

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

3

MAYO
2022



CIAT

Finanzas subnacionales y economía digital:

*La tributación indirecta sobre las
actividades digitales en los gobiernos
subnacionales*

Juan Pablo Jiménez
y Andrea Podestá



Finanzas subnacionales y economía digital:

*La tributación indirecta sobre las actividades digitales
en los gobiernos subnacionales*

**Juan Pablo Jiménez
y Andrea Podestá**

Serie: *Documentos de Trabajo*
ISSN 2219-780X

Finanzas subnacionales y economía digital

La tributación indirecta sobre las actividades digitales en los gobiernos subnacionales

DT-03-2022

© 2022 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Diagramación: Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT, autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

C **ontenido**

1	Introducción _____	7
2	Panorama de la economía digital en América Latina _____	11
3	Desafíos de la tributación indirecta sobre la economía digital _____	16
4	Asignación intergubernamental de la imposición indirecta y los retos de la tributación digital _____	19
	4.a. La asignación subnacional de la tributación indirecta en América Latina _____	21
	4.b. La asignación entre niveles de gobierno de los gravámenes digitales _____	25
5	Iniciativas implementadas por los gobiernos subnacionales para hacer frente a los retos de la economía digital _____	30
6	Conclusiones y recomendaciones de política _____	46
	Referencias Bibliográficas _____	49

1

Introducción

La reciente crisis generada por la pandemia de COVID-19 ha tenido un efecto doble sobre la economía digital y su posible tributación. Por un lado, la pandemia ha implicado, a través de un importante cambio en el patrón de consumo, una significativa expansión de algunos segmentos de este sector. Por otro lado, el impacto de la pandemia sobre las cuentas fiscales y la necesidad de obtener ingresos adicionales hace urgente gravar adecuadamente estas actividades, tanto a nivel de gobiernos centrales como a nivel de gobiernos subnacionales cuando ello se corresponda con la organización del país y su asignación tributaria entre niveles de gobierno.

Una de las consecuencias de la pandemia y sus medidas de confinamiento asociadas ha sido el crecimiento del consumo vía plataformas digitales, que en algunos países aún no está gravado o, al menos, no en la medida deseable. Esto no solo tiene un importante costo en términos de recaudación, sino que además está creando una fuerte competencia desleal con los sectores tradicionales, en especial en contra de las pequeñas empresas.

En vista del crecimiento acelerado de la economía digital y las operaciones transfronterizas resulta crucial que los países adapten sus legislaciones tributarias, tanto nacionales como provinciales, estatales o locales, para gravar los servicios y bienes intangibles adquiridos en el exterior por empresas y consumidores residentes. Esto es especialmente relevante en los países federales o más descentralizados, donde los gobiernos intermedios o locales tienen sus propios impuestos indirectos.

Lo anterior resulta clave tanto para la obtención de ingresos fiscales como para “nivelar la cancha” con los proveedores locales para que operen en igualdad de condiciones de competencia. De no hacerlo, las pérdidas de ingresos tributarios serán cada vez más importantes, no solo por la expansión de este sector sino porque las empresas de sectores tradicionales buscarán la forma de migrar hacia el sector digital y operar desde el exterior, con el consecuente daño al empleo, al crecimiento económico y el desarrollo de la economía digital local.

Ante este panorama, algunos gobiernos centrales y subnacionales de los países de América Latina han ido incorporando a los servicios digitales dentro de la base imponible del IVA o de algunos impuestos indirectos a nivel subnacional, aunque los avances son muy dispares.

En el mundo se están discutiendo opciones para la tributación de los servicios digitales a nivel de gobiernos subnacionales. Las diferentes iniciativas que se evalúan van desde realizar ligeras modificaciones a los regímenes fiscales existentes hasta enfoques novedosos que pueden gravar de manera más apropiada los servicios digitales, específicamente aquellos servicios que extraen y monetizan los datos de los usuarios (Appleby, 2021). Estas opciones, a nivel subnacional, enfrentan desafíos constitucionales e institucionales diferentes entre países.

Los regímenes fiscales existentes no gravan adecuadamente los servicios digitales, sobre todo aquellos basados en la extracción de datos y la publicidad digital, que son particularmente problemáticos ya que los sistemas tributarios no tienen en cuenta adecuadamente el enorme valor derivado de los datos de los usuarios. La economía digital transfronteriza hace que la fiscalidad adecuada sea aún más difícil porque a menudo no hay una respuesta clara sobre qué jurisdicción puede imponer impuestos y en qué medida.

A nivel internacional y de los gobiernos centrales, las jurisdicciones fiscales han reconocido estas debilidades y han comenzado un camino hacia la tributación de los servicios digitales, a través de la imposición indirecta (Jiménez y Podestá, 2021). Los gobiernos subnacionales están enfrentando problemas similares y están buscando soluciones.

Las justificaciones para la introducción de un nuevo régimen fiscal se sustentan en que los regímenes existentes no captan de manera adecuada los beneficios de los nuevos modelos de negocio, en particular, los que se basan en datos valiosos extraídos de los usuarios de la jurisdicción tributaria. A diferencia de una transacción tradicional de dos partes en la que un vendedor presta un servicio a un consumidor y éste paga al vendedor un precio de mercado, el modelo prevaleciente de negocio de servicios digitales refleja al menos una transacción tripartita. Un proveedor de servicios digitales proporciona un servicio a un usuario final, pero en lugar de cobrar a ese usuario final un precio de mercado por el servicio, el proveedor de servicios digitales cobra un precio muy bajo o no cobra, y extrae los datos personales del usuario final, los que utiliza para vender publicidad dirigida que el proveedor incorpora en sus servicios a los usuarios finales. En este modelo de negocio, los proveedores de servicios digitales están monetizando los datos de los usuarios y las jurisdicciones están luchando para gravar adecuadamente el valor que se destina al proveedor de servicios digitales (Appleby, 2021).

Es probable que un impuesto subnacional sobre los servicios digitales se enfrente a desafíos constitucionales y federales o institucionales en los países de la región. Algunas jurisdicciones ya

gravan con impuestos sobre las ventas y el uso de los servicios digitales. Por lo tanto, un nuevo régimen fiscal de servicios digitales podría imponer tributos en los diferentes niveles de gobierno sobre los mismos ingresos, lo que puede reflejar una política fiscal deficiente.

Debe considerarse que en el caso de los países más descentralizados de América Latina, gran parte de la tributación por impuestos indirectos depende de los gobiernos subnacionales, como en el caso del ICMS en Brasil y el impuesto a los ingresos brutos en Argentina. También algunos gobiernos locales tienen imposición indirecta, como por ejemplo, el impuesto de industria y comercio (ICA) en Colombia o el Impuesto Mensual sobre Ingresos (IMI) en Nicaragua, si bien en este último caso aún no se aplica el IVA a nivel nacional sobre los servicios digitales.

Algunos gobiernos subnacionales de estos países ya están aplicando tributos indirectos sobre la actividad digital, como varias provincias argentinas (Buenos Aires, Capital Federal, Córdoba, Chubut, Mendoza, Neuquén, Salta, San Juan, Tucumán, etc.), estados de Brasil (como Sao Paulo, Paraíba, Goiás, Piauí y Rondonia) y los gobiernos locales de Colombia. Sin embargo, esta implementación no ha sido uniforme ni homogénea, y en algunos casos ha originado conflictos intergubernamentales como por ejemplo entre municipios y estados de Brasil respecto del cobro del impuesto de servicios municipales (ISS) y el ICMS en el caso de descargas de software o conflictos legales como los reclamos ante la justicia por la posible inconstitucionalidad de aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos en Argentina, ya que se tratarían de importaciones de servicios, lo que se argumenta que podría implicar un posible exceso de las competencias de las provincias.

Es por eso que, en este artículo, se propone analizar los desafíos de la tributación indirecta sobre la actividad digital en aquellos países en que la tributación indirecta es potestad de más de un nivel de gobierno, como en el caso de Argentina, Brasil y Colombia.

Para ello se revisará la asignación de potestades de la tributación indirecta entre niveles de gobierno en estos países. Se examinará especialmente la asignación entre niveles de gobierno y los mecanismos utilizados para la tributación indirecta a nivel subnacional, diferenciando entre gobiernos intermedios y locales. Se analizarán las áreas de superposición de potestades tributarias entre niveles de gobierno y los posibles conflictos intergubernamentales.

De esta forma, el presente artículo profundiza el análisis de los desafíos de la tributación sobre la economía digital llevado adelante en Jiménez y Podestá (2021) y realizará una revisión sobre la imposición indirecta de servicios digitales a nivel de gobiernos subnacionales.

El objetivo de este artículo es realizar un análisis de los desafíos de la tributación sobre la economía digital y colaborar en el desarrollo de mecanismos que permitan coordinar y recaudar los impuestos indirectos subnacionales generados por transacciones con empresas no residentes que operan en la economía digital.

Para ello, el documento se ordenará de la siguiente manera. Primero se describirá el panorama de la economía digital en América Latina. Luego se analizarán los desafíos de la tributación indirecta sobre la economía digital y a continuación se considerará la asignación de la tributación indirecta entre diferentes niveles de gobierno y los retos de la tributación digital a nivel subnacional de gobierno. En la siguiente sección se revisarán las iniciativas implementadas por los gobiernos subnacionales de la región para hacer frente a los retos de la economía digital. Por último, se presentará una sección de conclusiones y recomendaciones de política.

2

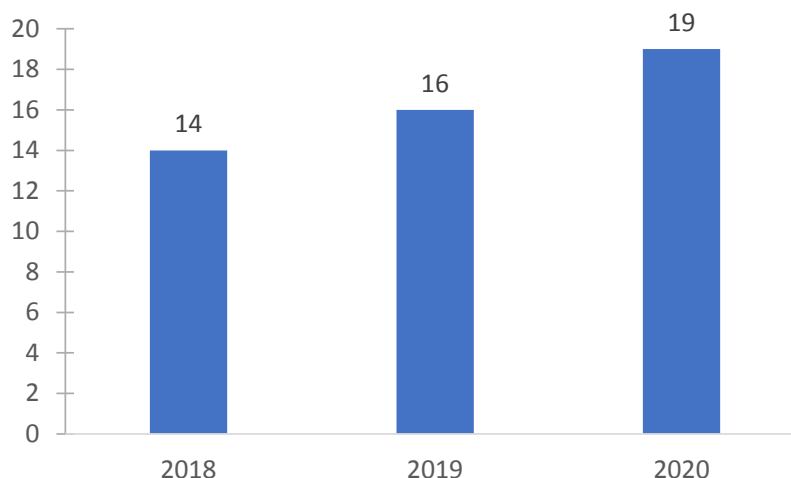
Panorama de la economía digital en América Latina

La pandemia de COVID-19 ha tenido un inmenso impacto en el tráfico de internet a nivel global, pues la mayoría de las actividades se realizan cada vez más en línea según consta en el último informe sobre la economía digital de la UNCTAD (2021a). Este documento pronostica que el tráfico global con el Protocolo de Internet (IP) en 2022 —nacional e internacional— superará todo el tráfico de Internet registrado hasta 2016. Además, el ancho de banda global de Internet se incrementó en un 35% en 2020, que es el mayor crecimiento en un año desde 2013 y se estima que cerca del 80% de todo el tráfico de Internet está relacionado con los videos, las redes sociales y los juegos. Se prevé también que el tráfico global de datos mensual experimente un importante aumento: desde 230 exabytes en 2020 a 780 exabytes en 2026.

En particular, las restricciones de circulación introducidas en varios países para luchar contra la pandemia han provocado un aumento del comercio electrónico, cuya participación relativa sobre las ventas minoristas pasó del 16% en 2019 al 19% en 2020, según estimaciones de la UNCTAD (2021b) para un grupo de siete países, que representaron el 65% del comercio electrónico global B2C (empresa a consumidor) en 2019 (gráfico 1).

Gráfico 1. Ventas minoristas en línea en países seleccionados. 2018- 2020

En porcentajes del total de ventas minoristas



Nota: Incluye los siguientes países Australia, Canadá, China, República de Corea, Singapur, Reino Unido y EE. UU.

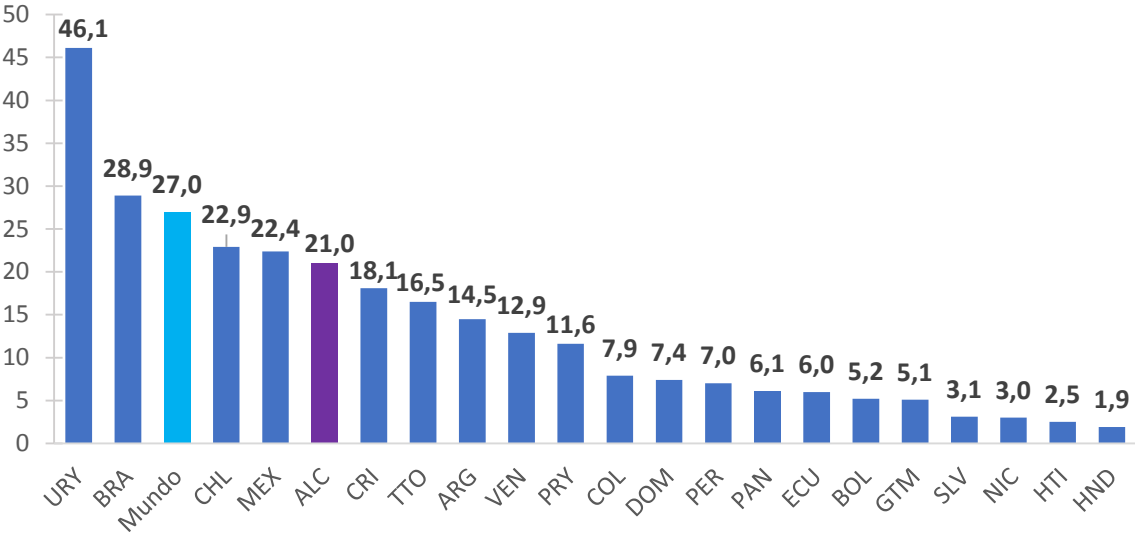
Fuente: UNCTAD (2021b).

Los países de América Latina están más rezagados con respecto a su preparación para las ventas en línea en comparación a los de otras regiones. Según el índice de comercio electrónico B2C de la UNCTAD¹, América Latina y el Caribe tiene el segundo puntaje regional más bajo a nivel mundial, superando únicamente a los países de África, con un promedio regional de 49 puntos en 2020 que se ubica por debajo del promedio global (55). En América Latina y el Caribe, la confiabilidad postal es la mayor debilidad de la infraestructura del comercio electrónico (con un puntaje de solo 29). Otra limitación en los países de la región es la escasa bancarización: la proporción de personas que tiene una cuenta en una institución financiera o en un proveedor de servicios de dinero móvil apenas llega al 53% (en comparación al 60% a nivel mundial y al 93% de las economías desarrolladas). En el caso del acceso a Internet, casi dos tercios de la población de la región utiliza Internet, proporción superior al promedio mundial. En cuanto al acceso a servidores de Internet seguros, la región está peor posicionada que el promedio global y muy por detrás de las economías desarrolladas.

¹ Este índice clasifica a los países de acuerdo con su preparación para las compras online, los que reciben una puntuación en función del acceso a servidores de Internet seguros, la fiabilidad de los servicios postales y la infraestructura, y la proporción de su población que utiliza Internet y tiene una cuenta en una institución financiera o en un proveedor de servicios de dinero móvil.

No obstante, en comparación con el índice de 2019, América Latina y el Caribe es la única región que muestra una mejora en su valor regional. De acuerdo con la UNCTAD (2021c), en 2019, aproximadamente 1.500 millones de personas, o el 27% de la población mundial de 15 años o más, compraron en línea, lo que representó un aumento del 7% con respecto a 2018. En América Latina y el Caribe se estima que, en promedio, el 21 por ciento de su población realizó compras en línea en 2019, mientras que en Canadá, Estados Unidos y 10 naciones europeas, esta proporción supera el 70%. Solo dos países de la región se ubican por encima del promedio mundial: Uruguay y Brasil, aunque están muy lejos de los países desarrollados. En el otro extremo de la región se hallan El Salvador, Nicaragua, Haití y Honduras, donde los porcentajes de la población adulta que realiza compras en línea son inferiores al 3% (gráfico 2). Además, los cinco principales mercados de América Latina y el Caribe (Brasil, México, Argentina, Chile y Colombia) aumentaron un 13,4% las ventas de comercio electrónico B2C en comparación al año anterior, las que equivalen al 1,7% del PIB, bastante más bajas que el 5% a nivel global.

Gráfico 2: Compras en línea en América Latina, el Caribe y el mundo
En porcentajes de la población



Fuente: UNCTAD (2021c).

Sin embargo, el comercio electrónico es solo un segmento de las transacciones que se realizan de manera digital. La medición de la economía digital y de la creación y captura de valor que van asociadas con ella está llena de dificultades, ya que no existe una definición generalmente aceptada de qué es la economía digital ni se dispone de estadísticas confiables, especialmente en los países en

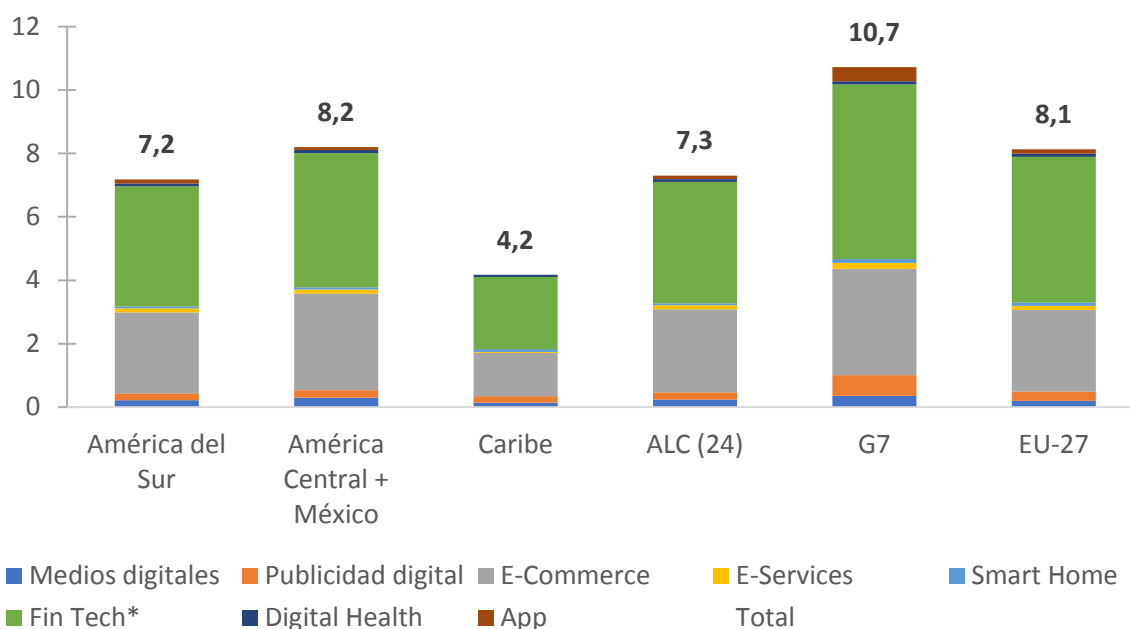
desarrollo. Dependiendo de la definición que se adopte, las estimaciones del volumen de la economía digital oscilan entre el 4,5% y el 15,5% del PIB mundial (UNCTAD, 2019).

Una forma de estimar la economía digital es a través de los ingresos por ventas de los siguientes sectores²: mercado de comercio electrónico de bienes físicos (eCommerce); mercado de servicios electrónicos (eServices); publicidad digital; medios digitales (contenido de video digital, música digital, juegos digitales, e-books, prensa, etc.); Smart Home; FinTech (Tecnología Financiera, aunque únicamente se incluye el segmento de pagos digitales en las estimaciones); Salud digital (dispositivos y aplicaciones de fitness, nutrición y salud, telemedicina, etc.) y aplicaciones (aquellas pueden descargarse de las principales tiendas de aplicaciones, como App Store y Google Play). De acuerdo con la información disponible a diciembre de 2021, se estima que los ingresos de la economía digital en la región de América Latina y el Caribe crecerían cerca del 30% anual en 2021, llegando a USD 372 mil millones, equivalentes a 7,3% del PIB regional. Este indicador es menor en comparación al 10,7% del PIB en el grupo de las siete economías más avanzadas (Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido) y al 8,1% del PIB de la Unión Europea (gráfico 3). La región de América Latina y el Caribe representa aproximadamente el 3% de los ingresos mundiales de la economía digital en 2021.

2 Para mayor detalle sobre los segmentos incluidos en cada sector, véase <https://www.statista.com/outlook/digital-markets>

Gráfico 3. América Latina, el Caribe, países del G7 y de la Unión Europea. Ingresos de la economía digital por subregiones y segmentos. 2021

En porcentajes del PIB



Nota: */ Considera solo pagos digitales.

Se incluyen los siguientes países. América del Sur: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guyana, Paraguay, Perú, Surinam y Uruguay. América Central: Belice, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá. Caribe: Cuba, República Dominicana, Haití, Jamaica y Puerto Rico.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Statista- <https://www.statista.com/outlook/digital-markets> (consultado el 17 de diciembre de 2021) y FMI y CEPAL para los datos de PIB.

El tamaño de la economía digital, en proporción al PIB, es mayor en América Central, Sudamérica y México que en los países del Caribe, aunque en todas las subregiones, se destaca el sector de las FinTech (que incluye los pagos digitales) como la principal fuente de ingresos por servicios digitales. En el promedio regional representa el 52% del total, luego le siguen eCommerce (35%) y medios digitales y publicidad en línea (con el 3% cada uno).

La rápida expansión de la economía digital genera importantes desafíos para la política tributaria en general y para la imposición indirecta en particular, tanto a nivel de gobiernos centrales como subnacionales, tal como se analiza en la siguiente sección.

3

Desafíos de la tributación indirecta sobre la economía digital

En general, los países suelen utilizar dos tipos diferenciados de impuestos a las ventas o consumos: a) de única etapa, no acumulativos, como el impuesto general a las ventas al consumidor final utilizado en los Estados Unidos y como suelen ser los impuestos selectivos sobre determinados bienes o servicios, y b) de etapas múltiples, no acumulativos, como el impuesto sobre el valor agregado (IVA) utilizado en todos los países de América Latina.

El IVA es un impuesto cuyo objetivo es gravar el consumo final de los hogares, mediante el método plurifásico no acumulativo, esto es, se aplica en cada etapa de la cadena productiva, pero en cada una de ellas se grava el valor agregado, o sea la diferencia entre compras y ventas (CEPAL 2019 y Jorrat, 2020).

Los impuestos acumulativos, o “en cascada”, que gravan cada una de las etapas de producción, distribución y comercialización son menos frecuentes, pero existen en la región a nivel subnacional. Estos tributos logran generar una significativa recaudación con una baja alícuota en razón de gravar reiteradamente la misma base imponible; tal es el caso del impuesto sobre los ingresos brutos que aplican las provincias argentinas y que constituye su principal fuente de recursos propios.

Asimismo, los impuestos específicos o selectivos pueden ser una buena fuente de ingresos para estos niveles de gobierno gracias a la relativa facilidad de administrarlos y a la posibilidad de diferenciación por alícuotas entre regiones, aunque el aspecto que debe destacarse está relacionado con el principio jurisdiccional aplicado.

En la medida en que tanto los impuestos generales a las ventas o consumos como los impuestos específicos se cobran en el lugar en donde residen los consumidores (principio de destino) y no en el lugar donde se producen los bienes o se prestan los servicios (principio de origen), estos tributos no generan efectos distorsivos sobre las decisiones económicas de los contribuyentes.

Frente a las operaciones transfronterizas, existen dos posibilidades o principios para la aplicación del IVA u otros impuestos indirectos. En primer lugar, el “principio de origen”, según el cual el IVA debe gravar los bienes y servicios producidos domésticamente, con lo que se gravarían las exportaciones,

mientras que las importaciones estarían exentas. En segundo lugar, está el “principio de destino”, que sugiere gravar con IVA los bienes y servicios consumidos domésticamente, con lo que en este caso se gravarían las importaciones, en tanto que las exportaciones quedarían exentas.

Mientras que en el caso del IVA sobre los bienes se suele aplicar el principio de destino, no ha ocurrido lo mismo con el IVA a los servicios, pudiendo dar origen a situaciones de doble o nula tributación.

Si bien la aplicación armonizada de un IVA en origen permitiría cumplir el objetivo del impuesto de gravar el consumo, existe consenso entre los especialistas respecto de la superioridad del principio de destino, pues este principio da al impuesto su principal característica de neutralidad en la cadena de valor y en el comercio internacional. Así lo reconoce la OCDE³, al señalar que “para efectos del impuesto al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben ser gravados de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo”.

Ahora bien, para aplicar el principio de destino a las operaciones transfronterizas de servicios e intangibles, deben existir mecanismos para determinar en qué país o jurisdicción se espera que tenga lugar el consumo. Los sistemas de IVA requieren reglas para implementar el principio de destino no solo para los suministros de empresa a consumidor (B2C), que involucran el consumo final, sino también para los suministros de empresa a empresa (B2B), aunque dichos suministros no involucren el consumo final. En este segundo caso, las reglas que se apliquen deben facilitar el objetivo del IVA, que es gravar el consumo final a la tasa del país en donde éste se lleva a cabo. Es así como, para el caso de las operaciones B2B, la OCDE establece que es la jurisdicción en la que se encuentra el cliente la que tiene el derecho de gravar con IVA los servicios o intangibles objetos de comercio internacional⁴.

También considera el caso de empresas que tienen sucursales o establecimientos en varios países, en donde la compra de servicios o intangibles se realiza de forma centralizada, para luego distribuir su uso entre las distintas sucursales. En ese caso, la OCDE indica que cuando el cliente tiene establecimientos en más de una jurisdicción, el derecho a gravar con IVA recae en la jurisdicción o las jurisdicciones en que se encuentran los establecimientos que utilizan el servicio o intangible⁵.

3 Directriz 3.1 sobre “determinación del lugar de tributación para el suministro transfronterizo de servicios e intangibles” en OCDE (2014), Directrices Internacionales sobre IVA/IBS.

4 Directriz 3.2 OCDE (2014).

5 Directriz 3.4.

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

En este contexto, la OCDE recomienda dos reglas generales para determinar el lugar de aplicación del IVA para los suministros de servicios e intangibles entre empresas y consumidores: i) para suministros que se realizan físicamente en un lugar fácilmente identificable y que normalmente se consumen al mismo tiempo y en el lugar donde se realizan físicamente en presencia de la persona que realiza el suministro y la persona que lo consume (por ejemplo, servicios de hospedaje, cines o restaurantes), la OCDE⁶ recomienda que el IVA se aplique en el lugar donde se ejecuta el servicio; ii) para los demás suministros de servicios e intangibles (por ejemplo, compra de aplicaciones, software o suscripción a una plataforma), la OCDE recomienda aplicar el IVA en la jurisdicción en que el cliente tenga su residencia habitual⁷. Estas recomendaciones permiten asignar los derechos tributarios sobre los suministros de servicios e intangibles B2C a la jurisdicción donde se puede suponer que el consumidor final está realmente ubicado cuando consume el suministro.

6 Directriz 3.5

7 Directriz 3.6

4

Asignación intergubernamental de la imposición indirecta y los retos de la tributación digital

Existe una vasta literatura que discute los criterios que deben guiar la asignación de formas específicas de ingresos a los gobiernos subnacionales (Ter Minassian, 2020).

Las características deseables de tales impuestos incluyen baja movilidad de la base imponible, minimizar distorsiones y riesgos de efectos de contagio adversos en otras jurisdicciones (por ejemplo, impuestos a la exportación o competencia fiscal predatorio), una distribución relativamente uniforme de la base imponible en todo el territorio nacional, un potencial significativo de recaudación de ingresos, una baja sensibilidad a fluctuaciones cíclicas y otros choques exógenos, relativa facilidad de administración, bajos costos de cumplimiento y relativa aceptabilidad política.

Ningún tipo de impuesto cumple con todos estos criterios, por lo tanto, la elección, el diseño y la reforma de las fuentes de ingresos propios subnacionales deben equilibrar los beneficios y los costos de cada manejo de ingresos potenciales, teniendo en cuenta las circunstancias institucionales, económicas y sociopolíticas relevantes de cada país.

En el caso particular del IVA, y de acuerdo con lo analizado en la sección anterior, resulta evidente que si para un mismo bien se aplica el principio del destino, pero con distintos niveles de tasas entre las jurisdicciones de un mismo país, se estará creando un incentivo a efectuar compras fuera de la propia jurisdicción y, por lo tanto, se generarán efectos distorsivos en la asignación de los recursos, que resultarán muy difíciles de evitar a menos que se logre armonizar los niveles de imposición entre las distintas jurisdicciones.

Las diversas alternativas técnicas utilizadas para solucionar el problema de la doble imposición a nivel local van desde establecer cajas compensadoras entre las jurisdicciones hasta diferir el pago del gravamen en el momento de la venta o conformar un sistema integrado donde participe tanto el gobierno central como los gobiernos locales para evitar la duplicación del gravamen. La experiencia de la Unión Europea, no obstante, señala que estas alternativas no están libres de complejidades y cuestionamientos técnicos.

Un impuesto sobre el valor añadido (IVA) regional basado en facturas tendría, en principio, las ventajas de un potencial de ingresos relativamente alto y, en comparación con un impuesto acumulativo, se evitaría el llamado efecto cascada y las distorsiones en los precios relativos. También es más favorable a la competitividad porque puede gravarse a las importaciones y acreditarse contra las exportaciones. En comparación con los impuestos acumulativos, su utilización es más efectiva porque se aplica a todas las etapas de la producción con el conocido mecanismo de autocontrol de acreditación de facturas. Además, si el IVA se aplica al consumo, es decir, si incluye un crédito a la inversión, su base tiende a distribuirse de manera más uniforme que en el caso de los impuestos sobre la renta y es menos sensible cíclicamente.

Los costos de un IVA subnacional, sin embargo, deben sopesarse frente a sus ventajas (Ter Minassian, 2020). Estos incluyen:

- (i) capacidades subnacionales limitadas para administrar un impuesto de varias etapas, especialmente si se aplica con múltiples tasas y múltiples exenciones;
- (ii) altos costos de cumplimiento para los contribuyentes (empresas) que operan en varios estados o provincias, si el IVA subnacional se cobra sobre bases impositivas definidas de manera diferente, o con diferente administración y procedimientos; y lo más importante,
- (iii) las dificultades relacionadas con la fiscalidad del comercio interestatal, a saber, la falta de fronteras interiores que dificulta la imposición de este comercio sobre una base de destino, y la importancia significativa de distorsiones, en particular el alcance de la competencia fiscal predatoria, en el marco de un IVA basado en el origen.

Los problemas con la administración de un IVA subnacional se ejemplifican claramente en el caso de Brasil. El único país que hasta el momento opera eficientemente un IVA dual (nacional y subnacional) es Canadá; se basa en el destino y, por lo tanto, evita la mayoría de los problemas de la tributación basada en el origen.

De hecho, en la mayoría de los países del mundo, el IVA se basa en el principio de destino. Las fórmulas de prorrateo se utilizan a menudo para mitigar dicha distribución desigual, pero requieren acuerdos interjurisdiccionales y pueden ser computacionalmente exigentes.

Una fuente alternativa de ingresos basada en el valor añadido es un impuesto que grava el valor agregado de las empresas individuales, calculado por el método de sustracción, es decir, las ventas menos el costo de las empresas individuales (Bird, 2010). Este tipo de impuesto, cuyo mejor ejemplo es

el Imposta Regionale sulle Attivita' Produttive (IRAP) italiano, tiene las ventajas de no ser acumulativo y evitar los problemas relacionados con la tributación del comercio interestatal (Ter Minassian, 2020). Al ser relativamente fácil de calcular, también implica costos limitados de cumplimiento y administración, aunque carece de las características de autocontrol del método de acreditación de facturas. Sin embargo, al estar basado en el origen, no es reembolsable a las exportaciones, ni puede gravarse sobre las importaciones, afectando así negativamente a la competitividad externa. También es un impuesto más visible que un IVA propiamente dicho y, por lo tanto, políticamente impopular como lo demuestran los repetidos intentos de derogarlo en Italia.

Los impuestos subnacionales se aplican con frecuencia al consumo de bienes y servicios específicos, ya sea de forma independiente o, más comúnmente, como recargos sobre los impuestos especiales del gobierno central. Las bases típicas para los impuestos especiales subnacionales son la gasolina, los productos de tabaco, el alcohol y los refrescos. Los impuestos especiales también se están aplicando cada vez más, particularmente en las zonas metropolitanas y /o turísticas, sobre la ocupación hotelera y los servicios de restaurantes. Sus ventajas son un potencial de recaudación de ingresos razonablemente bueno, baja visibilidad y costos de administración (especialmente cuando se recolectan en el punto de producción). También pueden cumplir otros objetivos como ambientales o de política de salud. Sin embargo, en algunos casos su incidencia puede ser regresiva, como por ejemplo en los impuestos sobre los refrescos o el tabaco.

Los tributos indirectos relacionados con el consumo y la actividad económica implican mayores riesgos de coordinación tributaria, en la medida en que las diferencias entre las tasas aplicadas en regiones vecinas de un mismo país pueden inducir a los contribuyentes a “exportar” decisiones de consumo y de producción o comercialización hacia las áreas de menor carga tributaria relativa dentro de un mismo país.

4.a. La asignación subnacional de la tributación indirecta en América Latina

La asignación de potestades tributarias hacia los gobiernos subnacionales en la región ha sido relativamente débil en la mayoría de los países, aunque ha estado sujeta a las particularidades propias de cada país.

En Gómez Sabaini y Jiménez (2017) se pone en evidencia la dispar y mayoritariamente escasa participación de los gobiernos subnacionales en la recaudación total de los países latinoamericanos.

No obstante, las excepciones son aquellos países que han reasignado gran parte de su tributación indirecta a estos niveles de gobiernos. La principal excepción la constituye el Brasil, donde los estados y los municipios aportan conjuntamente más del 30% de los ingresos tributarios del país, lo que denota un importante grado de descentralización de potestades tributarias. En un segundo escalafón de países se encuentran la Argentina y Colombia, donde los niveles subnacionales han aportado aproximadamente un 15% de la recaudación total.

Así, entre los países de América Latina se observa una gran heterogeneidad respecto de las competencias tributarias de los gobiernos subnacionales, lo que se ve reflejado en niveles de recaudación de impuestos propios que se ubican en un amplio rango que va desde 0,1% al 10% del PIB (cuadro 1). En general, los impuestos que recaudan los gobiernos intermedios y locales son aquellos que gravan la propiedad inmueble y los vehículos automotores.

Respecto a la tributación indirecta, los principales impuestos en la región son asignados al nivel central de gobierno, como ocurre en el caso del IVA, con la única excepción de Brasil donde el ICMS es potestad tributaria de los gobiernos estatales.

En los casos de Argentina y Colombia se han descentralizado, a favor de los gobiernos subnacionales, impuestos generales al consumo: el Impuesto sobre los ingresos brutos en las provincias argentinas y el impuesto de industria y comercio (ICA) en los municipios colombianos.

También los impuestos selectivos al consumo (sobre combustibles, cigarrillos, bebidas, entre otros) son recaudados principalmente por los gobiernos centrales. Entre los países que tienen asignados parte de estos tributos a nivel subnacional sobresale Colombia con la imposición sobre las bebidas alcohólicas y los cigarrillos.

En los países que asignaron la potestad exclusiva de algún impuesto general al consumo a los gobiernos subnacionales como Argentina, Brasil, Colombia y Nicaragua, estos se constituyen en la principal fuente de recursos tributarios propios de su respectivo nivel de gobierno.

**Cuadro 1. América Latina: Recaudación tributaria de los gobiernos subnacionales-
Alrededor de 2019/2020**

País	Recaudación total subnacional % del PIB	Impuestos sobre bienes y servicios		Impuestos generales	
		% del PIB	% del total	% del PIB	% del total
Argentina	5,1	4,2	82%	3,9	77%
Bolivia	1,1	0,0	0%	..	..
Brasil	10,0	8,6	86%	7,9	79%
Chile	1,7	1,0	57%	0,0	0%
Colombia	3,4	1,8	52%	0,9	25%
Costa Rica	0,7	0,4	54%	0,0	0%
Ecuador	0,5	0,2	36%	0,1	14%
El Salvador	0,4	0,05	12%	..	..
Guatemala	0,1	0,0	0%	..	..
Honduras	0,8	0,0	0%	..	..
México	0,9	0,1	12%	0,0	0%
Nicaragua	1,6	1,1	69%	0,8	54%
Panamá	0,2	0,2	1,0	..	..
Paraguay	0,4	0,2	0,4	0,0	0%
Perú	0,4	0,1	0,2	0,0	0%
Uruguay	1,6	0,6	0,4	0,0	0%

Nota: los datos para Argentina, Brasil y Colombia corresponden a 2020 y el resto a 2019.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de OECD.Stat e información oficial.

En el caso de la **Argentina**, la principal fuente de ingresos tributarios de las provincias es el impuesto sobre los ingresos brutos (que también está asignado, en porcentajes mucho menores, a algunos municipios). En 2020, este tributo contribuyó con un 77% de la recaudación total provincial, lo que equivale a 3,9 puntos porcentuales del PIB. Las tasas aplicadas son diferenciadas entre provincias y actividades, y también existen diferencias en el peso relativo del impuesto en cada provincia (con una oscilación entre el 60% y el 94%), aunque en todas resulta el tributo de mayor recaudación. A pesar de ser criticado por las ineficiencias que genera como impuesto “en cascada” (distorsiona la asignación de recursos al cambiar la estructura de precios relativos y perjudica a los productores internos respecto de la competencia internacional), este impuesto ha mostrado un elevado rendimiento tributario y contribuye a la autonomía provincial en cuanto a necesidades de financiamiento.

En el **Brasil**, los tres niveles de gobierno adoptaron impuestos a las ventas, lo que implica dificultades de coordinación interjurisdiccional. Además del impuesto sobre productos industrializados (IPI), recaudado por el gobierno federal sobre una extensa lista de bienes producidos, y cuyo monto se determina siguiendo el de un gravamen al valor agregado, los gobiernos estatales poseen potestad tributaria plena sobre el impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS). El ICMS también grava a los bienes y ciertos servicios en todas las etapas, pero de manera general, es decir, cubre una base de imposición mucho más amplia que el IPI. Si bien es un impuesto sobre el consumo, no alcanza a todos los servicios, ya que recae solo sobre los servicios de transporte interestatal e intermunicipal y sobre los servicios de comunicación. Asimismo, los municipios administran y recaudan el impuesto sobre los servicios (ISS), que grava toda prestación de servicios estipulada en la legislación que se realice dentro de los límites geográficos de cada municipio. Al ser potestad exclusiva, cada municipio puede establecer la alícuota que considere oportuna, con un máximo del 5% sobre la facturación.

Si se consideran conjuntamente el ICMS y el ISS, se observa que los gobiernos subnacionales brasileños recaudan casi el 80% de sus recursos tributarios a partir de la imposición a las ventas o, visto de otra manera, disponen de recursos fiscales equivalentes al 7,9% del PIB merced a ese tipo de tributación según cifras de 2020. Ello transforma estos impuestos, sobre todo el ICMS estadual, en la principal y fundamental fuente de ingresos de los niveles subnacionales de gobierno en dicho país.

Colombia, por su parte, también asigna a los impuestos sobre las ventas de bienes y servicios un papel preponderante en el conjunto de recursos tributarios de jurisdicción subnacional. La recaudación de impuestos sobre bienes y servicios en 2020 fue del 1,8% del PIB, lo que representa más de la mitad del total de ingresos tributarios propios subnacionales. En particular, a nivel de los gobiernos departamentales existen principalmente tres impuestos selectivos al consumo: de licores, cervezas y cigarrillos que concentran casi la mitad de sus ingresos tributarios y representan el 0,4% del PIB. En los municipios, el impuesto de industria y comercio (ICA) junto con el impuesto predial constituyen la principal fuente de ingresos tributarios propios. En 2020, el ICA representó un 37% del total de la recaudación municipal y un 0,9% del PIB.

En **Chile**, los gobiernos subnacionales disponen de recursos generados a partir del cobro de patentes comerciales, que se aplican por la municipalidad respectiva al ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte u otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación (incluidas las patentes de alcoholes). Los impuestos

sobre bienes y servicios aportaron el 57% de los ingresos tributarios municipales en 2019, lo que equivale al 1% del PIB.

En el caso de **Costa Rica**, el impuesto de patentes constituye el principal tributo recaudado por los gobiernos locales, ya que en 2019 aportó más de la mitad de la recaudación tributaria de estos gobiernos (un 54% del total y un 0,4% del PIB). En este caso, la base imponible es la renta líquida gravable y las ventas o ingresos brutos anuales que perciban las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas.

Por último, en **Nicaragua**, cualquier persona natural o jurídica que se dedique a una actividad económica debe pagar el Impuesto Municipal sobre Ingresos (IMI) cuya base imponible son los ingresos brutos percibidos. De acuerdo con la última información disponible, los municipios nicaragüenses recaudan cerca de 0,8% del PIB por la vía de este tributo.

4.b. La asignación entre niveles de gobierno de los gravámenes digitales

En la actualidad se están discutiendo en el mundo opciones para la tributación de los servicios digitales a nivel de gobiernos subnacionales, que van desde realizar ligeras modificaciones a los regímenes fiscales existentes hasta enfoques novedosos que pueden gravar de manera más apropiada los servicios digitales, específicamente aquellos servicios que extraen y monetizan los datos de los usuarios (Appleby, 2021). Estas opciones, a nivel subnacional, enfrentan desafíos constitucionales e institucionales diferentes entre países.

Los regímenes fiscales existentes no gravan adecuadamente los servicios digitales. Tal como se advierte en Appleby (2021), los servicios digitales basados en la extracción y monetización de datos de los usuarios, especialmente la publicidad digital, son particularmente problemáticos porque los regímenes fiscales no tienen en cuenta adecuadamente el enorme valor derivado de los datos de los usuarios. La economía digital transfronteriza hace que la fiscalidad adecuada sea aún más difícil porque a menudo no hay una respuesta clara sobre qué jurisdicción puede imponer impuestos y en qué medida.

A nivel internacional y de los gobiernos centrales, las jurisdicciones fiscales han reconocido estas debilidades y han comenzado un camino hacia la tributación de los servicios digitales (Jiménez y Podestá, 2021). Los gobiernos subnacionales están enfrentando problemas similares y están buscando soluciones.

Los impuestos a los servicios digitales están liderando las discusiones fiscales y los debates sobre políticas internacionales. Si bien son más frecuentes en Europa, los países de todo el mundo están adoptando o proponiendo nuevos impuestos a los servicios digitales.

A pesar de que los impuestos a los servicios digitales varían según el país, comparten muchas características fundamentales. Varios países se han basado en la propuesta formulada por la Comisión Europea (CE) de un impuesto sobre los ingresos brutos de los servicios digitales⁸, aunque con ciertas variantes, ya sea en la determinación de los mínimos no imponibles; en las tasas aplicadas (que van desde 1,5% hasta 7,5% según el país); o en la definición de los servicios incluidos en la base imponible (algunos solo gravan la publicidad en línea o un solo tipo de servicio y otros son más amplios e incluyen además a los servicios de intermediación en línea, servicios audiovisuales, transmisión de datos, etc.).

Así, los impuestos sobre los servicios digitales pueden gravar los ingresos procedentes de la publicidad en línea, las ventas de los datos recopilados de los usuarios y a las plataformas digitales que facilitan las interacciones entre los usuarios. Sin embargo, algunos países han reducido el alcance de estos impuestos para focalizarse únicamente en los servicios de publicidad digital, mientras que otros abarcan la mayoría de los servicios digitales, incluida la transmisión de contenido. A pesar de que estos tributos se imponen al proveedor del servicio, no al cliente, los proveedores pueden trasladar los impuestos a los clientes, ya sean usuarios finales o anunciantes, cambiando así la incidencia.

Si bien el movimiento tributario de los servicios digitales progresa internacionalmente, existe un movimiento de impuestos digitales subnacionales (Appleby, 2021). Por ejemplo, algunos estados en Estados Unidos han propuesto regímenes fiscales novedosos sobre la minería de datos. Esto es importante porque si una jurisdicción impone tributos sobre las ventas solo a los consumidores que pagan por servicios digitales, incentiva a los consumidores a elegir a los proveedores de servicios gratuitos que dependen de la extracción de datos de los usuarios y la venta de publicidad dirigida. Estos regímenes subnacionales están dirigidos directamente a las empresas que extraen y monetizan datos personales de los usuarios en la jurisdicción respectiva. Estas propuestas han variado en su

8 El modelo de la CE consiste en un impuesto del 3% sobre los ingresos brutos procedentes de la prestación de los siguientes servicios digitales: i- colocación de publicidad en una interfaz digital dirigida a los usuarios de dicha interfaz; así como la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados en esas interfaces digitales; y ii- los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueden facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios. Esta propuesta considera como sujeto pasivo del impuesto a las entidades que superan los siguientes dos umbrales: i- el total de ingresos anuales a escala mundial supera los 750 millones de euros; y ii- el total de ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea se encuentran por encima de los 50 millones de euros.

forma, desde un impuesto especial al consumo hasta un impuesto sobre los ingresos brutos y un impuesto de tipo de indemnización por recursos naturales.

Es probable que un impuesto subnacional sobre los servicios digitales similar a los de Europa se enfrente a desafíos constitucionales y federales en los países de la región. Algunas jurisdicciones ya gravan con impuestos sobre las ventas y el uso de los servicios digitales. Por lo tanto, un nuevo régimen fiscal de servicios digitales podría imponer múltiples niveles de impuestos sobre los mismos ingresos, lo que no es inherentemente inconstitucional, pero puede reflejar una política fiscal deficiente.

En Estados Unidos de América, se están discutiendo varias opciones de tributación digital subnacional, como se presenta a continuación (Appleby, 2021):

- **Impuesto sobre los ingresos brutos de publicidad o de servicios digitales**

Los impuestos sobre la publicidad digital son hasta ahora el enfoque más usado por las jurisdicciones subnacionales en los Estados Unidos. La tendencia hacia estos impuestos probablemente se deba a la necesidad de los Estados por aumentar los ingresos y gravar a las grandes empresas de tecnología, siendo los impuestos de tipo europeo a los servicios digitales un instrumento para lograr estos objetivos. No obstante, existe gran controversia internacional respecto de este tipo de regímenes, a lo que se le suman posibles restricciones constitucionales y federales.

- **Recargo o sobretasa del impuesto sobre la renta de las sociedades**

Otra opción dentro de los regímenes fiscales existentes de muchas jurisdicciones en los Estados Unidos es un recargo o sobretasa del impuesto sobre la renta de las sociedades. Sin embargo, en América Latina, este tipo de sobretasas en el impuesto a la renta no es usual en los gobiernos intermedios o locales.

- **Impuesto basado en acciones**

Una alternativa es aplicar impuestos sobre el valor de las acciones a las corporaciones que disfrutan de valoraciones de mercado excesivas y que cotizan en bolsa. Si las jurisdicciones fiscales tienen razón en que las corporaciones más grandes no están pagando su parte justa de impuestos bajo los regímenes existentes, el mercado de valores debería reflejar esa rentabilidad adicional a través del aumento de los precios de las acciones. Esos precios de las acciones también reflejarían, teóricamente, el valor de los activos de la corporación más el potencial de sus ganancias futuras descontadas. Una opción, según este autor, es cobrar un impuesto anual a las corporaciones que cotizan en bolsa en

función del precio de mercado de cada acción. Si bien esta es una alternativa interesante en los Estados Unidos, donde se encuentran las grandes empresas tecnológicas, tiene menos sentido en los países latinoamericanos.

- **Impuesto ad valorem sobre los datos**

Un impuesto ad valorem sobre los datos lograría el objetivo de gravar el valor de los datos que las empresas extraen, generalmente sin pago directo, de los residentes de una jurisdicción. Aunque los impuestos ad valorem a los datos son el enfoque más directo para gravar el valor de los datos de los usuarios, existen innumerables obstáculos, constitucionales y prácticos, que las jurisdicciones deben sortear, como por ejemplo, la valoración de los datos para efectos del impuesto (dado que no existe un precio de mercado para los datos), establecer con qué frecuencia determinar su valor y cobrar el impuesto, etc.

- **Impuesto a la minería de datos**

Un impuesto directo sobre la recopilación de datos es un enfoque óptimo si la motivación principal de una jurisdicción es aplicar impuestos sobre el valor asociado con la recopilación y monetización de los datos de los usuarios. En lugar de utilizar un proxy para el valor de los datos del usuario, como sería la publicidad digital, un impuesto a la minería de datos tiene una conexión más directa con el valor que las corporaciones obtienen de los datos de los usuarios. Sin embargo, las empresas probablemente pasarán al menos una parte de estos impuestos a sus clientes.

En el caso de América Latina, algunos gobiernos subnacionales han avanzado en la tributación indirecta de las actividades digitales, aunque sin gravar de manera particular a los proveedores de servicios digitales y las plataformas que extraen datos de los usuarios y, que en general, monetizan esos datos directa o indirectamente a través de la publicidad en línea. No obstante, a los fines de una tributación adecuada sobre el sector digital, se requiere una mirada integral sobre los instrumentos tributarios aplicables a este sector, tanto de aquellos impuestos indirectos como del impuesto sobre la renta.

El enfoque más utilizado en la región para gravar la actividad digital es a través de los impuestos generales al consumo ya existentes (Jiménez y Podestá, 2021), tanto a nivel del gobierno central como subnacional.

- **Impuestos generales sobre las ventas**

Un enfoque más sencillo para gravar los servicios digitales en general es que las jurisdicciones tributarias simplemente amplíen sus regímenes tributarios existentes sobre las ventas y el uso para incluir todos los servicios. Varias propuestas e iniciativas recientes han sugerido expandir los regímenes existentes de impuestos sobre las ventas y el uso para abarcar los servicios, en particular, los bienes digitales, los servicios de transmisión de contenidos y otros servicios prestados electrónicamente, tal como se analiza en detalle en la sección 5 para algunos países de América Latina.

5

Iniciativas implementadas por los gobiernos subnacionales para hacer frente a los retos de la economía digital

En algunos países federales o más descentralizados donde el IVA es un tributo de jurisdicción del gobierno central y donde se ha ampliado su base imponible para gravar a los bienes y servicios digitales, los niveles subnacionales de gobierno han comenzado también a aplicar sus impuestos indirectos sobre la economía digital, como en los casos de Argentina⁹ y Colombia.

La mayoría de las provincias argentinas han ampliado el alcance del impuesto sobre los ingresos brutos con el fin de incluir en la base imponible a las actividades de la economía digital. La primera provincia argentina en avanzar en este camino fue Córdoba, que en el año 2017 adecuó su código tributario para considerar la tributación con el impuesto sobre los ingresos brutos a la comercialización de servicios digitales realizada por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior que cumplan ciertos criterios en la provincia. Así en mayo de 2018 comenzó a cobrar este impuesto a las plataformas digitales que comercializan servicios de suscripción online para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (Netflix, Spotify, Google Play, Amazon, etc.), a las que ofrecen servicios de intermediación en la prestación de servicios (Uber, Airbnb, entre otras) y a las actividades de juego que se desarrollan a través de cualquier medio, plataforma digital, aplicación tecnológica o similar.

Luego, en 2019, las provincias de Mendoza, Neuquén, Salta y Tucumán también empezaron a cobrar el impuesto a los ingresos brutos sobre estas mismas actividades del sector digital. De manera más explícita y detallada, el código fiscal de la provincia de Neuquén considera los siguientes servicios digitales: el suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web; productos digitalizados en

9 Un antecedente clave en este tema es el fallo emitido el 21/06/2018 por la Corte Suprema de los Estados Unidos, en el marco del caso *Dakota del Sur vs. Wayfair Inc.* (Perlati, 2020). En este fallo se dejó de lado un criterio jurisprudencial vigente desde hace varias décadas y se admitió que el estado de Dakota del Sur podía cobrar el Impuesto a las Ventas de las empresas Wayfair Inc., Overstock.com, para la venta online de muebles y artículos para el hogar, y Newegg. Inc, para la venta en línea de artículos electrónicos; incluso si no tienen un establecimiento, empleados, representantes y/o cualquier presencia física en esa jurisdicción. Durante mucho tiempo y como resultado de la interpretación de la disposición constitucional de comercio de la Corte Americana en los casos de “National Bellas Hess” (1967) y “Quill Corp” (1992), los estados americanos no pudieron recaudar dicho impuesto subnacional sobre las ventas a las empresas ubicadas fuera de su jurisdicción por las ventas realizadas a clientes ubicados dentro de su territorio, si la empresa no cumplía con la “regla de presencia física” (tener una oficina física local, empleados o representantes en el territorio del estado).

general (como programas informáticos y libros digitales); mantenimiento a distancia de programas y equipos; administración de sistemas remotos y soporte técnico en línea; servicios web (almacenamiento de datos y publicidad en línea); servicios de software; acceso o descarga de contenidos digitales; bases de datos; clubes en línea o webs de citas; blogs, revistas o periódicos en línea; servicios de internet; enseñanza a distancia; mercados y subastas en línea; manipulación y cálculo de datos; y criptomonedas, bancos digitales y fintech. La incorporación de estas tecnologías financieras como servicios digitales alcanzados por el impuesto tuvo lugar recientemente, a partir del año 2021.

Posteriormente, en 2020 comenzaron a estar alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos la comercialización de bienes y servicios a través de Internet, medios digitales o cualquier otra tecnología digital en las provincias de Catamarca, Chaco, Chubut, Corrientes y San Juan, mientras que, en 2021, llegó el turno de la provincia de Buenos Aires, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Entre Ríos, Jujuy, La Pampa, Río Negro y Santiago del Estero.

La tasa general del impuesto a los ingresos brutos sobre los servicios digitales se ubica en un valor promedio de 3,5%, aunque las alícuotas varían entre provincias y, en algunos casos, según el tipo de bien o servicio digital y la condición de contribuyente inscripto.

Las menores tasas generales a los servicios digitales se aplican en La Pampa (1%) y en la provincia y la Ciudad de Buenos Aires (2%); en tanto que las mayores alícuotas generales, entre 5 y 6% según la provincia, se tributan en Entre Ríos, Tucumán, Chaco y Jujuy. Adicionalmente, algunas jurisdicciones aplican tasas más altas a determinadas actividades, como a los juegos de azar y videojuegos en Chaco (13,2%) y Jujuy (12%); las plataformas digitales para la comercialización de bienes y servicios en Buenos Aires (4%); los servicios de intermediación en línea y la publicidad digital en Córdoba (entre 3 y 6,5%) y los pagos electrónicos en Jujuy (8%). En las provincias de Corrientes y Chubut, los prestadores de servicios digitales inscriptos como contribuyentes tributan a una tasa menor del 2% (en vez de 2,5% en la primera y 3% en la segunda).

Por otro lado, las jurisdicciones argentinas han definido básicamente dos criterios para determinar la tributación del impuesto sobre los ingresos brutos a los servicios digitales: la presencia digital significativa y/o el domicilio del usuario de los servicios digitales.

Las provincias de Buenos Aires y Corrientes utilizan el concepto de presencia digital significativa, mientras que, en Catamarca, Chaco, Chubut, La Pampa, Mendoza, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan y Santiago del Estero se recurre a distintos criterios para identificar si el domicilio del usuario se

encuentra en la jurisdicción provincial y por lo tanto definir si corresponde gravar esa transacción. En los casos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las provincias de Córdoba, Entre Ríos, Jujuy y Tucumán, la legislación permite el uso de ambos enfoques.

Para determinar la existencia de presencia digital significativa en sus territorios, las provincias argentinas utilizan algunos de los siguientes parámetros:

- Ingresos brutos del prestador del servicio digital superiores a cierto monto en un determinado periodo de tiempo.
- Cantidad de usuarios domiciliados en la provincia superior a cierto valor.
- Cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la provincia que superen cierto umbral establecido en la legislación impositiva.
- Prestaciones por más de cierta cantidad de meses en la provincia.
- El prestador utiliza o contrata proveedores de la provincia.
- El prestador ofrece servicios en la provincia o tiene licencia allí.
- El prestador requiere un punto de conexión y/o transmisión en la provincia.
- El prestador tiene un dominio de Internet.ar o plataforma digital orientada a domiciliados en la jurisdicción o su acceso se realiza a través de direcciones IP dentro de la provincia.

En cuanto a las provincias que contemplan distintas variables para identificar si el adquirente del servicio digital tiene domicilio en su jurisdicción, las legislaciones provinciales consideran indicadores similares, como la dirección IP del dispositivo usado por el cliente, el código provincial de la tarjeta SIM, el domicilio del comprador, la dirección registrada en la institución financiera, el lugar de emisión o registro de la tarjeta de crédito, débito o medio de pago, entre otros.

En lo que respecta al método de recaudación, las provincias aplican una retención del impuesto a los ingresos brutos por parte de las entidades financieras que administran los medios de pago usados para pagar el servicio digital. En general, estas retenciones se realizan sobre la base de un listado de las empresas no residentes que confecciona la AFIP para la retención aplicable al IVA o es preparado por la propia administración tributaria provincial.

Recientemente, el 27 de diciembre de 2021, las provincias argentinas y el Poder Ejecutivo nacional firmaron un nuevo Consenso Fiscal en el cual se incluyen disposiciones en materia de tributación subnacional a la economía digital. En el nuevo consenso se introduce el concepto de nexo jurisdiccional en reemplazo del de sustento territorial o presencia física para las actividades de comercialización de

bienes y servicios digitales. Para esas transacciones, el nexo de carácter jurisdiccional está presente cuando exista presencia digital del vendedor, prestador y/o locador o cuando el domicilio del adquirente se ubique en territorio provincial. Además, se establece que se gravará con el impuesto sobre los ingresos brutos al comercio electrónico de servicios digitales, incluyéndose el servicio de suscripción online para acceso a entretenimiento (música, videos, transmisiones audiovisuales en general, juegos, etc.), la intermediación en la prestación de servicios de toda índole a través de plataformas digitales (hoteleros, turísticos, financieros, etc.), y las actividades de juego que se desarrollan o explotan a través de cualquier medio digital. Asimismo, fija tasas máximas de este impuesto de acuerdo con el sector de actividad económica, que en el caso del comercio es 5% y comunicaciones 5,5%.

Por otro lado, en **Brasil**, el Consejo Nacional de Política Hacendaria (CONFAZ) publicó en septiembre de 2017 el Convenio ICMS 106 que determina los procedimientos de cobro del impuesto estatal sobre la circulación de mercaderías y prestaciones de servicios (ICMS) respecto de las transacciones con bienes y mercancías digitales comercializados mediante transferencia electrónica de datos.

Así, a partir de abril de 2018, los estados brasileños pueden cobrar el ICMS (IVA estatal) en las transacciones con bienes y mercaderías digitales, tales como software, programas, juegos electrónicos, aplicaciones, archivos electrónicos y similares, que estén estandarizados. Sólo se gravan las operaciones destinadas al consumidor final y el impuesto se paga en el estado donde se realiza la descarga o transmisión y dónde se encuentra el consumidor comprador, es decir, donde el adquirente tiene su domicilio o establecimiento.

En cuanto a la tasa del impuesto, el Convenio ICMS 181/15 estipula que se reduce la base imponible para el cálculo del ICMS en las operaciones con software, programas, aplicaciones y archivos electrónicos estandarizados, de modo que la carga tributaria resulte en el 5% del valor de la transacción.

De acuerdo con la cláusula cuarta del Convenio 106/17, la persona jurídica propietaria del sitio web o plataforma electrónica que realiza la venta de bienes digitales, mediante transferencia electrónica de datos, es el contribuyente de la operación y debe registrarse en las unidades federadas en las cuales practica las salidas internas o de importación destinadas al consumidor final. Esta inscripción debe realizarse preferentemente a través de Internet mediante un procedimiento simplificado establecido por cada unidad federativa.

Además, el Convenio 106/17 dispone que las unidades federadas pueden asignar la responsabilidad de recolección del impuesto:

- A quien ofrezca, venda o entregue bienes o mercancías digitales al consumidor.
- Al intermediario financiero, como la tarjeta de crédito u otro administrador de métodos de pago.
- Al adquirente del bien o mercancía digital, en el caso de que el contribuyente o los responsables anteriores no se encuentren registrados en la unidad federativa.
- A la administradora de tarjetas de crédito o débito o el intermediario financiero en las operaciones de importación.

En particular, el estado de San Pablo ha aclarado en la Decisión Normativa CAT 04/2017 que sobre la base de una reconocida jurisprudencia, las operaciones con software prefabricado, estandarizado o listo para usar están sujetas a ICMS, ya que una vez desarrollados se comercializan a gran escala, con poca o ninguna adaptación a las necesidades del consumidor que lo adquiere. Esto porque la ausencia de personalización inserta el software en una cadena de comercialización masiva, otorgándole un carácter mercantil y, por lo tanto, sujeto al gravamen del ICMS. En cambio, las transacciones con programas informáticos personalizados, desarrollados por encargo, para los que hay una preponderancia de servicios, ya que son producidos especialmente para satisfacer las necesidades específicas del contratante no están sujetas a ICMS, sino al ISS de carácter municipal.

Asimismo, esta norma establece que las operaciones con software, programas, aplicaciones, archivos, juegos electrónicos y similares que estén estandarizados quedan sujetas al ICMS (incluso si han sido o pueden ser adaptados), independientemente de la forma en que se comercialicen, es decir, tanto si son distribuidas a través de medios físicos o digitales, ya sea por descarga o streaming (uso del software en una nube). La Ordenanza CAT 24/2018 también menciona como ejemplo de bienes y mercancías digitales a los contenidos de audio, video, imagen y texto, con transferencia definitiva (“descarga”), respetando la exención de libros, diarios y publicaciones periódicas.

Sin embargo, existen conflictos interjurisdiccionales. Recientemente en febrero de 2021, la Corte Suprema de Brasil (sentencia ADI 5.659 y ADI 1.945) determinó que las licencias de software solo pueden gravarse con el impuesto a los servicios municipales (ISS), aunque en este caso la Corte no abordó la constitucionalidad del Convenio 106/2017, antes mencionado, que autoriza a los estados a imponer el ICMS sobre bienes digitales, lo que debe decidirse en otra acción directa de inconstitucionalidad (ADI 5.958).

Por otra parte, a fines de 2016 se modificó la Ley complementaria 116 para incluir explícitamente los servicios digitales gravados con el impuesto sobre los servicios de cualquier naturaleza (ISS) de

competencia de los municipios y del Distrito Federal. De esta forma, en la lista de servicios informáticos y similares sujetos al ISS actualmente se incluyen:

- Análisis y desarrollo de sistemas.
- Programación.
- Procesamiento de datos y similares.
- Desarrollo de programas informáticos, incluidos juegos electrónicos.
- Procesamiento, almacenamiento u hospedaje de datos, textos, imágenes, videos, páginas electrónicas, aplicaciones y sistemas de información, entre otros formatos, y similares.
- Desarrollo de programas informáticos, incluidos juegos electrónicos, independientemente de la arquitectura constructiva de la máquina en la que se ejecutará el programa, incluidas tabletas, teléfonos inteligentes y similares.
- Concesión de licencias o cesión del derecho a utilizar programas informáticos.
- Asesoramiento y consultoría en tecnologías de la información.
- Soporte técnico informático, incluida la instalación, configuración y mantenimiento de programas informáticos y bases de datos.
 - Planificación, preparación, mantenimiento y actualización de páginas electrónicas.
 - Suministro, sin cesión definitiva, de contenido de audio, video, imagen y texto a través de Internet, respetando la exención para libros, diarios y publicaciones periódicas.

En general, esta ley establece que el ISS debe pagarse en el municipio donde está el establecimiento o domicilio del proveedor, aunque con ciertas excepciones. En el caso de los servicios provistos desde el exterior del país se considera que el impuesto debe ser pagado en el municipio donde se encuentra el establecimiento o domicilio del prestatario o del intermediario del servicio.

Asimismo, se establece una tasa mínima del 2% y una máxima del 5% a ser determinada por cada municipio y se prohíbe el otorgamiento de exenciones, incentivos o beneficios tributarios o financieros, incluidos la reducción de la base imponible, créditos fiscales u otros que deriven en una carga tributaria menor que la que surja de aplicar la tasa mínima. Por ejemplo, en San Pablo la tasa del ISS para los servicios digitales es del 2,9%, mientras que en Río de Janeiro es del 2%.

Por otro lado, en el caso de **Colombia**, el impuesto de industria y comercio (ICA) se paga sobre los ingresos que se generen en un municipio por las actividades industriales, comerciales y de servicios.

En 2017, el Consejo del municipio de Medellín publicó el Acuerdo 66 que establece que las actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras realizadas a través de tecnologías de información y comunicación (TIC) están gravadas por el ICA en esta jurisdicción. Entre las actividades gravadas de la economía digital se encuentran:

- Servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos.
- Plataformas de economía colaborativa que permiten la conexión entre demandantes y oferentes.
- Servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales.
- Servicios de uso de plataformas de correo y otras aplicaciones digitales
- Venta de bienes y servicios a través de plataformas de comercio electrónico

Las actividades mencionadas tributan a una tasa de tres por mil.

Para determinar la territorialidad del ICA respecto de las actividades de la economía digital en Medellín, es decir, para que las operaciones digitales tributen en esa jurisdicción, se siguen las siguientes reglas:

- Servicios de economía colaborativa que permiten la conexión entre oferentes y demandantes: en servicios de transporte cuando se despacha el bien o persona desde Medellín; en servicios de alojamiento cuando el bien inmueble se ubique en esta jurisdicción; en la venta de bienes o mercancías cuando el producto se despacha desde allí y para las demás actividades de intermediación que se realicen a través de las TIC, serán gravadas en Medellín cuando el beneficiario se encuentre allí o cuando se concrete la actividad comercial o de servicios en ese municipio.
- Servicios de descarga o consumo en línea de contenidos digitales; servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos; servicios de correo electrónico y aplicaciones digitales: se gravan de acuerdo con los suscriptores que informen como domicilio la ciudad de Medellín o que teniendo la suscripción fuera del municipio realicen el consumo, descarga de contenidos, suba de datos o uso de las aplicaciones desde conexiones en la ciudad de Medellín.

Además, la normativa establece que las entidades financieras deben practicar la retención por el impuesto de industria y comercio en aquellos casos en que el consumidor, a través de tarjetas de débito, crédito y demás medios de pago habilitados, realice compras, consumos y/o transacciones de bienes o servicios desde la ciudad de Medellín con alguna de las plataformas definidas e informadas por la Subsecretaría de Ingresos, sin importar si dichas plataformas tienen presencia o no en el municipio.

Por último, en noviembre de 2020 fue aprobado el Acuerdo 780 en Bogotá que dispone que el servicio de pedido, compra, distribución y entrega de productos a través de plataformas o aplicaciones de contacto y que utilizan una red de domiciliarios estará gravado con el ICA a partir del año gravable 2022. La alícuota a aplicar irá aumentando cada año de la siguiente manera: 1,014% en 2022; 1,063% en 2023 y 1,104% en 2024.

En la tabla a continuación se presenta de forma comparativa las principales características de los impuestos indirectos subnacionales aplicados a la economía digital en algunas jurisdicciones de países de la región.

Cuadro 2. Gobiernos subnacionales seleccionados de países de América Latina: Principales características de los impuestos indirectos subnacionales sobre la economía digital

País/ jurisdicción	Año de inicio	Alícuota	Criterios para determinar la imposición		Método de recaudación	Actividad gravada
			Presencia digital significativa	Domicilio de usuario de servicios digitales		
ARGENTINA: Impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB)						
Buenos Aires	2021	<ul style="list-style-type: none"> Servicios digitales: 2% Plataformas digitales para la comercialización de bienes y servicios: 4% 	Parámetros: <ul style="list-style-type: none"> Ingresos brutos superiores a \$500.000 anuales Cantidad de usuarios en la pcia. superior a 1000 Cantidad de transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios en la pcia. superior a 10.000 		<ul style="list-style-type: none"> Retención en medios de pago según lista de prestadores publicada por la AT Pago por los propios prestatarios si tienen presencia digital significativa y están inscriptos Pago por los usuarios (responsables sustitutos) 	Servicios digitales: alojamiento de sitios web; productos digitalizados; mantenimiento a distancia de programas y equipos; administración de sistemas remotos, soporte técnico en línea; servicios web, almacenamiento de datos; software; acceso o descarga de contenidos; bases de datos; clubes en línea o webs de citas; blogs, revistas o periódicos en línea; servicios de Internet; enseñanza a distancia; mercado en línea; manipulación y cálculo de datos a través de Internet.
Catamarca	29/12/2020	3%		<ul style="list-style-type: none"> Comprador, titular o usuario de la tarjeta de crédito, compra o pago tiene domicilio en la provincia Código de la tarjeta SIM Dirección IP 	Retención en medios de pago	Suministro y alojamiento de sitios web; productos digitalizados; mantenimiento a distancia, sistemas remotos, soporte técnico en línea; servicios web, almacenamiento de datos, publicidad en línea; software; acceso o descarga de contenidos audiovisuales.
Chaco	2020	<ul style="list-style-type: none"> Servicios digitales prestados por sujetos domiciliados en el exterior: 5,5% Juegos de azar y videojuegos: 13,2% 		Servicios utilizados en el territorio de la provincia de Chaco	<ul style="list-style-type: none"> Retención en medios de pago según listado de AFIP Pago directo por el prestatario (responsable sustituto) 	Comercialización de servicios de suscripción online para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales; intermediación en la prestación de servicios y actividades de juego.
Chubut	2020	Contribuyentes inscriptos: 2% Contribuyentes no inscriptos: 3%		El domicilio del adquirente se encuentra en el territorio provincial, o la prestación del servicio se utiliza económicamente en Chubut	Retención en medios de pago	Comercialización de bienes y servicios a través de Internet, medios digitales o cualquier otra tecnología digital.

País/ jurisdicción	Año de inicio	Alícuota	Criterios para determinar la imposición		Método de recaudación	Actividad gravada
			Presencia digital significativa	Domicilio de usuario de servicios digitales		
Ciudad de Buenos Aires	2021	2%	<p>Parámetros (período fiscal anterior):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Transacciones con usuarios domiciliados en CABA • Dominio de Internet .ar o plataforma digital orientada a domiciliados en CABA. • Poner a disposición de domiciliados en CABA una interfaz digital multifacética que les permita localizar e interactuar con otros usuarios; o facilite la entrega de bienes y servicios; o que la misma se nutra de datos de los usuarios; o su acceso sea a través de direcciones IP dentro de CABA. 	<p>Pagos con tarjeta de crédito: domicilio en CABA de los prestatarios titulares.</p> <p>Tarjetas de débito: cuenta bancaria radicada CABA.</p>	<p>Retención en medios de pago según lista de prestadores publicada por la AT</p> <p>Pago por el prestatario (responsable sustituto)</p>	<p>Comercialización de servicios de suscripción online para entretenimientos audiovisuales;</p> <p>intermediación en la prestación de servicios y actividades de juego.</p>
Córdoba	2018	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de Intermediación en línea: 3,5; 5,5 o 6,5% • Publicidad digital: 3; 4,75 o 5,5% • Servicios audiovisuales por suscripción: 3% 	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de suscripción online o intermediación de servicios digitales. Si el prestador: • Ofrece prestaciones sucesivas en la pcia. • Contrata proveedores domiciliados en la pcia. • Requiere conexión en la pcia. 	<p>Comercialización de servicios en general:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Código tarjeta SIM • Dirección IP 	<p>Retención en medios de pago</p>	<p>Comercialización de servicios de suscripción online para entretenimientos audiovisuales;</p> <p>intermediación en la prestación de servicios y actividades de juego.</p>
Corrientes	2020	<p>Contribuyentes inscriptos: 2%</p> <p>Contribuyentes no inscriptos: 2,5%</p>	<p>Operaciones que, en un mes calendario, resulten iguales o superiores a la cantidad de 10 y el monto total resulte igual o superior a \$20.000</p>		<p>Retención en medios de pago</p>	<p>Ventas de cosas muebles, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios cuyo pago se efectúe por medio de una plataforma o sitio web, aplicaciones informáticas, interfaces, páginas de Internet y/o cualquier otro medio electrónico o digital</p>

País/ jurisdicción	Año de inicio	Alícuota	Criterios para determinar la imposición		Método de recaudación	Actividad gravada
			Presencia digital significativa	Domicilio de usuario de servicios digitales		
Entre Ríos	2021	5% (portales web por suscripción)	Quando el prestador o locador cuente con una presencia digital significativa en los términos que determine la reglamentación o la AT	Quando se verifique la utilización o consumo de tales actividades por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial	Retención en medios de pago	Comercialización de servicios de suscripción online para entretenimientos audiovisuales; intermediación en la prestación de servicios y actividades de juego.
Jujuy	2021	<ul style="list-style-type: none"> • 6%: plataformas digitales de pedidos y envíos, prestaciones de servicios, publicidad digital, intermediación. • 8%: pagos electrónicos. • 12%: juegos 	<p>Parámetros, cuando el prestador:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Efectúa prestaciones por más de 3 meses en la provincia - Utiliza o contrata proveedores de la provincia - Ofrece servicios en la provincia o tiene licencia allí - Registra cierta cantidad de usuarios en la provincia - Requiere un punto de conexión y/o transmisión en la provincia 	<ul style="list-style-type: none"> - Código de la tarjeta SIM - Dirección IP - Dirección de facturación del cliente - Dirección de la cuenta bancaria utilizada para el pago, dirección de facturación del cliente en el banco o en la tarjeta de crédito o débito con que se realiza el pago 	Retención en medios de pago	Comercialización de servicios de suscripción online realizados por sujetos domiciliados, radicados o constituidos en el exterior, cuando el prestador o locador contare con una presencia digital significativa en la Provincia
La Pampa	2021	1%		<ul style="list-style-type: none"> • Código de la tarjeta SIM • Dirección IP • Usuario de la tarjeta de crédito, débito o pago tiene domicilio en la provincia 	Retención en medios de pago	Comercialización de bienes y/o servicios y prestación de servicios a través de cualquier medio electrónico, plataforma digital o similar efectuadas en la provincia
Mendoza	2019	4%		<ul style="list-style-type: none"> • Comprador, titular o usuario de la tarjeta de crédito, compra o pago, tiene domicilio en la provincia • Código de la tarjeta SIM • Dirección IP 	Retención en medios de pago	Comercio electrónico de servicios digitales (suscripción online para entretenimiento, intermediación en plataformas digitales, publicidad digital)

País/ jurisdicción	Año de inicio	Alícuota	Criterios para determinar la imposición		Método de recaudación	Actividad gravada
			Presencia digital significativa	Domicilio de usuario de servicios digitales		
Neuquén	2019	5%		<ul style="list-style-type: none"> Dirección de facturación del cliente Cuenta bancaria utilizada para el pago o dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco. 	Retención en medios de pago	Comercialización de bienes o prestación de servicios digitales: servicios de suscripción online de entretenimientos audiovisuales; intermediación en la prestación de servicios, juegos, software, nube, almacenamiento de datos, publicidad en línea, sistemas remotos, soporte técnico en línea, descargas de contenidos digitales, bases de datos, clubes y mercados en línea, enseñanza a distancia, criptomonedas, bancos digitales, fintech, etc.
Río Negro	2021	3%		<ul style="list-style-type: none"> Comprador, titular o usuario de la tarjeta de crédito, compra o pago, tiene domicilio en la provincia Código de la tarjeta SIM Dirección IP 	Retención en medios de pago según listado de AFIP	Comercialización de servicios prestados mediante suscripción online y servicios de intermediación
Salta	2019	3,6%		<ul style="list-style-type: none"> Dirección de recepción del resumen de cuenta del cliente, titular y/o usuario de la tarjeta de crédito, compra o pago con la que se cancela el servicio Tarjetas de crédito bancarias radicadas en sucursales de la provincia Tarjetas de débito de cuentas bancarias radicadas en sucursales de la provincia 	Retención en medios de pago según listado de AFIP	Comercialización de servicios de suscripción online para entretenimientos audiovisuales; intermediación en la prestación de servicios y actividades de juego.

País/ jurisdicción	Año de inicio	Alícuota	Criterios para determinar la imposición		Método de recaudación	Actividad gravada
			Presencia digital significativa	Domicilio de usuario de servicios digitales		
San Juan	2020	3%		<ul style="list-style-type: none"> • Dirección de facturación del cliente; • Cuenta bancaria utilizada para el pago; • Dirección IP o • código de la tarjeta SIM 	Retención en medios de pago	Comercialización de servicios realizada por sujetos no residentes cuando se verifique que la prestación de servicios se utilice en la provincia (servicios de suscripción online, juegos e intermediación a través de plataformas digitales)
Santiago del Estero	2021	3%		Cuando se verifique la utilización o consumo por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio provincial	Retención en medios de pago	Servicios digitales prestados por sujetos no residentes cuando la prestación se utiliza o consume en la provincia
Tucumán	2019	5%	Cuando el prestador cuente con una presencia digital significativa en los términos que determine la reglamentación	Cuando se verifique la utilización o consumo por sujetos radicados, domiciliados o ubicados en el territorio provincial	Retención en medios de pago	Comercialización de servicios de suscripción online para entretenimientos audiovisuales; intermediación en la prestación de servicios y actividades de juego.
BRASIL ICMS (Acuerdo 106/2017)	2018	5%		Domicilio del establecimiento o comprador	Registro de prestadores o retención en medios de pago	<p>Transacciones con bienes y mercaderías digitales, tales como software, programas, juegos electrónicos, aplicaciones, archivos electrónicos y similares, que estén estandarizados.</p> <p>Sin embargo, la Corte Suprema de Brasil determinó que solo el impuesto a los servicios municipales (ISS) puede gravarse sobre las licencias de software.</p>

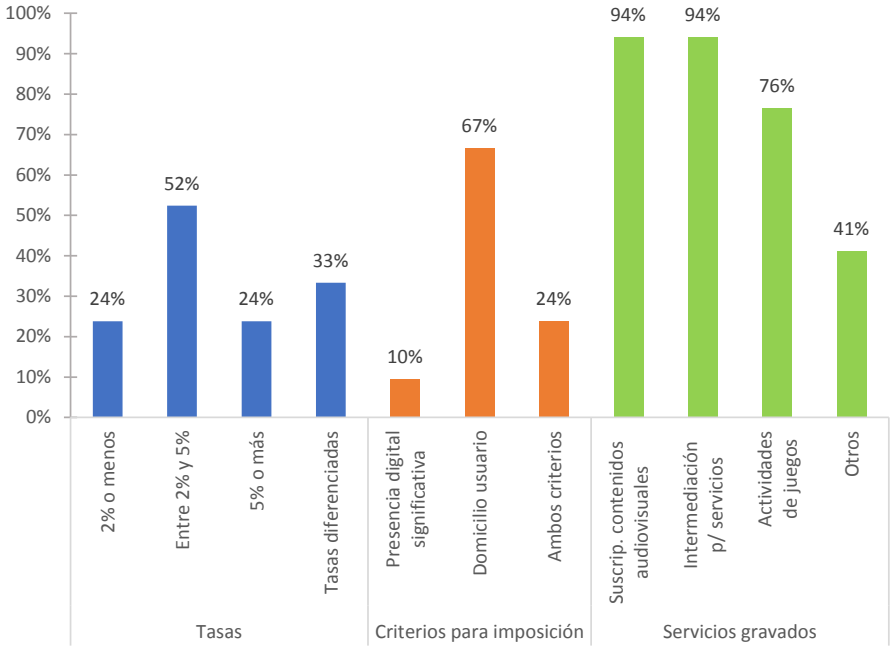
País/ jurisdicción	Año de inicio	Alícuota	Criterios para determinar la imposición		Método de recaudación	Actividad gravada
			Presencia digital significativa	Domicilio de usuario de servicios digitales		
ISS (Ley complementaria 116 y 157)	2017	2 a 5% según municipio		En general, el ISS se paga en el municipio donde está el establecimiento o domicilio del proveedor, excepto en servicios provistos desde el exterior donde se considera el establecimiento o domicilio del prestatario o del intermediario del servicio.		Servicios informáticos y similares. Ej: sistemas; programas informáticos, juegos electrónicos; procesamiento y almacenamiento de datos, textos, imágenes, videos, páginas electrónicas, etc.; soporte técnico informático; páginas web; suministro de contenido de audio, video, imagen y texto a través de Internet (excepto libros, diarios y publicaciones periódicas)
COLOMBIA: Impuesto de Industria y Comercio (ICA)						
Bogotá	2022	1,014%		Uso de una red de domiciliarios		Servicio de pedido, compra, distribución y entrega de productos a través de plataformas o aplicaciones de contacto y que utilizan una red de domiciliarios
Medellín	2017	0,3%		- Suscriptores con domicilio en Medellín - Utiliza una conexión en Medellín	Retención en medios de pago a las plataformas definidas e informadas por la Subsecretaría de Ingresos	Actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras realizadas a través de TIC: - Servicios de procesamiento y almacenamiento masivo de datos - plataformas de economía colaborativa - servicios de contenidos digitales - servicios de uso de plataformas de correo - venta de bienes y servicios a través de plataformas de comercio electrónico

Fuente: Elaboración propia sobre la base de legislación oficial.

En síntesis, de la revisión de la tributación subnacional sobre la economía digital, surge que más de la mitad de los gobiernos subnacionales analizados han establecido alícuotas que se ubican en un rango entre el 2% y 5%. Además, para definir si corresponde gravar una transacción en su jurisdicción, dos tercios de ellos utilizan algún tipo o tipos de criterios para identificar si el domicilio del usuario del servicio o bien digital se encuentra en su territorio, en tanto que un 10% se basa en el concepto de presencia digital significativa y un cuarto permite el uso de ambos enfoques. En cuanto a los sectores gravados, casi la totalidad de los gobiernos subnacionales examinados alcanza con los impuestos indirectos a la comercialización de los servicios de suscripción online para el acceso a contenidos audiovisuales como así también a las plataformas que ofrecen servicios de intermediación en la prestación de servicios. Asimismo, el 76% de las jurisdicciones incluye en la base gravable a las actividades de juego que se desarrollan a través de una plataforma digital, aplicación o tecnológica similar, mientras que un 41% incluye también otros servicios o bienes digitales, como por ejemplo, servicios de procesamiento y almacenamiento de datos, publicidad en línea, bases de datos, administración de sistemas remotos, soporte técnico en línea, etc. (gráfico 4).

Gráfico 4. América Latina (países seleccionados): Resumen de las principales características de los impuestos indirectos subnacionales sobre la economía digital

En porcentajes del total de jurisdicciones



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información del cuadro 2.

Por último, respecto de la recaudación subnacional por impuestos indirectos generada por los servicios digitales, lamentablemente no se encuentra fácilmente disponible con ese nivel de detalle. Únicamente en el caso de Brasil, de acuerdo con el Boletín de recaudación de tributos estaduais, publicado por CONFAZ (Consejo Nacional de Política Hacendaria)¹⁰, el sector servicios de comunicaciones, en su conjunto, representó el 8,22% de la recaudación de ICMS en 2020, lo que equivale a 0,6% del PIB. Sin embargo, no se tiene el valor por separado para los bienes y servicios digitales. En el caso de Argentina, solo están disponibles las estadísticas del IVA (de jurisdicción nacional) por rama de actividad económica, donde el sector Información y comunicaciones representó el 9,8% del total de IVA; mientras que en Colombia este sector aportó el 6% de los ingresos recaudados por ese impuesto de jurisdicción del gobierno central en el año 2020.

10 Véase <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>

6

Conclusiones y recomendaciones de política

El acelerado crecimiento de la economía digital hace necesario que los países modernicen sus sistemas tributarios, tanto nacionales como subnacionales, y los adapten para gravar de manera más apropiada los bienes intangibles y los servicios digitales. Esto es especialmente relevante en los países federales o más descentralizados, donde los gobiernos intermedios o locales tienen sus propios impuestos.

Lo anterior resulta clave tanto para la obtención de ingresos fiscales como para generar condiciones de competencia más parejas entre los proveedores locales y los extranjeros. De no hacerlo, las pérdidas de ingresos tributarios y los efectos negativos por no gravar estas actividades serán crecientes en el tiempo debido a dos factores principales. En primer lugar, la continua expansión de la economía digital y su falta de tributación, que impide la competencia en igualdad de condiciones, implica un daño cada vez mayor a la actividad económica de las empresas residentes que son contribuyentes de impuestos, lo que afecta negativamente sus ingresos y los niveles futuros de recaudación. Segundo, las empresas de sectores tradicionales buscarán la forma de desplazarse hacia el sector digital y operar desde el exterior, lo que aumentaría aún más la pérdida de recaudación y dañaría el empleo, el crecimiento económico y el desarrollo de la economía digital local.

Ante este panorama, los países pueden modificar los regímenes fiscales existentes de manera tal de incluir como actividades gravadas a los distintos sectores de la economía digital o bien pueden crear nuevos impuestos que graven de manera más apropiada los servicios digitales. Algunos gobiernos centrales y subnacionales de los países de América Latina han ido incorporando a los servicios digitales dentro de la base imponible del IVA o de algunos impuestos indirectos a nivel subnacional, aunque los avances son muy dispares.

Por ejemplo, en algunos países federales o más descentralizados de la región, los niveles subnacionales de gobierno han comenzado a aplicar sus impuestos indirectos sobre la economía digital, como en los casos de Argentina, Brasil y Colombia. La mayoría de los gobiernos subnacionales analizados en este documento han establecido alícuotas sobre las transacciones digitales que se ubican en un rango entre el 2% y 5%, aunque existe cierta variabilidad en las tasas entre las distintas jurisdicciones

y, en algunos casos dentro de la misma jurisdicción, dependiendo principalmente del tipo de bien o servicio digital.

Además, para determinar la tributación indirecta a los servicios digitales en una jurisdicción dada, los gobiernos subnacionales de Brasil, Colombia y la mayoría de las provincias argentinas utilizan uno o más indicadores para identificar si el domicilio del usuario del servicio o bien digital se encuentra en su territorio, aunque algunas provincias argentinas aplican el concepto de presencia digital significativa.

Respecto del alcance de estos tributos, casi la totalidad de los gobiernos subnacionales examinados grava con los impuestos indirectos a la comercialización de los servicios de suscripción online para el acceso a contenidos audiovisuales y los servicios de intermediación. Asimismo, la mayoría de las jurisdicciones incluye en la base gravable a las actividades de juego y algunas gravan también otros servicios o bienes digitales como, por ejemplo, servicios de procesamiento y almacenamiento de datos, publicidad en línea, bases de datos, administración de sistemas remotos, soporte técnico en línea, etc.

En los niveles subnacionales de gobierno de los países de la región existe espacio para avanzar en la modernización de los regímenes fiscales y ampliar las bases imponibles de manera tal de gravar a todos los servicios digitales. Los gobiernos intermedios y locales pueden expandir los regímenes existentes de impuestos sobre las ventas, los ingresos brutos y el uso de bienes y servicios para incluir, en la mayor medida posible, a los bienes y servicios digitales. Esta ampliación permitiría abordar de una manera más adecuada la transición hacia una economía basada cada vez más en servicios digitales.

Asimismo, resulta importante que los países, tanto los gobiernos centrales como los subnacionales, acompañen el debate internacional sobre cómo gravar las rentas del sector, de manera de explorar y analizar con mayor profundidad la posibilidad de crear nuevos impuestos subnacionales como los analizados al final de la sección 4 de este documento. En particular, aquellos instrumentos que impongan tributos sobre la extracción y minería de los datos de los usuarios que extraen las empresas, de manera de gravar el valor derivado de la extracción y monetización de estos datos, si bien está claro que la determinación del valor de esta información puede ser complejo. La ventaja de un impuesto a la minería de datos es que tiene una conexión más directa con el valor que las empresas obtienen de la recopilación de datos de sus usuarios, a diferencia de un impuesto que grava a la publicidad digital, como proxy del valor de los datos extraídos. Sin embargo, tanto los gobiernos centrales como los subnacionales deben ser cuidadosos al diseñar estos esquemas novedosos y

tener en cuenta que las empresas podrían trasladar la incidencia fiscal a los consumidores o a sus empleados.

Finalmente, resulta esencial que las distintas jurisdicciones de un mismo país realicen mayores esfuerzos para tender hacia una armonización, tanto en relación con los tipos de bienes y servicios digitales alcanzados por los impuestos como con las tasas aplicadas, de manera tal de reducir la posibilidad de distorsión en la asignación de recursos y la competencia fiscal entre distintos gobiernos subnacionales.

R referencias Bibliográficas

- Appleby, Andrew (2021). Subnational Digital Services Taxation, 81 *Maryland Law Review*.
- Asen, E. (2020). *What European OECD Countries are Doing about Digital Services Taxes*, Tax Foundation (Oct. 14, 2020). <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>
- Bird, R. (2010). Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature. *World Bank Policy Research Working Paper No. 5450*. Washington, DC: World Bank.
- CEPAL (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe: políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. (LC/PUB.2019/8-P). <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44516-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2019-politicas-tributarias-la-movilizacion>
- Cui, W. y Hashimzade, N. (2019). The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent. [*CESifo Working Paper Series No. 7737*](#).
- Gómez Sabaini, J. C. y Jiménez, J.P. (2017). La tributación de los gobiernos subnacionales, en Gomez Sabaini, Jiménez y Martner, editores (2017) *Consensos y Conflictos en la política tributaria de América Latina*, Libro de la CEPAL, Santiago de Chile.
- Jiménez, J.P., J.A. Ocampo, A. Podestá y M.F. Valdés (2020). *Explorando sinergias entre la cooperación tributaria internacional y los desafíos tributarios latinoamericanos*, FES.
- Jiménez, J.P. y Podestá A., (2021). Tributación indirecta sobre la economía digital y su potencial recaudatorio en América Latina: emparejando la cancha en tiempos de crisis, *Documento de Trabajo 02/2021*, Centro Interamericano de Administración Tributaria -CIAT, Panamá.
- Jorratt, M. (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital, *Nota Técnica IDB-TN 1939*, Banco Interamericano de Desarrollo. <https://publications.iadb.org/es/experiencias-internacionales-en-la-tributacion-de-la-economia-digital>
- KPMG (2021). *Taxation of the digitalized economy*, Developments Summary, mayo.

Lucas-Mas, C. O. y R. F. Junquera-Varela (2021). *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*, Washington, Banco Mundial.

Naciones Unidas (2020). *Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 20ª sesión, 22 de junio, E/C.18/2020/CRP.25.

Naciones Unidas (2021). *Tax consequences of the digitalized economy - issues of relevance for developing countries*, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 22ª sesión, 19-28 de abril, E/2021/45/Add.2-E/C.18/2021/2.

OCDE (2014). *Directrices internacionales sobre IVA/IBS*, OCDE, Paris.

OCDE (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, Acción 1: Objetivo del 2014 (versión preliminar).

OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OCDE (2016). *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país*, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, París, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>

OCDE (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, 13 de febrero-6 de marzo.

OCDE (2020a). *Tax Challenges Arising from Digitalisation- Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, París, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>

OCDE (2020b). *Tax Challenges Arising from Digitalisation- Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, París, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

OCDE (2020c). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Update on the Economic Analysis & Impact Assessment*, Webcast, 13 de febrero. <http://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf> .

OCDE (2020d). *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Paris, OECD. www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf

Perlati, S. (2020). *Digital economy and its taxation at the subnational level: The experience in the province of Cordoba (Argentina)*. Inter-American Center of Tax Administration - CIAT.

Ter Minassian, T. (2020). *Intergovernmental Fiscal Cooperation and Subnational Revenue Autonomy*, IADB, Washington DC.

UNCTAD (2021a). *Digital Economy Report 2021*. Cross-border data flows and development: For whom the data flow. United Nations publication, Sales No. E.21.II.D.18, New York, and Geneva.

UNCTAD (2021b). *Estimates of Global E-Commerce 2019 and Preliminary Assessment of COVID-19 Impact on Online Retail 2020*, UNCTAD Technical Notes on ICT for Development No. 18, Mayo.

UNCTAD (2021c). The UNCTAD B2C E-commerce Index 2020: Spotlight on Latin America and the Caribbean - *UNCTAD Technical Notes on ICT for Development No. 17*, febrero, (TN/UNCTAD/ICT4D/17) <https://unctad.org/webflyer/unctad-b2c-e-commerce-index-2020-spotlight-latin-america-and-caribbean>

UNCTAD (2019). *Informe sobre la Economía Digital 2019*. Creación y captura de valor: Repercusión para los países en desarrollo, Naciones Unidas, Ginebra. https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_es.pdf



Serie Documentos de Trabajo



CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: www.ciat.org