autores de diversas características. Este método ayuda a realizar un análisis comparativo de las teorías relacionadas con el tema para seleccionar la más adecuada a los intereses de la investigación. (Avendaño, 2013)

Utilizando este método se hizo la revisión de información secundaria sobre estudios del comercio electrónico y su incidencia tributaria en los países que aplican un impuesto a este tipo de operaciones. Además, se consultó bibliografía referente a comercio electrónico, economía digital, tributación internacional. Se recurrió a la revisión y análisis de la normativa existente y bibliografía como ser libros, revistas, memorias estadísticas, etc.

3.5 Métodos Empíricos

3.5.1 Análisis Documental

El método de observación se basa en el examen e indagación del fenómeno de estudio, a manera de determinar un problema, que posibilita la identificación del tema de investigación (Gómez, 2013).

Se utilizó este método con el objetivo de determinar la bibliografía para analizar los servicios digitales y su implicancia tributaria, que servirán como sustento a la investigación realizada y a la propuesta planteada.

3.5.2 La Entrevista Estructurada

Las fuentes primarias son las fuentes directas que posibilitan el recojo de información que no ha sufrido ninguna alteración desde su origen, es decir, proviene de una fuente directa (Universidad de Guadalajara, 2023).

La entrevista es esencialmente una técnica de recogida de información con una filosofía subyacente (Alvira,2011). Es una técnica de recogida de datos e información que está constituida por un cuestionario que está dirigido a personas que pueden aportar a la investigación con la finalidad de indagar la opinión.

Para el logro de lo anterior se entrevistó a los expertos en tributación, comercio internacional y comercio electrónico. La entrevista se realizó a través de dos formas, mediante el procedimiento virtual, es decir, conversaciones con los sujetos de investigación, a través de una videoconferencia o a través de una solicitud formal escrita que ha sido respondida mediante Nota; la guía de entrevista se encuentra en el Anexo N.º 1. Como instrumento para aplicar el método empírico de la entrevista, con la finalidad de conocer la opinión de los expertos, acerca del fenómeno de la economía digital y el impacto que tienen estos servicios en cuanto a la tributación.

Cuadro N° 14. Detalle de profesionales y expertos entrevistados

| Institución | Unidad | Nombre |
|---|---|-----------------------------------|
| Servicio de impuestos Nacionales | Gerencia Distrital La Paz- Recaudaciones | Celideth Ochoa Cossio |
| Empresa de E-comerse | Experto en E-Commerce-CEO Livees net | Hugo Sergio Rejas Viscarra |
| Ministerio de Economía y Finanzas Publicas | Viceministerio de Política Tributaria. | Jhonny Morales - Rocio Linares |
| Aduana Nacional | Gerencia Nacional de Normas | Lic. Norma Sarabia Gómez |

3.5.2 La observación científica

Es una técnica que consiste en observar atentamente el fenómeno, hecho o caso, tomar información y registrarla para su posterior análisis. La observación es un elemento fundamental de todo proceso de investigación; en ella se apoya el investigador para obtener el mayor número de datos. (Universidad Autonoma de Mexico, 2023)

La Guía de Observación permitió la revisión de la normativa internacional y nacional que engloba a la economía digital y sus implicancias fiscales.

3.6 Instrumentos de recolección de datos

Para la recolección de la información se realizó un proceso veraz, válido y verificable utilizando técnicas y herramientas confiables en este caso la entrevista y la observación científica, cuyos resultados están reflejados en el Capítulo IV Desarrollo del Tema de Investigación. El objetivo de la investigación es conocer sobre los servicios digitales prestados por proveedores extranjeros a consumidores bolivianos y en base a esos datos proponer la creación de un impuesto a los servicios digitales. La revisión en cuanto a la caracterización de los servicios

digitales, la revisión de la normativa para poder identificar el hecho generador, el sujeto pasivo y la regulación sobre la recaudación de impuestos directos e indirectos a los servicios digitales, con el fin de cumplir con los objetivos propuestos en la investigación.

La información fue obtenida mediante libros, informes de organismos internacionales como Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL de las Naciones Unidas, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en La Paz y otros portales web de los organismos públicos en Bolivia, como ser la Agencia de Tecnología e Información, la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Instituto Nacional de Estadística, se recolectó datos numéricos y estadísticos sobre las transacciones de e-commerce en Bolivia, se obtuvo información sobre la recaudación de los impuestos indirectos, provenientes de la venta de los servicios digitales Bolivia y otros países de la región. Se logró obtener los datos sobre el porcentaje de la población inmersa en la tecnología “internauta” en Bolivia a través de un informe relevado por la AGETIC. También se obtuvieron datos de portal de estadísticas online alemán Statista expuso las cifras de suscriptores de varios servicios digitales al cierre del año 2022. Todos estos datos fueron recolectados con el fin de analizar las cifras sobre el crecimiento, el uso y el consumo online y principalmente para poder cumplir uno de los objetivos de la investigación el cual fue conocer sobre el efecto de los servicios digitales en el área tributaria. Es una técnica que consiste en observar atentamente el fenómeno, hecho o caso, tomar información y registrarla para su posterior análisis.

3.8 Población de Estudio

Para López (2014) afirma lo siguiente: “Es el conjunto de personas u objetos de los que se desea conocer algo en una investigación. “El universo o población puede estar constituido por personas animales, registros médicos, los nacimientos, el área de la presente investigación puede ser artículos de prensa, editoriales, películas, videos, novelas, series de televisión, programas radiales y personas.

La población de estudio está orientada a las empresas internacionales que proveen servicios digitales a través del comercio electrónico (intangibles), que podrían ser objeto de una regulación tributaria en el Estado Plurinacional de Bolivia.

3.8.1 Muestra

Para Hernández Sampieri y Mendoza, la muestra es un subgrupo considerado como una parte representativa de la población o el universo, los datos recolectados serán obtenidos de la muestra y la población se perfila desde la situación problemática de la investigación. (Mendoza, 2018)

La muestra no Probabilística denominado muestreo de modelos, los elementos que se van estudiar se selecciona de forma casual, porque reúnen ciertas características, se utiliza cuando el investigador no tiene una muestra o población de estudio (Pimienta, 2000).

Para Tamayo (2001) el muestro no probabilístico por conveniencia: “Es aquel con el cual se seleccionan las unidades muestrales de acuerdo a la conveniencia o accesibilidad del investigador. Este muestreo se puede utilizar en los casos en que se desea obtener información de la población, de manera rápida y económica” (pág. 13).

En el presente trabajo de investigación se utilizará el método de muestreo no probabilístico por conveniencia que son las operaciones de comercio electrónico de servicios digitales realizado entre consumidores bolivianos y empresas del exterior que recaen en el campo de la tributación de la economía digital.

Por las características del universo definido para esta investigación, se adoptó una metodología que abarca el estudio de la totalidad del universo, por lo cual no se ha realizado un análisis de determinación y elección de muestra; sin embargo, se obtuvo información concreta acerca de las empresas más importantes extranjeras que prestan servicios digitales desde el exterior a consumidores bolivianos como ser Apple, Play Station de Sony, Spotify, Netflix.

De igual forma, se ha tomado como muestra, la legislación aplicada en otros países, relacionada al tratamiento impositivo con relación a la economía digital.

CAPÍTULO IV

DESARROLLO DEL TEMA DE INVESTIGACION

4.1 Relevamiento de Información sobre Medidas y lineamientos internacionales ante los desafíos fiscales introducidos por la economía digital.

4.1.1 Criterios establecidos por la OCDE.

Tras años de trabajo y negociaciones intensas y minuciosas para adaptar las normas tributarias internacionales al siglo XXI, los miembros del Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS (en adelante, «Marco Inclusivo») acordaron el 8 de octubre de 2021, la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021). El enfoque de dos pilares garantizará que las empresas multinacionales (EMN) estén sujetas a una tasa impositiva mínima del 15% y reasignará los beneficios de las EMN más grandes y rentables a países de todo el mundo.

Ahora, 137 países y jurisdicciones, que representan más del 90% del PIB mundial, se han unido al enfoque de dos pilares, que establece un nuevo marco de fiscalidad internacional, y han acordado un Plan de Acción Detallado que prevé la aplicación de las nuevas normas para 2023. En el caso de Bolivia, no forma parte del Marco Inclusivo de la OCDE. (Banco Interamericano de Desarrollo, 2021)

Este plan de reformas y ajustes, que se denomina Plan de acción BEPS, contiene quince (15) propuestas de acciones concretas, entre las que destaca Pilar 1 que aborda los retos de la tributación en la economía digital y sobre un mecanismo para evitar el uso de paraísos fiscales, a través de la aplicación una alícuota mínima global del impuesto a las utilidades sobre las multinacionales (Pilar 2). (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021)

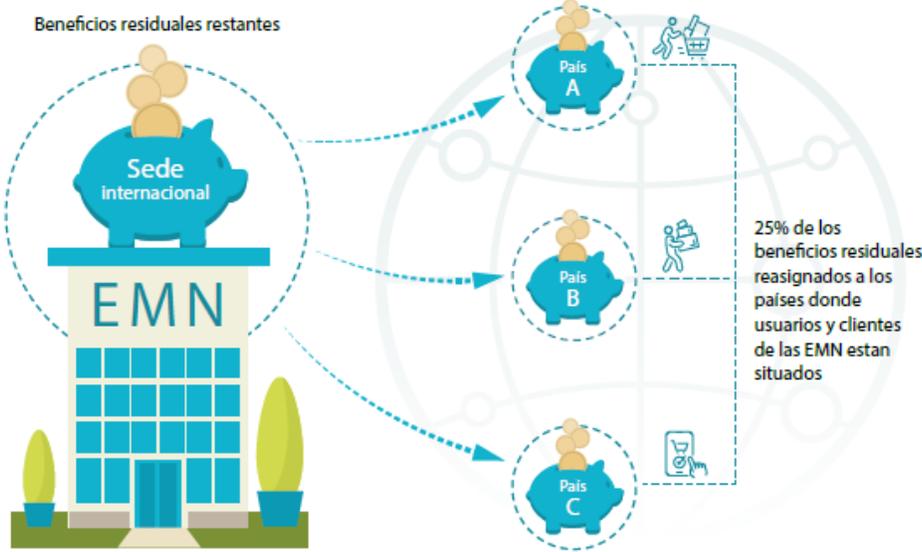
4.1.1.1 El enfoque de dos pilares se compone del Primer y el Segundo Pilar.

El Primer Pilar busca garantizar una distribución más justa de los beneficios y los derechos de imposición entre los países con respecto a las EMN más grandes, que son las principales

ganadoras de la globalización. La seguridad jurídica en materia tributaria es un aspecto clave de las nuevas normas, que incluyen un procedimiento de resolución de controversias obligatorio y vinculante para el Primer Pilar, pero con la salvedad de que los países en desarrollo podrán beneficiarse de un mecanismo optativo en determinados casos, lo que garantiza que las normas no sean demasiado onerosas para los países con menor capacidad. El acuerdo de reasignación de beneficios en el marco del Primer Pilar incluye la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, poniendo fin a las tensiones comerciales derivadas de la inestabilidad del sistema fiscal internacional. También aportará un sistema de aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia para circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países con recursos más limitados.

La solución alcanzada respecto del Pilar 1 sería aplicable a los grupos de empresas multinacionales con facturación de más de 20 mil millones de euros y rentabilidad superior al 10%, situación en la que se hallan (a mediados de 2021) 112 grupos de empresas multinacionales. Luego de 7 años, los parámetros serían revisados y el umbral de facturación disminuido a 10 mil millones de euros, condicionado a la exitosa implementación del mecanismo de atribución de beneficios a las jurisdicciones de mercado. (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021)

Figura N°1. - Marco BEPS-Beneficios Residuales



El Segundo Pilar pone un límite a la competencia fiscal en el marco del impuesto sobre sociedades mediante la aprobación de un impuesto mínimo global sobre sociedades con una tasa del 15% que servirá a los países para proteger sus bases imponibles (reglas GloBE). Si bien el Segundo Pilar no elimina la competencia fiscal, sí establece limitaciones acordadas multilateralmente. Se incentivarán fiscalmente la actividad económica sustancial mediante una exclusión. El Segundo Pilar también protege el derecho de los países en desarrollo a gravar determinados pagos que erosionan la base imponible (como intereses y regalías) cuando no alcancen a ser gravadas con una tasa mínima del 9%, a través de una «cláusula de sujeción a imposición» (OCDE, 2021)

Con relación al Pilar 2, que consiste en la adopción de reglas globales “anti erosión” de la base imponible (GloBE, por sus siglas en inglés), se prevé aplicar una “regla de inclusión de ingresos” y una “regla de pagos no sujetos a impuestos”. Asimismo, se propone una regla de respaldo denominada “regla sujeta a impuesto”. La aplicación del Pilar 2 consistiría en el cobro de un impuesto hasta el tope (top-up tax) sobre la casa matriz en relación con el nivel impositivo considerado “de baja tributación” (menor al 15%) de una entidad del grupo ubicada en otra jurisdicción (la “regla de inclusión del ingreso”), con la posibilidad de denegar la deducibilidad de ese pago entre empresas vinculadas siempre que la jurisdicción que reciba el pago no grave la renta en cuestión —o la grave por debajo de la tasa mínima— y en la medida en que la ganancia no se encuentre gravada por la “regla de inclusión del ingreso” mencionada anteriormente. (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021)

Aun cuando se sugiere aplicar las reglas del Pilar 2 en los casos de grandes empresas multinacionales con facturación superior a 750 millones de euros, se permitiría que los países las apliquen a grupos con facturación inferior a ese valor. (V. Grondona, 2021).

Figura N° 2. Pilar 2 - Marco BEPS-Impuesto mínimo del 15%



De lo investigado se concluye que dentro del Marco de la OCDE, se pretende dar una solución para la tributación de la economía digital, a continuación, una tabla de los principales beneficios para los países que conforman el Marco Inclusivo BEPS. Bolivia, no forma parte de este Marco, por tanto, no estaría incluido en la obligación de cumplir con los lineamientos y normas aplicables.

Cuadro N° 15.- Beneficios del Marco BEPS

| Pilar 1-Beneficios | Pilar 2- Beneficios |
|--|---|
| <p>El Primer Pilar adaptará las desfasadas normas tributarias internacionales al siglo XXI, ofreciendo a las jurisdicciones de mercado nuevos derechos de</p> | <p>El Segundo Pilar establece un impuesto mínimo del 15% sobre los beneficios empresariales, poniendo un límite a la competencia fiscal entre jurisdicciones. Gobiernos de todo el</p> |

| | |
|--|--|
| <p>imposición sobre las EMN, tengan o no presencia física en su territorio.</p> <ul style="list-style-type: none"> – En virtud del Primer Pilar, el 25% de los beneficios de las EMN más grandes y rentables que superen un margen de beneficios determinado (beneficios residuales) se reasignará a las jurisdicciones de mercado en las que se encuentren los usuarios y clientes de la EMN; esto se ha denominado «Importe A». – El Primer Pilar también dispone la aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia a las actividades de comercialización y distribución en el país (Importe B). – El Primer Pilar se caracteriza por garantizar la prevención y resolución de controversias para evitar cualquier riesgo de doble imposición, previendo además un mecanismo optativo para algunos países con poca capacidad. – El Primer Pilar también implica la supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales (ISD) y otras medidas similares relevantes, en aras de evitar perjudiciales controversias comerciales. | <p>mundo se comprometen a aplicar impuestos adicionales sobre los beneficios extranjeros de las EMN con sede en su jurisdicción, al menos hasta la tasa mínima acordada. Esto significa que la competencia fiscal estará ahora limitada por un nivel mínimo de tributación dondequiera que opere una EMN.</p> <p>Una exclusión permite a los países seguir ofreciendo incentivos fiscales para promover la actividad empresarial sustancial, como la construcción de un hotel o la inversión en una fábrica.</p> |
|--|--|

Fuente: Elaboración propia en base a la recolección de fuentes primarias

4.1.1.2 Beneficios para los países en desarrollo

Entre las ventajas específicas dirigidas a los países en desarrollo figuran: la cláusula de sujeción a imposición (CSI), que impide a las empresas eludir impuestos sobre sus beneficios obtenidos en países en desarrollo mediante la realización de pagos deducibles, como intereses o regalías, que se benefician de tasas de retención reducidas establecidas en convenios fiscales y que no están sujetos a tributación (o lo están a una tasa baja) en virtud de la legislación fiscal del otro Estado parte de dichos convenios; esta cláusula ayudará a los países en desarrollo a proteger su red de convenios contra el abuso derivado del traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación. (OCDE, Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, 2021)

Por otro lado, este organismo propone una serie de medidas, de carácter unilateral para que los Estados adopten internamente alguna de ellas, con el objeto de enfrentarse a esta situación en el corto plazo.

Esta organización ha realizado un estudio de la situación, considerando la gran distinción existente entre impuestos directos e indirectos. Por ello, y de la misma forma, propone medidas para los desafíos producidos por la Economía Digital para cada tipo de gravamen.

4.1.2 Criterios establecidos por la Comisión Europea.

El 21 de marzo de 2018 se dieron a conocer las iniciativas introducidas por la Comisión Europea (CE) para regular la fiscalidad directa en el Mercado Único Digital. Éstas se enmarcan en una comunicación directa al Parlamento y al Consejo denominada “*Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy.*” (Europea, 2023)

La propuesta contenía tres documentos:

- Propuesta de Directiva para introducir un nuevo concepto de “Establecimiento Permanente Digital”
- Propuesta de Directiva para introducir un nuevo impuesto sobre ciertos servicios digitales.
- Recomendación para que los Estados miembros renegocien sus convenios de doble imposición.

La Comisión elaboró dos propuestas legislativas:

1. La primera aspira a **reformar la normativa fiscal de las empresas** con el fin de que los beneficios se registren y sean objeto de imposición en el lugar en el que las empresas mantengan una interacción significativa con los usuarios a través de canales digitales. Esta es la **solución a largo plazo** preferida por la Comisión.
2. La segunda propuesta responde a los llamamientos de varios Estados miembros en favor de un **impuesto provisional** que comprenda la mayor parte de las actividades digitales que actualmente quedan completamente fuera del alcance de los organismos tributarios de la UE. (Torres, Desafíos Tributarios de la Economía Digital, 2019)

Dentro de las medidas propuestas por la CE se encuentra la imposición de un nuevo gravamen, "*Digital Service Tax*". Consiste en un impuesto que pretende gravar los ingresos brutos de determinados servicios digitales, los cuales tienen como elemento común el valor creado por los usuarios con sus actividades en la web. Es el caso de aquellos servicios que explotan los datos de usuarios, actividad que genera ingresos.

Este Impuesto se aplicaría para tres tipos de servicios:

- Servicios de publicidad online.
- Transmisión de datos generados por usuarios en la web.
- Plataformas digitales que actúan como intermediadores para el caso de intercambio de bienes y servicios entre usuarios.

El sujeto pasivo de este impuesto serían las grandes compañías que operan dentro de la Unión Europea (UE), cuyos ingresos superen los 750 millones de euros. Estas empresas tendrían un número de identificación que sería válido para toda la UE. La tasa propuesta para este tributo es del 3% de los ingresos brutos.

Además, es necesario que los Estados miembros de la UE colaboren y actúen de forma coordinada para que este gravamen funcione adecuadamente.

Por otro lado, se entiende que es un impuesto sobre las ventas y no sobre los beneficios, por lo que la UE pretende que sea un gasto deducible para las compañías en el lugar en que se encuentren establecidas y paguen por sus rentas.

Asimismo, lo que propone la CE es lo que se denomina “*Comprehensive Corporate Tax Framework*” con el objeto de que aquellas compañías que tenga una Presencia Digital Significativa (PDS) en un Estado, paguen impuestos sobre las rentas que perciban en él. (Torres, Desafíos Tributarios de la Economía Digital, 2019)

Esta PDS permitirá determinar si es que las compañías tienen un EP en un determinado lugar. La CE señala que existirá PDS en un Estado miembro siempre que la actividad desarrollada consista en proveer total o parcialmente a través de una interfaz digital y que supere alguno de los siguientes umbrales:

1. Ingresos por Servicios Digitales por sobre los 7 millones de euros anuales.
2. Número de acceso de usuarios que superen los 100.000 anuales.
3. Más de 3.000 contratos B2B online en el año. (KPMG, 2018)

De acuerdo con lo anterior, es de vital importancia la determinación del lugar donde los usuarios operan. Para ello se ha planteado reglas de localización de equipos, como la dirección IP (Una dirección IP es un número que permite identificar una computadora dentro de una red que utilice el protocolo IP. Por su parte, los protocolos son normas de comunicación, y resulta necesario que exista un protocolo común entre dos equipos que quieran conectarse. En las redes actuales, el más utilizado es el conjunto de protocolos que usa Internet: TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol) u otros criterios técnicos de geolocalización, y en el caso del punto 3, la residencia del usuario.

En ese orden, el 12 de diciembre de 2022 el Consejo Europeo ha adoptado una Directiva para aplicar a escala de la UE el componente de la reforma fiscal internacional de la OCDE relativo a un nivel mínimo de imposición, denominado «pilar 2».

El beneficio de los grandes grupos multinacionales y nacionales de empresas o las sociedades cuyo volumen de negocios anual agregado sea de al menos 750 millones de euros estarán sujetas a un tipo impositivo que no podrá ser inferior al 15 %. (Europea, 2023)

El objetivo de las nuevas normas es: reducir el riesgo de erosión de la base imponible y traslado de beneficios; garantizar que los grupos multinacionales de mayor tamaño paguen el impuesto de sociedades al tipo mínimo global acordado.

Régimen especial IVA para los servicios prestados por vía electrónica.

Desde enero de 2015 se implantó en la Unión Europea, un Régimen Especial de IVA denominado Régimen Interior de la Unión, este régimen especial afecta exclusivamente a la venta y prestación de servicios electrónicos (servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión, y electrónicos a particulares establecidos en la UE (no a empresas o empresarios que deberán acreditar que lo son a través de su VAT Number del país de la UE donde están establecidos).

El cambio consiste en que las ventas de estos servicios a clientes particulares comunitarios se consideran prestados en el lugar de residencia del consumidor, y tiene las siguientes implicaciones:

- Las ventas de estos servicios deben incluir el IVA del país del consumidor, en lugar del IVA español (21% para la mayoría de los servicios) como hasta ahora.
- La empresa vendedora debe de declarar e ingresar a cada país miembro de la UE el IVA cobrado a los consumidores particulares que residen en él.
- Para evitar esto, es posible acogerse a este régimen especial de forma voluntaria y así se puede elegir España como “Estado miembro de identificación”, declarando el IVA cobrado a estos clientes a través de un único portal web habilitado por la Agencia Tributaria llamado Mini Ventanilla Única o MOSS por sus siglas en inglés (Mini One-Stop Shop).
- El nuevo régimen permite que los empresarios o profesionales no tengan que identificarse y darse de alta en cada Estado de consumo, sino que podrán presentar sus declaraciones de IVA desde un único punto en el Portal Web de su Estado de Identificación. Para ello, deberán expresamente registrarse en este régimen. (Alberca, 2021)

En ese contexto, a partir del 1 de julio de 2021 entrarán en vigor las nuevas normas para el IVA del comercio electrónico. Un nuevo modelo que establece ventanillas únicas para la presentación de los impuestos, unificación de impuestos entre los diferentes sistemas europeos y la eliminación de la exención del IVA en importaciones.

Según la Agencia Tributaria, esta norma afectaría a todos los integrantes de la cadena de suministro del comercio electrónico. Autónomos y negocios que venden y prestan servicios por Internet tanto dentro como fuera de Europa. Esto se hace extensivo a las empresas de mensajería, aduanas y administraciones fiscales de los Estados pertenecientes a la Unión Europea, incluyendo a los consumidores finales.

La razón de ser de estos cambios, explica la Agencia Tributaria, es “superar los obstáculos en las ventas transfronterizas”. En especial abordar los problemas derivados de las diferencias entre los distintos regímenes del IVA de los países de la UE para las ventas a distancia de bienes y la importación de envíos de pequeño valor. Por ello, estos serían los principales cambios que la Agencia Tributaria para los autónomos y pequeños negocios.

Los autónomos que venden por Internet u otros medios electrónicos (incluidos los mercados digitales que sirven como plataforma para el comercio electrónico) podrán registrarse en un Estado miembro de la UE para presentar allí la declaración y efectuar el pago del IVA correspondiente a todas las ventas a distancia o prestación de servicios digitales cuyo destinatario esté dentro del territorio europeo. Esto se podrá realizar a través de un sistema denominado ‘ventanilla única’.

Los umbrales existentes, entre 35.000 y 100.000 euros, para la venta de bienes a distancia dentro de la UE se suprimirán y serán sustituidos por uno nuevo de 10.000 euros para toda la Comunidad. Todas aquellas ventas y servicios digitales que estén por debajo del nuevo umbral, podrán seguir estando sujetas al IVA del Estado miembro al que pertenece el autónomo o negocio.

Se eliminará la exención del IVA en la importación de pequeños envíos de un valor de hasta 22 euros. Esto significa que todos los bienes importados en la UE estarán sujetos al IVA. No obstante, Europa establece un nuevo régimen especial para las ventas a distancia de bienes

cuyo valor no supere los 150 euros importados de países o territorios a través de ventanillas únicas de declaración y pago del IVA.

Existen muchos autónomos que incluyen sus productos en plataformas masivas de venta online como Amazon o AliExpress. Dichas plataformas de mercados en línea pasarán a ocuparse de la recaudación y pago del IVA a los Estados en los que vendan sus productos. Será indiferente si son los proveedores directos o actúan como intermediarios entre otros trabajadores por cuenta propia y el consumidor final. Sin embargo, las ventas hacia el marketplace sí estarán exentas de gravamen. (Alberca, 2021)

4.1.3 Propuesta sobre tributación de los servicios digitales del Comité en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas

El Comité de Expertos en Cooperación Tributaria Internacional de las Naciones Unidas aprobó la incorporación de un nuevo artículo para el modelo de convención tributaria de esta institución, el cual aborda los desafíos tributarios de las economías digitalizadas. Este artículo, que ha sido sujeto a intensos debates antes de su aprobación en abril de 2021, estipula derechos fiscales adicionales a los países donde se encuentran las y los usuarios de servicios digitales automatizados.

Se trata de un nuevo derecho tributario que podría ser considerado en futuros tratados entre países para evitar la doble tributación y que apunta al tratamiento impositivo de los ingresos de las firmas proveedoras de servicios automatizados. El comité reconoce en ese universo a aquellos ingresos percibidos por servicios con poca participación humana de parte del proveedor, entre los que se incluyen los servicios de publicidad en línea, el suministro de datos de usuarios/as, los motores de búsqueda en línea, las plataformas de intermediación en línea, las plataformas de redes sociales, los servicios de contenido digital, los juegos en línea, los servicios de computación en la nube o los servicios de enseñanza en línea estandarizados.

Esta modificación al modelo de convenio permitirá ampliar el poder tributario para los países en los que se originan los pagos en concepto de tales servicios. El nuevo texto entiende que, las jurisdicciones de mercado tienen el derecho de gravar, vía retenciones en la fuente a los pagos realizados a beneficiarios del exterior, los ingresos locales derivados del negocio de los servicios digitales automatizados.

Este nuevo texto que podría utilizarse tanto para futuros convenios como para la revisión de los vigentes, a diferencia de la propuesta discutida en el marco de la OCDE, no estipula para ello ningún umbral de facturación como condición para la imposición de tales rentas ni se requiere de la distinción entre rentas rutinarias y residuales.

Cuadro N° 16. Esquema de medidas y lineamientos de organizaciones internacionales

| | OCDE | Unión Europea | Comité en Cuestiones de Tributación de la ONU | Bolivia |
|----------------|---|--|--|--|
| Medidas | <p>Pilar 1.- Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas. Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales.</p> | <p>Determinación de Establecimiento de Presencia Digital “PDS” en un Estado miembro que provea total o parcialmente a través de una interfaz digital y que supere alguno de los siguientes umbrales:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ingresos por Servicios Digitales por sobre los 7 millones de euros anuales. 2. Número de acceso de usuarios que superen los 100.000 anuales. 3. Más de 3.000 contratos B2B online en el año. <p>Se establece en diciembre de 2022, que el beneficio de los grandes grupos multinacionales y nacionales de empresas o las sociedades cuyo volumen de negocios anual agregado sea de al menos 750 millones de euros estarán sujetas a un tipo impositivo que no podrá ser inferior al 15 %.</p> | <p>Aprobó la incorporación de un nuevo artículo para el modelo de convención tributaria de esta institución, el cual aborda los desafíos tributarios de las economías digitalizadas. Las jurisdicciones de mercado tienen el derecho de gravar, vía retenciones en la fuente a los pagos realizados a beneficiarios del exterior, los ingresos locales derivados del negocio de los servicios digitales automatizados.</p> <p>Este nuevo texto que podría utilizarse tanto para futuros convenios como para la revisión de los vigentes, a diferencia de la propuesta discutida en el marco de la OCDE, no estipula para ello ningún umbral de facturación como condición para la imposición de tales rentas ni se requiere de la distinción entre rentas rutinarias y residuales.</p> | <p>El Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS reúne a más de 135 países y jurisdicciones para colaborar en la implementación del Paquete BEPS (OECD, 2023). Si bien Bolivia no forma parte del Marco Inclusivo de la OCDE/G20, los países en desarrollo que participan en la implementación del Paquete BEPS y el desarrollo continuo de estándares internacionales anti-BEPS, están estableciendo un marco fiscal internacional moderno para garantizar que las ganancias se graven donde se produce la actividad económica y la creación de valor. Se está trabajando para apoyar a todos los países interesados en implementar y aplicar las reglas de manera consistente y coherente,</p> |

| | | | | |
|---|--|--|--|--|
| | | | | particularmente aquellos para los que el desarrollo de capacidades es un tema importante. |
| | Pilar 2.- Establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros. | <p>Imposición de un nuevo gravamen, "<i>Digital Tax</i>", que pretende gravar los ingresos brutos de determinados servicios digitales, que explotan los datos de usuarios, actividad que genera ingresos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Servicios de publicidad online. - Transmisión de datos generados por usuarios en la web. <p>Plataformas digitales que actúan como intermediadores para el caso de intercambio de bienes y servicios entre usuarios.</p> <p>El sujeto pasivo son las grandes compañías que operan dentro de la Unión Europea (UE), cuyos ingresos superen los 750 millones de Euros. La tasa propuesta para este tributo es del 3% de los ingresos brutos.</p> | | |
| Impuestos directos e Indirectos a los servicios digitales. | Indirectos IVA.- recomienda, en aquellos Estados donde se utiliza el principio de destino, incentivar a los proveedores extranjeros que se registren para pagar el IVA respectivo, pero, además, que se establezca un régimen simplificado de registro y cumplimiento de la obligación tributaria. (Torres, Desafíos Tributarios de la | IVA. Desde enero de 2015 se implantó en la Unión Europea, un Régimen Especial de IVA denominado Régimen Interior de la Unión, este régimen especial afecta exclusivamente a la venta y prestación de servicios electrónicos (servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión, y electrónicos a particulares | No existen disposiciones obre impuestos indirectos y directos. | |

| | | | | |
|---------------------|--|--|--|---|
| | <p>Economía Digital, 2019)</p> <p>Directos: Incluir como nexo la Presencia Económica Significativa (PES) como elemento decisivo en la determinación de un Establecimiento Permanente.</p> <p>Incluir un impuesto de retención para ciertos tipos de transacciones digitales.</p> <p>Un impuesto compensatorio (<i>equalization levy</i>) a las facturas de un negocio de un no residente, con presencia económica significativa, para asegurar un tratamiento equitativo entre los negocios foráneos y aquellos locales. (Torres, Desafíos Tributarios de la Economía Digital, 2019)</p> | <p>establecidos en la <u>UE</u> (no a empresas o empresarios que deberán acreditar que lo son a través de su VAT Number del país de la UE donde están establecidos).</p> <p>El cambio consiste en que las ventas de estos servicios a clientes particulares comunitarios se consideran prestados en el lugar de residencia del consumidor</p> | | |
| Conclusiones | <p>LA OCDE en el Marco Inclusivo BEPS emitió directrices a nivel mundial para implementar medidas para reformar las normas fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen una parte justa de los impuestos dondequiera que operen.</p> | <p>La unión Europea ha establecido directrices con la creación de dos propuestas: por un lado la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa y la Propuesta relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.</p> | | <p>Bolivia no forma parte de este Marco Inclusivo, empero es posible adoptar ciertos lineamientos y medidas para implementar un impuesto que determine la obligación tributaria de las empresas en la economía digital.</p> |

Fuente: Elaboración propia en base a la observación documental.

En suma, todas las propuestas sugieren la necesidad de establecer nuevos nexos entre las empresas y los estados fuente, que reemplacen la presencia física como criterio exclusivo para determinar un nuevo derecho de imposición. Se pretende que el impuesto se aplique también a las jurisdicciones que propician la generación de valor, a diferencia del criterio actual que alcanza a las ganancias donde se encuentre quien las obtiene, lo que es doblemente relevante al contemplar las actividades digitales. A la espera de mayores avances en esa dirección y dado lo desafiante que resultó avanzar en un acuerdo internacional sobre este cambio de paradigma y los diferentes aspectos mencionados sobre los que deberían hallarse soluciones consensuadas, un número cada vez mayor de países desarrollados y en desarrollo ha promulgado leyes o avanzado en la preparación de proyectos legislativos para gravar a las grandes corporaciones multinacionales digitales. En la sección siguiente se aborda este tema con mayor profundidad.

4.2 Medidas implementadas de manera unilateral por los países en el contexto internacional

Paralelamente al proceso de discusión en los foros multilaterales, muchos países han incurrido en estrategias nacionales que permiten gravar a las firmas de servicios digitales por las operaciones desarrolladas en sus territorios o que involucren a sus residentes. Algunas estrategias ya están operativas, otras iniciativas fueron aprobadas a nivel parlamentario, pero no se han puesto en marcha y otras forman parte de la agenda tributaria prioritaria (Grondona A. A., 2021)

De acuerdo con un relevamiento de KPMG (2021), hasta mayo de 2021, había 87 países que habían implementado impuestos indirectos sobre las transacciones en la economía digital, de los cuales once eran países de América Latina y el Caribe (Argentina, Bahamas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay). Asimismo, había once países con algún proyecto de ley o un proceso de consulta pública para aplicar este tipo de impuesto, entre ellos seis de la región (Antigua, Bolivia, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana). Adicionalmente, la CEPAL en su Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020 (CEPAL, 2020, cap. III) indicaba que Bolivia y Perú también cuentan con propuestas para gravar con el IVA los servicios digitales prestados desde el exterior. (KPMG, 2021).

Para mayo de 2021 unos 13 países habían implementado el “Impuesto a los servicios digitales”, que busca gravar en forma directa a las firmas prestadoras de tales servicios, sin haber entre ellos ninguno de la región, aunque el proyecto que discute Brasil sería para generar un impuesto de características semejantes. En tanto, 18 países han aplicado algún tipo de impuesto sobre la renta, entre los cuales hay cinco de América Latina (Costa Rica, México, Paraguay, Perú y Uruguay) mientras otros tres países poseen algún proyecto legislativo en esa dirección. (Grondona A. A., 2021)

A continuación, con el relevamiento de datos vía documental, se procederá a analizar las medidas impuestas por algunos países con la finalidad de obtener información con relación a la forma en que estos países gravan la economía digital, enfocándose en algunos países de América Latina y otros países que tienen distinta forma de gravar la economía digital, para que de esta forma se analice cual es la forma más conveniente de crear un impuesto a la economía digital en Bolivia.

De acuerdo a un estudio a la Economía Digital realizado en Argentina, las iniciativas nacionales que buscan gravar las transacciones de firmas extranjeras digitales en concepto de bienes y servicios digitales pueden agruparse en cuatro tipos:

- i)** impuesto a los servicios digitales (o DST, por su sigla en inglés), aplicados sobre la facturación de determinados servicios digitales (grandes empresas);
- ii)** impuesto sobre la renta de firmas extranjeras, auto declarativo o mediante una retención en la fuente sobre los pagos realizados en las transacciones por servicios digitales recibidos desde el exterior;
- iii)** modificación en la definición de establecimiento permanente para la presencia digital;
- iv)** impuestos indirectos (IVA tradicional, a veces con tasas menores, y otros sobre el consumo). (Grondona A. A., 2021)

Cuadro N° 17. Tributación de la Economía Digital a nivel mundial

| Tributación de la economía digital a nivel mundial | | | |
|---|---|---|--|
| Impuestos | Tipo | América Latina y el Caribe | Resto del mundo |
| A los servicios digitales (DST) | Impuesto sobre la facturación de las grandes firmas digitales | | Austria, España, Francia, Hungría ^a , India ^b , Indonesia ^c , Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía, Reino Unido |
| Sobre la renta o renta presunta de firmas digitales o altamente digitalizadas | Impuesto sobre la renta para beneficiarios/as del exterior | Costa Rica ^d , Uruguay, México, Paraguay (INR) ^e , Perú | Grecia, Kenia, Zimbabue, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam |
| | Establecimiento permanente para presencia digital significativa | | India, Indonesia, Israel, Nigeria |
| | Distribución fraccional | | India |
| Indirectos sobre los servicios digitales | IVA, sobre las ventas o los ingresos brutos | Argentina ^f , Bahamas, Barbados, Brasil ^g , Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay | Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudita, Armenia, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camboya, Camerún, Canadá, Corea del Sur, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Indonesia, Italia, Japón, Kazajistán, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Nueva Caledonia, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Omán, Países Bajos, Polinesia Francesa, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Mauricio, Rumania, Rusia, Serbia, Sierra Leona, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Taiwán, Tayikistán, Tanzania, Turauía, Uganda, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue |

Fuente: Libro Economía Digital y Tributación 2021

Cuadro N° 18. Iniciativas nacionales que buscan gravar las transacciones de la economía digital

| Iniciativa 1 | Iniciativa 2 | Iniciativa 3 | Iniciativa 4 |
|--|--|--|--|
| Impuesto a los servicios digitales (o DST, por su sigla en inglés), aplicados sobre la facturación de determinados servicios digitales (grandes empresas); | Impuesto sobre la renta de firmas extranjeras, auto declarativo o mediante una retención en la fuente sobre los pagos realizados en las transacciones por servicios digitales recibidos desde el exterior; | Modificación en la definición de establecimiento permanente para la presencia digital. | Impuestos indirectos (IVA tradicional, a veces con tasas menores, y otros sobre el consumo). |

Fuente: Elaboración propia con datos de Economía Digital y Tributación. (Grondona A. A., 2021)

4.2.1 Impuesto a los Servicios Digitales

En el primer caso de imposición de Impuesto a los Servicios Digitales, fueron 13 los países que hasta mediados de 2021 han promulgado leyes para aplicar algún impuesto a los servicios digitales (Austria, España, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía y Reino Unido) (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020), aunque algunos de ellos han retrasado su implementación, de modo tal de esperar a alcanzar una solución internacional consensuada del Marco Inclusivo de BEPS. Por tanto, el presente trabajo de investigación tomará en cuenta para efecto de estudio y análisis la legislación española, francesa e italiana referida al Impuesto a los Servicios Digitales.

4.2.1.1 Tributación a los Servicios Digitales-Caso España

El 15 de octubre de 2020, el gobierno español aprobó un Acto legislativo que prevé un impuesto sobre ciertos servicios digitales (el “Impuesto digital español”). El alcance del impuesto está en consonancia con el propuesto por la Comisión Europea. La Ley 4/2020 de 15 de octubre de 2020 reconoce que las normas fiscales internacionales actuales se basan principalmente en la presencia física de los sujetos gravados, pero no está diseñado para tratar con modelos de negocios basados en intangibles, en particular a partir del intercambio de datos y conocimientos.

El artículo 4 de la ley establece que se considerarán servicios digitales sujetos a impuestos exclusivamente los servicios relacionados con la publicidad en línea, la intermediación en línea y la transmisión de datos. (Gobierno de España-Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática., 2020).

Publicidad en línea: la inclusión en una interfaz digital, propia o de terceros, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz. Cuando la entidad que incluya la publicidad no sea propietaria de la interfaz digital, se considerará proveedora del servicio de publicidad a dicha entidad, y no a la entidad propietaria de la interfaz.

Servicios de intermediación en línea: los de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética, que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente, que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios

subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos.

Servicios de transmisión de datos: los que incluyen la venta o cesión, de aquellos recopilados acerca de los usuarios, que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales

Del mismo modo, establece que solo la prestación de servicios digitales por parte de usuarios ubicados en España estará sujeta a impuestos. Para determinar dónde se encuentra el usuario, las autoridades fiscales generalmente se referirán a las direcciones IP de los dispositivos utilizados, a menos que se use otra evidencia, por ejemplo, otras herramientas para la geolocalización de los dispositivos. (Gobierno de España-Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática., 2020)

El impuesto afecta a aquellas empresas cuyo importe neto de su cifra de negocios supere los 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto superen los 3 millones de euros en España. La alícuota del gravamen es del 3%. (Grondona A. A., 2021)

Quedan excluidas la venta de bienes o servicios entre los usuarios/as en el marco de un servicio de intermediación en línea y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor/a de esos bienes o servicios en la que el proveedor/a no actúa como intermediario/a.

4.2.1.2 Tributación a los Servicios Digitales-Caso Francia

En julio de 2019, Francia publicó la Ley 2019-759 que introdujo enmiendas al Código Fiscal General, creando un impuesto sobre los servicios digitales. Consiste en un gravamen del 3% aplicable a empresas francesas y extranjeras cuyos ingresos anuales por servicios imponibles exceden las dos condiciones siguientes: (i) 750 millones de euros de ingresos mundiales; (ii) 25 millones de euros generados en Francia. (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020)

Los servicios que utilizan interfaces digitales para suministrar bienes o servicios entre usuarios y la publicidad dirigida en una interfaz digital en Francia estarán sujetos a impuestos por la nueva ley. Dichos servicios se considerarán prestados en Francia, cuando el terminal utilizado

para acceder a dichos servicios se encuentre en Francia siguiendo su dirección IP de conformidad con las normas de protección de datos personales de la UE. (Europeo, 2016)

La implementación del impuesto fue suspendida por el gobierno francés, hasta que las conversaciones con sus contrapartes de los Estados Unidos hayan terminado. Dichas negociaciones se iniciaron debido a la posible imposición de aranceles a los productos franceses por parte de los Estados Unidos, como contramedidas para este impuesto. Según las autoridades estadounidenses, el impuesto digital francés habría sido “discriminatorio” e “irrazonable”, lo que les permitiría aumentar los aranceles sobre los productos franceses.

4.2.1.3 Tributación a los Servicios Digitales-Caso Italia

En diciembre de 2018, el Parlamento italiano aprobó la Ley de Presupuesto 2019, que introdujo un nuevo impuesto sobre las transacciones digitales (Reuters, 2018). El impuesto es una variación del Impuesto a los Servicios Digitales europeo, aplicando una tasa del 3% de la “renta imponible realizada en cada trimestre, asumiendo los costos brutos y netos de IVA. (Coopers, 2019).

La ley identifica aquellas empresas que tienen como sujeto del impuesto un establecimiento permanente (EP) en Italia, así como aquellas que no lo tienen, y verifica si cumplen con los siguientes criterios: (i) un importe total de ingresos mundiales de al menos 750 millones de euros; (ii) un importe total de ingresos de servicios digitales dentro de esa calificación en Italia de al menos 5.5 millones de euros. Los servicios digitales que entran en esa calificación están en gran medida en consonancia con la propuesta de la CE. (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020)

Implementa una excepción de los servicios prestados a partes relacionadas, por ejemplo, empresas consideradas matrices, subsidiarias o hermanas. Al igual que en los otros casos, un dispositivo se considerará utilizado en Italia mediante la identificación de la dirección IP.

4.2.2 Impuesto sobre la Renta de Firmas Extranjeras

Muchos países gravan las rentas generadas por los servicios digitales. Algunos de ellos (Costa Rica, Uruguay, Grecia, Kenia y Zimbabue) incluyen ciertos servicios relacionados con la economía digital entre aquellos que son objeto de tributación en el impuesto sobre la renta. (Grondona A. A., 2021)

En este enfoque, los países han ampliado la definición de ingresos gravables provenientes de ellos mismos, para incluir los ingresos generados por la prestación de servicios digitales. Las retenciones fiscales (WHT, por sus siglas en inglés) se imponen sobre dichas transacciones. Los países han adoptado diferentes enfoques para definir los servicios digitales, la mayoría de ellos con definiciones amplias e integrales que cubren casi cualquier servicio concebible prestado electrónicamente o por Internet, como publicidad, mantenimiento de sitios web, películas, música, juegos, almacenamiento de datos, procesamiento etc. Otros adoptan un enfoque más restringido que generalmente está dirigido a los ingresos de la publicidad. La responsabilidad de retener el impuesto tiende a recaer directamente en el comprador o en la institución financiera que facilita la transacción. Las empresas digitales no residentes que no tienen un establecimiento permanente en la jurisdicción deben registrarse a efectos fiscales o autorizar a un representante para que realice esas tareas. (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020)

4.2.2.1 Impuesto sobre la Renta de Firmas Extranjeras-Caso Costa Rica

Costa Rica ha adoptado dos enfoques diferentes para gravar la economía digital. Primero, aprobó un proyecto de ley con el objetivo de regular la provisión de servicios de vivienda no tradicionales para el turismo (por ejemplo, casas, apartamentos, villas, chalets y otros), y las plataformas digitales que sirven como intermediarios (como Airbnb). La ley requería el registro tanto del proveedor de servicios de vivienda no tradicional como de las plataformas digitales en el Instituto Costarricense de Turismo y en la Dirección General de Impuestos.

En principio, la ley incluía una tasa impositiva del 5% sobre los ingresos netos de los proveedores de servicios de vivienda no tradicionales que debían pagarse mensualmente. Sin embargo, el proyecto de ley aprobado no incluyó dicho impuesto, sino que estableció el pago del 13% de la tasa del impuesto al valor agregado (IVA) a dichos servicios y previó que las plataformas digitales intermedias y las compañías de tarjetas de crédito servirán como agentes de retención de impuestos, además del establecimiento de un impuesto municipal para proveedores de servicios de vivienda no tradicionales. (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020)

4.2.2.2 Impuesto sobre la Renta de Firmas Extranjeras-Caso Uruguay

En 2017, Uruguay promulgó la Ley N° 19.535, que aprobó la rendición de cuentas y el equilibrio de la ejecución del presupuesto del ejercicio 2016 (Ley anual del presupuesto nacional) e incluyó una reforma del marco legislativo fiscal. El Artículo 243 de la Ley incorporó nuevos subpárrafos al párrafo B del Artículo 48, Título 4 de la legislación tributaria en Uruguay (Texto Ordenado 1996), extendiendo la aplicación de un gravamen del 30% sobre el Ingreso Neto de No Residentes por servicios prestados a través del “uso de internet, plataformas tecnológicas o software.” (Rodríguez, 2018)

Además, el Artículo 246 de la Ley N° 19.535, estableció que la aplicación de dicho gravamen fiscal dependería del lugar donde se encuentren tanto el proveedor del servicio como el usuario. Si ambos se encuentran en Uruguay, los ingresos se considerarán en su totalidad de origen uruguayo, pero si solo uno de ellos (el cliente o el proveedor) se encuentra en Uruguay, solo el 50% de los ingresos se considerará de origen uruguayo. Del mismo modo, también incluyó una presunción de “establecimiento permanente” cuando el pago del servicio se realiza por medios electrónicos o los pagos se gestionan desde Uruguay.

Bajo el Decreto 144/018, adoptado para la implementación de la Ley N° 19.535, el Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay introdujo regulaciones tributarias adicionales para estos servicios digitales y la intermediación de servicios. En particular, los factores utilizados para identificar la ubicación de las partes que reciben los servicios incluyen el protocolo de Internet (IP) del dispositivo utilizado para comprar el servicio y la dirección de facturación del cliente. (Rodríguez, 2018).

4.2.3 Establecimiento permanente por presencia económica significativa

Algunos países han incorporado el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas, lo que permite gravar a las firmas extranjeras sin presencia física en sus territorios con el impuesto a la renta. Entre ellos se encuentran India, Indonesia, Israel y Nigeria.. (Centro de Estudios de Administración Tributaria, 2019)

4.2.3.1 Establecimiento permanente por presencia económica significativa Caso India

India fue el primer país en introducir la Presencia Económica Significativa “PES”, en su legislación. En febrero de 2018, el Presupuesto anual modificó la Sección 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de 1961, en el país y aclaró que la PES de un no residente constituiría una conexión comercial. Significaría (a) transacciones de bienes, servicios o propiedades llevadas a cabo por un no residente en la India, incluida la provisión de descarga de datos o software, si el conjunto de pagos derivados de tales transacciones excediera los montos prescritos (b) solicitudes sistemáticas y continuas de actividades comerciales o interacciones con un número prescrito de usuarios en la India a través de medios digitales.

Se aclaró además que era irrelevante si (i) el acuerdo para tales transacciones o actividades se suscribe en India; (ii) el no residente tiene una residencia o lugar de negocios en India; o (iii) el no residente presta servicios en la India. (V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe, 2020).

4.2.4 Implementación del IVA a los servicios digitales, con foco en América Latina

Para contribuyentes no domiciliados ni residentes en los países, los organismos internacionales indican que una adecuada recaudación del IVA en operaciones transfronterizas B2C, se logra exigiendo a los prestadores su registro y pago del impuesto en el país donde tiene lugar el consumo. En la implementación de tal sistema, se recomienda a las jurisdicciones el establecimiento de un régimen de registro y pago simplificado, a efectos de facilitar el cumplimiento por parte de los prestadores/as de servicios no residentes. (Grondona A. A., 2021). En la región se encuentran en esa situación la Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay.

Entre los servicios gravados se encuentran los correspondientes a videos, música, juegos u otros análogos, por descarga, vía *streaming* u otra tecnología, incluso textos, revistas, diarios y libros, siempre que sean consumidos en el país, del mismo modo que la puesta a disposición de *software*, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática y publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada. Los sujetos responsables de pagar el impuesto son quienes consumen el servicio, ofrecido por

un prestador/a domiciliado o residente en el extranjero, sea esta una empresa inscrita en el Régimen General de IVA del país o un consumidor/a. (Rodríguez, 2018)

Para identificar las suscripciones que están gravadas con el impuesto, se utiliza la dirección IP o algún mecanismo de geolocalización, o el registro del medio de pago (tarjetas de crédito, débito u otras opciones de billeteras virtuales) con el cual el usuario/a paga el servicio. Respecto de las medidas administrativas, la más relevante es la creación de un régimen de registro simplificado de inscripción, para proveedores/as del exterior, ya vigente en Colombia, Chile y México. (Grondona A. A., 2021)

Cuadro N° 19. Matriz sobre los tipos de tributación de la Economía Digital a nivel mundial

| Impuesto implementado | Tipo | % de impuesto o Tasa de Retención según cada País | Característica | Alcance | Países que implementaron |
|--|--|---|--|---|---|
| Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) | Impuesto sobre la facturación sobre grandes firmas digitales | 1,5 a 7,5 %- Variable en función a la normativa de cada país. | Grava las ventas de las multinacionales digitales en su jurisdicción mediante la identificación de las direcciones de internet. Establecimiento de umbrales de venta a nivel internacional y nacional | Publicidad digital Servicios de intermediación digital Comercio electrónico Mercado digital Servicios digitales provistos por empresas no residentes Plataformas de redes sociales. motores de búsqueda de internet Plataformas de intermediación transmisión de datos | Número de países: 13 Austria, España , Francia , Hungría, India, Indonesia, Italia , Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía y Reino Unido |
| Impuesto sobre la renta de firmas digitales | Impuesto sobre la renta de beneficiarios al exterior | 0.4-30%- Agente de Retención (pagador del bien o servicio plataformas digitales, Instituciones financieras) | Gravan las rentas generadas por los servicios digitales. Algunos de ellos (Costa Rica, Uruguay, Grecia, Kenia y Zimbabue) incluyen ciertos servicios relacionados con la economía digital entre aquellos que son objeto de tributación en el impuesto sobre la renta | Pagos con destino en billeteras virtuales del exterior Pagos a plataformas digitales extranjeras que facilitan servicios de transporte y alojamiento Importe bruto de la venta de bienes o prestación de servicios realizados a través de una plataforma digital | Número de países: 15 Costa Rica, Uruguay, México, Paraguay, Perú Grecia, Kenia, Zimbabue, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam |

| | | | | | |
|---|---|---|--|---|--|
| | | | | <p>Pagos al exterior por servicios digitales prestados por personas no residentes</p> <p>Pagos a proveedores/as extranjeros por publicidad en línea, servicios electrónicos</p> <p>Ingresos obtenidos por no residentes de operaciones digitales y comercio electrónico</p> | |
| | Establecimiento permanente para presencia digital significativa | Variable | Incorporado el concepto de establecimiento permanente para presencia digital en sus legislaciones impositivas, lo que permite gravar a las firmas extranjeras sin presencia física en sus territorios con el impuesto a la renta. (Nigeria) | Transmisión de datos de usuarios/as nigerianos recopilados en una interfaz digital, provisión de bienes y servicios a través de una plataforma digital, o prestación de servicios de intermediación a través de una plataforma digital, sitio web o aplicación que vincule a proveedores/as con clientes/as del mercado | Número de países: 4 India Indonesia Israel Nigeria |
| Implementación del IVA a los servicios digitales | IVA sobre las rentas o los ingresos brutos | Variable de acuerdo a la legislación de cada país | Para contribuyentes no domiciliados ni residentes en los países, los organismos internacionales indican que una adecuada recaudación del IVA en operaciones transfronterizas B2C se logra exigiendo a los prestadores su registro y pago del impuesto en el país donde tiene lugar el consumo. Se recomienda a las jurisdicciones el establecimiento de un régimen | Servicios gravados videos, música, juegos u otros análogos, por descarga, vía <i>streaming</i> u otra tecnología, incluso textos, revistas, diarios y libros, siempre que sean consumidos en el país, del mismo modo que la puesta a disposición de <i>software</i> , | Número de países: 55 Argentina, Bahamas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudita, Armenia, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camboya, Camerún, |

| | | | | | |
|--|--|--|---|--|---|
| | | | de registro y pago simplificado, a efectos de facilitar el cumplimiento por parte de los prestadores/as de servicios no residente | almacenamiento, plataformas o infraestructura informática y publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada | Canadá, Corea del Sur, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Indonesia, Italia, Japón, Kazajistán, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Nueva Caledonia, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Omán, Países Bajos, Polinesia Francesa, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Mauricio, Rumania, Rusia, Serbia, Sierra Leona, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Taiwán, Tayikistán, Tanzania, Turquía, Uganda, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue |
|--|--|--|---|--|---|

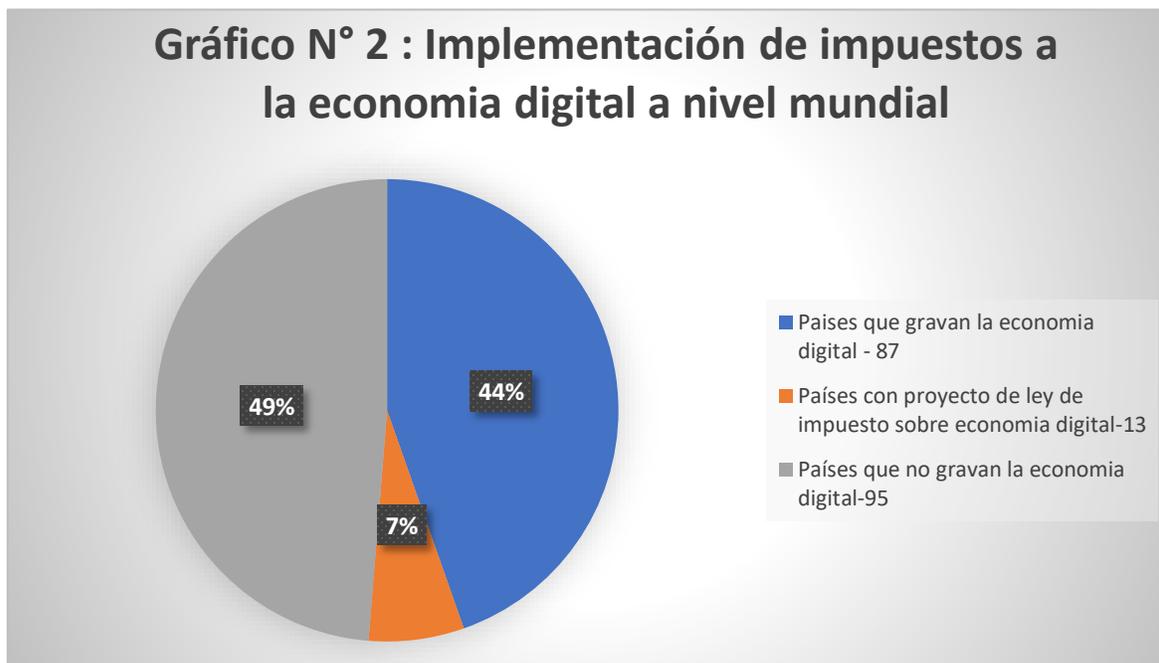
Fuente: Elaboración propia sobre la base de Grondona, Muheet Chowdhary y Uribe (2020), y Economía Digital y Tributación de A. Grondona 2021

Del cuadro anterior, se observa que hasta la gestión 2021, eran 87 países que implementaron algún impuesto (directo o indirecto) relacionado con los servicios digitales. Asimismo, había once países con algún proyecto de ley o un proceso de consulta pública para aplicar este tipo de impuesto, entre ellos seis de la región (Antigua, Bolivia, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana). Adicionalmente, la CEPAL en su Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020 (CEPAL, 2020, cap. III) indicaba que Bolivia y Perú también cuentan con propuestas para gravar con el IVA los servicios digitales prestados desde el exterior. (Grondona A. A., 2021)

Según la Organización de Naciones Unidas (ONU), existen 195 países en el mundo (incluidos los Estados Observadores: la Santa Sede y el Estado de Palestina. (Organización de las Naciones Unidas, 2023). Considerando esa cantidad de países, se establece que un 44% de los países del mundo ya han implementado hasta diciembre de 2021, un impuesto relacionado con los servicios digitales. Además existirían otros once países con algún proyecto de ley o un proceso de consulta pública para aplicar este tipo de impuesto, entre ellos seis de la región (Antigua, Bolivia, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana) (Grondona A. A., 2021).

Adicionalmente, la CEPAL en su Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020 (CEPAL, 2020) indicaba que Bolivia y Perú también cuentan con propuestas para gravar con el IVA los servicios digitales prestados desde el exterior. En ese orden serían un total de 87 países que cuentan con un impuesto que grava los servicios digitales y 13 países que cuentan con un proyecto de ley con el mismo fin, haciendo un total de 100 países, más de la mitad del mundo que han optado la tendencia de gravar la economía digital.

Gráfico N° 2. Implementación de Impuestos a la Economía Digital



Fuente: Elaboración Propia sobre la base de (Grondona A. A., 2021)

4.3 Análisis del comercio electrónico transfronterizo de servicios y el impacto económico ante la implementación de un impuesto a los servicios digitales en Bolivia

La Economía Digital puede ser entendida a partir de la contribución o impacto, directo o indirecto, de las TIC (Internet, redes informáticas, etcétera) u otras actividades vinculadas a ellas, en la economía real. (ICEX, 2021)

Cuadro N° 20. Datos Generales del “e-commerce” en Bolivia

| Concepto | Valor |
|---|---|
| Población en 2022 (millones de habitantes) | 12.006.031 (Doce millones seis mil treinta y uno) |
| Principales Ciudades | La Paz, El Alto, Santa Cruz de la Sierra y Cochabamba |
| Indice de penetración de Internet (2019) | 58% |
| Población Internauta 2021 | 67,5 % |
| N° de Tarjetas de Crédito/Débito 2021 | 5.250.000 |
| Perfil del Consumidor de “E-commerce” | Persona entre los 18 y 30 años de clase media |

Fuente: Elaboración propia con datos de: INE, AGETIC, ASFI, Informe E-Pais (Embajada Española)

Es necesario entender la infraestructura de telecomunicaciones para conocer quiénes son los actores que confluyen en la oferta de servicio de Internet y de redes móviles en Bolivia, teniendo presente que, sin Internet de alta velocidad y a precios accesibles, la economía digital no puede desarrollarse. (Fundación InternetBolivia.org, 2020).

Bolivia debe contratar el servicio de empresas extranjeras que logren conectar con los cables submarinos y de ahí, transportar las conexiones hasta la frontera boliviana con el Perú (vía Desaguadero), Chile (vía Tambo Quemado), Argentina (Vía Villazón, Bermejo y Yacuiba) y Brasil (vía Puerto Quijarro, San Matías, Guayaramerín y Cobija) (AGETIC, 2018, pág. 34).

Por otra parte, según la AGETIC, el 42% de la población boliviana cuenta con un computador. Sin embargo, existe una brecha amplia entre los sectores demográficos del país ya que, en el caso de las ciudades capitales, el 59% de sus ciudadanos contarían con un computador en comparación al 39% en poblaciones intermedias y 19% en el caso de las poblaciones rurales. La brecha no es tan amplia en el caso de la tenencia de un aparato móvil, ya que el 93% de la ciudadanía boliviana tendría en promedio un aparato celular (ciudades capitales y poblaciones intermedias cuentan en un 96% con celular, a diferencia de las poblaciones rurales donde el porcentaje desciende al 87%). (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC, 2018)

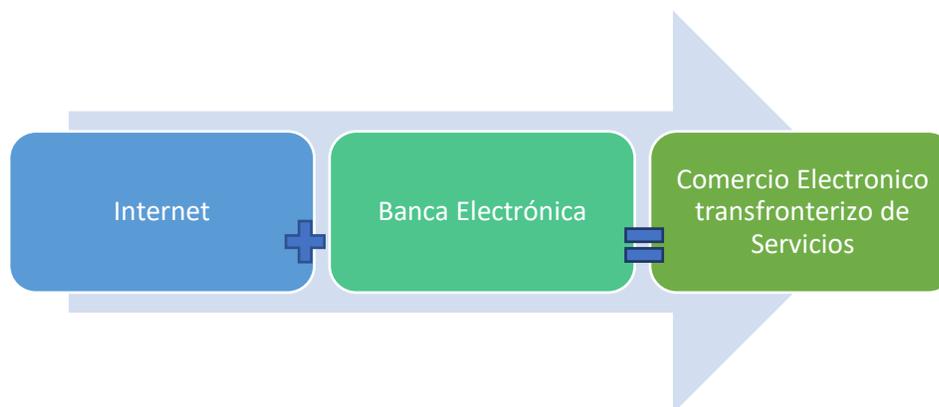
En términos generales, la economía digital puede ser entendida a partir de la contribución o impacto, directo o indirecto, de las TIC (Internet, redes informáticas, etcétera) u otras actividades vinculadas a ellas, en la economía real. Por lo tanto, para su análisis y medición se deben tomar en cuenta diversos factores que posibilitan su funcionamiento a manera de ecosistema como: la infraestructura de telecomunicaciones (que incorpora la infraestructura de redes y la penetración de Internet), el sector TIC, las industrias/empresas TIC o los negocios digitales (que incorporan la producción de bienes y servicios TIC), el comercio electrónico, la banca electrónica, los usuarios finales, la base institucional y la regulación y normativa en la materia, entre otros. Por lo que el desarrollo de la Economía Digital depende de varios factores: Entre ellos, los Datos y las conexiones a internet, que es lo que permite la transmisión de esos datos. (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC, 2018).

Para analizar el impacto que tiene la economía digital en Bolivia, enfocada en el comercio electrónico transfronterizo de servicios y la posible recaudación de tributos que podría generarse, con la implementación de un impuesto, se toma en cuenta los datos contenidos en la página del INE y en una Encuesta Nacional de Opinión sobre Tecnologías de Información y Comunicación TIC, realizada por la AGETIC en la gestión 2017.

En ese sentido, tomando en cuenta el concepto de comercio electrónico que es la distribución, venta, compra, marketing y suministro de información de productos o servicios a través de Internet, se denota una relación entre el desarrollo del comercio electrónico transfronterizo de servicios, el internet y la banca electrónica, componentes sin los cuales no podría efectuarse

un comercio electrónico transfronterizo de servicios entre empresas y consumidores (B2C). (Rodríguez, 2018).

Figura 3. Relación existente entre el Comercio Electrónico de Servicios, el Internet y la Banca Electrónica.



Fuente: Elaboración Propia

En ese orden, revisada la información estadística del INE, Bolivia cuenta con una población total de 12.006.03 millones, hasta la gestión 2022.

Para el presente trabajo de investigación se toma en cuenta:

- La población que se considera “internauta” y que además realiza compras por internet. En la Encuesta TIC se define al Internauta como aquella persona que ha tenido acceso a Internet al menos una vez en los últimos 30 días previos a la encuesta. (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC, 2018)

Para obtener ese dato, se recurrió a la Encuesta elaborada por AGETIC en la gestión 2017. En dicha encuesta se señala que un 67.5 % de la población es considerada internauta y que de acuerdo a los diferentes grupos generacionales, los consumidores de la generación X (nacidos entre 1965 y 1980) y los de la generación Y, los denominados millenials (nacidos entre 1981 y el 2000), son los grupos etarios que realizan más compras online que cualquier otro grupo de edad. Estas generaciones incluyen a los compradores online más activos. La etapa de la vida en la que se encuentran y sus niveles de ingresos son, sin duda, los principales

factores que condicionan las compras tanto por Internet como en tiendas físicas. (Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación, 2017).

En cuanto al comercio electrónico, la población internauta que compra por internet, se encuentra entre la edad de 14 a 70 años. Por lo que a continuación se encuentra un cuadro elaborado a base de datos del INE, con la población internauta, de cada departamento que tiene entre 14 años y 70 años. Consiguientemente, según el porcentaje señalado en la Encuesta de la AGETIC de 2017, que un 67.5 % de la población es considerada internauta, se debe tomar en cuenta que, los datos del INE son de la gestión 2022, empero la encuesta es del 2017.

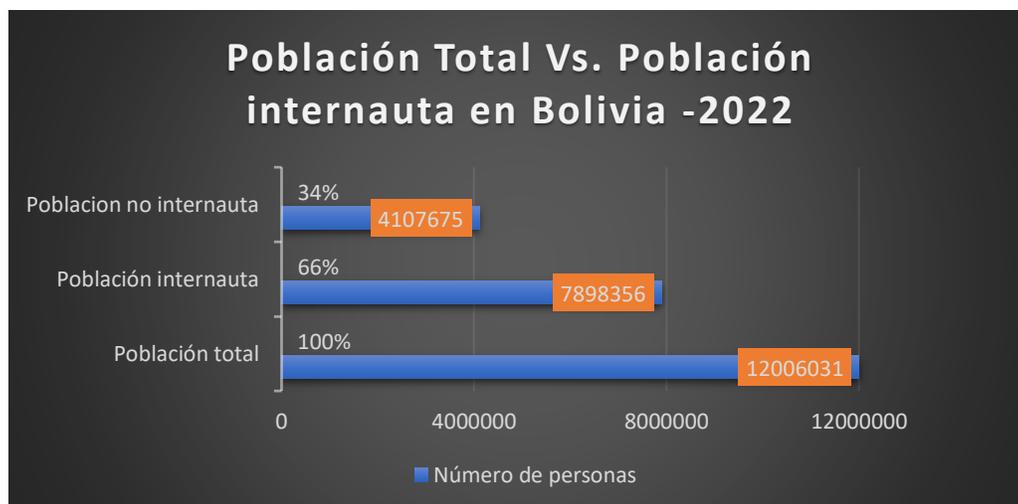
Para actualizar dichos datos a la gestión 2022, tomando datos del INE, se obtiene que la población entre 14 hasta 70 años (Internauta), asciende al número de 7.898.356 personas que son consideradas internautas en la gestión 2022. Esa cantidad significa un 65.8 % de población internauta existente en Bolivia en la gestión 2022.

Cuadro N° 21. Población Internauta en Bolivia a la gestión 2022

| Departamento | Población Internauta (entre 14 y 70 años) |
|---------------------|--|
| Chuquisaca | 418.199 |
| La Paz | 2.061.813 |
| Cochabamba | 1.395.313 |
| Oruro | 372.064 |
| Potosí | 579.671 |
| Tarija | 401.397 |
| Santa cruz | 2.252.367 |
| Beni | 312.489 |
| Pando | 105.043 |
| TOTAL | 7.898.356 |

Fuente: Elaboración Propia con datos del INE y AGETIC

Gráfico N° 3. Porcentaje de la Población Internauta Vs. Población Total en Bolivia en la gestión 2022

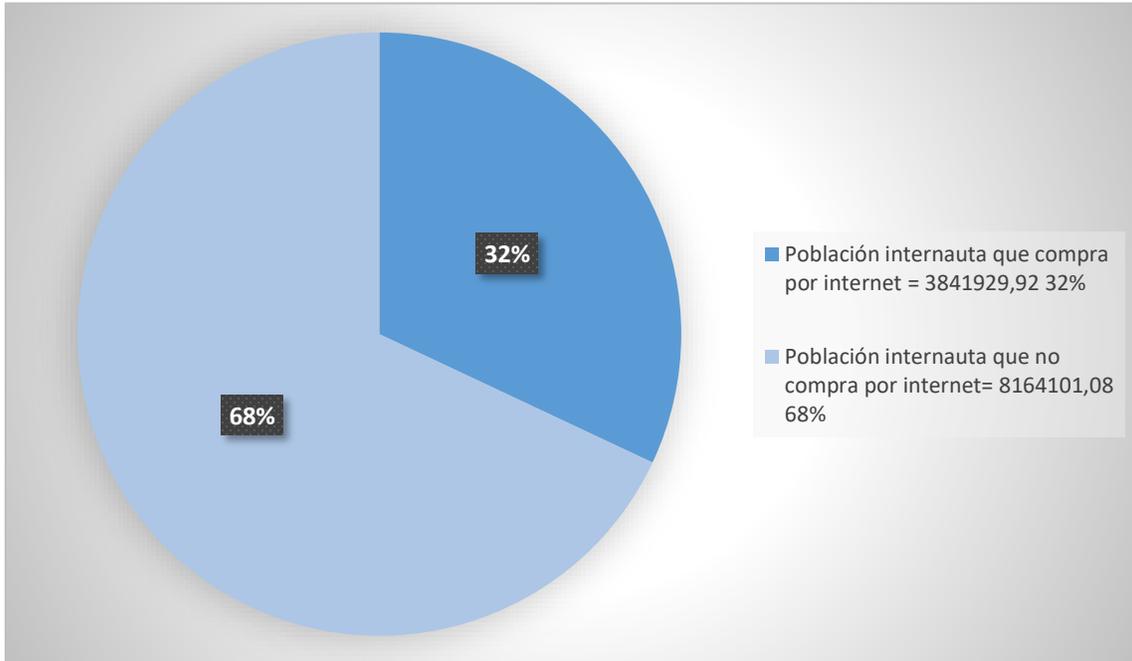


Fuente: Elaboración Propia

En cuanto a la cantidad de personas que realizan compras por internet, actualmente, existen en Bolivia 3,5 millones de usuarios de «e-commerce», lo que supone, aproximadamente, un 32 % de la población total boliviana. El número de clientes que realizan compras por internet aumenta cada año, entre 2017 y 2020 se pasó de 1,7 a 3 millones de usuarios, un **incremento del 76 % en 3 años**. Para 2025, se espera que la cantidad de clientes ascienda a 4,8 millones, un 43 % de la población, lo que supondría un incremento del 60 % con respecto a 2020. (ICEX, 2021)

Analizando los datos anteriores, de los 12 millones de población total boliviana, existen 3.9 millones de personas que realizan compras por internet en la gestión 2022. Se debe tomar en cuenta, que esas compras por internet, abarcan tanto bienes como servicios, a nivel nacional e internacional.

Gráfico N° 4. Población boliviana que realiza compras de bienes y servicios en millones de personas



Fuente: Elaboración Propia

Realizado el análisis de datos sobre el número de personas que realizan compras por internet, que asciende a 3.9 millones de bolivianos, que ya han ingresado a la economía digital, es decir, un tercio de la población que son consumidores finales de bienes y servicios que son ofrecidos, comercializados a través del comercio electrónico.

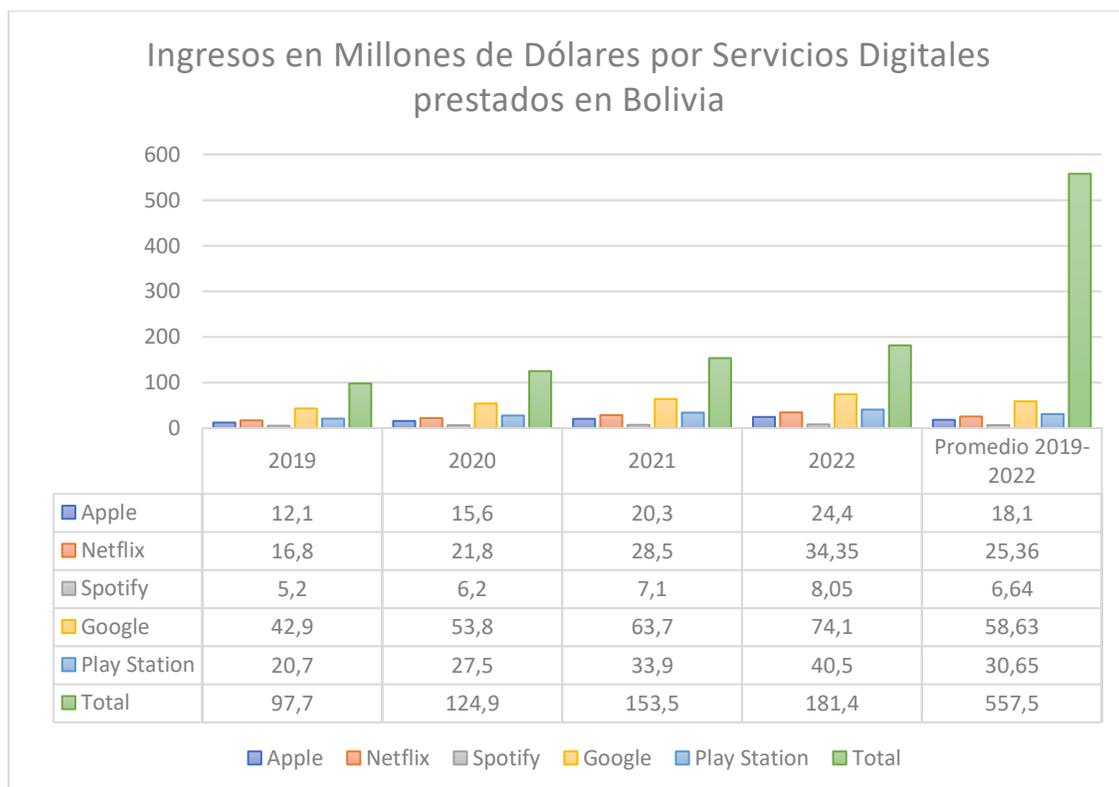
Consecutivamente, es necesario conocer un aproximado de los ingresos totales por la venta de servicios digitales en Bolivia, de las principales empresas internacionales que operan en Bolivia. Las principales empresas internacionales que operan en Bolivia, de acuerdo al Estudio realizado por la Cámara de Comercio Española, en el documento Informe E-País : El Comercio Electrónico en Bolivia, realizado en la gestión 2021 y al Estudio realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT , son las siguientes: (CIAT-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2021)

Cuadro N° 22. Ingresos en millones de dólares por la venta de servicios digitales de las principales empresas internacionales que operan en Bolivia.

| Plataforma | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | Promedio 2019-2022 |
|---|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------------|
| Apple  | 12,1 | 15,6 | 20,3 | 24,4 | 18,1 |
| Netflix  | 16,8 | 21,8 | 28,5 | 34,35 | 25,36 |
| Spotify  | 5,2 | 6,2 | 7,1 | 8,05 | 6,64 |
| Google  | 42,9 | 53,8 | 63,7 | 74,1 | 58,63 |
| Play Station  | 20,7 | 27,5 | 33,9 | 40,5 | 30,65 |
| Total | 97,7 | 124,9 | 153,5 | 181,4 | 557,5 |

Fuente: Elaboración Propia con datos de la Cámara de Comercio Española-Informe E-Pais:El Comercio Electrónico en Bolivia y del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT.

Gráfico N° 5. Ingresos en millones de dólares, por la venta de servicios digitales de las principales empresas internacionales que operan en Bolivia



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del CIAT y el informe “Google for Games / Newzoo, Beyond 2021: Where does gaming go next? Latin American games market and consumer research report

Interpretación:

Las principales empresas multinacionales que prestan servicios digitales en Bolivia como ser Apple, Netflix, Spotify, Google y Play Station han generado un total de ingresos de \$139,4 millones de dólares en el período de 2019 al 2022; es importante mencionar que se realiza solo el cálculo de las empresas más relevantes, no de todas las plataformas extranjeras que ofrecen servicios en el país.

Esa generación de ingresos que tienen las empresas extranjeras citadas, podría generar una recaudación tributaria favorable para Bolivia, sin embargo, como existe un vacío jurídico en cuanto a la tributación de la economía digital, esa recaudación ha sido inexistente.

4.4 Tratamiento Tributario del Comercio Electrónico en Bolivia

En Bolivia, rigen los principios de fuente y territorialidad en lo que se refiere Sistema Tributario en Bolivia, bajo los cuales, los impuestos alcanzan a las transacciones que se perfeccionan dentro del territorio boliviano y generan rentas de fuente boliviana, las cuales provienen de bienes situados, colocados y económicamente utilizados en Bolivia. En este contexto, la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos son aspectos relevantes para determinar la tributación de las transacciones. (Internet Bolivia.org-PPO Legal, 2023)

En el sistema tributario boliviano existen dos tipos de tributos, directos e indirectos:

i. La *tributación directa* (grava la generación de la renta) y comprende el Impuesto sobre la Utilidad de la Empresas (rentas de fuente boliviana generadas por empresas domiciliadas en Bolivia), Impuesto sobre las Transacciones (ingresos brutos de fuente boliviana), Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (rentas generadas por las personas físicas domiciliadas en Bolivia) y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (rentas de fuente boliviana generadas por beneficiarios del exterior – personas naturales o jurídicas – no domiciliadas en Bolivia).

ii. La *tributación indirecta* (grava el consumo en territorio boliviano) y comprende el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Específicos. (Internet Bolivia.org-PPO Legal, 2023)

Los emprendedores, empresas emergentes de servicios digitales constituidas en Bolivia en formalidad, se encuentran alcanzadas por la normativa tributaria doméstica y bajo el Régimen Tributario General.

Es importante destacar, que los emprendedores, empresas emergentes de servicios digitales constituidas en Bolivia en formalidad se encuentran alcanzadas por la normativa tributaria doméstica y bajo el Régimen Tributario General; los impuestos vigentes en el sistema tributario relativo a las transacciones realizadas por estas empresas emergentes de servicios digitales son :

- Impuesto al Valor Agregado (IVA) : grava mensualmente las actividades, como son la entrega de bienes y la prestación de todo tipo de servicios. La tasa efectiva es del 14,94 % y la tasa nominal es del 13 %.
- Impuesto a las Transacciones (IT): grava mensualmente los ingresos brutos generados por todo tipo de actividad por personas naturales o jurídicas a una alícuota mensual del 3 %.
- Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) : es un impuesto a la renta cuyo objeto está constituido por las utilidades, rentas, beneficios o ganancias que surgen de toda actividad económica y generan renta de fuente boliviana. Tiene una alícuota anual del 25% que se aplica, según corresponda, sobre: Utilidad neta imponible, obtenida en la gestión, Diferencia entre ingresos y egresos, Ingresos presuntos.
- *Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiario del Exterior*: las empresas domiciliadas en Bolivia se constituirán en agentes de retención cuando sean los clientes finales de un servicio digital prestado por un beneficiario del exterior – *proveedor sin presencia física* –. A tal efecto, la regla general establece que se deberá aplicar una retención del 12,5 %.

4.4.1 Normas tributarias referidas al Comercio Electrónico en Bolivia.

Ahora bien, existe normativa específica como ser la Resolución Normativa de Directorio la RND 10-0044-13 de 26/12/2013, emitida por el Servicio de Impuestos Nacionales, que alcanza a las operaciones de venta de bienes mediante comercio electrónico que sean realizadas por las personas naturales o jurídicas cuyo precio de venta debe incluir obligatoriamente el Impuesto al Valor Agregado.

En la gestión 2021, fue emitida la Resolución Normativa de Directorio N.º 102100000020 de 4/11/2021, en respuesta al desarrollo de la economía y los servicios digitales en territorio nacional, la Administración Tributaria incluyó en el catálogo nuevas actividades en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital , como ser los Servicios de Intermediación en la venta de bienes y servicios a través de Medios Digitales, Suministro de Contenido Digital por Descarga o Streaming, Suministro de Plataformas y Servicios de Contenido Digital para Educación en Línea, Suministro de Tecnología en la Nube, Suministro de Servicios de Gestión

de Publicidad en Línea, Servicios Digitales Vinculados a las Actividades de Apuestas y Juegos de Azar en Línea.

Cuadro N° 23. Servicios incorporados como Actividades Económicas del Padrón Nacional de Contribuyentes del SIN-RND Directorio N.º 10210000020 de 4/11/2021

| N° | CÓDIGO ACTIVIDAD SUBCLASE-SIN | DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD SUBCLASE-SIN | DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA ACTIVIDAD SUBCLASE-SIN |
|-----|-------------------------------|---|---|
| 826 | 461092 | Servicios de Intermediación en la Venta de Bienes y Servicios a Través de Medios Digitales. | Actividades vinculadas a la prestación de servicios de intermediación en la venta y distribución de bienes y servicios en línea (marketplace, sitios de comercio electrónico, gestión de delivery, aplicaciones móviles relacionadas y otros), así como actividades relacionadas a servicios de medios de pago o canales de pago en línea, servicios de facturación en línea, delivery, reservas en línea, alquiler de autos, hospedaje, agencias de turismo, transporte, venta de pasajes de avión, trader, Crowdfunding, Dropshipping y otros a través de medios digitales. |
| 827 | 591110 | Suministro de Contenido Digital por Descarga o Streaming | Actividades vinculadas al suministro, descarga o streaming de imágenes, videojuegos de cualquier tipo, textos, revistas, Ebooks, audiolibros, tv, películas, música, podcast y otros. |
| 828 | 620910 | Suministro de Plataformas y Servicios de Contenido Digital para Educación en Línea | Actividades vinculadas al suministro de contenidos digitales de enseñanza educativa, entrenamiento y otras actividades de aprendizaje en línea o al suministro de plataformas que proveen servicios de almacenamiento, difusión y gestión de contenidos digitales destinados a la enseñanza educativa, entrenamiento y otras actividades de aprendizaje en línea. |
| 829 | 620920 | Suministro de Tecnología en la Nube | Actividades vinculadas al suministro de hardware y/o software en la nube como servicios disponibles para el uso en: sistemas, comunicaciones, almacenamiento, seguridad y otros orientados al uso de Cloud Computing. |
| 830 | 731010 | Suministro de Servicios de Gestión de Publicidad en Línea | Actividades vinculadas a la creación, publicación, seguimiento y gestión de campañas, eventos u otros, con y a través de medios digitales. |
| 831 | 920030 | Servicios Digitales Vinculados a las Actividades de Apuestas y Juegos de Azar en Línea | Actividades vinculadas al suministro de servicios para apuestas, juegos al azar y otro tipo de actividades relacionadas al sector de juegos de azar en línea. |

Fuente: RND Directorio N.º 10210000020 de 4/11/2021

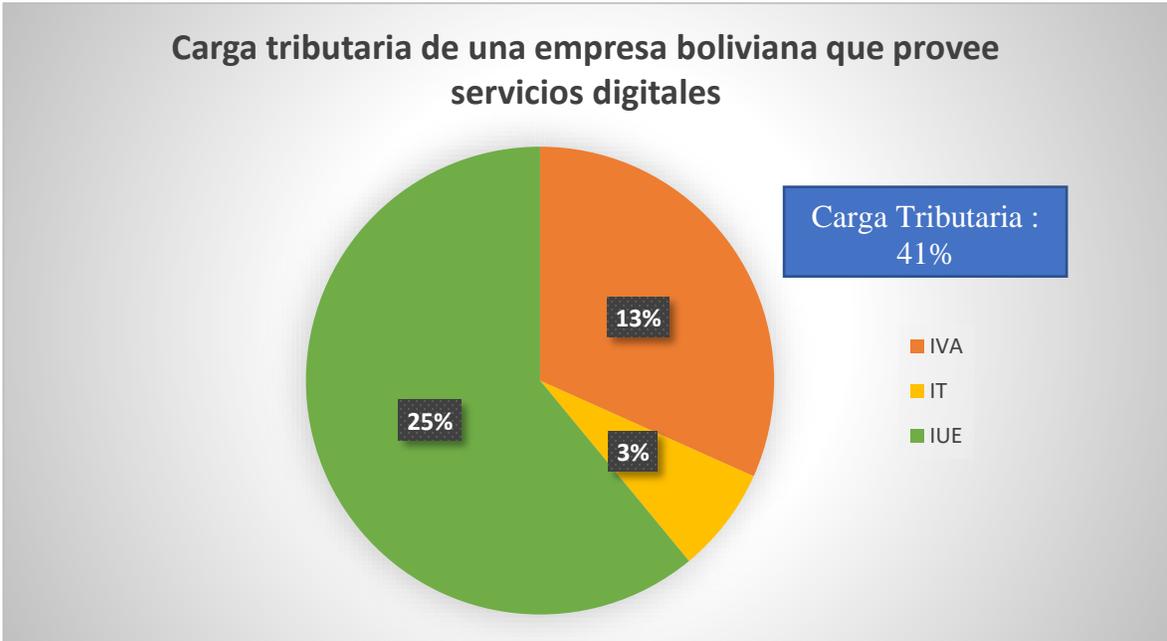
Por tanto, del análisis documental y de la entrevista realizada, se infiere que una empresa constituida legalmente en Bolivia que ofrezca servicios de Intermediación en la venta de servicios digitales, contenido digital por descarga o streaming, Educación en línea, Tecnología de la Nube, Publicidad en línea y servicios digitales relacionados con actividades de apuestas

y juegos de azar en línea, deben tributar de acuerdo al Sistema Tributario Nacional. En ese orden, esta alcanzada por el IVA, IT e IUE. El régimen general que acoge a los contribuyentes relacionados con el comercio electrónico, con independencia de su tipo de actividad y el volumen de sus operaciones, tiene cargas tributarias que difícilmente pueden ser soportadas en las primeras fases de negocio de los emprendimientos. (Internet Bolivia.org-PPO Legal, 2023).

En el Régimen Tributario General (RG), los contribuyentes de este régimen se encuentran alcanzados a los principales impuestos, IVA, IT e IUE. La carga tributaria se estima en función a los ingresos brutos y utilidades netas y para su determinación no se admiten mínimos imposables, ni compensaciones y los criterios para la deducibilidad de gastos y apropiación de créditos fiscales son limitados. La periodicidad del cumplimiento de sus obligaciones tributarias es mensual y anual. (Internet Bolivia.org-PPO Legal, 2023)

En el caso de la empresa extranjera que vende servicios digitales a consumidores bolivianos, pero que no tiene fijado un domicilio en Bolivia, no cuenta con ninguna obligación tributaria ante el Ente Fiscal, en desmedro de aquellas empresas bolivianas que se dedican a la misma actividad, verificando que se genera una desigualdad tributaria.

Gráfico N° 6. Carga Tributaria de una empresa boliviana que provee servicios digitales



Fuente: Elaboración propia

4.4.2 Análisis del Proyecto de Ley N°164/20 de 21 de abril de 2021, que modifica la Ley 843 y amplía el alcance del Impuesto al Valor Agregado.

En Bolivia, en la gestión 2021, fue propuesto al órgano deliberativo el Proyecto de Ley N°164/20 de 21 de abril de 2021, que “Amplía el alcance del Impuesto al Valor Agregado, modificando la Ley N°843, de 20 de mayo de 1986, de Reforma Tributaria”, presentado por el presidente Luis Alberto Arce Catacora.

En la presente investigación, se ha solicitado al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, información sobre las motivaciones económicas del Proyecto de Ley N° 164-20, entidad que ha proporcionado la información a través de una nota MEFP/VPT/DGTI/UTN/N° 132/2023 de 26/05/2023 y una entrevista.

Como se ha manifestado anteriormente, es preciso señalar que la puesta en vigencia de impuestos que afectan los servicios digitales cuenta con el impulso de diversos organismos internacionales, entre ellos la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas (CEPAL), los cuales recomiendan la aplicación de impuestos a los servicios digitales, considerando la relevancia de las transacciones digitales en la economía regional y global. Es así que muchos países a nivel internacional, han realizado reformas tributarias para extender el alcance del IVA a los servicios digitales que operan en sus territorios. En el caso de América Latina son países como Chile, Paraguay, Uruguay, Argentina, Colombia, etc., según se observa en la siguiente tabla:

Cuadro N° 24. Países de América Latina del Sur que han implementado el IVA a los servicios digitales

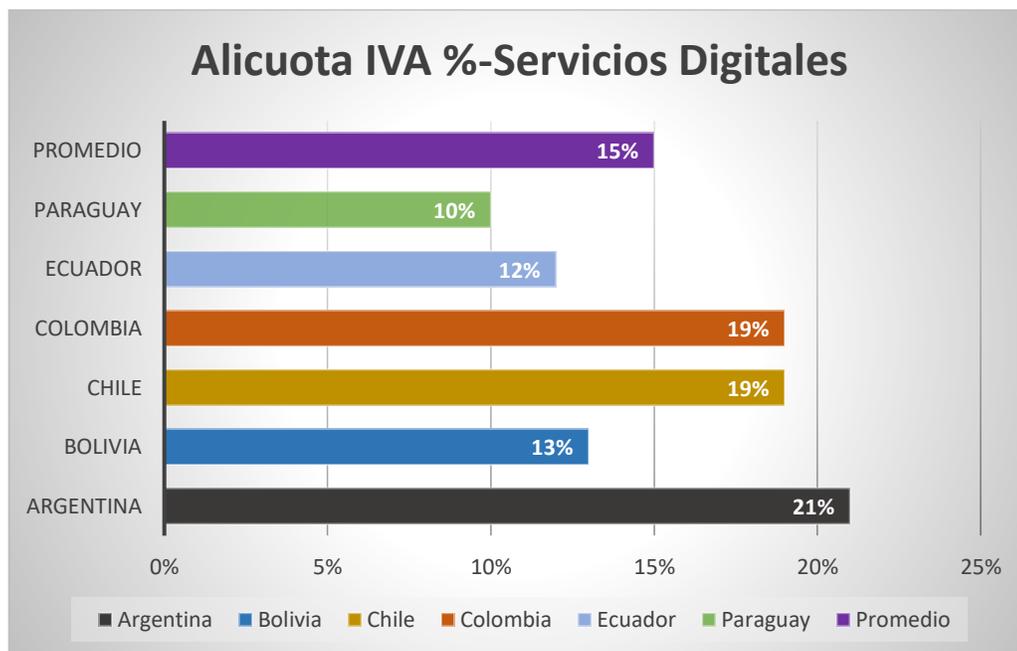
| País | Año | Sujeto pasivo | Alí-cuota | Método de recaudación | Servicios digitales gravados | Criterios para determinar el lugar de consumo |
|---|------|---|-----------|---|--|---|
| Argentina  | 2018 | <ul style="list-style-type: none"> • El prestatario/a del país si está inscrito en IVA B2B. • El prestatario/a para las y los responsables no inscritos (inversión del sujeto pasivo B2C) | 21% | <ul style="list-style-type: none"> • Percepción a través de tarjetas de crédito o débito • Directo por el prestatario/a responsable inscrito en el país | <ul style="list-style-type: none"> • Definición amplia para servicios llevados a cabo a través de internet o de cualquier aplicación de los protocolos, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o | <ul style="list-style-type: none"> • Dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente/a o código del país de la tarjeta SIM utilizada. • Dirección de facturación del cliente/a o la cuenta bancaria |

| | | | | | | |
|--|------|---|-----|---|--|---|
| | | | | | utilización y que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. Se establece una lista positiva con carácter enunciativo | utilizada para el pago. • Dirección de facturación del cliente/a de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago. |
| Chile  | 2020 | <ul style="list-style-type: none"> • El prestador/a del exterior registrado. • El prestatario/a si está inscrito en IVA (inversión del sujeto pasivo) | 19% | <ul style="list-style-type: none"> • Directo por el proveedor/a registrado. • Directo por el prestatario/a inscrito en IVA (B2B). • Retención de medios de pago. | <ul style="list-style-type: none"> • Servicios de intermediación de Plataformas. multilaterales • Suministro de contenido. de entretenimiento • Suministro de <i>software</i>, almacenamiento e infraestructura informática • Publicidad | <ul style="list-style-type: none"> • Dirección de IP del dispositivo utilizado • Si el lugar de emisión de la tarjeta es en Chile • Si el domicilio del prestatario/a es Chile • Código del país de la tarjeta SIM utilizada • Si el producto o servicio es utilizado en Chile |
| Colombia  | 2018 | <ul style="list-style-type: none"> • El prestatario/a en B2B si está inscrito en IVA (inversión del sujeto pasivo) • El prestador/a del exterior si el/la contribuyente no está inscrito en IVA. Para ello existe registro de beneficiarios/as del exterior | 19% | <ul style="list-style-type: none"> • Directo si el prestatario/a está inscrito. • Directo si el proveedor/a está registrado. • Retención de medios de pago | <ul style="list-style-type: none"> • Todos, excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, <i>software</i>, almacenamiento, etc.) | <ul style="list-style-type: none"> • Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria • Dirección de IP del dispositivo utilizado • Código del país de la tarjeta SIM utilizada • Otros criterios |
| Ecuador  | 2020 | <ul style="list-style-type: none"> • El prestatario/a, a través de percepciones que le realiza el sujeto del exterior si está habilitado por el servicio de rentas internas o billeteras virtuales. | 12% | <ul style="list-style-type: none"> • Directo si el prestador del exterior está inscrito. • Retención de medios de pago | <ul style="list-style-type: none"> • Aquellos servicios prestados o contratados a través de internet que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o uso. Los servicios de suministro de dominios de páginas web, servidores y computación en la nube tienen tarifa 0% | <ul style="list-style-type: none"> • Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria • Dirección de IP del dispositivo utilizado • Código del país de la tarjeta SIM utilizada • Otros criterios |
| Paraguay  | 2019 | <ul style="list-style-type: none"> • El prestatario/a, si está inscrito directamente; | 10% | <ul style="list-style-type: none"> • Percepción de medios de pago | <ul style="list-style-type: none"> • Aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario/a a través de | <ul style="list-style-type: none"> • Dirección de IP del dispositivo utilizado. |

| | | | | | | |
|---|-------------|--|-----|--|--|--|
| | | si es no inscri to, a través de billeteras virtuales | | | internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología usada por internet o cualquier otra red a través de la cual se presten servicios en línea que se caractericen por ser automáticos e inviados en ausencia de tecnologías de la información. | <ul style="list-style-type: none"> • Código del país de la tarjeta SIM utilizada. • Dirección de facturación. • Cuenta bancaria • Ubicación de la entidad financiera |
| Bolivia  | PL 164/2020 | <ul style="list-style-type: none"> • El prestatario/a, si está Empadronado; • Las Entidades Financieras como Agente de Retención si no está empadronado. | 13% | <ul style="list-style-type: none"> • Directo si el proveedor/a está registrado. • Retención de medios de pago. | <ul style="list-style-type: none"> • Aquellos servicios de intermediación en compra y venta de bienes o servicios de cualquier naturaleza. • Suministro, descargo, streaming o transferencia por cualquier otro tipo de tecnología, de videos, música, juegos, textos, revistas, libros y otros análogos; • Suministro de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; • Difusión de publicidad por cualquier soporte o medio digital. • Cualquier otro servicio digital. | Se entiende que el servicio digital es consumido, utilizado, prestado o explotado en el Estado de Bolivia, cuando la transferencia, descarga o recepción mediante internet u otra tecnología se realice a un dispositivo del usuario con una dirección IP (protocolo de internet) tarjeta de módulo de identificación del suscriptor (SIM) del teléfono móvil u otro mecanismo |

Fuente: Elaboración propia con datos de CEPAL, sobre la base de legislaciones nacionales.

Gráfico N° 7. Alícuota IVA Servicios Digitales de Países de América del Sur.



Fuente: Elaboración propia

Un principal dato que emite la tabla y gráfico anterior, es que, el tratamiento del impuesto tiene ciertas diferencias de acuerdo al país, no solo en las alícuotas y bases imponibles aplicadas, sino también en la conceptualización que se le da al impuesto. Sin embargo, de esas diferencias, a nivel Latinoamérica son muchos los países que han gravado la economía digital con el IVA, como ser Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay. (Grondona A. A., 2021).

En el caso de Bolivia, con el Proyecto de Ley propuesto, pretendía gravar a los servicios digitales, ampliando el alcance del IVA dispuesto en la Ley 843.

Otro dato que merece observación es que, entre los servicios gravados se encuentran los correspondientes a videos, música, juegos u otros análogos, por descarga, vía *streaming* u otra tecnología, incluso textos, revistas, diarios y libros, siempre que sean consumidos en el país, del mismo modo que la puesta a disposición de *software*, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática y publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

En el caso del IVA, los sujetos responsables de pagar el impuesto son quienes consumen el servicio, ofrecido por un prestador/a domiciliado o residente en el extranjero, sea esta una empresa inscrita en el régimen general de IVA del país o un consumidor/a. Y esta es la principal razón por la que el proyecto de ley no fue aprobado, ya que según el experto Marcelo Durán, docente y consultor en nuevas tecnologías “En caso que llegue a concretarse el proyecto de Ley de Servicios Digitales, Durán calculó que los más afectados serán quienes utilicen las plataformas digitales para pasar clases como el Zoom; es decir el sistema educativo, así como las personas que comercializan por Facebook al contratar el servicio de publicidad pagada”. Por lo que, ante varias críticas y observaciones de varios sectores de la sociedad, el Gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia, congeló su tratamiento en la Asamblea Legislativa Plurinacional. (Fides, 2021)

Sobre la forma de recaudación, se ha previsto ambos casos, ya que se establece la obligación de que las empresas se empadronen ante el Servicio de Impuestos, aunque de igual manera, en caso de que no lo hagan se aplicará un descuento a través de los bancos, medida que podría resultar compleja porque no todas las empresas podrían aceptar el empadronamiento voluntario o aceptar que se retenga el monto del impuesto.

El PL 164/2020 no fue aprobado debido a que las reformas fiscales requieren consensos políticos y sociales. Hasta la emisión de la presente investigación, el tema de la tributación en destino de los servicios digitales alcanzados por el IVA, no ha vuelto a ser tratado por las autoridades legislativas.

Figura N° 4. Proyecto de Ley para ampliar el alcance de IVA a los Servicios Digitales en Bolivia



Fuente: Elaboración Propia, con datos de la Entrevista

4.4.2.1 Problemas de la ampliación del alcance del IVA, propuesto en el PL 164/2020

Si bien es cierto que la aplicación de este impuesto se encuentra ampliamente extendido en el mundo, esto no significa que el mismo no enfrente diversos problemas de aplicación, que están siendo tratados por organismos internacionales como la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Según la Autoridad Tributaria entrevistada, Lic. Ochoa, el principal de estos problemas es netamente operativo, pues al tratarse de transacciones que se desarrollan en infraestructuras digitales, su control requiere de iguales infraestructuras, tanto para las entidades fiscales estatales como para las mismas empresas que deciden cumplir voluntariamente con el impuesto, por esta razón también pueden presentarse recargos al consumidor final.

Según el criterio de los expertos en el área, el proyecto boliviano de ampliación de alcance del IVA se observan las siguientes cuestiones específicas:

Cuadro N° 25. Observaciones al Proyecto de Ley 164/20 - Bolivia

| Problema | Cita de la disposición observada | Ejemplo |
|---|---|--|
| Posible doble tributación en compra de productos | Se observa el inciso i) del numeral 2) del artículo 2 del Proyecto de Ley, el cual amplía el alcance del IVA a la intermediación en compra y venta de bienes o servicios de cualquier naturaleza | Por ejemplo una compra en la plataforma Amazon podría ser objeto de doble tributación, ya que la plataforma pagaría el IVA por la intermediación en la compra, y el consumidor para recibir su producto pagaría el gravamen arancelario más el IVA, nuevamente. Esto además de vulnerar los principios tributarios, implicaría una carga excesiva que finalmente sería soportada por el consumidor. |
| Posible vulneración de los datos personales | El párrafo VI del PL-164-2020 señala que las entidades financieras autorizadas por la ASFI, proporcionaran información no personalizada a la Administración Tributaria sobre los pagos a proveedores de servicios digitales del exterior en los | Para hacer efectivo el cobro de este impuesto el Estado deberá generar sistemas específicos de control para cruzar la información de los pagos realizados al exterior con las direcciones IP desde donde se realizan. En este marco el Servicio de Impuestos Nacionales deberá generar un protocolo adecuado del manejo de esta información, a objeto de que respete los datos y metadatos que se generan al |

| | | |
|--|--|---|
| | medios y plazos que establezca el SIN | momento de realizar una compra. |
| Posible aumento por el costo del servicio | Los sujetos pasivos de este impuesto según el parágrafo VI, son los que presten servicios digitales desde el exterior, empero los usuarios son los que asumirán el pago del Impuesto porque el IVA viene incluido en el precio del producto. | Se generaría un traslado de la carga tributaria al consumidor final en detrimento de su economía. |

Fuente: Elaboración propia

4.5 Alternativa de solución que tiene el país para adaptar su legislación con respecto a la tributación directa de los servicios digitales-Propuesta

Una alternativa para la tributación de la economía digital en Bolivia es la creación de un impuesto a los servicios digitales a las personas jurídicas beneficiarias de exterior a través de un Proyecto de Ley.

4.5.1 Propuesta de Proyecto de Ley de Impuesto a los Servicios Digitales

4.5.1.1 Consideraciones y Motivaciones

Los servicios digitales son aquellos servicios que se ponen a disposición del usuario a través del internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios mediante accesos en línea y que se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información.

Considerando, la inexistencia o vacío legal con relación a regulación tributaria para las operaciones de la economía digital, tal como se expuso en el marco teórico, el presente proyecto propone establecer un impuesto con las características descritas a continuación, el cual viene a ser una opción recomendada para implementarla en Bolivia. El análisis realizado de las diferentes formas de imposición tributaria a los servicios digitales en el contexto internacional, ha dado varios resultados positivos en la recaudación tributaria, por tanto, es necesario que Bolivia tome en cuenta el contexto internacional.

a) Es un impuesto específico y directo, de tasa 12.5 %, que grava 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 en la medida que dichos servicios sean utilizados y consumidos en Bolivia por personas naturales y jurídicas.

b) La tasa del 12.5% se aplicará sobre el 50% del monto de la transacción, pretende ser una tasa justa y equilibrada para los distintos modelos de negocios y la necesidad de un sistema impositivo simple y certero. Se considera solo el 50%, tomando en cuenta que las empresas internacionales que proveen los productos digitales transfronterizos también tributarían en el país donde tienen su establecimiento permanente, por tanto, a efectos de evitar una doble imposición.

c) Sistema de Pago. - Se establece inicialmente un sistema de retención por parte de las entidades emisoras de los medios de pago utilizados en las transacciones, considerando que esta modalidad responde a las necesidades de eficiencia, simplicidad y fiscalización. Posteriormente se establecerá un registro de proveedores de servicios digitales que deberán pagar el impuesto correspondiente en la forma y plazos que la Administración Aduanera considere pertinente.

d) Se aplica sobre los servicios digitales (bienes producidos, comercializados y consumidos a través de internet), de manera que no afecta la compra de bienes físicos por medios tecnológicos o electrónicos, los cuales, al ingresar a territorio aduanero de forma física, están sujetos al pago de tributos aduaneros para importaciones definitivas: GA, IVA e ICE.

4.5.1.2 Características del Impuesto a los Servicios Digitales

Es importante definir las características principales del Impuesto a los Servicios Digitales que se pretende implementar con el Proyecto de Ley presentado como Propuesta:

Cuadro N° 26. Principales Características del Impuesto a los Servicios Digitales

| Característica | Fundamentación |
|-----------------------|--|
| Específico | Este impuesto está destinado a gravar a los productos y/o servicios que el proyecto de ley |

| | |
|---|--|
| | especifique como hechos gravados (descargas, juegos online, publicidad) y que no puede ser sustituido por algún otro impuesto. |
| Directo | Impuesto directo porque gravará el ingreso de las empresas extranjeras no residentes en Bolivia, por la venta de productos digitales a consumidores finales en Bolivia.(importación de servicios digitales) |
| Servicios digitales | Un servicio digital es un bien intangible producido, comercializado y consumido a través del Internet; es decir que es transmitido por medios digitales. 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.). |
| Servicio prestado por personas o empresas domiciliados o residentes en el extranjero. | Se gravarán aquellos servicios en donde la persona o entidades que presten el servicio se encuentren en el extranjero, es decir, las empresas que estén establecidas fuera del territorio nacional. |
| Que el servicio sea utilizado en Bolivia. | Se refiere a la territorialidad del impuesto. Se gravarán los servicios que sean utilizados en el territorio nacional boliviano. Se entenderá que este 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. |
| Sea utilizado por personas naturales y jurídicas. | Aplica a personas naturales y jurídicas que sean consumidores de un servicio digital provisto desde el extranjero. |

Fuente: Elaboración Propia

4.5.1.3 Hecho Gravado.

Para el efecto del Proyecto de Ley, se entiende por hecho gravado al servicio digital:

- **Cuando exista intermediación digital.** - 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. Que se realicen a través de medios electrónicos de pago, los servicios digitales se pagan con tarjetas de crédito/débito, transferencia bancaria, pagos mediante móvil, depósito/giro, paypal, billetera electrónica.
- **Entretenimiento de contenido digital. Distribución digital de contenido multimedia.-** 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. No incluye el contenido educativo o contenido de libros digitales. Es importante tomar en cuenta que para poder hacer uso de estas plataformas de entretenimiento, se debe hacer a través de las tecnología mediante descarga o streaming. Para efectos de este hecho gravado, podrían caer dentro de este, como ejemplo: Spotify, Netflix, YouTube, Xbox Microsoft, PlayStation, Apple Books, Runtastic, Flickr, entre otros
- **Publicidad online.** Las empresas que pagaran para que su empresa o plataforma sea publicitada en otra página web, es decir en aquellas plataformas que su dominio de Internet sea diferente al que se utiliza en Bolivia (.bo). Por tanto existe una suscripción o el uso de hacer publicidad dentro de una plataforma extranjera.
- **Almacenamiento de datos,** provisión, desarrollo o actualización de softwares o aplicativos en general. El impuesto previsto en el Proyecto de Ley se aplicará independiente del dispositivo tecnológico utilizado para conectarse a Internet,

(teléfono móvil, computadora, Tablet) . Y también será independiente si es una aplicación o plataforma web la que ofrece el servicio de almacenamiento de datos.

- **Juegos de suerte, azar, apuestas y similares.** El impuesto gravará a las plataformas o aplicaciones que ofrezcan juegos de suerte o azar online.

Cuadro N° 27. Clasificación de algunos servicios digitales considerados objeto del impuesto

| Intermediación digital | Entretenimiento | Publicidad en el exterior | Almacenamiento de datos |
|------------------------|-----------------|---------------------------|-------------------------|
| -Airbnb | -Spotify | -Diarios Internacionales | -iCloud |
| -Uber | -Deezer | -Facebook Ads | -OneDrive |
| -Aliexpress | -Itunes | -GoogleAds | -Google Drive |
| -Booking | - YouTube | -TwitterAds | -Dropbox |
| - Tripadvisor | - Netflix | -Instagram Ads | |
| - Indriver | - Disney Plus | | |
| | - Apple | | |
| | -Xbox | | |
| | -Play Station | | |
| | -Nintendo | | |

Fuente: Elaboración Propia

4.5.1.4 Alícuota del Impuesto

Se gravará con tasa de 12,5 %, sobre la base imponible del 50 % del costo de los servicios digitales que prestan plataformas extranjeras, que no tienen residencia fiscal en Bolivia y que sean utilizados en el país por usuarios personas naturales y jurídicas.

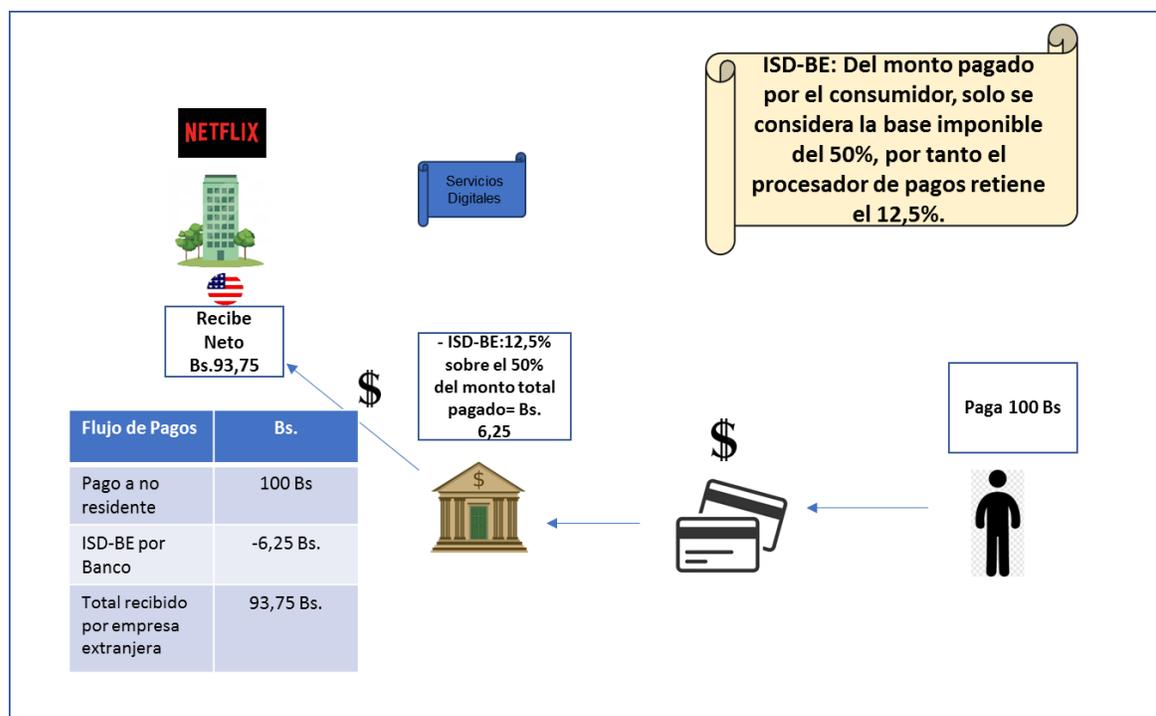
La alícuota del impuesto fue definida en función al promedio de las alícuotas de los impuestos cobrados en Bolivia a una empresa boliviana que provee servicios digitales que ascienden al

15 % según el Gráfico N° 6. La idea es generar cierta equidad tributaria entre empresas extranjeras y nacionales.

4.5.1.5 Base Imponible

La Base Imponible del impuesto específico determinado para los servicios digitales es aplicada sobre el 50% del valor pagado por los usuarios-personas naturales y jurídicas, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten servicios digitales a consumidores en Bolivia.

Figura N° 5 - Proyecto de Tributación de los Servicios Digitales - Beneficiarios del Exterior



Fuente: Elaboración Propia

4.5.1.6 Contribuyente

En el caso del Impuesto a los Servicios Digitales - Beneficiarios del Exterior se entenderá como contribuyentes a la persona natural y jurídica, que preste algún tipo de servicio fuera del territorio nacional (extranjeras), con la condición de que el servicio sea utilizado desde Bolivia, por consumidores en Bolivia.

La persona no residente o entidad no domiciliada en Bolivia, podrá optar por declarar y pagar en el formulario del impuesto a los servicios digitales, una tarifa del 12.5% sobre el 50 % de los ingresos brutos derivados de la venta de servicios digitales, desde el exterior, vendidos o prestados a usuarios ubicados en el territorio nacional. En el caso de que no declare y no pague voluntariamente, procede la retención.

4.5.1.7 Agentes de Retención

Según el Art. 25 del Código Tributario “Es sustituto la persona natural o jurídica genéricamente definida por disposición normativa tributaria, quien en lugar del contribuyente debe cumplir las obligaciones tributarias, materiales y formales, de acuerdo con las siguientes reglas: 2. Son agentes de retención las personas jurídicas designadas para retener el tributo que resulte de gravar operaciones establecidas por Ley”.

De acuerdo a lo anterior, el sujeto pasivo de este impuesto serán las personas o entidades domiciliadas o residentes fuera de nuestro territorio nacional, por tanto, con la finalidad de evitar que estos evadan el impuesto, el Proyecto de Ley establece que quienes tengan que declarar y empazar este impuesto al Servicio de Impuestos Nacionales (en caso de que las empresas no declaren voluntariamente), son los Agentes de Retención que serán las entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago o entidades similares que intermedien para la provisión de servicios digitales cuando se utilicen tarjetas de crédito o de débito y transferencias como medio de pago para adquirir, desde el territorio nacional, servicios digitales de personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior del país: Netflix, HBO, Spotify, Amazon Prime, Google, YouTube , Instagram, Deezer, Apple, Airbnb, Play Station, entre otros.

Por tanto, serán agentes de retención de este impuesto específico, los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de los servicios digitales, 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.

Los montos retenidos por los agentes de Retención deben ser empazados considerando el último dígito del número del NIT, de acuerdo a la siguiente distribución correlativa:

0 Hasta el día 13 de cada mes
1 Hasta el día 14 de cada mes
2 Hasta el día 15 de cada mes
3 Hasta el día 16 de cada mes
4 Hasta el día 17 de cada mes
5 Hasta el día 18 de cada mes
6 Hasta el día 19 de cada mes
7 Hasta el día 20 de cada mes
8 Hasta el día 21 de cada mes
9 Hasta el día 22 de cada mes,
del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención

4.5.1.8 Exenciones

Conforme a lo establecido en la Ley 366 de 29 de abril de 2013, en el marco del Plan Plurinacional de Fomento al Libro y la Lectura, estarán exentas del impuesto:

a) Los servicios digitales consistentes en provisión de contenido en libros digitales, está exentos del pago del Impuesto a los Servicios Digitales-Beneficiarios del Exterior. Este beneficio no alcanza a la compraventa de libros o revistas digitales con contenido pornográfico.

4.5.1.9 Registro de Proveedores de Servicios Digitales

El Estado Plurinacional de Bolivia podrá implementar a través de una reglamentación específica el registro de proveedores de Servicios Digitales, que prestan dichos servicios en territorio boliviano. En ese caso, como sujetos pasivos del impuesto ISD - BE que presten servicios digitales desde el exterior, se empadronaran en el Servicio de Impuestos Nacionales y liquidaran el Impuesto por periodos trimestrales, en las condiciones que establezca la Administración Tributaria. El impuesto será pagado en moneda extranjera o nacional, mediante depósito o transferencia electrónica a una cuenta habilitada por el Servicio de Impuestos Nacionales.

4.5.1.10 Estimaciones sobre posible recaudación tributaria en caso de implementar el Impuesto a los Servicios Digitales

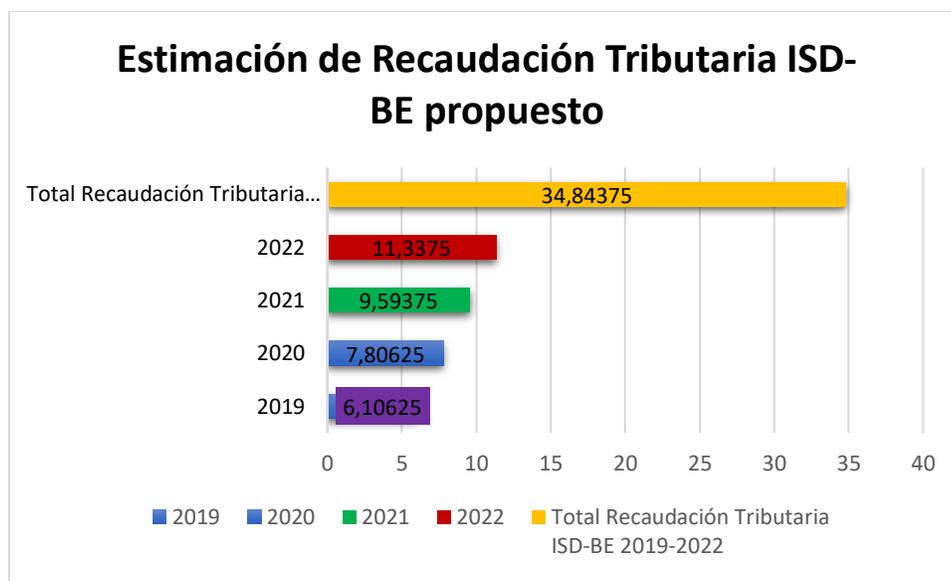
De acuerdo a los datos investigados y relevados para la presente investigación, a continuación, se realizan las estimaciones sobre el impacto en la recaudación tributaria de Bolivia, por el Impuesto a los Servicios Digitales propuesto:

Cuadro N° 28 - Estimaciones de los ingresos de las principales empresas extranjeras por venta de servicios digitales en Bolivia en millones de dólares (Ver cuadro N° 22)

| Gestiones | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | Total 2019-2022 |
|---|---------|---------|---------|---------|--------------------|
| Ingresos en millones de dólares de las principales empresas extranjeras por la venta de servicios digitales en Bolivia. | 97,7 | 124,9 | 153,5 | 181,4 | 557,5 |
| Impuesto a Servicios Digitales-Beneficiarios del Exterior. | 12,50% | 12,50% | 12,50% | 12,50% | 12,50% |
| Base Imponible: 50 % | 48,85 | 62,45 | 76,75 | 90,7 | 278,75 |
| Estimación Recaudación Tributaria (en millones de dólares) ISD-BE 2019-2022 | 6,10625 | 7,80625 | 9,59375 | 11,3375 | 34,84375 |

Fuente: Elaboración Propia con datos relevados en la investigación

Gráfico N° 8. Estimación de Recaudación Tributaria del Impuesto propuesto de Servicio Digitales en millones de dólares



Fuente: Elaboración Propia

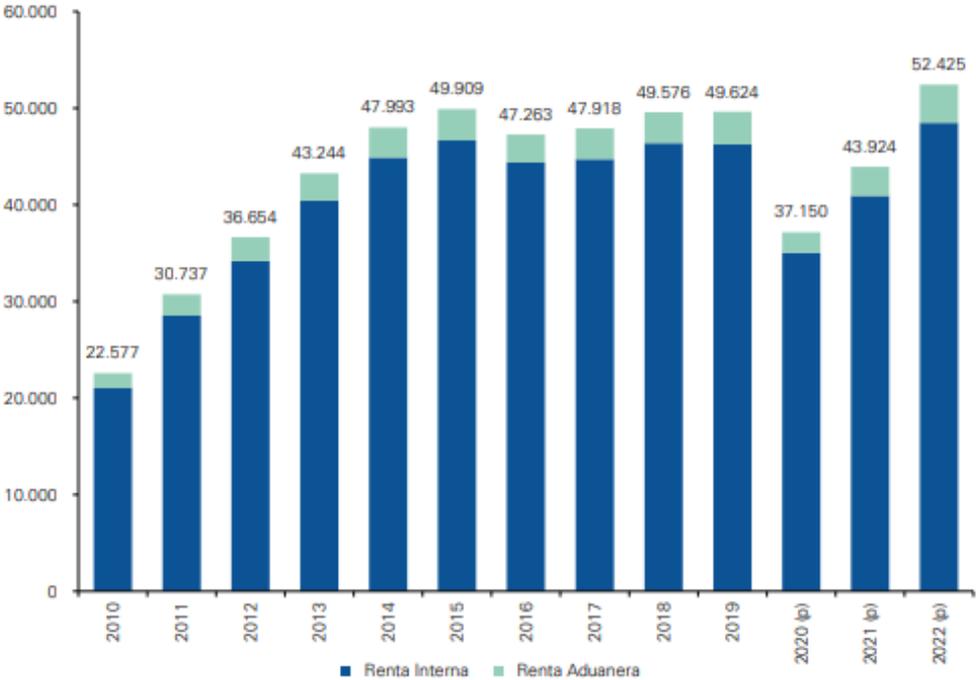
Del Cuadro y Gráfico anterior, se estima que los ingresos en millones de dólares por la venta de servicios digitales que las empresas extranjeras realizan a consumidores en Bolivia, ascienden a USD. 557,5 millones de dólares, en un período de 4 años, desde la gestión 2019-2022.

Considerando el 50 % de ese monto, como base imponible del impuesto, es decir USD 278,7 millones de dólares, la posible recaudación tributaria en el periodo señalado, hubiera ascendido al monto de USD 34,8 millones de dólares de la gestión 2019-2022; obteniendo como promedio anual recaudado por el impuesto que se propone, un monto de USD 8,7 millones de dólares de ingresos al año (60.5 millones de bolivianos), para el Tesoro General de la Nación.

Según el Ministerio de Economía y Finanzas, para el período 2019-2022 (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, 2022), como se observa en la Gráfica a continuación, se tuvo un ascenso en la recaudación tributaria, obteniendo como promedio de esas gestiones, una recaudación tributaria de 45.780,75 mil millones de bolivianos.

Analizando el dato anterior y comparado con la recaudación tributaria que generaría el Impuesto a los servicios digitales, la cual asciende a 60.5 millones de bolivianos anuales, se establece que, el Impuesto propuesto en el presente trabajo de investigación, compondría un 13% de la recaudación tributaria anual del Estado Boliviano. De esta manera, la propuesta de ley redactada, podría resultar muy beneficiosa y positiva en términos económicos.

Gráfico N° 9: Recaudación Tributaria del Gobierno General 2010-2022 (en millones de bolivianos)



Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

4.5.2 Propuesta de Proyecto de Ley de Impuesto a los Servicios Digitales

LEY N°

PROYECTO DE LEY DE 22 DE DICIEMBRE DE 2023.

IMPUESTO A SERVICIOS DIGITALES PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR – ISD-BE

ARTÍCULO 1. (OBJETO). La presente Ley tiene por objeto establecer el Impuesto a los servicios digitales para beneficiarios del exterior, de dominio tributario nacional.

ARTÍCULO 2. (IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR). I. Se crea en todo el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia, el Impuesto a los Servicios Digitales Beneficiarios del Exterior, un impuesto específico y directo, que se aplicará sobre los servicios digitales prestados por personas naturales o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten en la medida que dichos servicios sean utilizados y consumidos en Bolivia por personas naturales y jurídicas.

II. El Impuesto a los Servicios Digitales Beneficiarios del Exterior, se aplicará a partir de junio del año 2024.

ARTÍCULO 3. (SUJETO PASIVO).- Los sujetos pasivos del impuesto son:

a. Las personas jurídicas extranjeras que presten servicios digitales 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 Bolivia por usuarios personas naturales y jurídicas.

ARTÍCULO 4.- (AGENTES DE RETENCIÓN).- Son agentes de retención de este impuesto específico, los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de los servicios digitales, 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

ARTICULO 5.- (HECHO GENERADOR). Para los efectos de este impuesto específico, se entenderán por servicios digitales, cualquiera sea la denominación que le atribuyan las partes:

a) Los servicios remunerados de intermediación digital entre prestadores de cualquier clase de servicios y usuarios de los mismos que permitan concluir las respectivas transacciones por medios electrónicos, sea que la prestación de los servicios, objeto de la intermediación digital se lleve a cabo por medios tradicionales o electrónicos.

- b) Los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital, como imágenes, películas, series, videos, música, juegos y cualquier otro servicio de entretenimiento digital, a través de descarga, streaming u otra tecnología.
- c) Los servicios remunerados de publicidad online en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.
- d) Los servicios remunerados de almacenamiento de datos cualquiera sea su opción de operación tecnológica, tales como servicios de nube o software como servicios. Este impuesto específico se aplicará independiente del dispositivo tecnológico utilizado para conectarse a Internet o a cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red. Salvo prueba en contrario, se presumirá que los servicios digitales se utilizan por usuarios en Bolivia, cuando los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados, sean personas o entidades con domicilio o residencia en Bolivia.

El impuesto específico establecido en este artículo, no afecta la tributación de los servicios digitales que sean proporcionados por empresas domiciliadas en territorio Boliviano, las cuales tributarán con los impuestos que correspondan, conforme al Sistema Tributario Nacional en el Régimen tributario en el cual estén inscritos.

ARTÍCULO 6. (EXENCIÓN). De acuerdo a lo establecido en la Ley 366 de 29 de abril de 2013, en el marco del Plan Plurinacional de Fomento al Libro y la Lectura, estarán exentas del impuesto:

- a) Los servicios digitales consistentes en provisión de contenido educativo en libros digitales, está exentos del pago del Impuesto a los Servicios Digitales-Beneficiarios del Exterior. Este beneficio no alcanza a la compraventa de libros o revistas digitales con contenido pornográfico.

ARTÍCULO 7. (BASE IMPONIBLE). I. La base imponible del impuesto a los servicios digitales beneficiarios del exterior, determinado para los servicios digitales es aplicada sobre el 50% del valor pagado por los usuarios, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten servicios digitales a consumidores en Bolivia.

ARTÍCULO 8. (ALÍCUOTA). Se gravará con una tasa del 12,5 % sobre la base imponible de los servicios digitales que prestan plataformas extranjeras y que se utilicen en Bolivia por usuarios personas naturales y jurídicas.

ARTÍCULO 10 (DETERMINACIÓN, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO). I. El impuesto será retenido por los Agentes de Retención y deben ser empozados considerando el último dígito del número del NIT, de acuerdo a la siguiente distribución correlativa:

0 Hasta el día 13 de cada mes

1 Hasta el día 14 de cada mes

2 Hasta el día 15 de cada mes

3 Hasta el día 16 de cada mes

4 Hasta el día 17 de cada mes

5 Hasta el día 18 de cada mes

6 Hasta el día 19 de cada mes

7 Hasta el día 20 de cada mes

8 Hasta el día 21 de cada mes

9 Hasta el día 22 de cada mes,

del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención

ARTÍCULO 13. (DESTINO DE LOS RECURSOS). La recaudación de este impuesto, será destinada íntegramente al Tesoro General de la Nación – TGN.

ARTÍCULO 14. (REGISTRO DE PROVEEDORES DE SERVICIOS DIGITALES). El Estado Plurinacional de Bolivia podrá implementar a través de una reglamentación específica, el Registro de proveedores de Servicios Digitales, que prestan dichos servicios en territorio boliviano.

ARTÍCULO 15. (REGLAMENTO). Se autoriza al Poder Ejecutivo a reglamentar la presente Ley.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

La Economía Digital hace mucho ha dejado de ser una parte de la economía, ahora se convierte en algo fundamental en el desarrollo del comercio electrónico, por lo que es indispensable adaptarse a los cambios que ha traído con ella la revolución de las TICs.

De esta forma, es necesario comprender, que la Economía Digital, presenta desafíos distintos, propios de su anatomía, para lo cual es necesario entender su funcionamiento, pero, además, adoptar la infraestructura correspondiente. Es evidente que la regulación tributaria actual no es la más adecuada, por tanto, es necesario diseñar en Bolivia, nuevos mecanismos para gravar las operaciones realizadas en el seno de la Economía Digital, como se está realizando a nivel internacional.

Los organismos internacionales como la OCDE han trabajado en soluciones a nivel multilateral, con la adopción de dos Pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía, sin embargo, esta solución tomará aun cierto tiempo en ver la luz, pues es necesario la implementación de estos dos Pilares en los países que conforman el Marco BEPS.

Bolivia no es un país miembro de la OCDE, por lo que no se encuentra vinculada, ni obligada a adoptar las medidas del Proyecto BEPS, tendientes a regular los desafíos de la Economía Digital, por tanto, no se ha adherido a ninguna de las propuestas.

De igual manera, de forma paralela a las recomendaciones multilaterales, algunos países han decidido implementar soluciones unilaterales aplicables dentro de sus jurisdicciones. Algunas de estas soluciones ya están implementadas, mientras que otras se encuentran aún en proceso de aprobación.

Las soluciones unilaterales consisten en la creación de un impuesto específico que grave el consumo de los servicios digitales. Bajo este tipo de medidas, los Estados consideran que es más conveniente implementar impuestos a las empresas digitales que operen en su país.

El Estado Plurinacional de Bolivia también ha realizado un intento de regular tributariamente los servicios digitales ampliando el alcance del IVA a estos servicios digitales provistos desde el exterior, a través del Proyecto de Ley 164/20, siendo el fundamento principal aplicar un trato igualitario a las empresas prestadoras de dichos servicios con domicilio extranjero, respecto del resto de sujetos pasivos alcanzados por el IVA en Bolivia, puesto que se ha evidenciado que estas empresas prestadoras de servicios desde el extranjero generan transacciones de montos relevantes, las cuales podrían significar un monto relevante para la recaudación tributaria. El PL 164/2020 no fue aprobado debido a que, las reformas fiscales requieren consentimiento tanto político como social. De momento, el tema de la tributación en destino de los servicios digitales alcanzados por el IVA doméstico no ha vuelto a ser considerado en la Asamblea Legislativa de Bolivia.

Por lo que a pesar de existir un vacío legal jurídico en el campo tributario, para regular las operaciones de la economía digital, es evidente que ésta genera un impacto directo en la economía de Bolivia, a causa de que los servicios digitales provistos por empresas extranjeras, que se encuentran libres del pago de impuestos, tiene como resultado un sacrificio fiscal considerable, que genera desigualdad tributaria con las empresas bolivianas que proveen estos mismos servicios y que se encuentran domiciliadas en Bolivia. Por tanto, al gravar este tipo de servicios, se encuentra una opción para un aumento en la recaudación fiscal.

Se ha podido observar en la investigación que, de forma independiente, si existe o no, un impuesto que grave a los servicios digitales, las empresas multinacionales siguen prestando servicios a distintos países, generando ingresos ingentes y aumentando cada día más el número de suscriptores dentro de cada país.

En cuanto a la regulación de la recaudación de los impuestos a los servicios digitales en Bolivia, se puede determinar que la normativa legal vigente no alcanza a gravar impuestos a la importación de los servicios digitales, dando como resultado una inequidad tributaria con las empresas locales que prestan el mismo tipo de servicios.

Es importante que se tome en cuenta, la implementación de un impuesto a los servicios digitales, con el fin de incrementar la percepción fiscal que, en términos económicos, desde la gestión 2019 hasta la gestión 2022, hubiera significado una recaudación promedio anual de 8,7 millones de dólares, haciendo un total de UDS. 34, 8 millones, en 4 años. Esa recaudación

tributaria, significa un impacto del 13 % anual, en la recaudación tributaria del Estado Boliviano (Recaudación Tributaria de la gestión 2022 fue 52 millones de dólares), lo que se traduce en mayor percepción de recursos económicos, que podrán ser destinados a mejorar la calidad de vida de los bolivianos.

5.2 RECOMENDACIONES

Se recomienda al Gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia, tomar el modelo de otras legislaciones basadas en las propuestas realizadas por la OCDE, para gravar con impuestos a los servicios digitales a través de un impuesto específico y directo, siendo este tipo de imposición la más factible al momento de la recaudación.

De igual manera se debe considerar una reforma a la legislación vigente, mediante la cual se establezcan las nuevas figuras de la economía digital, en cuanto a la tributación.

Bolivia debería implementar la figura jurídica de establecimiento permanente digital, la cual permitiría conocer la presencia virtual significativa de las empresas multinacionales, logrando medir la renta bajo el criterio de los ingresos, los suscriptores y los contratos realizados dentro del territorio nacional.

De igual forma, la Administración tributaria podría incentivar con una alícuota imponible menor o una reducción en el pago del impuesto, a las empresas extranjeras proveedoras de servicios digitales a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, con la intención de aplicar el Impuesto a los Servicios Digitales sobre los ingresos obtenidos de fuente boliviana.

Asimismo, si el proyecto propuesto sería aprobado y promulgado como ley, éste contenga una óptica integral, comprensiva de la nueva economía digital, que tiene base en la justicia y equidad tributaria; por lo que, paulatinamente los legisladores deberán aplicar los mismos principios a sectores de la economía boliviana que aún no aportan tributos a la sociedad, así como profundizar la lucha contra el contrabando, todo esto en procura de que las cargas tributarias sean redistribuidas correctamente.

Finalmente, se recomienda previamente a la implementación de este impuesto, trabajar con la socialización del proyecto de ley propuesto, de manera que la población en general, especialmente los consumidores en Bolivia, tengan conocimiento de que el objeto del impuesto

son los servicios digitales provistos por las empresas extranjeras, sobre las cuales recae la condición de sujeto pasivo del impuesto.

Bibliografía

Asamblea Legislativa Plurinacional de Bolivia. (02 de 08 de 2003). Ley 2492 - Código Tributario Boliviano. La Paz, Bolivia.

Banco Mundial. (20 de Abril de 2022). *Banco Mundial*. Obtenido de <https://www.bancomundial.org/es/topic/digitaldevelopment/overview#3>

PPO Legal. (18 de Agosto de 2021). *PROYECTO DE LEY DEL IVA DIGITAL: UN NECESARIO ANÁLISIS DE CONTEXTO GLOBAL Y NACIONAL*. Obtenido de <https://www.ppolegal.com/blog/2021/08/18/contexto-global-y-nacional-del-proyecto-de-ley-del-iva-digital-o/#:~:text=Impuestos%20a%20los%20Servicios%20Digitales,ventas%20de%20informaci%C3%B3n%20recolectada7>.

Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación. (2017). Encuesta Nacional sobre Tecnología e Información. La Paz, Bolivia.

Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación AGETIC. (2018). Estado de las Tecnologías de Información y Comunicación de Bolivia. La Paz, Bolivia.

Alberca, A. P. (08 de 05 de 2021). *Autonomos y Emprendedores* . Obtenido de <https://www.autonomosyemprendedor.es/articulo/todo-digital/union-europea-establece-nuevo-sistema-iva-autonomos-venden-internet/20210506150830024396.html>

Atsalakis, G. y. (24 de 02 de 2019). *Bitcoin price forecasting with neuro-fuzzy techniques. European Journal of Operational Research*. Obtenido de European Journal of Operational Research, 16 de Febrero de 2019.: <<https://doi.org/10.1016/j.ejor.2019.01.040>>

ATT. (16 de 10 de 2020). *Nota de prensa ATT* . Obtenido de <https://att.gob.bo/content/situaci%C3%B3n-del-internet-en-bolivia>

Ayala, J. C. (1993). *La evasión tributaria*. Santiago: Cepal-PNUD.

- Balado, E. S. (2005). *La nueva Era del Comercio: El Comercio Electronico*. España: Ideas Propias Editorial.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (Abril de 2021). Incentivos tributarios, compromisos internacionales y suficiencia recaudatoria.
- Belsunce, H. A. (2003). *Tratado de Tributación-Derecho Tributario*. Argentina: Astrea.
- Bolivia, G. O. (7 de febrero de 2009). *Gaceta Oficial de Bolivia*. Obtenido de <http://gacetaoficialdebolivia.gob.bo/app/webroot/index.php/edicions/view/edicions/view/NCPE>
- Caceres, R. (19 de Noviembre de 2019). *boliviaimpuestos.com*. Obtenido de <https://boliviaimpuestos.com/principio-de-fuente-y-de-renta-mundial-en-bolivia/>
- Caisachana, D. S. (2020). Los servicios digitales y su efecto en el sistema tributario ortodoxo (Tesis). Ambato, Ecuador.
- Carrasco, T. T. (2016). Alcances de la tributacion del Comercio Electronico en la ciudad de La Paz. La Paz, Bolivia.
- Catalan, M. C. (2004). Situacion del comercio electronico a nivel internacional y nacional. Valparaiso, Chile.
- Centro de Estudios de Administracion Tributaria. (Febreo de 2019). El Impuesto digital en el mundo. Buenos Aires, Argentina.
- CEPAL. (2013). *Economía Digital para el Cambio Estructural y la igualdad*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.
- CEPAL. (2013). *Economía Digital para el Cambio Estructural y la igualdad*. [Santiago de Chile, Chile.
- Cerrillo, R. Á. (2016). *La economía Digital y El Comercio Electrónico: Su Incidencia en el Sistema Tributario*. Madrid, España: Dykinson.
- Chávez, J. L. (2014). *Los paraísos fiscales y su impacto global*. México.

- CIAT-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (Abril de 2021). *Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina*. Panamá.
- CINTEL. (3 de Diciembre de 2018). *Economía Digital ya representa más del 20% del PIB en todo el mundo. Proyectos TIC Innovadores*. Bogotá, Colombia.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, C. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*. Santiago.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (4 de Diciembre de 2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.
- Coopers, P. W. (25 de noviembre de 2019). *El borrador de los Presupuestos Generales italianos prevé un impuesto sobre los servicios digitales*. Obtenido de PWC: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-borrador-de-los-presupuestos-generales-italianos-preve-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales/>
- Costa, R. V. (1996). VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Santa Fé de Bogotá: Temis, 1996, p.295. Santa Fé de Bogotá, Colombia: Temis.
- Daniel José Otoyá Lemaitre, M. C. (2017). *La Tributación de la Economía Digital y sus efectos en*. Bogotá, Bogotá, Colombia.
- Del Cid A., M. R. (2011). *Investigacion, Fundamentos y Metodologia*. Mexico: Pearson.
- Derpic. (2009).
- Economy. (22 de julio de 2022). *Economy*. Obtenido de El e-commerce creció un 36% en 2021; smartphones representan el 65% del volumen de compra: <https://www.economy.com.bo/articulo/business/commerce-crecio-36-2021-smartphones-representan-65-volumen-compra/20220725190032006811.html>
- Europea, C. d. (25 de Abril de 2023). *Consejo Europeo*. Obtenido de <https://www.consilium.europa.eu/es/>

- Europeo, P. E. (27 de abril de 2016). Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la protección de datos de las personas físicas. Unión Europea.
- Fides, A. d. (13 de Mayo de 2021). Experto ve desequilibrio entre impuesto a servicios digitales, mercado y precio del Internet. págs. <https://www.noticiasfides.com/economia/experto-ve-que-impuesto-a-servicios-digitales-no-va-en-equilibrio-con-el-mercado-y-precio-del-internet-409685>.
- Fleuter, S. (2016). The Role of Digital Products under the WTO: A New Framework for GATT and GATS. *Chicago Journal of International Law*, Vol 17, N° 1 en línea.
- Fundación InternetBolivia.org. (01 de Febrero de 2020). La situación de la Economía Digital en Bolivia. La Paz, Bolivia.
- Gallardo, G. Z. (2021). LA industria del Software en Bolivia. Santa Cruz, Bolivia.
- Gobierno de España-Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática. (15 de octubre de 2020). *Agencia Estatal Boletín Oficial del Gobierno de España*. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>
- Gómez, R. (2013). *Introducción a la metodología de la investigación científica*. México: Prentice Hall.
- Gonzales, J. L. (2021). *Diseño y metodología de la investigación*. Lima Perú, Perú: Enfoques Consulting EIRL.
- Grondona, A. A. (2021). *Economía digital y tributación*. Santiago: Naciones Unidas-CEPAL.
- Grondona, M. C. (2020). *Relevamiento detallado de estrategias nacionales para la tributación a la economía digital*.
- Guzmán, K. O. (2011). La Inclusión en la Ley 843 la regulación de los establecimientos permanentes de las empresas domiciliadas o constituidas en el exterior. La Paz, Bolivia.
- Hernandez R., F. C. (2014). *Metodología de la Investigación*. Distrito Federal, México: Mc. Graw Hill.

- Herreros, S. (2019). *La regulación del comercio electrónico transfronterizo en los acuerdos comerciales*. Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- HIDALGO, A. y. (2010). *Sectores de la nueva Economía - Economía Digital*. . Madrid, España.
- IBÁÑEZ, M. J. (2015). *BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías*. En: OTOYA, D. y LLAMAS, M. Chile.
- ICEX, E. E. (26 de Noviembre de 2021). *Informe e-País:El comercio electrónico en Bolivia*. La Paz: Editado por ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E.
- Internet Bolivia.org-PPO Legal. (Mayo de 2023). Incentivos tributarios para los negocios digitales. La Paz, Bolivia.
- KPMG. (2018). *Tributación Directa de la Economía Digital: Iniciativas UE*. . España.
- KPMG. (Mayo de 2021). *KPMG*. Obtenido de <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2019/06/tnf-digital-economy0.html>
- La Moncloa. (febrero de 2020). *“Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras”*. Obtenido de https://www.lamoncloa.gob.es/consejodem ministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx
- LAMENSCH, M. (2015). “The Treatment of ‘Digital Products? And Other ‘E-Services’ under VAT. [. Holanda.
- Lira, A. (2005). *La Tecnología de la Información y la Comunicación: estudio económico*. . Mexico.
- López-González, J. y.-A. (2017). *Digital trade. Developing a framework for analisis*. Paris: OECD Trade Policy Papers, No 205.
- M.Jorrat. (2020). *Experiencias internacionales en la tributación en la economía digital*. . Banco Interamericano de Desarrollo, División de Gestión Fiscal.

- Mendoza, H. S. (2018). *Metodología de la Investigación, las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. (abril de 2021). Proyecto de Ley 164/2020-2021. La Paz, Bolivia.
- Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. (2022). *Informe Fiscal* . La Paz Bolivia: Viceministerio del Tesoro y Crédito Público.
- Naciones Unidas. (2010). Manual de Estadísticas del Comercio Internacional de Servicios . Nueva York, Estados Unidos.
- Observatorio para el Análisis y el Desarrollo Económico de Internet ADEI. (2018). *Plataformas digitales: una oportunidad para la economía española*. [Fecha de consulta 12 de febrero de 201. Obtenido de Adei Observatorio: [http://observatorioadei.es/publicaciones/Nota-tecnica-ADEI_Plataformas-digitales-\(1\).pdf](http://observatorioadei.es/publicaciones/Nota-tecnica-ADEI_Plataformas-digitales-(1).pdf)
- OCDE. (2002). Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. Paris, Francia.
- OCDE. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Version abreviada. Madrid, España.
- OCDE. (2014). Acción 1: Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de. Paris.
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*.
- OCDE. (2015). Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital. Santa Fé, México.
- OCDE. (Octubre de 2021). Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Paris, Francia.
- OCDE. (Octubre de 2021). Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Paris, Francia.

- OCDE. (Octubre de 2021). Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20 Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de las economías. París, Francia .
- OECD. (25 de Abril de 2023). *Colaboración internacional para acabar con la evasión fiscal*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- OMC. (30/11/2022 de Septiembre de 1998). *Definición de Comercio Electrónico*. Obtenido de Organización Mundial del Comercio: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/ecom_s.htm
- OMC. (2013). *El comercio electrónico en los países en desarrollo*.
- OMC. (4 de Mayo de 2020). COMERCIO ELECTRÓNICO, COMERCIO Y LA PANDEMIA DE COVID-19. Ginebra, Suiza.
- Ordoñez, L. (16 de Septiembre de 2016). *oleoshop* . Obtenido de <https://www.oleoshop.com/blog/producto-digital-que-es>
- Organización de las Naciones Unidas. (07 de 05 de 2023). *ONU*. Obtenido de <https://www.un.org/es/about-us/member-states>
- Orlandini, I. (2012). *Introducción a la metodología de investigación*. Sucre: Universidad San Francisco Xavier de Chuquisaca.
- Oropeza, D. (2016). *El comercio Electrónico y principios económicos-comerciales. La competencia económica en el comercio electrónico y su protección en el sistema jurídico*. México.
- Ortiz, C. J. (1998). *Las Tecnologías de la Información y la Comunicación e*. Valencia, España.
- Osinaga, R. A. (2015). *Metodología de la Investigación*. Cochabamba: Editorial Educación y Cultura.
- Pérez, O. M. (26 de Junio de 2023). *Diccionario jurídico en línea*. México.

Poder Legislativo de la República de Bolivia. (20 de Mayo de 1986). Ley de Reforma Tributaria. La Paz, Bolivia.

Quispe, E. J. (2018). Vacío legal en las importaciones de Comercio Electrónico de activos intangibles. La Paz, Bolivia.

Real Academia de la Lengua Española. (31 de Mayo de 2023).

RECIMUNDO. (3 de julio de 2020). *Metodologías de investigación educativa*. Obtenido de <http://recimundo.com/index.php/es/article/view/860>:
<http://recimundo.com/index.php/es/article/view/860>

Reuters. (23 de diciembre de 2018). Senado italiano aprueba Presupuesto 2019 entre protestas. *Reuters*, pág. 1.

Revista Chilena de Derecho y Tecnología. (Junio de 2018). *El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital*. Obtenido de https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-25842018000100155&lng=es&nrm=iso

Ríos, C. A. (noviembre de 2005). La necesidad de establecer un marco legal de comercio electrónico. La Paz, Bolivia: UMSA.

Rodríguez, B. B. (2018). *Tributación de los Servicios Digitales*. Los Angeles, Chile.

Sampieri. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill.

Servicio de Impuestos Nacionales. (20 de Diciembre de 2013). Resolución Normativa de Directorio N° 10-0044-13 d. La Paz, Bolivia.

Servicio de Impuestos Nacionales. (4 de Noviembre de 2021). Resolución Normativa de Directorio SIN 102100000020. La Paz, Bolivia.

Statista. (21 de junio de 2023). Obtenido de <https://es.statista.com/estadisticas/636446/latinoamerica-numero-de-abonados-a-netflix-de-2011-a/>

- Statista. (21 de Junio de 2023). Obtenido de <https://es.statista.com/estadisticas/636674/spotify-numero-de-usuarios-activos-en-todo-el-mundo/>
- Sternberg, A. R. (2019). Principio de Tributación en el país de destino. Santiago de Estero, Argentina.
- Tamayo. (2014). *Tipos de Comercio Electronico*. España.
- Torres, B. B. (2019). Desafíos Tributarios de la Economía Digital. Santiago, Chile.
- Torres, B. B. (2019). Desafíos Tributarios de la Economía Digital: Análisis comparado y situación Nacional. Santiago, Chile.
- UENLUE, M. (26 de junio de 2017). The Complete Guide to the Revolutionary Platform Business Model. .
- Universidad Autónoma de México. (03 de 07 de 2023). *UNAM*.
- Universidad de Chile-Departamento de Economía. (25 de Marzo de 2010). *Econ-Chile*. Obtenido de <https://econ.uchile.cl/es/opinion/principios-de-tributacion-internacional-diarioestrategia#:~:text=El%20principio%20de%20la%20fuente%20establece%20que%20un%20pa%C3%ADs%20s%C3%B3lo,del%20pa%C3%ADs%20fuente%20del%20ingreso.>
- Universidad de Guadalajara. (28 de marzo de 2023). *Universidad de Guadalajara*. Obtenido de <http://biblioteca.udgvirtual.udg.mx/portal/clasificacion-general-de-las-fuentes-de-informacion>
- V. Grondona. (julio de 2021). "La sanción del impuesto mínimo global corporativo",. Buenos Aires, Argentina: Revista FIDE, Coyuntura y Desarrollo.
- V. Grondona, A. Muheet Chowdhary, D. Uribe. (Septiembre de 2020). Medidas Tributarias Nacionales sobre la Economía Nacional. Ginebra, Suiza.
- Velasco, L. M. (2018). Implementación del Impuesto al Comercio Electrónico a empresas unipersonales y empresas de servicio en la ciudad de La Paz. La Paz, Bolivia.

Villalobos, N. d. (2002). *Nava 2002. La investigación jurídica. ¿Cómo se elabora el proyecto?*, Maracaibo, Venezuela.

Wilkins, J. (Octubre de 2022). *Regulación comunitaria europea de los servicios*. Obtenido de https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33691/2/BCN_REGULACION_EUROPEA_DE_SERVICIOS_DIGITALES__f__.pdf

Zapata, L. (2016). *Industria de la Comunicación y Economía Digital: Guía básica del Dircom*. Barcelona, España: UOC.

Anexo 1: Diseño de instrumento de recolección de datos

Guía de Entrevista

Objetivo: La información brindada tiene la finalidad de medir el grado de percepción y aplicación sobre la tributación de la economía digital en Bolivia

Cargo:

Fecha:

1. **¿Qué es el comercio electrónico?**
2. **¿Qué institución regula el comercio electrónico en Bolivia?**
3. **¿Desde su experiencia, sabe el volumen de las compras por Internet que se realizan en Bolivia?**
4. **¿Qué empresas se dedican al comercio electrónico?**
5. **¿Qué tipos de productos/servicios digitales son adquiridos por los bolivianos?**
6. **¿Considera que las operaciones realizadas dentro del comercio electrónico transfronterizo generan el pago de tributos?**
7. **¿Considera usted que las empresas proveedoras de bienes y productos digitales deberían pagar impuestos por sus operaciones?**
8. **¿Sabe ud. si las operaciones de comercio electrónico realizadas por los bolivianos son gravadas en otros países?**
9. **¿Dentro del alcance tributario de estas operaciones de comercio electrónico, cree que es factible gravar las mismas?**
10. **¿Cuál sería su opinión acerca de que se cree un impuesto a este tipo de operaciones?**

Anexo 2 - Entrevista a personal jerárquico del SIN

Nombre del entrevistado: Pidió dejar su nombre en reserva

Cargo Ocupacional : Jefe de Recaudaciones Tributarias

Institución: SIN

Cuestionario

1. ¿Existe la posibilidad de crear una ley específica que expresen cuando y como se gravaran los servicios digitales?

Crear una nueva ley específicamente para los servicios digitales no, el Gobierno Nacional pretendía aplicar el IVA a los servicios digitales y gravar impuestos a las aplicaciones de entretenimiento y servicios multimedia, movilización e intermediación.

2. ¿Es necesaria la presencia física de las empresas para la tributación sobre la renta por la venta de servicios digitales?

Dependerá más de las estrategias comerciales en Bolivia, por ejemplo, cualquier plataforma como Apple, Play Statio, Spotify, etc, no debería necesitar instalarse en Bolivia, cuando puede ofrecer su servicio mediante su plataforma tecnológica.

3. ¿Se debería gravar a los servicios digitales como si fuera un bien o un servicio tradicional?

Si, tributariamente se podría implementar en la tributación nacional las experiencias internacionales de la OCDE que estudia la tributación internacional y si se debe gravar como un servicio tradicional, se debería desarrollar quien debe pagar el impuesto, pero el pago es por el consumo del usuario, esto también es un beneficio para las empresas nacionales para que las empresa nacionales compitan en iguales condiciones.

4. ¿Se ha podido conocer la brecha de evasión de los servicios digitales?

No, la brecha como tal no se ha podido conocer por que no existe la presencia física de las empresas en Bolivia, estas empresas utilizan estrategias de elusión o de erosión de la base

imponible, por ese motivo no se ha podido conocer exactamente los ingresos que tienen estas empresas por ventas realizadas por servicios digitales en Bolivia, solo existen estimaciones.

5. ¿Las entidades emisoras de tarjetas de crédito podrían ser los agentes de recaudación adecuados para el cobro de los tributos a los servicios digitales?

Si, los emisores de tarjetas de crédito serían los agentes retenedores adecuados siempre que sean tarjetas emitidas en Bolivia y al momento del reporte mensual de la tarjeta se especificaría la percepción del impuesto por la importación del servicio.

8. ¿Es conveniente la implementación de un establecimiento permanente digital en Bolivia?

Si, fuera muy conveniente el implemento de un establecimiento permanente y establecimiento permanente digital, ya que ambos conceptos no existen en Bolivia, pero para llegar a esto debería existir un convenio con las empresas extranjeras que quieran entregar un registro de las transacciones realizadas en el país.

9. ¿El establecimiento permanente podría ser una forma de controlar el recaudo?

Sí, porque si las empresas multinacionales decidieran colocar una sede o una agencia en territorio nacional evidentemente deberían cumplir con sus obligaciones como cualquier empresa boliviana, de esta manera se formalizaría sus actividades dentro del país y esa empresa cumpliría con sus obligaciones tributarias correspondientes.

12. ¿La administración tributaria tiene la potestad de obligar a las empresas prestadoras de servicios digitales a registrarse en el SIN?

No, porque estas empresas ya son residentes en el extranjero, entonces la Administración Tributaria boliviana no le puede exigir a las empresas el registro obligatorio. Pero Bolivia si puede y debería establecer reglas a dichas empresas para el pago de impuestos.

Del mismo modo, también incluyó una presunción de “establecimiento permanente” cuando el pago del servicio se realiza por medios electrónicos o los pagos se gestionan desde Uruguay.

Anexo 3-Nota dirigida al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

1-4028-R
Vic. Polít Tribut. Int 2530
La Paz, 04 de mayo de 2023

Señor
Lic. Marcelo Alejandro Montenegro Gómez-García
MINISTRO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS
Presente.-

2501 → Rocio Linares
Lopozau Portillo Moreno
D. Souto

REF.- SOLICITUD DE INFORMACIÓN

De mi mayor consideración:

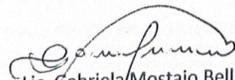
A tiempo de saludar a Usted con las consideraciones más distinguidas, tengo a bien molestar su atención, para manifestarle que me encuentro desarrollando una tesis para obtener el grado de Magister en Tributación (Universidad Mayor Real y Pontificia San Francisco Xavier de Chuquisaca) relacionada con la tributación de la economía digital, enfocada en el comercio electrónico de servicios digitales prestados desde el exterior.

Por lo que en esta oportunidad, solicito a usted muy respetuosamente, que por la unidad correspondiente, me brinde apoyo con información relacionada a los siguientes puntos:

- Información sobre Proyecto de Ley de Proyecto de Ley N°164/2020, que buscaba ampliar el alcance del IVA a los servicios digitales prestados desde el exterior. (Exposición de motivos y justificación y el texto completo)
- Información sobre estimaciones relacionadas con las ventas de servicios digitales provistos desde el exterior a consumidores residentes en Bolivia.
- Datos estimados sobre la recaudación del IVA digital (propuesto por el PL 164/2020) por el comercio electrónico de servicios digitales provistos desde el exterior.
- Si existieran otros datos importantes relacionados con el comercio electrónico de servicios digitales provistos desde el exterior.

La información solicitada realmente es trascendental para la elaboración de la tesis de investigación, que tiende a resaltar la importancia de la recaudación fiscal de la economía digital en beneficio del Estado Plurinacional de Bolivia, por lo que pido a su Autoridad, con todo respeto, tenga a bien proporcionar los datos que existiesen sobre el tema. Adicionalmente, si considera la pertinencia, por el departamento y persona que corresponda, otorgar la autorización para la realización de una entrevista con relación a los puntos citados anteriormente.

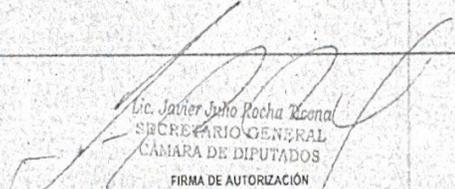
Agradeciendo de forma adelantada a su Autoridad, le reitero mis consideraciones más distinguidas. Para cualquier comunicación por favor al Celular: 70539668


Lic. Gabriela Mostajo Bellido
C.I. 1144446 CH.



Anexo 4: Respuesta del MEyFP a la solicitud de información con relación al tema de investigación



|   CÁMARA DE DIPUTADOS - SECRETARÍA GENERAL UNIDAD DE REVISIÓN PROYECTOS DE LEY - LEGISLATURA 2020 - 2021 | | | | | | | | | | |
|--|--|-------|-------|-------|-------------|-----------|----|-----|---|---|
| PROYECTO DE LEY: PL- 164/2020-2021 | Para su consideración, análisis e informe correspondiente A LA (S) COMISIÓN (ES) DE : | | | | | | | | | |
| PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA LA LEY N° 843 (TEXTO ORDENADO VIGENTE) (SERVICIOS DIGITALES)-La presente Ley tiene por objeto ampliar el alcance del impuesto al Valor Agregado, modificando la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente). | PLANIFICACIÓN POLÍTICA ECONÓMICA Y FINANZAS | | | | | | | | | |
| OBSERVACIONES: | PROYECTISTA: ORGANO EJECUTIVO | | | | | | | | | |
|  Lic. Javier Jhony Rocha Leonal SECRETARIO GENERAL CÁMARA DE DIPUTADOS FIRMA DE AUTORIZACIÓN | OBSERVACIONES: <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="text-align: center;"> CÁMARA DE DIPUTADO COMISIÓN DE PLANIFICACIÓN, POLÍTICA ECONÓMICA Y FINANZAS RECIBIDO </p> <p style="text-align: center;">27 ABR 2021</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="font-size: 8px;">HORA</td> <td style="font-size: 8px;">11:30</td> <td style="font-size: 8px;">FIRMA</td> </tr> <tr> <td style="font-size: 8px;">N° REGISTRO</td> <td style="font-size: 8px;">N° FOLIOS</td> <td style="font-size: 8px;">N°</td> </tr> <tr> <td style="font-size: 8px;">164</td> <td style="font-size: 8px;">1</td> <td style="font-size: 8px;">1</td> </tr> </table> </div> | HORA | 11:30 | FIRMA | N° REGISTRO | N° FOLIOS | N° | 164 | 1 | 1 |
| HORA | 11:30 | FIRMA | | | | | | | | |
| N° REGISTRO | N° FOLIOS | N° | | | | | | | | |
| 164 | 1 | 1 | | | | | | | | |



ESTADO PLURINACIONAL DE
BOLIVIA

MINISTERIO DE
LA PRESIDENCIA

La Paz, 21 de abril de 2021
MP-VCGG-DGGLP-N° 144/2021

| | | |
|---|------------------------|--|
| VICEPRESIDENCIA DEL ESTADO PLURINACIONAL | | |
| 22 ABR. 2021 | | |
| CORRESPONDENCIA | | |
| No. Reg. | Foja Anexo | |
| Hora: | | |

Señor
David Choquehuanca Céspedes
PRESIDENTE DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL
Presente.-

De mi consideración:

En aplicación del Numeral 3, Parágrafo I del Artículo 162 de la Constitución Política del Estado, remito a usted el Proyecto de Ley que **"Amplia el alcance del Impuesto al Valor Agregado, modificando la Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986, de Reforma Tributaria"**; por lo que solicito respetuosamente que en cumplimiento del Numeral 3, Parágrafo I del Artículo 158 del mismo texto constitucional, los Asambleístas Nacionales procedan conforme al trámite pertinente.

Se hace propicia la ocasión, para reiterar a usted, las consideraciones más distinguidas.

Luis Alberto Arce Catacora
**PRESIDENTE CONSTITUCIONAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA**

FBI/MP/Imcc
Asq. lo CRAGO

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"

Casa Grande del Pueblo, calle Ayacucho - esq. Potosí, Telf: (591-2) 2153845 Fax: 2153931
La Paz - Bolivia



ESTADO PLURINACIONAL DE
BOLIVIA

MINISTERIO DE
LA PRESIDENCIA

CÁMARA DE DIPUTADOS
A LA COMISIÓN DE
PLANIFICACIÓN, POLÍTICA
ECONÓMICA Y FINANZAS
SECRETARÍA GENERAL

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA LA LEY N° 843 (TEXTO ORDENADO VIGENTE) (SERVICIOS DIGITALES)

I. ANTECEDENTES.

La Ley N° 843 (Texto Ordenado Vigente), establece que el Impuesto al Valor Agregado - IVA se aplica a toda venta de bienes muebles, contratos de obra, prestación de servicios y toda otra prestación cualquiera fuese su naturaleza, así como las importaciones definitivas, con una alícuota del trece por ciento (13%) incorporado en el precio neto de la venta, cuyo crédito fiscal sólo se aplica cuando la compra realizada se encuentra vinculada a la actividad gravada. Al ser de naturaleza indirecta, la carga tributaria de dicho impuesto es trasladada al comprador dentro del precio de venta.

En los últimos años gran parte del comercio viene llevándose a cabo mediante internet y aplicaciones digitales en línea, servicios que son prestados por personas jurídicas que no se encuentran físicamente en el país; así por ejemplo, de acuerdo con la información proporcionada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero - ASFI, entre el año 2016 al 2020, los importes por compra de servicios digitales como Netflix, Youtube y Google, entre otros, se incrementaron en un cincuenta y seis por ciento (56%), existiendo un vacío en la normativa interna vigente respecto a la posibilidad de gravar la prestación de dicho servicio.

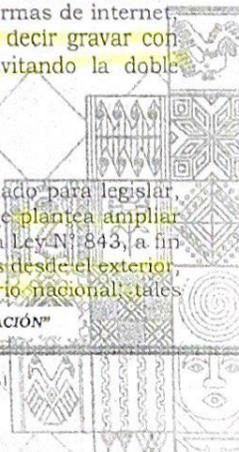
A tal efecto, y considerando la experiencia de los países de la región tales como Chile y Uruguay, corresponde regular la prestación de servicios digitales provistos desde el exterior que son realizados mediante plataformas de internet para lo cual se propone la aplicación del IVA en destino, es decir gravar con este impuesto la importación de este tipo de servicios, evitando la doble tributación.

II. PROYECTO DE LEY

Considerando la potestad tributaria del nivel Central del Estado para legislar, reglamentar y ejecutar impuestos de su dominio tributario, se plantea ampliar el alcance del IVA, modificando el inciso b) del Artículo 1 de la Ley N° 843, a fin de que este impuesto también alcance a los servicios provistos desde el exterior, que sean consumidos, utilizados o explotados en el territorio nacional; tales

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"

Casa Grande del Pueblo, calle Ayacucho - esq. Potosí. Telf. (591-2) 2153845 Fax: 2153931
La Paz - Bolivia





como: i) intermediación en la compra venta de bienes o servicios de cualquier naturaleza; ii) suministro, descarga, streaming o transferencia por cualquier otro tipo de tecnología, de videos, música, juegos, textos, revistas, libros y otros análogos; iii) suministro de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; iv) difusión de publicidad por cualquier soporte o medio digital; y, v) cualquier otro servicio digital no contemplado en los numerales anteriores.

A este fin, se precisa que el servicio digital es consumido, utilizado, prestado o explotado en Bolivia cuando la transferencia, descarga o recepción mediante internet u otra tecnología se realice a un dispositivo del usuario con una dirección IP (protocolo de internet), tarjeta de módulo de identificación del suscriptor (SIM) del teléfono móvil u otro mecanismo de geolocalización que esté situado en el territorio nacional. Asimismo, si el pago se efectúa mediante cualquier instrumento proporcionado a través de una entidad financiera regulada por ASFI, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que el servicio provisto desde el exterior ha sido consumido, utilizado o explotado en el país por un usuario domiciliado en territorio nacional.

Asimismo, se incorpora el inciso g) en el Artículo 3 de la Ley N° 843, con el objeto de que los proveedores o intermediarios del exterior de servicios sean considerados como sujetos pasivos del IVA. De la misma forma, en el inciso b) del Artículo 4 de la citada Ley, se precisa que en el caso de los servicios provistos desde el exterior, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de su consumo, utilización o explotación en territorio nacional, o el abono del precio (lo que ocurra primero), no existiendo la obligación de emitir factura.

La base imponible, estará constituida por el precio abonado al proveedor del exterior, quien deberá incorporar este impuesto dentro del precio total del servicio, sobre el cual deberá aplicar la alícuota general única del trece por ciento (13%); para tal efecto se incorpora un sexto párrafo en el Artículo 5 de la Ley N° 843.

En el Artículo 8 de la misma Ley se incorpora un inciso c), a fin de precisar que las personas jurídicas alcanzadas por el IVA podrán restar del impuesto determinado, el importe que resulte de aplicar la citada alícuota a los servicios provistos desde el exterior. En este caso, los sujetos pasivos no tendrán derecho al cómputo del crédito fiscal, considerando que éstos no son residentes y por lo tanto no se encuentran físicamente en el país.

En cuanto al periodo fiscal de liquidación, se modifica el Artículo 10 de la citada Ley, y se establece un tratamiento diferenciado para los sujetos pasivos

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"





ESTADO PLURINACIONAL DE
BOLIVIA

MINISTERIO DE
LA PRESIDENCIA

que presten servicios digitales desde el exterior, mismos que deberán empadronarse en el Servicio de Impuestos Nacionales – SIN y liquidar el impuesto por periodos bimestrales. Asimismo, el pago del tributo será en dólares estadounidenses mediante depósito o transferencia electrónica.

En caso de que los sujetos pasivos no cumplan con su empadronamiento, se prevé que las entidades financieras autorizadas por ASFI retengan el impuesto a los usuarios que utilicen los instrumentos de pago para la adquisición del servicio digital. Asimismo, dichas entidades, también proporcionarán información no personalizada a la Administración Tributaria sobre los pagos a proveedores del exterior.

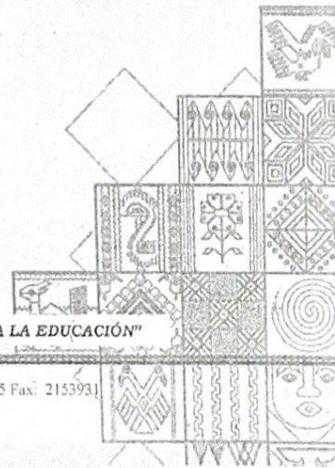
Finalmente, se dispone que la presente Ley, entrará en vigencia a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de su reglamento.

III. CONSIDERACIONES FINALES

La propuesta de norma plantea ampliar el alcance del IVA, modificando la Ley N° 843, a tal efecto se precisa el tratamiento tributario para los sujetos pasivos que presten servicios desde el exterior a través de plataformas digitales, lo que permitirá ampliar la base del IVA dentro del sistema tributario boliviano, haciéndolo más equitativo en su aplicación.

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"

Casa Grande del Pueblo, calle Ayacucho - esq. Potosí, Telf: (591-2) 2153845 Fax: 2153931
La Paz - Bolivia





ESTADO PLURINACIONAL DE
BOLIVIA

MINISTERIO DE
LA PRESIDENCIA

PROYECTO DE LEY

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA PLURINACIONAL,

DECRETA:

PL - 164 - 20

ARTÍCULO 1.- (OBJETO). La presente Ley tiene por objeto ampliar el alcance del Impuesto al Valor Agregado, modificando la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente).

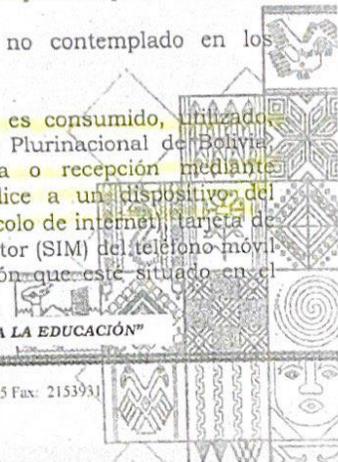
ARTÍCULO 2.- (MODIFICACIONES). I. Se modifica el inciso b) del Artículo 1 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), con el siguiente texto:

- "b) 1. Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizada, consumida, utilizada o explotada en el territorio del Estado Plurinacional de Bolivia;
2. El impuesto también alcanza a los siguientes servicios digitales provistos desde el exterior:
 - i. Intermediación en compra y venta de bienes o servicios de cualquier naturaleza;
 - ii. Suministro, descarga, streaming o transferencia por cualquier otro tipo de tecnología, de videos, música, juegos, textos, revistas, libros y otros análogos;
 - iii. Suministro de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática;
 - iv. Difusión de publicidad por cualquier soporte o medio digital;
 - v. Cualquier otro servicio digital no contemplado en los numerales anteriores.

Se entiende que el servicio digital es consumido, utilizado, prestado o explotado en el Estado Plurinacional de Bolivia, cuando la transferencia, descarga o recepción mediante internet u otra tecnología se realice a un dispositivo del usuario con una dirección IP (protocolo de internet), tarjeta de módulo de identificación del suscriptor (SIM) del teléfono móvil u otro mecanismo de geolocalización que esté situado en el territorio nacional.

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"

Casa Grande del Pueblo, calle Ayacucho - esq. Potosí. Telf: (591-2) 2153845 Fax: 2153931
La Paz - Bolivia





Se presume, sin admitir prueba en contrario, que el servicio digital es consumido, utilizado, prestado o explotado por un usuario domiciliado en territorio nacional, cuando el pago se efectúe mediante cualquier instrumento de pago proporcionado a través de una entidad financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero - ASFI."

II. Se modifica el Artículo 3 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), incorporando el inciso g) con el siguiente texto:

"g) Provean o intermedien, desde el exterior, servicios de cualquier naturaleza para su consumo, utilización o explotación en el territorio nacional".

III. Se modifica el Artículo 4 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), incorporando el cuarto párrafo al inciso b) con el siguiente texto:

"En los servicios provistos desde el exterior, en el momento de su consumo, utilización o explotación en territorio nacional, o el abono del precio, lo que ocurra primero. En este caso no se emitirá factura."

IV. Se modifica el Artículo 5 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), incorporando un sexto párrafo con el siguiente texto:

"En los servicios provistos desde el exterior, la base imponible estará constituida por el precio abonado al proveedor, quien deberá incorporar este impuesto dentro del precio total del servicio, sobre el cual se aplicará la alícuota general única prevista en el Artículo 15 de la presente Ley."

V. Se modifica el Artículo 8 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), incorporando el inciso c) con el siguiente texto:

"c) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el Artículo 15 de la presente Ley a los servicios provistos por los sujetos pasivos de este impuesto situados en el exterior:

Los sujetos pasivos previstos en el inciso g) del Artículo 3 de la presente Ley, no tendrán derecho al cómputo del crédito fiscal."

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"





ESTADO PLURINACIONAL DE
BOLIVIA

MINISTERIO DE
LA PRESIDENCIA

VI. Se modifica el Artículo 10 de la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), incorporando los párrafos segundo, tercero y cuarto, con el siguiente texto:

"Los sujetos pasivos del impuesto que presten servicios digitales desde el exterior se empadronarán en el Servicio de Impuestos Nacionales y liquidarán el impuesto por periodos bimestrales, en las condiciones que establezca la Administración Tributaria. El impuesto será pagado en dólares estadounidenses mediante depósito o transferencia electrónica a una cuenta habilitada por el Servicio de Impuestos Nacionales.

Las entidades financieras autorizadas por la ASFI, retendrán el impuesto a los usuarios que utilicen los instrumentos de pago proporcionados por ellas, para el pago de servicios digitales provistos desde el exterior cuando los sujetos pasivos no se encuentren empadronados en el Servicio de Impuestos Nacionales, en las condiciones que se establezcan mediante Decreto Supremo reglamentario.

Las entidades financieras autorizadas por la ASFI, proporcionarán información no personalizada a la Administración Tributaria sobre los pagos a proveedores de servicios digitales del exterior, en los medios y plazos que reglamentariamente establezca el Servicio de Impuestos Nacionales."

DISPOSICIONES FINALES

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA.- Las modificaciones efectuadas por la presente Ley a la Ley N° 843 (Texto Ordenado vigente), entrarán en vigencia a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de su reglamento en la Gaceta Oficial de Bolivia.

Remítase al Órgano Ejecutivo, para fines constitucionales.

Es dada en la Sala de Sesiones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, a los...

"2021 AÑO POR LA RECUPERACIÓN DEL DERECHO A LA EDUCACIÓN"

Casa Grande del Pueblo, calle Ayacucho - esq. Potosí, Telf. (591-2) 2153845 Fax: 2153931
La Paz - Bolivia

