



# XII JORNADAS TRIBUTARIAS

---

TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS  
DIGITALES

**CRA. MARIANA BRUSSONE**  
**CRA. MARÍA INÉS DE SOSA**  
**CRA. VERA DO CANTO**

**NOVIEMBRE 2019**

## Contenido

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	OCDE: ACCIÓN 1 DEL PROYECTO BEPS.....	3
III.	LA SOLUCION DE URUGUAY .....	5
1)	Antecedentes .....	6
2)	Actualidad .....	8
3)	IRAE e IRNR .....	9
i.	Producción, distribución o intermediación de contenido audiovisual.....	9
ii.	Mediación o intermediación realizadas a través de medios informáticos ...	12
4)	IVA .....	14
i.	Producción, distribución o intermediación de contenido audiovisual.....	14
ii.	Mediación o intermediación realizadas a través de medios informáticos ...	15
IV.	ASPECTOS FORMALES.....	15
1)	ANTICIPOS Y PAGOS .....	15
2)	RETENCIONES .....	15
i.	Producción, distribución o intermediación de contenido audiovisual.....	16
ii.	Mediación o intermediación realizadas a través de medios informáticos ...	16
3)	DECLARACIÓN JURADA .....	16
4)	DOCUMENTACIÓN .....	17
5)	REPRESENTACIÓN.....	17
V.	SOLUCIONES A NIVEL REGIONAL Y COMPARACIÓN CON URUGUAY.....	17
1)	ARGENTINA.....	18
2)	COLOMBIA.....	18
3)	PERÚ.....	19
4)	CHILE .....	20
VI.	CONCLUSIONES.....	21
	BIBLIOGRAFÍA.....	23

## **I. INTRODUCCIÓN**

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación generado por las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC). La digitalización de la economía ha dado lugar a importantes cambios en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas.

Se presenta actualmente como uno de los temas más desafiantes para la tributación a nivel mundial. Los avances en las TIC posibilitaron desarrollar formas de negocios y en particular, de prestación de servicios a través de medios informáticos, que hace menos de 10 años eran inimaginables. Junto con el constante avance de la tecnología, crece el peso de la economía digital en los distintos países.

En ese contexto, los distintos sistemas internos de tributación así como el sistema internacional de tributación, tienen dificultades para asumir los retos que plantea la economía digital. Dichos sistemas fueron concebidos sobre la base de expresiones fundamentalmente físicas de la economía y la riqueza, en un mundo en que la base de la tributación era capaz de ser situada físicamente en el tiempo y en el espacio (concepto de EP como “lugar fijo de negocios”). Sin embargo, el concepto básico de economía digital es que grandes multinacionales pueden realizar su actividad desde cualquier parte del mundo, posibilitando así la reducción de su carga fiscal al poder establecer, en jurisdicciones de baja tributación, sus funciones o activos intangibles.

Los ejemplos más representativos de los nuevos modelos de negocios, según la OCDE son tres:

- business to business (B2B): comercio electrónico entre empresas
- business to consumers (B2C): comercio electrónico de empresas a consumidores
- consumers to consumers (C2C): comercio electrónico de consumidores a consumidores

La prestación de servicios digitales depende de forma crítica de las TICs, tienen fuerte dependencia de activos intangibles, usan datos de forma masiva y

adoptan modelos comerciales multilaterales y transfronterizos muchas veces sin presencia física. Se caracterizan por la movilidad de los factores (activos, usuarios, funciones), tienen tendencia al monopolio u oligopolio y son muy volátiles (bajas barreras de entrada, rápida evolución de la tecnología de acceso). La dificultad en gravarlas se debe a que esas actividades son desarrolladas por entidades no residentes, con un componente tecnológico elevado, con nula o escasa presencia física en los territorios nacionales. Todo ello dificulta determinar cuál es la jurisdicción bajo la cual tiene lugar la creación de valor, identificar la presencia gravable en actividades digitales y determinar los ingresos gravables atribuibles a esas transacciones digitales. Esto implica un desafío para los países: determinar dónde y cómo se genera la renta, para a partir de ahí definir cuál será la base imponible de los impuestos.

Concomitantemente, la prestación de servicios mediante plataformas web por parte de compañías extranjeras no residentes, compite directamente con empresas locales (en su mayoría PYMES), en un principio sin pagar impuestos. Sería muy injusto que esa situación se mantuviera en el tiempo, generando problemas de justicia e igualdad con entidades que operan prestando servicios de forma tradicional, que hacen su contribución a las arcas del Estado. Sumado a ello está la pérdida de recaudación por parte de los distintos países por la migración de los consumidores desde los servicios tradicionales hacia los servicios digitales, los cuales en algunos casos no están gravados.

En ese contexto, los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía son una de las principales líneas de actuación en torno a las que gira el Plan BEPS y más precisamente la Acción 1 del Proyecto BEPS, la cual no da respuestas, sino que se ha limitado a exponer tendencias y alternativas, sin llegar a consenso aún.

Uruguay no es ajeno a esta realidad, en el año 2018 el 83% de los hogares tenía acceso a internet, mientras que tan solo 10 años atrás ese porcentaje era del 20%<sup>1</sup>. Junto al desarrollo tecnológico vino la mejora del acceso a internet y

---

<sup>1</sup>Cámara Uruguaya de Tecnologías de la Información (CUTI); "Uruguay se posiciona entre los 10 primeros países con más hogares conectados a internet por fibra óptica". Disponible en: <https://www.cutu.org.uy/novedades/611-uruguay-se-posiciona-entre-los-10-primeros-paises-con-mas-hogares-conectados-a-internet-por-fibra-optica> accedido el día 02/09/2019.

concomitantemente al resto del mundo llegaron las principales multinacionales de servicios digitales a prestar servicios en Uruguay: Netflix, Spotify, HBO GO, Uber, Airbnb, Booking, etc. Mientras tanto empresas locales que prestan similares servicios ven mermados sus ingresos por la migración de clientes al formato digital. Tal es el caso de inmobiliarias, taxímetros y otros servicios de transporte terrestre de pasajeros, disquerías, servicio de televisión por cable para abonados y muchos más.

Entre tanto algunos países, entre los que se encuentra Uruguay, no esperaron a que se llegue a una solución de consenso a nivel internacional y consideraron que existía la necesidad imperiosa de actuar inmediatamente. Muchos decidieron tomar medidas unilaterales y gravar algunos servicios digitales, mediante modelos muy variados que van desde retenciones en la fuente, impuestos específicos a determinados servicios digitales, gravámenes directos e indirectos sobre la cifra de negocios realizada en un territorio, etc.

## **II. OCDE: ACCIÓN 1 DEL PROYECTO BEPS**

Las transformaciones derivadas de la evolución digital tienen implicancias impositivas tanto en impuestos directos como indirectos. La OCDE se ha planteado si las reglas internacionales sobre el impuesto a las rentas continúan vigentes en la economía digital moderna, donde la creación de valor muchas veces proviene de intangibles y ya no se necesita presencia física para crear valor. Por lo tanto se hizo necesario revisar algunos aspectos del sistema tributario internacional. Además es posible que la digitalización de la economía haya facilitado la evasión fiscal y la transferencia de ganancias de entidades multinacionales a jurisdicciones de baja o nula tributación.

La OCDE incorporó a sus acciones BEPS los desafíos tributarios de la Economía Digital conformando la Acción N° 1. Lo primero que corresponde señalar es que la Acción 1 del plan BEPS no estableció aún parámetros claros bajo los cuales se debe gravar a nivel internacional la economía digital, pero reconoce la necesidad de acordar los términos generales desde un enfoque unificado a nivel internacional para el año 2020.

El Informe del 2015 de la Acción 1 identifica los desafíos en materia de fiscalidad consecuencia de la digitalización de la economía como una de las principales áreas que requieren atención.

En marzo de 2018 se publicó el Informe Previsional “Desafíos fiscales derivados de la digitalización”. El Informe llama a contener el unilateralismo fiscal. Pretende abordar desde el “nexo” (o criterio de sujeción) y las reglas de atribución de beneficios los problemas de reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que estará sujeta a impuestos en una jurisdicción determinada.

En enero 2019 OCDE hizo pública una declaración política concisa que organiza las propuestas, estableciendo que no se trata ya de hacer tributar la “nueva economía digital”, sino de establecer un nuevo modelo tributario en torno a dos pilares (PILAR I / PILAR II):

- Una tributación mínima de las empresas multinacionales con criterio de reparto en todos los países y recuperación de las bases no gravadas.
- Unas fórmulas de gravamen para lograr la conexión con el lugar de realización del negocio.

Recientemente, en el mes de octubre, OCDE elaboró una propuesta de “Enfoque Unificado” y lo sometió a consulta pública. El mismo se nutre de las tres propuestas y está formada por los siguientes elementos:

- ámbito de aplicación: negocios orientados al consumidor, no solo digitales.
- nuevo criterio de sujeción: no condicionado a la presencia física sino basado principalmente en las ventas en la jurisdicción, lo cual requiere cambios en las normas de sujeción y atribución de beneficios.
- nuevas normas revisadas de atribución de beneficios para conceder nuevos derechos de imposición a los países donde se encuentran los usuarios de modelos de negocios altamente digitalizados, con independencia de si desempeñan físicamente en el país funciones de

comercialización o distribución o de si venden a través de distribuidores no vinculados.

- otras cuestiones: prevención y resolución de controversias y resolver casos de doble imposición.

En cuanto al IVA, las recomendaciones de la Acción 1 de BEPS fueron integradas en la Guía Internacional de IVA (“International VAT/GST Guidelines”) del año 2016, las cuales fueron complementadas en el año 2017 mediante el informe “Mecanismos para la efectiva recaudación de IVA cuando el proveedor no es residente en la jurisdicción de la imposición” y en el año 2019 con el informe “El rol de las plataformas digitales en la recaudación de IVA en ventas en línea”. Como recomendaciones, lo que se sugiere es que cada país realice las modificaciones necesarias a su legislación para incorporarlas. El concepto fundamental que maneja la referida guía es el de gravabilidad en función al principio de destino. Así en términos generales en operaciones B2B la jurisdicción donde está ubicado el cliente es la que tiene la potestad tributaria para gravar los servicios o intangibles transados internacionalmente. En operaciones B2C será el lugar de entrega o de residencia habitual del adquirente.

Además, la guía señala la importancia de simplificar la registración y la recaudación del IVA cuando el contribuyente es un no residente. En transacciones B2B recomienda invertir el sujeto cuando el cliente está establecido en la jurisdicción, pasando a ser el cliente el agente de retención. En transacciones B2C recomienda la inscripción del proveedor del servicio, pero de modo simplificado, tanto para la inscripción como para la recaudación del impuesto.

### **III. LA SOLUCION DE URUGUAY**

La motivación que tuvo Uruguay para gravar este tipo de servicios no fue un afán fiscalista o recaudatorio, sino que obedeció a razones políticas. Tuvo que ver con tratar de preservar una competencia leal entre los distintos agentes económicos. Previo a que se implantara este esquema de tributación lo que

estaba sucediendo era que una serie de servicios que se prestaban a través de plataformas digitales no estaban siendo efectivamente gravados en Uruguay, mientras competían con empresas locales que prestan los mismos servicios pero de forma tradicional, aportando impuestos a la sociedad. Ello llevó a que dichos sectores de actividad formales reclamaran respecto de esta competencia desleal, reclamo que el Poder Ejecutivo entendió que era de recibo. Por tanto la razón principal de su incorporación fue la equidad.

Ello se desprende de las propias declaraciones del Sr. Subsecretario de Economía y Finanzas, Cr. Pablo Ferreri, en su comparecencia ante la Comisión de Hacienda del Parlamento, donde manifestó que *“Parece una cuestión de equidad que cuando alguien contrata un servicio para ver una película, ya sea a través de una empresa de cable o por otra plataforma, los tributos que paguen esas empresas proveedoras sean los mismos, sin que ello dependa de la plataforma de que se trate...de lo que se trata es de una cuestión de equidad, de que todos compitan con las mismas reglas de juego; estamos tratando de solucionar inequidades que dan ventajas competitivas sustentadas en el no pago de impuestos”*. A su vez, en la misma comparecencia el Director General de Rentas de la Dirección General Impositiva, Lic. Joaquín Serra, expresó que *“el propósito de este artículo es igualar la tributación y de alguna manera que todos pasen a tributar esta renta calificándola netamente de fuente uruguaya.”*<sup>2</sup>

### **1) Antecedentes**

Con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 19.535, que será comentada en la siguiente sección, ya existían en la normativa nacional algunas aproximaciones a la imposición relacionada con la economía digital, tanto en imposición al consumo, como en renta:

---

<sup>2</sup> Parlamento del Uruguay, “Versión taquigráfica de la sesión vespertina del día 22 de agosto de 2017 de la Comisión de Presupuesto integrada con Hacienda de la Cámara de Senadores de la República Oriental del Uruguay”, Distribuido N° 1422, Carpetas N° 880/2017. Disponible en: [https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas?Cpo\\_Codigo=All&Lgl\\_Nro=48&Fecha%5Bmin%5D%5Bdate%5D=01-08-2017&Fecha%5Bmax%5D%5Bdate%5D=31-08-2017&Cms\\_Codigo=All&Dtb\\_Nro=&tipoBusqueda=T&Texto=netflix&Cuerpo=](https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas?Cpo_Codigo=All&Lgl_Nro=48&Fecha%5Bmin%5D%5Bdate%5D=01-08-2017&Fecha%5Bmax%5D%5Bdate%5D=31-08-2017&Cms_Codigo=All&Dtb_Nro=&tipoBusqueda=T&Texto=netflix&Cuerpo=)



Libros electrónicos: en IVA están exoneradas las ventas de libros editados en formatos electrónicos, en la nómina de exoneraciones que la ley prevé para la circulación de bienes. La Ley incluye la exoneración de diarios, periódicos, libros y revistas y el Decreto reglamentario de IVA aclara que se entiende que los libros en formato electrónico, sus licencias de uso y la cesión total de derechos de uso y explotación de los mismos se encuentran comprendidos en el concepto de libros<sup>3</sup>.

Servicios técnicos y publicidad (incluida la publicidad por internet): ambos están establecidos en la normativa nacional como excepciones al principio de territorialidad de la renta de fuente uruguaya, son conceptos por los cuales se “amplía” la fuente. Estos servicios están gravados por impuesto a la renta en Uruguay, sin importar que la publicidad *on line* sea realizada por una compañía residente en el exterior, siempre que los servicios sean prestados por un no residente en favor de un residente contribuyente de IRAE (operaciones B2B). En esos casos el contribuyente de IRAE destinatario del servicio, será agente de retención del IRNR a la alícuota del 12%<sup>4</sup>.

A su vez existe para los casos de actividades que se prestan parcialmente dentro del país (“Rentas de fuente internacional”), un régimen ficto para determinar la renta de fuente uruguaya:

- IRAE: Art. 48 del Título 4 Texto Ordenado 1996, (en adelante TO 96) y Art. 65 del Decreto N° 150/007.
- IRNR: Art. 13 del Título 8 TO 96 y Art. 21 del Decreto N° 149/007.

Con esta normativa, por ejemplo, quedaba gravado el servicio de producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de “tapes” (por ejemplo Netflix) pero con un porcentaje de renta ficta del 30% en el IRAE y

---

<sup>3</sup> TO 1996, Título 10 (IVA), Artículo 19, numeral 1), literal H: “Exonéranse: 1) Las enajenaciones de: ... H) Diarios, periódicos, revistas, libros y folletos de cualquier naturaleza, con excepción de los pornográficos.”; y Decreto 220/998 Reglamentario de IVA, Artículos 40 y 40 bis: “Se consideran comprendidos en el literal H) numeral 1) del artículo 19 del Título que se reglamenta los diarios, periódicos, revistas y libros editados en formato electrónico, incluyendo la licencia de uso por un período o a perpetuidad y la cesión total de los derechos de uso y explotación de los referidos bienes.”.

<sup>4</sup> TO 1996, Título 8 (IRNR), Artículo 3, inciso 2°.

62,5% en el IRNR. No quedaban incluidos otros servicios digitales (por ejemplo Spotify). En lo que respecta al IVA estos servicios no quedaban alcanzados.

En cuanto a la intermediación en el transporte terrestre de pasajeros, el Decreto N° 47/2017 (posteriormente derogado por el Decreto N° 144/018) reguló el IRNR. Este Decreto fijaba en 50% la renta de fuente uruguaya derivada de las actividades que impliquen la intervención en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros en territorio nacional. El monto imponible para el IVA era la totalidad de la retribución obtenida por el no residente derivado de estas actividades.

## **2) Actualidad**

Uruguay ha estado en una posición vanguardista a nivel mundial, ya que no son muchos los países que han regulado el tratamiento fiscal de los servicios digitales, en gran parte del mundo es aún un tema de discusión. Además, Uruguay ha sido pionero también en enfocarse no sólo en la imposición a las rentas sino también en el IVA.

Uruguay optó por abarcar en una primera instancia actividades puntuales y no abocarse a todo el espectro de la economía digital, que es mucho más amplio de lo que se decidió gravar. En una primera instancia se incluyeron en el hecho generador, tanto de impuestos a la renta como de IVA, prestaciones de servicios que son competitivas con empresas locales que prestan esos mismos servicios en formato tradicional, apuntando a las principales empresas multinacionales que prestan este tipo de servicios.

A su vez, manteniendo la premisa de no crear nuevos impuestos, tampoco se diseñaron retenciones a través de los medios de pago. Es decir que el contribuyente es el propio prestador del servicio. Por ese motivo se flexibilizaron normas formales con el objetivo de facilitarles el cumplimiento voluntario a contribuyentes que no están localizados en el país. Esas facilidades incluyeron la no obligatoriedad de nombrar un representante en el país, extensión de los plazos para hacer los anticipos, adaptación de las normas formales de documentación y tal vez lo más novedoso sea aceptar el pago en dólares americanos en vez de moneda nacional.

También se flexibilizó el principio de territorialidad para el comercio electrónico: a los efectos del impuesto a la renta ahora no interesa tanto determinar dónde la empresa digital desarrolla su actividad, sino dónde están localizadas las personas que compran sus productos o servicios.

La Ley N° 19.535 del 25/09/2017 modificó las disposiciones tributarias aplicables a las prestaciones de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, con vigencia desde el 01/01/2018.

Con esta Ley se modificó el Título 4 (IRAE) y el Título 8 (IRNR), agregándole a los artículos mencionados en antecedentes, las nuevas disposiciones. Esta misma Ley también modificó el Título 10 (IVA), agregando al artículo 5 dos incisos referidos a los servicios digitales.

Con estos cambios, algunos servicios digitales prestados a través de plataformas tecnológicas quedan alcanzados por un impuesto a la renta (IRAE o IRNR) y por el IVA en caso de corresponder; esto es si se dan determinadas circunstancias de quién presta el servicio y dónde se aprovecha el mismo.

El Decreto N° 144/018 del 25/05/2018 reglamentó la mencionada Ley. La normativa fue complementada con las Resoluciones de DGI N° 6.409/018 y N° 9.270/018.

A continuación describiremos el alcance de tales cambios tanto a nivel legal como reglamentario en lo que respecta a cada impuesto (IRAE, IRNR e IVA).

### **3) IRAE e IRNR**

La Ley N° 19.535 modificó los artículos de rentas internacionales tanto para IRAE como para IRNR. A su vez el Decreto N° 144/018 reglamento las modificaciones introducidas por la mencionada Ley, a saber:

#### **i. Producción, distribución o intermediación de contenido audiovisual**

- IRAE: literal B del Art. 48 del Título 4 TO 96 y Art. 65 bis del Decreto N° 150/007.
- IRNR: numeral 3 del Art. 13 del Título 8 TO 96 y Art. 21 bis al Decreto N° 149/007.

La producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de tapes.... serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya. El mismo tratamiento tendrán las rentas obtenidas por las entidades no residentes que realicen directamente la prestación de servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional. A su vez se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónicos administrados desde Uruguay.

La normativa reglamentaria delimita el marco legal a las plataformas “audiovisuales” acotando el régimen amplio dado por la Ley. Se aclaró que la prestación de servicios era “transmisión de cualquier contenido audiovisual”, no así cualquier servicio.

El Art. 65 bis del Decreto N° 150/007, cita el Art. 3 de la Ley N° 19.307, Ley de medios, para definir “otras transmisiones audiovisuales”. Las mismas son cualquier contenido de imagen, sonido, video o una combinación de ellos y por su parte el Decreto N° 149/018 en su Art. 26 bis refiere a esta misma definición.

La reglamentación establece que serán rentas consideradas íntegramente de fuente uruguaya siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional. El demandante se encontrará en territorio nacional cuando se localice en el mismo la dirección de IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o cuando esté en territorio nacional su dirección de facturación. En los casos de prestaciones de servicios de tracto sucesivo, la determinación de la localización del demandante deberá realizarse al momento de la contratación del referido servicio. Cuando no se verifique al menos una de las situaciones mencionadas anteriormente, se presumirá (admite prueba en contrario por parte del contribuyente), que el demandante está localizado en territorio nacional cuando efectúa el pago por medio de instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, etc. administrados desde el Uruguay<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Art. 65 bis Decreto N° 150/007 y Art. 21 bis Decreto N° 149/007.

Con esto quedan incluidos servicios de descarga de series o películas, mirar series o películas *on line* o a través de aplicaciones, escuchar o descargar música a través de aplicaciones, descarga de imágenes.

Además el Decreto aclara que todo esto es de aplicación aunque la prestación de esos servicios se realizara sin ninguna presencia física en el país. Esto implica un importante cambio en el paradigma de la fuente: dejamos de considerar en este caso actividades desarrolladas o bienes situados en territorio uruguayo para considerar gravado a un no residente que presta un servicio desde el exterior hacia un demandante que está en territorio uruguayo y se considera que esa renta estará gravada incluso cuando ese no residente no tenga presencia física en Uruguay. Deja de tener importancia si el contribuyente configura o no EP, si presta este tipo de servicios y cumple las condiciones mencionadas anteriormente, quedará gravado por IRNR (si fuera residente quedaría gravado por IRAE).

Cabe aclarar que los servicios de publicidad y propaganda y servicios técnicos, están contemplados en una normativa específica dentro de IRAE y dentro de IRNR, es una hipótesis de extensión de la fuente cuando dichos servicios son prestados desde el exterior a contribuyentes de IRAE siempre que se vinculen a rentas comprendidas en dicho impuesto, por lo tanto no quedan incluidos en la definición de servicios digitales<sup>6</sup>.

Exclusivamente en el ámbito del IRNR la norma menciona dos casos que **no** están incluidos en esta definición<sup>7</sup>:

- Servicios de enseñanza a distancia que no califican como asistencia técnica mencionados anteriormente. Es decir, si es un servicio de asistencia técnica, quedará gravado por IRAE o IRNR por extensión de la fuente. Si es un servicio de enseñanza propiamente dicho, no quedará gravado.
- Servicios contratados por el Centro Ceibal de Apoyo a la niñez y la adolescencia correspondientes al Plan Ceibal y el Plan Ibirapitá.

---

<sup>6</sup> Art. 3 Título 8 TO 1996 y Art. 7 Título 4 TO 1996.

<sup>7</sup> Inciso 6 Art. 21 bis Decreto N° 149/007.

**ii. Mediación o intermediación realizadas a través de medios informáticos**

- IRAE: literal E del Art. 48 del Título 4 TO 96 y Art. 65 ter del Decreto N° 150/007.
- IRNR: numeral 6 del Art. 13 del Título 8 TO 96 y Art. 21 ter al Decreto N° 149/007.

Para las actividades de mediación e intermediación en la oferta o en la demanda de servicios prestados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, se fija la renta de fuente uruguaya según los siguientes porcentajes:

- 100% cuando el oferente y el demandante del servicio (operación principal) se encuentren en territorio nacional.
- 50% cuando el oferente o el demandante del servicio (operación principal) se encuentre en el exterior.

No se incluyen la intermediación o mediación en la compra venta de bienes. La particularidad es que acá no se restringe a ningún tipo de servicios, sino que se refiere a servicios en general. Lo que se tiene que cumplir es que sea prestado a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares<sup>8</sup>.

La reglamentación establece que las actividades verifiquen las siguientes condiciones<sup>9</sup>:

- Que por su naturaleza estén básicamente automatizadas, intervención humana mínima y que no tenga viabilidad si no es a través de la tecnología de la información.
- Que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).

---

<sup>8</sup> Art. 48, literal E Título 4 TO 1996 y Art. 13, numeral 6 Título 8 TO 1996.

<sup>9</sup> Art. 65 ter Decreto N° 150/007, en la redacción dada por el Art. 1° Decreto N° 144/018 y Art. 21 ter Decreto N° 149/007, en la redacción dada por el Art. 2° Decreto N° 144/018

A los efectos de definir el lugar donde se encuentran el oferente y el demandante de los servicios, se considerará su ubicación al momento de contratarse la mediación o la intermediación, según corresponda.

Se entenderá que se encuentra en territorio nacional:

- El oferente, cuando el servicio (operación principal) se preste en dicho territorio.
- El demandante, cuando se localice en dicho territorio la dirección de IP del dispositivo utilizado para la contratación del servicio de mediación o intermediación, o cuando su dirección de facturación este en territorio nacional.

Cuando no se verifique al menos una de las situaciones mencionadas anteriormente, se presumirá (admite prueba en contrario por parte del contribuyente), que el demandante está localizado en territorio nacional cuando efectúa el pago por medio de instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, etc. administrados desde el Uruguay.

Se considerará que existen actividades ejercidas parcialmente dentro del territorio nacional aun cuando las mismas sean realizadas sin presencia física en el mismo.

El caso típico es el transporte terrestre de pasajeros y también la intermediación en alojamientos. A diferencia de la prestación de servicios de contenido audiovisual a través de internet, en la caso de la intermediación o mediación la norma no excluye ningún tipo de servicios.

Cabe aclarar que en el ámbito del IRAE, el Decreto reglamentario establece que esto aplica solamente para rentas obtenidas por no residentes<sup>10</sup>. Para que un no residente esté en el contexto de IRAE debe configurar EP en Uruguay, sino no estaría en el contexto de IRAE sino en el de IRNR. Pero a su vez la normativa establece otra restricción (no es para cualquier no residente que opere a través de cualquier EP): se excluye a los no residentes que tengan un EP de lugar fijo de negocios (EP fijo o material). Por lo tanto solamente es

---

<sup>10</sup> Art. 65 ter último inciso, Decreto N° 150/007.

aplicable para los no residentes que actúen en Uruguay a través de un EP de construcción, de un EP de servicios o un EP de agente dependiente. Por lo tanto un residente uruguayo que realiza este tipo de actividades no va a quedar comprendido en esta normativa, porque al ser residente va a quedar gravado de acuerdo a la normativa general del IRAE y tendrá sus rentas gravadas en un 100% y en ningún caso en un 50%. Eso es lo que se pretendió evitar con esta aclaración que establece el Art. 65 ter del Decreto N° 150/007. Lo mismo para un no residente que tiene un lugar fijo de negocios en Uruguay, irá por las normas generales de IRAE y tendrá sus rentas gravadas al 100% en cualquier escenario.

#### **4) IVA**

La Ley N° 19.535 agregó algunos incisos al Art.5 del Título 10 TO 96 en lo que refiere a la territorialidad respecto a los servicios digitales, mientras que el Decreto N° 144/018 del 25/05/2018 reglamentó la mencionada Ley, modificando el Decreto reglamentario N° 220/998 del IVA. Por lo que la normativa relacionada a los servicios digitales en el ámbito del IVA es la siguiente:

- Art. 5 del Título 10 TO 1996.
- Art. 26 bis del Decreto N° 220/998.

##### **i. Producción, distribución o intermediación de contenido audiovisual**

La transmisión a través de internet (o similares) de cualquier contenido audiovisual por parte de un no residente se considerará realizado íntegramente en territorio uruguayo cuando tenga por destino, sea consumido o utilizado económicamente en el país. Bajo esas circunstancias el referido servicio quedará gravado con IVA. La norma legal del IVA replica los mismos textos usados en IRAE y en IRNR, de modo que quedan en paralelo tanto la imposición a las rentas como la imposición al consumo.



**ii. Mediación o intermediación realizadas a través de medios informáticos**

También como en el caso anterior, está alineado el tratamiento tributario del IVA con la imposición a las rentas. Por lo que si tanto el demandante como el oferente están en Uruguay, se considera que la actividad del no residente es realizada íntegramente en el país y por lo tanto alcanzada por IVA sobre el 100% de sus ventas a la tasa del 22%. En cambio si una de las partes está en el exterior y la otra parte está en Uruguay, tributarán IVA sobre el 50% de sus ventas, también a la tasa del 22%.

**IV. ASPECTOS FORMALES**

**1) ANTICIPOS Y PAGOS**

Los contribuyentes deben realizar anticipos trimestralmente<sup>11</sup> y podrán ser abonados en dólares americanos (IRNR e IVA) bajo ciertas condiciones<sup>12</sup>:

- Que todas las operaciones de servicios digitales del contribuyente hayan sido documentadas en dólares americanos.
- Que el contribuyente no haya realizado otras actividades gravadas en Uruguay, a menos que haya sido objeto de retención.

Estas medidas fueron pensadas para facilitarles el cumplimiento voluntario a estos contribuyentes que en principio no están radicados en el país.

**2) RETENCIONES**

- Art. 4 Decreto N° 220/998 (con la redacción dada por el Art. 4 Decreto N° 144/018).
- Art. 26 Decreto N° 149/007.

---

<sup>11</sup> Numeral 2°, Resolución de DGI N° 9.270/018.

<sup>12</sup> Numeral 1° Resolución de DGI N° 9.270/018.

**i. Producción, distribución o intermediación de contenido audiovisual**

Para el caso de que un productor audiovisual le preste servicios a través de internet, desde el exterior a un contribuyente de IRAE o al Estado (operaciones B2B), estos oficiarán de agentes de retención. De ello se desprende que no hay agentes de retención para estos contribuyentes cuando el cliente es un consumidor final (operaciones B2C), que serían los clientes por excelencia de estos servicios audiovisuales digitales, las personas físicas con sus Smart TV o con sus móviles. Lo que se pretende es que los contribuyentes prestadores de estos servicios paguen sus impuestos en cabeza propia. Uno de los motivos esgrimidos en la fundamentación de la disposición fue que una eventual traslación del impuesto al consumidor final no fuera directa, sino que dependiera de factores de mercado y no simplemente del poder de negociación entre demandante y oferente.

**ii. Mediación o intermediación realizadas a través de medios informáticos**

Para este tipo de servicios existe una diferencia con los servicios prestados de forma directa y es que se suspendió la retención que deben realizar los sujetos residentes (operaciones B2B) cuando reciban un servicio de intermediación o mediación a través de internet por parte de un no residente<sup>13</sup>. Por lo tanto, para efectivizar el cobro del tributo DGI depende de que el contribuyente se inscriba y pague. Para estos servicios, en operaciones B2C, tampoco está prevista la figura de agentes de retención.

**3) DECLARACIÓN JURADA**

Deberán presentar la declaración jurada anual en mayo del año siguiente al ejercicio correspondiente, como cualquier otro contribuyente de IRNR que no sea objeto de retención liberatoria<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Art. 26, último inciso Decreto N° 149/007.

<sup>14</sup> Numeral 4° Resolución de DGI N° 981/007.

#### 4) DOCUMENTACIÓN

La Resolución de DGI N° 9270/018 agregó el numeral 10 bis a la Resolución N° 981/007 de DGI (IRNR), estableciendo que la documentación que emiten estos nuevos sujetos, de acuerdo a la normativa de su país de residencia, será válida a efectos impositivos, siempre que:

- Se identifique al contribuyente (nombre sería suficiente).
- Se detalle el importe generado.
- Que esté informado el IVA incluido en la operación (basta con que la factura discrimine el IVA).

Cabe mencionar que a diferencia del caso de los servicios de streaming, donde lo más probable es que el demandante sea un consumidor final, en el caso de los servicios de intermediación o mediación puede ser altamente probable que un contribuyente de IRAE pague por dichos servicios. Por ejemplo un hotel que pague sumas importantes a un intermediario (Booking, Airbnb, etc.). Con lo cual, tanto a los efectos de la deducibilidad del gasto en IRAE como del crédito por el IVA compras en IVA, se considerará que el servicio está debidamente documentado en la medida que cumpla las condiciones mencionadas anteriormente.

#### 5) REPRESENTACIÓN

Se les eximió a los contribuyentes no residentes de la obligación de designación de representante en Uruguay, siempre que se establezca un domicilio constituido en el país<sup>15</sup>.

### V. SOLUCIONES A NIVEL REGIONAL Y COMPARACIÓN CON URUGUAY

De acuerdo al informe de la CEPAL (2019), *al día de hoy solo 3 países aplican IVA a los servicios digitales (Argentina, Colombia y Uruguay) y otros tres están en vías de hacerlo (Chile, Costa Rica y Paraguay).*<sup>16</sup> Mientras que en renta,

---

<sup>15</sup> Numeral 2° Resolución de DGI N° 6.409/018.

<sup>16</sup> CEPAL, 2019.

solo Perú y Uruguay han introducido modificaciones legales relacionadas con el impuesto a la renta de los servicios digitales.

### **1) ARGENTINA**

Argentina sólo grava con IVA las prestaciones de servicios digitales realizadas desde el exterior cuando el cliente está en Argentina. No aplica impuesto a la renta sobre estos servicios. Sin embargo, tanto la base del impuesto, como la forma de recaudación e implementación son bastante diferentes entre los dos países.

En Argentina partiendo de una definición genérica, se considera que son servicios digitales los que son llevados a cabo a través de internet que por su naturaleza estén básicamente automatizados y requieran intervención humana mínima, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización. Esta condición está prevista en la normativa uruguaya pero sólo para la casuística de intermediación en la demanda de servicios prestados a través de internet. En Argentina la AFIP elabora una lista de prestadores de servicios digitales que entran en la definición.

La otra gran diferencia es la forma de recaudación, que en Argentina es a través de la retención del intermediario en el pago y se establece que el contribuyente es el cliente demandante del servicio. Si no hubiera un intermediario en el pago, es el propio cliente que tiene que cumplir con la obligación de pagar el impuesto.

### **2) COLOMBIA**

A diferencia de Uruguay, en Colombia no se grava con impuesto a la renta las prestaciones de servicios digitales desde el exterior hacia clientes radicados en territorio colombiano. Sin embargo estos servicios sí están gravados con IVA en ambos países.

En el IVA los dos modelos presentan algunas coincidencias:

En ambos casos el contribuyente es el prestador del servicio desde el exterior (aunque en Uruguay también se incluye a prestadores locales como

contribuyentes) y es quien está obligado a pagar el tributo generado y presentar las declaraciones juradas correspondientes.

Ambos países dispusieron facilidades para que los contribuyentes no residentes cumplan con sus obligaciones: pagos de anticipos bimensuales en Colombia y trimestrales en Uruguay; en Uruguay se les permite pagar en dólares americanos los impuestos, en Colombia la declaración jurada está disponible tanto en inglés como en español.

Pero también se observan diferencias sustanciales:

La base del impuesto en Colombia es mucho más amplia que la de Uruguay, abarca todos los servicios prestados desde el exterior a clientes situados en territorio colombiano, no solo los servicios digitales.

Desde el punto de vista de la gestión del impuesto, en Colombia si bien es el contribuyente no residente el obligado al pago del impuesto, tiene la opción de designar agente de retención al intermediario en el pago. Además si esta opción no fue ejercida por el contribuyente y éste no cumple sus obligaciones, la DIAN está facultada para ordenarle a los medios de pago que le practiquen la retención en la fuente.

### **3) PERÚ**

Perú por el contrario, sólo grava con impuesto a la renta y no con IVA las prestaciones de algunos servicios digitales prestados a través de internet cuando el servicio se use o consuma en el país. En Perú se entiende que un servicio digital se utiliza económicamente en Perú cuando sirve para el desarrollo de las actividades económicas de las que derivan rentas empresariales o de las funciones de cualquier entidad del Estado. Por lo que quedan fuera del ámbito del impuesto los servicios B2C, que es el caso más frecuente de los servicios digitales que prestan las grandes multinacionales. El residente peruano pagador del servicio será agente de retención del impuesto. No resulta relevante la presencia económica significativa sin presencia física, ni la importancia de los usuarios en la creación de valor.

#### 4) CHILE

El IVA actualmente en Chile grava todos los servicios prestados por no residentes, utilizados en el territorio nacional chileno (incluidos los digitales), independientemente de que se presten en Chile o desde el exterior. Si los no residentes no se inscriben en la Administración tributaria chilena, el cliente es obligado a retener el IVA correspondiente. Lo que sucede es que existe una dificultad práctica para recaudar el IVA cuando el cliente es un consumidor final y debe actuar como agente de retención (no lo hacen).<sup>17</sup>

En setiembre de este año fue aprobada por la cámara de Diputados una reforma tributaria que incorpora un nuevo hecho especial gravado con IVA aplicable a los servicios digitales prestados por empresas extranjeras a personas naturales chilenas<sup>18</sup>. El mismo establece que tributarán en Chile los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero: servicios de intermediación; suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital; puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y la publicidad. Se incorpora un registro simplificado de cumplimiento para las plataformas extranjeras, manteniéndose supletoriamente el sistema de retención a través de los medios de pago sólo excepcionalmente para casos en que se detecte que el contribuyente no está cumpliendo. A su vez bajo este régimen las plataformas podrán declarar y pagar el IVA en forma remota desde el país donde prestan sus servicios digitales. El objetivo es que tanto la declaración como el pago del IVA sean a cargo de la plataforma extranjera y no del consumidor chileno.

---

<sup>17</sup> Jorratt de Luis, Michel, “Avances en la tributación de la economía digital en América Latina”, XXXI Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile 25-26 de marzo de 2019. Disponible en: <http://conferencias.cepal.org/politicafiscal2019/>

<sup>18</sup> Ministerio de Hacienda de Chile: <https://www.hacienda.cl/sala-de-prensa/infografias/indicaciones-modernizacion-tributaria-863527.html>

Cabe mencionar que los servicios digitales prestados desde el extranjero a empresas chilenas (B2B) seguirán gravados con IVA y la recaudación seguirá siendo a través de retención por parte de la empresa chilena<sup>19</sup>.

## VI. CONCLUSIONES

A nivel regional, si bien las soluciones son diversas, tanto por el tipo de impuesto que aplican los distintos países, como por los servicios que gravan y por el tratamiento que le dan a los contribuyentes no residentes, se observa una tendencia a incluir los servicios digitales más significativos en los hechos generadores de los impuestos ya existentes. La mayoría ha optado por recaudar mediante retención en la fuente a través de los intermediarios en el pago. La realidad es que cada uno de los países que ha realizado modificaciones legales para gravar los servicios digitales, ha priorizado la equidad con los contribuyentes residentes, prestadores de servicios de formas tradicionales. La única tendencia común es a gravar de alguna manera la prestación de servicios digitales por parte de no residentes, a personas situadas en cada uno de los países, abarcando tanto modalidades B2B como B2C.

El modelo uruguayo es quizás, con sus especificidades y limitaciones, el que más ha avanzado. Uruguay es el único país de la región que está gravando los servicios digitales tanto con IVA como con renta. Con ello logra poner en pie de igualdad a las empresas multinacionales frente a las empresas locales prestadoras de similares servicios y está pensado principalmente para las modalidades de negocios B2C. Sin haber creado nuevos impuestos e incorporándolos en la legislación vigente para impuestos a las rentas e IVA, se llegó a un modelo relativamente sencillo tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes (por la aplicación de fictos para determinar la renta de fuente uruguaya), amigable para el contribuyente, equitativo y flexible (en el sentido de que se adapta a varias formas de modelos digitales, sin

---

<sup>19</sup> Radio Pauta: “La fórmula para que los consumidores no paguen el IVA a los servicios digitales”, 05/08/2019, disponible en: <https://www.pauta.cl/economia/como-los-consumidores-o-empresas-pagan-iva-de-servicios-digitales-chile>

necesidad de emitir listados de contribuyentes). Se establecieron facilidades de registro y de cumplimiento de las obligaciones para los contribuyentes no residentes. Además la modalidad de pago a través de tarjetas permite a la Administración Tributaria tener certeza de los montos imponibles a través de cruces de información con las instituciones financieras locales. Asimismo la fijación de fictos para determinar la renta le facilita la tarea al fisco a la hora de controlar la correcta aplicación de los impuestos y al mismo tiempo le otorga seguridad jurídica al contribuyente.



## BIBLIOGRAFÍA

Cámara Uruguaya de Tecnologías de la Información (CUTI); “*Uruguay se posiciona entre los 10 primeros países con más hogares conectados a internet por fibra óptica.*” Disponible en: <https://www.cuti.org.uy/novedades/611-uruguay-se-posiciona-entre-los-10-primeros-paises-con-mas-hogares-conectados-a-internet-por-fibra-optica>

CEPAL, Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe (2019), disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44516-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2019-politicas-tributarias-la-movilizacion>

Decreto N° 144/018 del 25/05/2018

Decreto N° 149/007

Decreto N° 150/007

Decreto N° 220/998

Estatuto Tributario Nacional, Colombia

Jorratt de Luis, Michel, “Avances en la tributación de la economía digital en América Latina”, XXXI Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile 25-26 de marzo de 2019. Disponible en: <http://conferencias.cepal.org/politicafiscal2019/>

Ley de Impuesto a la Renta, Perú

Ley N° 19.307 del 29/12/2014 (“Ley de medios”)

Ley N° 19.535 del 25/09/2017

Ley N° 27.430 (“Reforma Tributaria”), Argentina

Ministerio de Hacienda de Chile: <https://www.hacienda.cl/sala-de-prensa/infografias/indicaciones-modernizacion-tributaria-863527.html>

Observatorio Latinoamericano de Regulación, medios y convergencia (“observacom”): “Chile: Diputados aprueba reforma tributaria que incluye IVA de 19% a los servicios digitales”, 02/09/2019. <https://www.observacom.org/chile-diputados-aprueba-reforma-tributaria-que-incluye-iva-de-19-a-los-servicios-digitales/>

OECD (2019), Program of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Parlamento del Uruguay, “Versión taquigráfica de la sesión vespertina del día 22 de agosto de 2017 de la Comisión de Presupuesto integrada con Hacienda de la Cámara de Senadores de la República Oriental del Uruguay”, Distribuido N° 1422, Carpetas N° 880/2017. Disponible en: [https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas?Cpo\\_Codigo=All&Lgl\\_Nro=48&Fecha%5Bmin%5D%5Bdate%5D=01-08-2017&Fecha%5Bmax%5D%5Bdate%5D=31-08-2017&Cms\\_Codigo=All&Dtb\\_Nro=&tipoBusqueda=T&Texto=netflix&Cuerpo=](https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas?Cpo_Codigo=All&Lgl_Nro=48&Fecha%5Bmin%5D%5Bdate%5D=01-08-2017&Fecha%5Bmax%5D%5Bdate%5D=31-08-2017&Cms_Codigo=All&Dtb_Nro=&tipoBusqueda=T&Texto=netflix&Cuerpo=)

Radio Pauta: “La fórmula para que los consumidores no paguen el IVA a los servicios digitales”, 05/08/2019, disponible en: <https://www.pauta.cl/economia/como-los-consumidores-o-empresas-pagan-iva-de-servicios-digitales-chile>

Resolución de DGI N° 6.409/018

Resolución de DGI N° 9.270/018

Resolución de DGI N° 981/007

Título 10 Texto Ordenado 1996

Título 4 Texto Ordenado 1996

Titulo 8 Texto Ordenado 1996