



INCENTIVOS TRIBUTARIOS
PARA LOS **NEGOCIOS DIGITALES**

PROPUESTAS NORMATIVAS PARA BOLIVIA



FRIEDRICH
EBERT
STIFTUNG

AGRADECIMIENTOS A
PPO Abogados Legal & Tax
www.ppolegal.com



• LEGAL & TAX •

AUTORES
Pablo Ordoñez
Alexandra Ortiz
Carola Soruco

Friedrich-Ebert-Stiftung en Bolivia
(FES Bolivia)
Av. Hernando Siles 5998, esq. Calle 14, Obrajes
Tel: (591 2) 2750005
www.bolivia.fes.de

COORDINACIÓN EDITORIAL
Hugo Miranda

EDICIÓN
José Manuel Baptista

DIAGRAMACIÓN Y DISEÑO
Marcelo Lazarte

Agradecimientos a las *start-ups* que participaron de los focus groups: iZi Soluciones Digitales, EnvíosPet, tuGerente, Tunic, Venbo, PedidosYa!, Blink Bolivia, Mobi, UltraGrupo, CityTroops.

Esta obra está disponible bajo licencia Creative Commons Attribution 4.0 Internacional (CC BY 4.0):

www.creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.es

La Paz, Bolivia 2023



Contenido

INCENTIVOS TRIBUTARIOS PARA LOS **NEGOCIOS DIGITALES** PROPUESTAS NORMATIVAS PARA BOLIVIA

I.	INTRODUCCIÓN	9
II.	DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	10
III.	ESTADO ACTUAL DE LOS NEGOCIOS DIGITALES Y LOS EMPRENDIMIENTOS EN BOLIVIA	12
A.	Negocios digitales – empresas emergentes –	12
B.	Situación actual de los emprendedores	14
C.	Situación actual de la formalidad y el universo de contribuyentes.	15
D.	Los regímenes tributarios y la actividad emprendedora	17
E.	El gobierno central como ente competente para regular la tributación de los emprendedores	20
IV.	ESTADO ACTUAL DE LA NORMA TRIBUTARIA APLICABLE A LOS NEGOCIOS DIGITALES, EMPRESAS EMERGENTES Y EMPRENDIMIENTOS	21
A.	Contexto global	21
B.	Tributación de los negocios digitales, empresas emergentes y emprendedores	22
a.	Régimen general	23
b.	Régimen tributario simplificado	24
c.	Tratamiento tributario de los negocios digitales – Exportación e Importación de servicios digitales	25
C.	Recientes novedades en Bolivia con relación a la transición de la economía digital.	26
a.	Ciudadanía Digital, avance hacia un gobierno electrónico	26
b.	Implementación de un Nuevo Sistema de Facturación en línea (SIAT)	27
c.	Incorporación de nuevas actividades digitales al Padrón de Contribuyentes.	28
d.	Proyecto de Ley de Alivio Tributario y Promoción de Exportaciones de Servicios	28
e.	Proyecto de Ley IVA digital y gravar la importación de servicios	29

V. RESULTADOS DE LOS GRUPOS FOCALES: “DESAFÍOS PARA LOS EMPRENDEDORES Y EMPRESAS EMERGENTES”	30
Primer patrón: Inexistencia de facilidades tributarias para despegar el negocio	30
Segundo Patrón: Complejidad y desactualización de las normas tributarias	31
Tercer Patrón: Inversores determinan la jurisdicción y la estructura – Competencia fiscal	32
Cuarto Patrón: Desactualización de la normativa contable para avaluar el activo intangible	32
VI. INICIATIVAS TRIBUTARIAS (ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN)	33
A. Actualización del Régimen Tributario Simplificado	35
B. Periodo de gracia para el pago del IT para los primeros años del emprendimiento	37
C. Inclusión de mínimos no imponibles para la determinación del IUE	38
D. Cumplimiento de obligaciones tributarias trimestrales para IVA e IT	39
E. Reinversión de utilidades	40
F. Inclusión de las actividades de los negocios digitales a una zona especial económica	41
VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	43
VIII. BIBLIOGRAFÍA	45
Anexo 1. Contexto global sobre la tributación de las multinacionales que prestan servicios digitales	48
Anexo 2. Posición normativa de Bolivia con relación a las medidas multilaterales y unilaterales (importación de servicios digitales)	62
Anexo 3. Novedades del Nuevo Sistema de Facturación en línea	66

Presentación



“Yo quiero pagar impuestos, pero quiero que el SIN me facilite el pago, quiero que este sea automático, simple e intuitivo. Quiero que el SIN entienda la economía digital”

H.A.M.C.

Bolivia tiene un gran problema con la economía informal, no se tienen cifras actualizadas post pandemia, pero es evidente que los emprendedores prefieren permanecer el mayor tiempo posible en la clandestinidad y no asumir los compromisos fiscales que el país exige. Problema que se potencia con la llegada a cada vez más sectores económicos de la economía digital.

En el marco del apoyo que la Fundación Friedrich Ebert en Bolivia brinda a la Fundación InternetBolivia.org y en función al objetivo PZ 1.1. “Pluralidad de iniciativas para fortalecer una cultura democrática, inclusiva y orientada al bien común”, en la línea Economía digital para el desarrollo y la generación de oportunidades, la Fundación InternetBolivia.org ha venido desarrollando un trabajo sistemático estos años para desarrollar propuestas de políticas públicas para que el país avance en el desarrollo de la economía digital.

La Fundación InternetBolivia.org durante el 2019 ha realizado un Diagnóstico de la Economía Digital en Bolivia y durante el 2021 ha recabado insumos de diversos actores de la Economía Digital en Bolivia, uno de los temas que más debate ha provocado, ha sido el tema tributario en la economía digital, se han planteado preguntas en torno a:

- El impuesto a los servicios digitales tanto nacionales como internacionales.
- Los activos intangibles que se generan en los emprendimientos emergentes o startups.
- La exportación e importación de servicio digitales y su tratamiento tributario.
- La dificultad de pagar impuestos pese al proceso de digitalización que a iniciado el Servicio de Impuestos Nacionales.
- ¿Qué medidas se deben tomar para que el pago de impuestos no sea una carga o un freno a los emprendimientos digitales?

Para dar respuesta a estas preguntas, la Fundación InternetBolivia.org ha encontrado en Pablo Ordoñez, Alexandra Ortiz y Carola Soruco, de PPO Abogados, aliados para elaborar la Investigación y el *Policy Paper: Incentivos tributarios para los negocios digitales. Propuestas normativas para Bolivia*, que responde las preguntas planteadas, nos da un panorama de lo que está pasando a nivel mundial, analiza la normativa respecto a los negocios digitales y contiene siete propuestas específicas para promover los emprendimientos no solo digitales en el país de manera formal y de esta forma aumentar la base de contribuyentes del Estado.

Desde la Fundación InternetBolivia.org esperamos que el contenido de este documento genere debates y sirva como insumo a los legisladores del país para promover la actualización de la normativa tributaria y acelerar la adecuación del mismo a los cambios que se están desarrollando en estos momentos en todo el mundo.

Hugo Alvaro Miranda Colque
OFICIAL DE ECONOMÍA DIGITAL
Fundación InternetBolivia.org

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Activos intangibles: Son bienes inmateriales que no pueden ser percibidos físicamente, que son susceptibles de registro y de valoración económica. Entre ellos se encuentran las marcas, el software, el *know how*.

Automatización: Es un procedimiento tecnológico que simplifica las tareas a través del uso de tecnologías y con poca intervención humana, puede ser utilizado para tareas repetitivas y operativas.

Beneficio tributario: Son ventajas de carácter impositivo y pueden estar constituidas por exoneraciones, deducciones, reducciones, bonificaciones, subvenciones, tratamientos tributarios especiales que concede el Estado con la finalidad de promover algunos sectores económicos, reactivación de la economía, las exportaciones, la recepción de inversión nacional y/o extranjera. Los beneficios fiscales o tributarios desarrollados en este documento forman parte de un paquete de iniciativas tributarias que alcanzan a aquellos emprendedores como ingresen a la formalidad como nuevos contribuyentes y también a los emprendimientos formales que, si bien se encuentran constituidos se reconoce su mérito y por lo tanto se propone otorgar una ventaja en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Capacidad Contributiva: Es la aptitud legal de una persona natural o jurídica para ser sujeto pasivo de impuestos. Esta debe responder a la capacidad económica del contribuyente.¹ La capacidad contributiva debe ser proporcional a la capacidad económica, en términos de igualdad y proporcionalidad.

Capacidad Económica: De acuerdo con la Constitución Política del Estado, es un deber de las bolivianas y bolivianos tributar en proporción a su capacidad económica.² La capacidad económica es un principio constitucional de política fiscal reconocido por las normas tributarias³, que se constituye en la regla básica para la recaudación tributaria y que guarda estrecha relación con la igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria.

La capacidad económica constituye la proporción o porcentaje que mide la posibilidad real que tiene una persona natural o jurídica de contribuir al gasto público y hacer frente a una obligación tributaria, en función a su manifestación de ingresos o riqueza.

1 Derecho & Sociedad – Alberto Tarsitano.

2 Artículo 108.7 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

3 Artículo 70 del Código Tributario Boliviano.

Desafíos: Son situaciones que involucran un grado de dificultad para alcanzar un objetivo. Bajo el contexto de este documento, son situaciones a las que se enfrentan los emprendedores y empresas emergentes para despegar un negocio en condiciones de formalidad.

Digitalización: Es un procedimiento que involucra una serie de acciones para la conversión de formatos físicos y analógicos a digitales.

Economía digital: Es el proceso de transformación de la economía a la digitalización y el uso de las tecnologías de información, en sus procesos de producción de bienes y servicios, comercialización y consumo. La economía digital engloba a una serie de componentes que involucra el acceso a una infraestructura adecuada, conectividad universal y significativa, así como las habilidades y competencias digitales de las personas, la gobernanza, seguridad y el entorno habilitante.

Emprendedor: Persona natural o jurídica que inicia un negocio y este se encuentra en las etapas semilla, temprana o de crecimiento.

Emprendimiento: Proceso de iniciar o despegar un proyecto de negocio digital o no y que involucra diferentes fases.

Empresas emergentes o *start-ups*: Es toda unidad económica, con fines de lucro, que opera en el Estado Plurinacional de Bolivia, desde el momento de su constitución hasta los 7 años de desarrollo de sus actividades, independientemente del tipo jurídico que adopte, y sin perjuicio de que su ámbito de acción se extienda a otras jurisdicciones, siempre y cuando mantenga un modelo de negocio de base tecnológica.

Exportación de servicios digitales: Comercialización o venta de servicios digitales originados en Bolivia a mercados internacionales.

Formalidad: Es la condición que reúnen las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades económicas en cumplimiento de las regulaciones vigentes.

Importación de servicios digitales: Es el acto a través del cual un consumidor local domiciliado en Bolivia adquiere servicios digitales de un proveedor no domiciliado en este territorio.

Incentivo fiscal o tributario: Es un estímulo externo que el estado concede a los contribuyentes, con el objetivo de promover algunos sectores económicos, reactivación de la economía, exportaciones, inversiones que son consideradas de interés público, pueden estar constituidos por exenciones temporales de impuestos (tax holidays), reducción de tasas, incentivos a la inversión a través de figuras como depreciación acelerada, diferimiento. En este documento los incentivos fiscales tienen como fin promover la creación de nuevos emprendimientos y negocios digitales.

Iniciativa fiscal: Son propuestas enfocadas en sugerencias de actualización normativa, beneficios e incentivos tributarios que han sido analizados a través de la identificación de la evidencia normativa, social y política.

Negocios digitales: Es un conjunto de factores que desarrollan una actividad digital, basados en la digitalización, automatización, activos intangibles y que utilizan las soluciones tecnológicas para comercializar bienes o servicios, algunos ejemplos son: *e-commerce*, marketplace, contenido en línea (blog, videos, revistas digitales, entre otros), portales de enseñanza, prestación de servicios en línea, infoproductos, entre otros.

Nuevas tecnologías: Comprenden la aplicación de las tecnologías de la información y la digitalización para la ejecución de actividades comerciales innovadoras, como son la nube, el big data, la tecnología inalámbrica, la tecnología en vídeo, la realidad virtual y aumentada, el blockchain, entre otros.

Tecnologías de la información y comunicación (TIC): Son sistemas y procedimientos que utilizan la informática, la microelectrónica y las telecomunicaciones para crear nuevas formas de comunicación a través de herramientas de carácter tecnológico y comunicacional, esto con el fin de facilitar la emisión, acceso y tratamiento de la información y comunicación.

ABREVIATURAS Y ACRONIMOS

B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BEPS	Acrónimo en inglés de Base Erosion and Profit Shifting
CE	Comunidad Europea
CEDEIMS	Certificados de devolución de impuestos
EP	Establecimiento Permanente
FMI	Fondo Monetario Internacional
IDSDi	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
INR	Impuesto a la Renta de No Residentes
IT	Impuesto a las transacciones
IUE	Impuesto sobre Utilidades de las Empresas
IUE-BE	Impuesto sobre Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMPI	Organización Mundial de Propiedad Intelectual
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PBD	Padrón Biométrico Digital
PIB	Producto Interno Bruto
PL	Proyecto de Ley
RAU	Régimen Agropecuario Unificado
RC-IVA	Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado
RG	Régimen General
RND	Resolución Normativa de Directorio
RTS	Régimen Tributario Simplificado
SIAT	Sistema Integrado de la Administración Tributaria
STI	Sistema Tributario Integrado
TIR	Tasa Interna de Retorno
UDAPE	Unidad de Análisis de Políticas Sociales y Económicas

I. INTRODUCCIÓN

La presente investigación ha sido elaborada a solicitud de la Fundación InternetBolivia.org y tiene por objeto investigar el estado actual de la normativa tributaria vigente aplicable a los negocios digitales y emprendedores en general. La finalidad del trabajo es proponer iniciativas tributarias que permitan la adaptación de la legislación actual a la nueva realidad de los modelos de negocios digitales y que respondan a la capacidad económica⁴ del emprendimiento en Bolivia.

En primer lugar, identificaremos a los sujetos que intervienen en la economía digital en Bolivia, a través de la ejecución de los negocios digitales y el emprendimiento. Posteriormente, describiremos el estado actual de la normativa que regula la tributación de estos negocios y el emprendimiento, con el objetivo de conocer cómo tributan en Bolivia.

Por otra parte, describiremos el resultado de los aspectos relevantes de los dos Grupos Focales ejecutados con diversos emprendedores y empresas de negocios digitales bolivianos, en los cuales se han identificado desafíos y puntos de mejora concretos para la tributación boliviana de estos modelos de negocio.

Finalmente, una vez identificados y analizados los desafíos y los puntos de mejora propuestos por los emprendedores y empresas de negocios digitales, diseñamos propuestas de iniciativas con la finalidad de promover la actualización y adaptación de la normativa tributaria boliviana a esta nueva realidad digital a través de incentivos y beneficios tributarios.

4 La aplicación de este principio requiere que los titulares de medios aptos para hacer frente a las obligaciones tributarias contribuyan, aquellas personas que cuenten con un nivel económico mínimo queden al margen de la tributación. El sistema tributario debe estar estructurado de manera tal que quienes tengan una mayor capacidad económica tengan una mayor participación. De igual manera, los hechos impositivos deben ser idóneos para reflejar la capacidad de pago, la imposición no deberá exceder esta capacidad, ya que se podría considerar que se atenta contra la propiedad – Derecho Tributario Boliviano – Cristian Mora Miranda.

II. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Desde hace algunos años, viene ocurriendo un proceso de transformación global de la economía, por el cual, la mayoría de los activos de las empresas –que estaban representados en bienes tangibles– actualmente están representados por activos intangibles. Un ejemplo emblemático de este fenómeno es que actualmente las empresas más grandes del mundo son todas grandes empresas tecnológicas.⁵

Esta situación ha promovido la innovación de los modelos de negocios de las empresas para convertirlos en modelos digitales, generando características propias como pueden ser: la ejecución de actividades sin la necesidad de presencia física del proveedor; la automatización con la consecuente reducción de intervención humana; la prestación de servicios por vía electrónica o digital; la presencia central de activos intangibles en los balances de las empresas; y, en algunos casos, la gestión de datos, como parte nuclear del negocio.

Toda esta transición tecnológica ha representado un desafío para los legisladores, las Administraciones Tributarias y los contribuyentes. En el caso de Bolivia, por citar un ejemplo, las normas estructurales del sistema tributario actualmente vigente fueron aprobadas en el año 1986, en un contexto social y económico distinto al actual, y en un momento en el que los actuales modelos de negocios digitales eran impensables. Así, treinta y seis años después, continúan vigentes normas tributarias elaboradas cuando las tecnologías de la información y comunicación (TIC) estaban iniciando su evolución y el concepto “digitalización” era desconocido.

La falta de actualización de la normativa tributaria impacta negativamente en el sector emprendedor en general, puesto que la regulación no parece adaptarse a su naciente capacidad contributiva⁶, desincentivando la formalidad y la cultura tributaria. Lo mismo sucede con el emprendimiento vinculado a la economía digital, debido a que la tributación de los negocios digitales no ha sido regulada tomando en cuenta el principio de capacidad económica.

5 Un dato que comprueba esta transición es la evolución que han tenido las principales empresas del índice “Standard&Poor’s 500” en el que se analizó que en 1975 las grandes empresas que tranzaban en la bolsa de los Estados Unidos contaban con un 80 % de activos tangibles y el restante 20 % en activos intangibles; hoy en día este indicador cambió, y ahora, las más importantes empresas cuentan con un 80 % de su patrimonio en activos intangibles.

6 Ídem.

En este contexto, durante los últimos años en Bolivia, se han aprobado reformas y ajustes tributarios parciales, algunos de los cuales se han enfocado en promover la digitalización, como sería el caso de la migración hacia el nuevo sistema de facturación en línea, promovido por el Servicio de Impuestos Nacionales. No obstante, las propuestas normativas vinculadas a la tributación digital aún no han prosperado.

De acuerdo con el Índice Mundial de Innovación⁷ de la Organización Mundial de Propiedad Intelectual (OMPI) en la gestión 2021, Bolivia se encuentra en el puesto número 104 de 132 países⁸, lo que sugiere la existencia de una gran oportunidad de mejora, que tendrá como uno de sus componentes, el ajuste en políticas públicas y en la normativa actualmente vigente, incluida la normativa tributaria.

Por otra parte, de acuerdo con últimos datos reportados por la Administración Tributaria, durante las últimas gestiones, el Padrón de Contribuyentes ha reflejado un crecimiento significativo de nuevos contribuyentes, incluso superando las cifras prepandemia. Esta situación nos indica que existe voluntad social de emprender en formalidad y que existen oportunidades para innovar la tributación de este nuevo sector económico y promover su crecimiento.

Bajo todo este contexto, se desarrolla el presente *Policy Paper* con el objetivo de proponer iniciativas tributarias para promover la actualización de la normativa tributaria y que todos los emprendimientos digitales o no, puedan desarrollar sus negocios bajo un principio de seguridad jurídica. Para el desarrollo de este documento se tomó en cuenta la experiencia de distintos sectores, como son los emprendedores y empresarios de negocios digitales, así como la perspectiva de expertos tributarios.

7 Bolivia no tiene un indicador a nivel país que mida los avances de la digitalización de su economía.

8 Índice Mundial de Innovación, gestión 2021, Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

III. ESTADO ACTUAL DE LOS NEGOCIOS DIGITALES Y LOS EMPRENDIMIENTOS EN BOLIVIA

En este capítulo se delimitará la definición de los “negocios digitales” tratando de determinar el estado actual de la actividad emprendedora en Bolivia. Asimismo, se identificará al ente estatal competente de regular la tributación de los servicios digitales y emprendedores. Finalmente, se describen los regímenes tributarios actualmente aplicables para la actividad emprendedora.

A. Negocios digitales – empresas emergentes –

Los negocios digitales tienen las siguientes características: hacen uso de las nuevas tecnologías, se basan en la digitalización y la automatización, sus balances tienen un alto componente de activos intangibles, utilizan las soluciones tecnológicas para vender bienes o servicios.

Los negocios digitales típicamente tienen modelos de negocios gestados como consecuencia de la cuarta revolución industrial, que se encuentra basada en la convergencia de las tecnologías digitales. Dos características de los modelos aplicados por los negocios digitales son: la escalabilidad y su ejecución a través de vehículos societarios denominados como “empresas emergentes” o “emprendimientos emergentes”.⁹

Las “empresas emergentes” o “emprendimiento emergente” constituyen toda unidad económica, con fines de lucro y/o con fines de impacto, que opera en el Estado Plurinacional de Bolivia, desde el momento de su constitución hasta los siete años de desarrollo de sus actividades, independientemente del tipo jurídico que adopte, y sin perjuicio de que su ámbito de acción se extienda a otras jurisdicciones.¹⁰

⁹ Las empresas emergentes también son conocidas como *start-ups*, por su terminología en inglés.

¹⁰ Anteproyecto de Ley de Apoyo al Emprendimiento y la Economía Digital, gestión 2019.

Las fases de desarrollo de una empresa o emprendimiento emergente son las siguientes:

ETAPAS DE LAS EMPRESAS EMERGENTES	
ETAPA SEMILLA	En esta fase, el emprendedor empieza documentando la idea y analiza su viabilidad; de momento no existe un vehículo como una sociedad constituida y la inversión es mínima, el Producto Mínimo Viable se empieza a desarrollar. En esta fase no se generan ingresos o utilidades, y no es relevante desde un punto de vista tributario.
ETAPA TEMPRANA	En esta fase, la idea se ha ido introduciendo en el mercado y cuenta con cierta aceptación, en consecuencia, se empieza a formalizar el negocio a través de la creación de vehículo (empresa unipersonal vs sociedad) el registro en el Padrón de Contribuyentes, debido a que se busca financiamiento para crecer. Desde este momento, la empresa se somete al cumplimiento de obligaciones comerciales y tributarias, aunque no sea estable económicamente.
ETAPA DE CRECIMIENTO	En esta fase, tanto el vehículo como el servicio o producto se encuentran establecidos en el mercado y se generan beneficios estables. Sin embargo, aún se enfrentan a nuevos retos como continuar creciendo y obtener un flujo de caja que permita cumplir con sus obligaciones y generar utilidades.
ETAPA DE EXPANSIÓN	En esta fase, la empresa se encuentra consolidada en el mercado y tiene miras de expandirse a través de la apertura de sucursales locales o su internacionalización a territorios internacionales. La empresa sigue necesitando de inversión.
ETAPA DE SALIDA	En esta fase, la empresa emergente participa en negociaciones que culminan con una potencial compra – venta, donde el comprador ve una oportunidad de mejorar el negocio. No es una fase por la que pasan todas las empresas o emprendimiento emergente , pero los inversores analizan el proceso de desinversión para decidir si invertir o no.

Las etapas de una empresa o emprendimiento emergente constituyen la base para proponer iniciativas de regulación tributaria, entendiendo que la capacidad económica y contributiva de una empresa en su etapa semilla o temprana, no es la misma que pudiese tener en su etapa de crecimiento, expansión o salida.

Considerando que las empresas o emprendimientos emergentes comparten características similares en sus primeras fases de desarrollo respecto a las empresas convencionales, las propuestas de iniciativas tributarias desarrolladas en el presente documento alcanzarán a todo tipo de empresa o emprendimiento que ejecute un modelo de negocio digital o no. Todo esto, con el objetivo de promover un régimen de tributación con alcance general que incentive la actividad emprendedora, la formalidad y que responda a la capacidad económica de estos nuevos contribuyentes.

B. Situación actual de los emprendedores

Según datos reportados en el mapeo del ecosistema de tecnología digital en Bolivia de 2022 y un estudio realizado por la Cámara de Industria y Comercio¹¹ y varios actores que contribuyen y estudian el mercado de los emprendimientos emergentes con base tecnológica¹², en la gestión 2022, se han identificado entre 107 y 185 empresas emergentes que desarrollan su modelo de negocio sobre la base de soluciones tecnológicas, como es el desarrollo de software. En porcentajes, estas empresas representarían entre un 0,03 % y 0,05% de la Base Empresarial registrada en 2021.¹³

Adicionalmente, el estudio realizado por CAINCO y Fundación IES ha realizado encuestas y a empresas emergentes que cerraron sus operaciones con la finalidad de determinar las principales razones de su cierre, entre las cuales se identificó la falta de capital de inversión, y los retos legales y regulatorios, entre otros. Este estudio ha reportado un dato interesante relacionado con las actividades que desarrollan estos nuevos actores de la economía, entre ellas, se encuentran: *e-commerce*, *fintech*, software empresarial, movilidad, logística, educación en línea, entre otros.

Ahora, con relación a la regulación de las actividades ejecutadas por las empresas emergentes, en la gestión 2021, han sido incluidas en el Clasificador de Actividades Económicas del Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD-11)¹⁴:

- Servicios de intermediación en la venta de bienes y servicios a través de medios digitales.
- Suministro de contenido digital por descarga o *streaming*, suministro de plataformas y servicios de contenido digital para educación en línea.
- Suministro de tecnología en la nube.
- Suministro de servicios de gestión de publicidad en línea.
- Servicios digitales vinculados a las actividades de apuestas y juegos de azar en línea

La inclusión de estas actividades al Padrón Nacional de contribuyentes sería un indicativo de voluntad política de parte de las autoridades de regular el desarrollo de estas actividades en Bolivia.

Bajo todo este contexto, a continuación, describiremos la actual situación tributaria del emprendimiento en general.

11 Ecosistema en la Práctica: El caso de las *start-ups* en Bolivia, CAINCO y Fundación Innovación en Empresaria Social.

12 Mapeo del ecosistema de tecnología digital en Bolivia 2022 – elaborado por: Funda-pro, Fundación Emprender Futuro, Fundación SOLYDES, BIM y ICCO, CAINCO (en línea: <https://mapeoticbolivia.org/mapeo-2022>).

13 Reporte Fundempresa, enero de 2021: Estadísticas del Registro de Comercio de Bolivia (en línea: <https://boliviaemprende.com/publicaciones/reporte-fundempresa-enero-2021-estadisticas-del-registro-de-comercio-de-bolivia>). De acuerdo con las estadísticas, la base empresarial se encuentra compuesta por 337.979 empresas.

14 Estas actividades fueron incluidas en el catálogo de nuevas actividades en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD-11), mediante la Resolución Normativa de Directorio No 10210000020/2021, 4 de noviembre.

C. Situación actual de la formalidad y el universo de contribuyentes

De acuerdo con datos reportados en el Dossier de Estadísticas Sociales y Económicas Vol. 29 de UDAPE de la gestión 2019, en Bolivia el 20 % de la base empresarial se encontraba compuesta por 58 mil pequeñas y microempresas; el 10 % eran 24 mil microempresas dedicadas al rubro de los servicios y manufactura, en su mayoría unipersonales y generaron alrededor del 12 % del empleo formal. Es probable que el número de pymes sea mayor dado que el 56,5 % de la población ocupada (3 millones de personas) trabajarían en el sector informal, por lo que algunas actividades no estarían registradas y se requerían incentivos para su inclusión.¹⁵

Por otra parte, de acuerdo con datos reflejados en los resultados de la Encuesta Anual de Unidades Económicas realizada por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural, en la gestión 2018, una microempresa formalmente establecida en los **rubros de servicios y manufactura** emplea en promedio 2 personas, y podría alcanzar ventas promedio anuales entre 200 mil bolivianos en manufacturas y 300 mil bolivianos en servicios.¹⁶

Adicionalmente, de acuerdo con las estadísticas reportadas por el Registro de Comercio de Bolivia de enero a abril de la gestión 2020, la base empresarial registró 3.147 nuevas empresas unipersonales las cuales representaban 78,6 %, 823 de empresas de responsabilidad limitada que representaban 20,6 % de la base, 26 empresas registradas bajo el tipo societario de sociedades anónimas.¹⁷

Con relación a la evolución del universo de contribuyentes reportada hasta la gestión 2019, el Régimen Tributario Simplificado (RTS) reportó un crecimiento de más del 100 %, pasando de 21.671 contribuyentes registrados en la gestión 2005, a 102.958 contribuyentes registrados en la gestión 2019. Esta situación también tuvo impacto en la participación en el Padrón de Contribuyentes puesto que los contribuyentes del RTS participan en aproximadamente (23,3 %).¹⁸

Por otra parte, de acuerdo con últimos datos reportados por la Administración Tributaria¹⁹, durante las últimas gestiones, el Padrón de Contribuyentes ha reflejado un crecimiento significativo de nuevos contribuyentes, incluso superando las cifras prepandemia. En la gestión 2019, el universo de contribuyentes estaba compuesto por 449.996, no obstante, en la gestión 2020, se manifestó un descenso del 4,8 %, reportándose 428.213 contribuyentes; en la gestión 2021, se reportó

15 UDAPE 2019. Dossier de Estadísticas Sociales y Económicas, Vol. 29.

16 MDPyEP 2018. Resultados de la Encuesta Anual de Unidades Económicas Ver 4.

17 Fuente: Fundempresa, estadísticas del Registro de Comercio de Bolivia – 2020.

18 Memoria Anual Servicio de Impuestos Nacionales, gestión 2019.

19 El padrón de Contribuyentes creció en 23.648 nuevos registrados, EJU 01.02.2023.

un crecimiento del 3,3 % con 442.133 contribuyentes y en el 2022, se reportó un crecimiento de 5,3 % con 23.648 nuevos contribuyentes que hacen un Padrón de 465.781 contribuyentes, reflejando un crecimiento del 4 % con relación a las cifras reportadas en la gestión 2019.

De acuerdo con los datos reportados por el Fondo Monetario Internacional (FMI), la economía informal de Bolivia representa el 62.28 % del Producto Interno Bruto (PIB). De acuerdo con este estudio, la población boliviana activa decide permanecer en la informalidad puesto que los costos de oportunidad para emprender un negocio en formalidad son elevados, situación que genera más incentivos para permanecer en la clandestinidad.²⁰

Los resultados de una encuesta realizada en 2022²¹ por la Fundación Milenio, revelaron que en el eje troncal (La Paz, El Alto, Santa Cruz y Cochabamba) dos de cada diez personas indican que cuentan con Número de Identificación Tributaria²², otro dato relevante, es que únicamente el 50 % de las personas encuestadas solicitan facturas al momento de realizar una compra de bienes o servicios en el mercado local. Estos datos ponen en manifiesto el grado de informalidad en Bolivia y el reducido número de personas que forman parte del universo de contribuyentes del país. Dentro de los factores identificados, se encuentran la inseguridad jurídica, cargas tributarias que no responden a la capacidad económica de los contribuyentes, la falta de cultura tributaria y la burocracia en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.²³

Un estudio desarrollado por la Fundación Milenio²⁴, identificó que los principales desincentivos para la formalidad se centran en la elevada carga tributaria que soportan los contribuyentes, la cual encarece la ejecución de actividades económicas formales y desalienta el emprendimiento y las inversiones. Una de las soluciones propuestas por la fundación es la creación de incentivos tributarios al emprendimiento, que se reflejen en alivios tributarios y medidas que promuevan la capacidad empresarial.²⁵

Actualmente, el Sistema Tributario boliviano no cuenta con un régimen tributario especial o intermedio para emprender, es decir, que los emprendedores tienen dos alternativas para emprender en formalidad: 1) el régimen simplificado o 2) el régimen general.

20 IMF Working Paper – “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?” (2018) (en línea: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/WP/2018/wpi1817.ashx>).

21 Informe Nacional de Coyuntura, pocos bolivianos pagan impuestos y exigen factura ¿Qué puede explicarlo? – Fundación Milenio – 2022 (en línea: https://fojascero.com/revista_19_12_2022/).

22 Número de Identificación Tributaria, es un instrumento que permite identificar al contribuyente.

23 Ídem, nota al pie 10.

24 Modernización y simplificación del sistema tributario – Fundación Milenio – 2022

(en línea: <https://fundacion-milenio.org/modernizacion-y-simplificacion-del-sistema-tributario-la-reforma-necesaria/>).

25 Ídem.

Para ingresar al régimen simplificado el contribuyente debe cumplir las siguientes condiciones: ser persona natural y desarrollar actividades artesanales, vivanderas y comercio minorista, que los ingresos por sus ventas sean menores a 184 mil bolivianos y que el capital destinado no supere los 60 mil bolivianos. El régimen no alcanza a prestadores de servicios y tampoco a actividades de manufactura.

Por otra parte, el régimen general acoge al resto de contribuyentes, con independencia de su tipo de actividad y el volumen de sus operaciones, no obstante, las cargas tributarias que representa el mismo difícilmente pueden ser soportadas en las primeras fases de negocio de los emprendimientos.

En este sentido, las iniciativas tributarias propuestas en este documento se encuentran enfocadas en promover la formalización de emprendimientos emergentes en general, y promover el cumplimiento de obligaciones tributarias de acuerdo con la capacidad contributiva del emprendedor.

D. Los regímenes tributarios y la actividad emprendedora

El Sistema Tributario boliviano se encuentra compuesto por cuatro regímenes tributarios que agrupan a los 464.78 contribuyentes formales²⁶. Cada régimen tiene características y particularidades diferentes, estos regímenes son un reflejo de que el ordenamiento jurídico nacional intenta crear una diferenciación de los contribuyentes en base a su realidad socioeconómica, lo cual tiene como objetivo que los contribuyentes tengan un régimen adecuado de acuerdo con su capacidad económica.

El Régimen Tributario Simplificado (RTS), alcanza únicamente a **personas naturales** que se dedican al comercio minorista, venta de alimentos (vivanderos) y artesanos que cuentan con un capital de trabajo de Bs. 60.000 (USD 8.695) y que no generan ingresos superiores a Bs. 184.000 (USD 26.436). La carga tributaria de los contribuyentes de este régimen se determina en función al capital de trabajo y no en función de los ingresos generados, no se encuentran obligados a emitir facturas con derecho a crédito fiscal, el cumplimiento de su obligación tributaria se encuentra enfocada en un monotributo que agrupo a los principales impuestos y su recaudación es bimestral, dentro de sus obligaciones no se encuentran obligados a la elaboración de Estados Financieros y la presentación de declaraciones juradas mensuales, finalmente la migración al régimen tributario general es voluntaria cuando superen los umbrales del capital e ingresos.

26 Información reportada por la Administración Tributaria al 2 de febrero de 2023.

De acuerdo con lo mencionado en el punto anterior, el Régimen Tributario Simplificado (RTS), es un régimen que alcanza a contribuyentes que tienen un modelo de negocio “pequeño” o “simplificado” sin vocación de expansión y levamiento de capital, aspectos que no responden a la esencia y naturaleza de un emprendimiento emergente o *start-up*. Este régimen alcanza únicamente a pequeños emprendedores, como comerciantes, artesanos o vivanderos que tienen un taller, quiosco o un puesto de venta, que genere ingresos suficientes para subsistir y cubrir sus necesidades básicas y que no tienen vocación de expansión, escalabilidad e internacionalización.

Bajo este contexto, el RTS podría ser considerado un régimen para iniciar un negocio pequeño, no obstante, sus características no responden a las necesidades de los emprendimientos emergentes, puesto que le faltan componentes para que sea considerado como un régimen tributario para emprender, como es la emisión de factura con derecho a crédito fiscal, tributación en función a ingresos, cumplimiento de obligaciones formales y además no genera incentivos para migrar al régimen general. Además, su baja trazabilidad y los vacíos normativos que contiene generan el efecto perverso de la norma, que se ven reflejado en el estancamiento de los contribuyentes en este régimen evitando ingresar al régimen general.

El Régimen Agropecuario Unificado (RAU), alcanza a personas naturales o sucesiones indivisas que se dedican a la explotación de actividades, agrícolas, pecuarias y otras como lo son la avicultura, apicultura, cunicultura, piscicultura. La carga tributaria de los contribuyentes de este régimen es fija y se determina en función al número de hectáreas afectadas a la explotación de la actividad. La periodicidad del cumplimiento de la obligación tributaria es anual y las cuotas son actualizadas anualmente por las autoridades.

El Sistema Tributario Integrado (STI) alcanza únicamente a las personas naturales que se dedican al transporte público, urbano, interprovincial e interdepartamental de pasajeros y/o carga en un mismo distrito y que sean propietarios de hasta de dos vehículos afectados a este servicio, la carga tributaria es fija y se determina en función a ingresos presuntos determinados por la categoría de conductor. La periodicidad del cumplimiento de la obligación tributaria es trimestral y admite el compute de créditos fiscales de compras en el mercado interno como pagos a cuenta del impuesto.

Ambos regímenes, el RAU y el STI tampoco pueden ser considerados como regímenes tributarios para promover el emprendimiento, debido a las características de su tributación que no se determina en función a la generación de ingresos y a la capacidad económica de los contribuyentes. Por otra parte, tampoco responde a las características de escalabilidad y expansión que tienen los emprendimientos emergentes.

En contraste, el Régimen Tributario General (RG) alcanza a personas naturales y jurídicas cuando sus actividades no se encuentren comprendidas en ninguno de los regímenes anteriores. Los contribuyentes de este régimen se encuentran alcanzados a los principales impuestos, IVA, IT e IUE, la carga tributaria se estima en función a los ingresos brutos y utilidades netas y para su determinación no se admiten mínimos imponibles, ni compensaciones y los criterios para la deducibilidad de gastos y apropiación de créditos fiscales son limitados. La periodicidad del cumplimiento de sus obligaciones tributarias es mensual y anual.

El RG se caracteriza por ser de periodicidad mensual y anual. Ahora, con relación a la situación tributaria del emprendimiento en formalidad, este régimen tributario no responde a sus necesidades y a la capacidad contributiva de los emprendedores, puesto que la carga tributaria que soportan los contribuyentes de este régimen no discrimina la etapa en la que se encuentra su negocio y los impuestos que componen este régimen afecta directamente el flujo de caja, aspecto que, para cualquier emprendedor, es vital a la hora de iniciar un negocio.

En la gestión 2020, se creó un nuevo régimen tributario denominado “Sistema Integrado Especial de Transición al Emprendimiento al Régimen General (SIETE – RG)” proponiendo un régimen intermedio de tributación, entre el régimen simplificado y general para pequeños contribuyentes que desarrollen actividades de servicios y manufactura, y que se encuentren registrados como empresas unipersonales. Las características de este régimen se encontraban en su transitoriedad y migración automática al régimen general después de dos años y respuesta positiva en el mercado, así como la carga tributaria bimensual del 5 % sobre los ingresos brutos y la cultura tributaria que generaba con el cumplimiento de obligaciones formales y de emitir facturas con derecho a crédito fiscal.

En este sentido, el Régimen SIETE fue un intento de crear un régimen intermedio entre el régimen simplificado y el régimen general que respondía a diferentes objetivos, entre ellos, crear un régimen que se adecúe a las necesidades de las empresas emergentes con una carga tributaria que responda a su capacidad contributiva, con una migración automática al régimen general y que los invite a emprender en formalidad.

Si bien el mencionado régimen fue abrogado, constituye una evidencia jurídica que demuestra la voluntad política de crear un nuevo sistema que se adecue a la nueva realidad emprendedora.

Estos regímenes tributarios comprenden el sistema tributario boliviano, el cual fue creado en los años ochenta bajo un contexto y coyuntura concreta distinto al planteado por las empresas emergentes y los emprendedores, sin embargo, las necesidades del Estado y de la sociedad en particular, van evolucionando y los sistemas tributarios no pueden ser ajenos a esta evolución, por lo que es necesario que se transformen para responder a las nuevas realidades y necesidades.

De acuerdo con los últimos los datos reportados por la Administración Tributaria y el Ministerio de Economía, el padrón de contribuyentes durante la gestión 2020 decreció en aproximadamente 4,8 % pasando de 449.996 a 428.213 contribuyentes formales. No obstante, según los datos reportados por la Administración Tributaria durante enero 2023, el padrón de contribuyentes registró un crecimiento en la gestión 2022 de un 5,3 %, ingresando a la formalidad aproximadamente 23.648 nuevos contribuyentes, y llegando a un padrón de 465.781 contribuyentes; cifra que supera los contribuyentes formales prepandemia.

Al respecto, estos datos muestran y generan una evidencia social y económica de la voluntad y confianza que tienen los emprendedores en apostar por emprender en formalidad en su país. Con esta información, se puede demostrar que los emprendedores son un nuevo sector de la economía en proceso de gestación, que están reinventando los modelos de negocio, y transformándolos de acuerdo con las realidades digitales actuales. En ese sentido, es vital trabajar en crear condiciones normativas y tributarias que respondan con su capacidad contributiva y los incentiven a ser grandes contribuyentes y evitar llevarlos a buscar otras jurisdicciones vecinas para emprender.

E. El gobierno central como ente competente para regular la tributación de los emprendedores

De acuerdo con el Principio de Reserva de Ley²⁷, es el nivel central del Estado a través de la Asamblea Legislativa, el ente competente para crear tributos, definir hechos generadores de impuestos, determinar la base imponible, otorgar exenciones o beneficios, entre otros.

Por otra parte, la normativa vigente establece que el ente competente para definir la tributación de pequeños obligados es el Poder Ejecutivo, ente que, en ejercicio de sus atribuciones, designará a agentes de retención y de información, cuando por razones de recaudación resulte necesario, podrá establecer montos mínimos de impuestos a ingresar a los profesionales y otros que, por el volumen de sus operaciones y capital, resulten pequeños obligados.²⁸

En este sentido, considerando que los principales impuestos son de alcance nacional y general²⁹, el ente competente para actualizar la regulación tributaria de las empresas emergentes que ejecutan modelos de negocios digitales y emprendedores en general, puede ser el nivel central del estado, a través del órgano legislativo o ejecutivo, dependiendo del instrumento legal que se requiera.

²⁷ Código Tributario, Ley No. 2492, Artículo 6.

²⁸ Ley 843, Artículo 33.

²⁹ La tributación aplicable a los servicios digitales se encuentra desarrollada en el punto 4.2.

IV. ESTADO ACTUAL DE LA NORMA TRIBUTARIA APLICABLE A LOS NEGOCIOS DIGITALES, EMPRESAS EMERGENTES Y EMPRENDIMIENTOS

En este punto, se describe el contexto global de medidas multilaterales promovidas por la OCDE y la ONU³⁰ tendientes a regular la tributación de la economía digital, es decir, de las rentas generadas por actividades digitales sin presencia física del proveedor. También, se describe algunas soluciones unilaterales adoptadas por los países para gravar la economía digital.

Posteriormente, se describe la regulación tributaria boliviana aplicable a los servicios digitales prestados por empresas nacionales en el mercado interno, y a la exportación de servicios y al tratamiento tributario de las rentas de fuente boliviana generadas por la ejecución de estas actividades.

Finalmente, se describen las novedades normativas implementadas durante los últimos años en Bolivia, con el objetivo de demostrar la intención que tiene el Estado y demás entes reguladores de promover iniciativas normativas que incentiven los negocios digitales y también el emprendimiento.

A. Contexto global

En el contexto global, la discusión sobre la tributación de la economía digital se centra en lograr que las multinacionales de servicios digitales tributen por las rentas que generan en otras jurisdicciones.

Las propuestas globales se clasifican en soluciones: (i) multilaterales y (ii) unilaterales. Estas soluciones tienen como objeto evitar “estrategias de planificación fiscal agresiva” para trasladar la tributación de sus beneficios a jurisdicciones con baja o nula tributación y reducir su carga fiscal.³¹ Para mayor detalle sobre estas propuestas ver el Anexo 1.

30 Aspecto que está relacionado con las soluciones internacionales propuestas por la OCDE y la ONU.

31 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2021) – “Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation” (en línea: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>).

Bolivia no es un país miembro de la OCDE por lo que no se encuentra vinculada a adoptar las medidas del Proyecto BEPS, tendientes a regular los desafíos de la economía digital, en ese sentido, Bolivia no se ha adherido a ninguna de las propuestas. Para mayor detalle ver el [Anexo 2](#).

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

B. Tributación de los negocios digitales, empresas emergentes y emprendedores

Aspectos generales de la tributación boliviana y sus principales impuestos

Para analizar la tributación boliviana, es necesario precisar que los *principios de fuente y territorialidad* rigen al Sistema Tributario en Bolivia, bajo los cuales, los impuestos alcanzan a las transacciones que se perfeccionan dentro del territorio boliviano y generan rentas de fuente boliviana, las cuales provienen de bienes situados, colocados y económicamente utilizados en Bolivia. En este contexto, la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos son aspectos relevantes para determinar la tributación de las transacciones.

Siguiendo las clasificaciones clásicas de los impuestos con relación a la forma de gravar manifestaciones de riqueza, podemos señalar que en el sistema tributario boliviano tenemos dos tipos de tributos, tributos directos e indirectos:

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

Los emprendedores, empresas emergentes de servicios digitales constituidas en Bolivia en formalidad se encuentran alcanzadas por la normativa tributaria doméstica y bajo el Régimen Tributario General. A continuación, realizaremos una breve descripción del tratamiento tributario general aplicable a estos contribuyentes o potenciales contribuyentes:

a. Régimen general

Este régimen alcanza a todas las personas naturales o jurídicas que realizan actividades económicas en territorio boliviano, incluida la prestación de servicios digitales. De manera general, los impuestos aplicables son los siguientes:

Impuesto al Valor Agregado ³²

El IVA es un impuesto indirecto que grava mensualmente las actividades, como son la entrega de bienes y la prestación de todo tipo de servicios. La tasa efectiva es del 14,94 % y la tasa nominal es del 13 %. Para la determinación de este impuesto se computa el crédito fiscal generado por compras de bienes y servicios en el mercado local vinculadas con la actividad gravada.

Impuesto sobre las Transacciones e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas

La tributación de la generación de renta se sujeta a los criterios del Principio de la Fuente, esto implica que todas las rentas que provengan de bienes situados y colocados en este territorio, de la realización de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades en el territorio nacional; o de hechos ocurridos dentro del límite de esta, se encontrarán sujetas a tributación en Bolivia.

Los impuestos que gravan la generación de la renta son el Impuesto a las Transacciones (IT) y el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE).

Impuesto a las Transacciones

En general, grava mensualmente los ingresos brutos generados por todo tipo de actividad por personas naturales o jurídicas a una alícuota mensual del 3 %.

Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas

En general, grava anualmente las utilidades netas de las empresas a una alícuota anual del 25 %. La base imponible se calcula sumando todos los ingresos de fuente boliviana menos los gastos necesarios para obtener la utilidad y para mantener la fuente que genera la utilidad. Para la deducibilidad de estos gastos se deben tomar criterios definidos en la normativa. Adicionalmente, este impuesto anual efectivamente pagado podrá ser considerado como pago a cuenta del IT mensual a partir de la segunda gestión del inicio de las operaciones.

³² Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el consumo y recaen sobre el consumidor final.

Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiario del Exterior

De acuerdo con lo mencionado en el punto 4.1. (c), las empresas domiciliadas en Bolivia se constituirán en agentes de retención cuando sean los clientes finales de un servicio digital prestado por un beneficiario del exterior – *proveedor sin presencia física* –. A tal efecto, la regla general establece que se deberá aplicar una retención del 12,5 %, que corresponde al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior.

No obstante, este criterio presenta excepciones cuando los proveedores de servicios sin presencia física realizan determinadas actividades que a efectos tributarios se consideran parcialmente realizadas en Bolivia.³³

El legislador boliviano considera que las siguientes actividades generan rentas de fuente boliviana: transporte, comunicación, seguros, noticias, distribución de películas y otros elementos destinados a cualquier medio comercial de reproducción de imágenes y sonidos.

Las rentas generadas por estas actividades parcialmente realizadas en Bolivia se encontrarán sujetas a una retención del 2,5 % cuando el beneficiario del exterior –*proveedor del servicio*– no cuente con presencia física en territorio boliviano.

Por otra parte, las rentas generadas por estas actividades parcialmente realizadas en Bolivia se encontrarán sujetas a una retención del 1,5 % cuando el beneficiario del exterior –*proveedor del servicio*– cuente con presencia física en territorio boliviano a través de una sucursal o agencia.

b. Régimen tributario simplificado

El Régimen tributario simplificado, a diferencia del Régimen General, alcanza únicamente a **personas naturales** que a efectos tributarios son considerados como pequeños obligados.³⁴ La condición para ser contribuyente de este régimen se encuentra supeditada a la actividad que estos ejecuten –comercio minorista, artesanos o vivanderos– y que los ingresos por sus ventas sean menores a 184 mil bolivianos y que el capital destinado no supere los 60 mil bolivianos. Bajo este régimen, los contribuyentes tributan en función a su capital de trabajo pagando bimensualmente un monto fijo.³⁵

³³ Decreto Supremo No 24051, Artículo 42 y siguientes.

³⁴ Ley 843, Artículo 33. El Poder Ejecutivo, en uso de sus atribuciones, designará agentes de retención y agentes de información, así como también cuando por razones de recaudación resulte necesario, podrá establecer montos mínimos de impuestos a ingresar a los profesionales y otros que, por el volumen de sus operaciones y capital, resulten pequeños obligados.

³⁵ Decreto Supremo No 24484/1999 modificado a través del Decreto Supremo No 3698/2018.

Este régimen no alcanza a aquellos contribuyentes locales que prestan servicios en general, en ese sentido, los prestadores de servicios digitales bolivianos – por defecto – se encuentran alcanzados al Régimen General; sobre este aspecto, es importante mencionar que hubo un intento tributario de promover el desarrollo de estas actividades a través del Sistema Integrado Especial de Transición para Emprendedores al Régimen General (SIETE - RG)³⁶ no obstante, el Decreto Supremo que aprobó este régimen fue abrogado.

c. Tratamiento tributario de los negocios digitales – Exportación e Importación de servicios digitales

De acuerdo con lo desarrollado en el punto 3.1, las características de los modelos de negocio digitales presentan diferencias con relación a los modelos de negocios convencionales, puesto que, dada su inmaterialidad, automatización y ausencia de presencia física para su ejecución, pueden involucrar una exportación o importación de servicios.

Exportación de servicios

Actualmente, la normativa tributaria regula el tratamiento tributario de las exportaciones de bienes, señalando que esta actividad no genera débitos fiscales por el IVA, es decir, establece una liberación de este impuesto. Por el contrario, el tratamiento tributario aplicable a la exportación de servicios, no se encontraba regulado expresamente generando un vacío normativo para la aplicación del tratamiento tributario correspondiente a la exportación de bienes. Al respecto, la emisión de la nueva normativa de facturación de 2021³⁷ establece los criterios para la facturación sin derecho a crédito fiscal de la exportación de servicios.

Con relación a las rentas generadas por la exportación de servicios, estas constituyen rentas de fuente boliviana alcanzadas por el Régimen General y a la tributación del IT e IUE.

Importación de servicios

Por su parte, nos referimos a la importación de servicios digitales, cuando la prestación de servicios se perfecciona de manera telemática, es decir vía electrónica o digital, y los proveedores del servicio no cuentan con presencia física en Bolivia. A efectos tributarios, esta situación genera poca trazabilidad de la transacción y pocos mecanismos para perfeccionar su tributación en el país del consumo del servicio. Un ejemplo de servicios digitales es la venta de espacios de publicidad en las redes sociales, o la suscripción de canales que reproducen películas vía plataformas de internet.

³⁶ Decreto Supremo No 4298/2020, 24 de julio.

³⁷ Servicio de Impuestos Nacionales, Resolución Normativa de Directorio No. 102100000011 – Sistema de Facturación (en línea: <https://www.impuestos.gob.bo/ckeditor/plugins/imageuploader/uploads/491335f008.pdf>).

Bajo este escenario, para determinar el tratamiento tributario de los proveedores de servicios sin presencia física en Bolivia, será necesario analizar si estos generan o no rentas de fuente boliviana y determinar si corresponde practicar una retención general (12,5 %) o retenciones reducidas (1,5 % o 2,5 %). Para practicar estas retenciones, la normativa tributaria doméstica designa como agentes de retención a los contribuyentes alcanzados por el IUE.³⁸

C. Recientes novedades en Bolivia con relación a la transición de la economía digital.

A partir de la gestión 2020, el legislador boliviano a través de diferentes instrumentos ha introducido algunas novedades normativas que marcarían una transición en la normativa tributaria, hacia la regulación de los nuevos modelos de negocio digitales. Estas novedades se refieren a la regulación de la ciudadanía digital, la implementación del nuevo sistema de facturación en línea, y la inclusión de nuevas actividades al Padrón de Contribuyentes.

Por su parte, también se ha intentado promover el emprendimiento en formalidad a través del Régimen SIETE y el Proyecto de Ley de Alivio Tributario y Promoción de Exportaciones de Servicios. Adicionalmente, diversos actores estatales y privados han elaborado un anteproyecto de ley para promover el emprendimiento, el cual se encuentra centrado en soluciones financieras y regulatorias sin considerar a profundidad el componente tributario.³⁹

a. Ciudadanía Digital, avance hacia un gobierno electrónico

En la gestión 2018, se emitió la Ley No. 1080, que tiene como objeto establecer condiciones y responsabilidades para el acceso pleno y ejercicio de la ciudadanía digital en Bolivia. La norma, a pesar de ser muy general y breve, representa un avance hacia el gobierno electrónico en Bolivia, debido a que los derechos y deberes podrán ser ejercidos a través de medios digitales, otorgando numerosas ventajas para los ciudadanos, como es la realización de trámites, interacción con el Estado, acceder a un buzón digital, entre otros. Asimismo, mediante la ciudadanía digital se pretende aumentar la participación y control social.⁴⁰

38 Ley 843, Artículo 5.

39 Cámara Alta socializa anteproyecto de ley de apoyo a emprendimientos emergentes a entidades privadas, públicas y sociedad civil, octubre de 2022, en línea: <https://web.senado.gob.bo/prensa/noticias/c%C3%A1mara-alta-socializa-anteproyecto-de-ley-de-apoyo-emprendimientos-emergentes>.

40 Plan de Implementación de Gobierno Electrónico (2017 – 2025) – Comité Plurinacional de Tecnologías de la Información y Comunicación (COPLUTIC) y Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de la Información y Comunicación (AGETIC), en línea: https://coplutc.gob.bo/IMG/pdf/plan_gobierno_electronico_.pdf.

b. Implementación de un Nuevo Sistema de Facturación en línea (SIAT)

A partir de la gestión 2018, la Administración Tributaria Boliviana ha emitido regulaciones destinadas a la migración e implementación de nuevas modalidades de facturación en línea y en tiempo real, las cuales han sido objeto de constantes modificaciones y actualizaciones.

En la gestión 2021, la Administración Tributaria ha realizado inversiones en innovación tecnológica, con la finalidad de mejorar su gestión tributaria de recaudación y adaptación a las nuevas tendencias.⁴¹ Bajo este contexto, la Administración emitió la regulación definitiva para la migración a las nuevas modalidades de facturación, y clasificó a los contribuyentes en grupos, para ejecutar el cambio de una manera escalonada y con pruebas piloto.⁴²

La emisión de la nueva normativa del Sistema de Facturación responde a una necesidad de actualización de la Administración Tributaria frente al fenómeno de la digitalización de la economía, el cual prescinde de medios físicos para acercar oferentes y demandantes. También es efecto de una tendencia regional, puesto que varios países de la región ya han implementado nuevos sistemas de facturación. Chile fue el pionero en la gestión 2003, quince años después, en la gestión 2017, continuaron Argentina, Brasil, Ecuador, México, Perú, y Uruguay.⁴³

A nivel general, los beneficios del nuevo sistema de facturación son: la reducción de costos operativos, incluyendo el ahorro de papel; la agilización y simplificación en la entrega de facturas; la facilitación del cumplimiento de obligaciones formales y materiales y la realización telemática de trámites, con lo que se dinamiza la economía, se promueve la transparencia –por la inmediatez de las transacciones económicas entre los agentes–, promueve la modernización administrativa debido a que los sistemas pueden integrarse fácilmente a sistemas contables, y brinda mayor seguridad de la información contable, lo cual también disminuye los costos de almacenamiento de datos.

Adicionalmente, al ser un sistema que tiene como característica la interconexión en tiempo real entre el contribuyente y la Administración Tributaria, permite a ambos generar mayor trazabilidad de las transacciones y contar con información sobre ventas de forma instantánea. Asimismo, genera mecanismos de control sobre el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Por otra parte, es importante mencionar que la implementación de una facturación en línea responde al fenómeno de la digitalización de la economía, basada en la generación y difusión de datos, y que avanza hacia la automatización con la inteligencia artificial.

Para conocer mayores detalles sobre el SIAT ver [Anexo 3](#).

41 Memoria Anual 2021, Servicio de Impuestos Nacionales.

42 RND N° 102100000011/2021 "Sistema de Facturación".

43 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2018, "La Factura Electrónica en América Latina".

*c. Incorporación de nuevas actividades digitales al Padrón de Contribuyentes.*⁴⁴

En la gestión 2021, en respuesta al desarrollo de la economía y los servicios digitales en territorio nacional, la Administración Tributaria incluyó en el catálogo nuevas actividades en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital (PBD-11), las siguientes actividades económicas digitales:

- Servicios de Intermediación en la venta de bienes y servicios a través de medios digitales.
- Suministro de contenido digital por descarga o *streaming*, suministro de plataformas y servicios de contenido digital para educación en línea.
- Suministro de Tecnología en la Nube.
- Suministro de Servicios de Gestión de Publicidad en Línea.
- Servicios Digitales Vinculados a las Actividades de Apuestas y Juegos de Azar en Línea.

Es importante mencionar que la inclusión de estas actividades dentro el PBD-11 busca que los contribuyentes registrados en el Padrón adecúen y actualicen sus actividades económicas a la nueva realidad digital, es decir, esta medida no se encuentra vinculada con la creación de nuevos impuestos, ni tampoco a la ampliación del alcance del IVA a los servicios digitales prestados por proveedores sin presencia física en Bolivia.

d. Proyecto de Ley de Alivio Tributario y Promoción de Exportaciones de Servicios

El Proyecto de Ley de Alivio Tributario y Promoción de Exportación de Servicios (en adelante PL 125) tuvo como objetivo establecer un periodo de alivio para la regularización de adeudos tributarios y promover la exportación de software y otros servicios de valor agregado.

Con relación al tratamiento tributario para la exportación de servicios, el PL 125 pretendía crear un marco normativo que regule la exportación de servicios. En este sentido, se proponía regular expresamente la liberación de IVA de las exportaciones de servicios, al igual que la exportación de mercancías, evitando la aplicación de criterios interpretativos. Asimismo, se propuso una exención del pago del IT, además, de una alícuota reducida del pago del IUE, para servicios de desarrollo de software y servicios de centro de atención telefónica.

Finalmente, el mencionado proyecto de ley, que tenía el objetivo de promover la prestación de servicios digitales hacia el exterior, no fue promulgado.

⁴⁴ Resolución Normativa de Directorio No 102100000020/2021, 4 de noviembre.

e. Proyecto de Ley IVA digital y gravar la importación de servicios

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

El PL 164 tenía como objeto ampliar la aplicación del IVA⁴⁵ a los servicios digitales prestados desde el exterior por proveedores sin presencia física en Bolivia, entre otras. La propuesta normativa proponía implementar un nuevo *criterio de destino* para la tributación indirecta, el registro de los proveedores en Bolivia o incluir un mecanismo de agentes de retención a través de las Entidades Financieras con la finalidad de garantizar la recaudación del IVA.⁴⁶

Asimismo, el PL 164 establecía que el crédito fiscal generado por estos servicios podía ser computado por las personas naturales o jurídicas destinatarias del servicio, en los impuestos que admiten el computo de estos créditos fiscales como son el RC-IVA⁴⁷ y el IVA.

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

45 Para ver cómo se aplica el IVA en Bolivia, ver punto 4.2., inciso (a).

46 El agente de retención es una persona que adquiere la responsabilidad de declarar y pagar el impuesto a nombre de un tercero.

47 Este es el impuesto que grava la renta de las personas físicas, del cual puede deducirse de su base imponible el crédito fiscal obtenido por compras realizadas a personas o empresas alcanzadas por el IVA.

V. RESULTADOS DE LOS GRUPOS FOCALES: “DESAFÍOS PARA LOS EMPRENDEDORES Y EMPRESAS EMERGENTES”

A continuación, se describen los resultados de los grupos focales realizados con emprendedores y empresas. Estos resultados arrojan patrones y desafíos para emprender en formalidad. Dado el objetivo del presente documento, el trabajo de los grupos focales buscó desentrañar la cultura tributaria, la comprensión de la normativa, el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las necesidades de los emprendedores en Bolivia.

Primer patrón:

Inexistencia de facilidades tributarias para despegar el negocio

La mayoría de los modelos de negocio de los emprendedores que participaron en los grupos focales se basan en plataformas y en servicios digitales, y estos coinciden en los siguientes aspectos:

- *Necesidad de la creación de incentivos para mejorar el Régimen Tributario Simplificado y volver más atractivo el Régimen General.* Los actuales emprendedores cumplen, con los umbrales de ventas y de capital que se requieren para ser contribuyentes del RTS, no obstante, su actividad no se encuentra incluida en dicho régimen, y además no ejecutan el negocio como una persona natural, sino a través de sociedades comerciales. No obstante, advierten que la carga tributaria que soportan como contribuyentes del Régimen General es muy alta y no responde a su capacidad económica.
- *Costos tributarios elevados para la importación de servicios digitales.* Las inversiones que realizan los emprendedores en servicios digitales de proveedores extranjeros, en una gran mayoría, supera la inversión local. En este sentido, para hacer deducible el gasto a efectos de la determinación de la base imponible del IUE, se debe realizar una retención del 12,5% del precio final en concepto de IUE-BE, costo que mayormente es asumido por los emprendedores; situación que encarece los precios finales del producto y repercute en su competitividad.
- *Limitaciones para la deducibilidad de los gastos para determinar la base imponible del IUE.* Los emprendedores alcanzados al Régimen General se encuentran sujetos al cumplimiento de las condiciones para la deducibilidad

de los gastos. Cuando estos gastos se encuentran vinculados con la adquisición de servicios del exterior, las condiciones para la deducibilidad del gasto se incrementan. En consecuencia, el emprendedor se encuentra en un escenario en que tiene como opción: cargar con el pago del IUE-BE aumentando el costo final del servicio o no deducir dicho gasto.

- *Limitaciones para el aprovechamiento del crédito fiscal.* De acuerdo con lo mencionado anteriormente, para la prestación de sus servicios o venta de bienes, los emprendedores digitales adquieren servicios de proveedores sin presencia física en Bolivia. Esta situación genera la pérdida de créditos fiscales que no pueden ser aprovechados, pese a que estos servicios se consumen en territorio boliviano. Durante la gestión 2020, el legislador boliviano intentó regular esta situación a través del PL 164/2020, el cual proponía la viabilidad para la apropiación de los créditos fiscales aplicando el criterio de destino.
- *El impacto negativo del Impuesto sobre las Transacciones (IT) en la Tasa Interna de Retorno.* La TIR es un indicador de rentabilidad normalmente utilizado por los inversores cuando analizan la potencial inversión en un proyecto. La TIR mide el rendimiento y retorno esperados de una inversión para lo que se utiliza el flujo de caja neta y el monto de la inversión del proyecto.

En este contexto, el IT es un impuesto que tiene implicaciones directas con la TIR, puesto que, al gravar los ingresos brutos de las empresas, debe ser pagado indistintamente si la empresa tiene utilidades o no, es decir, afecta directamente el flujo de caja y puede ser un factor muy importante a la hora de tomar la decisión de invertir o no en un proyecto. Adicionalmente, debe considerarse que el IT es un impuesto muy particular de Bolivia, es decir, en otros países este impuesto no se aplica, por lo que genera una desventaja a las empresas que deciden constituirse y operar en Bolivia.

Bajo este patrón, podríamos advertir que los empresarios y emprendedores digitales se enfrentan a una desventaja en comparación de los emprendedores comunes, debido a que el régimen, y tratamiento tributario al que se encuentran alcanzados, no responde a su realidad económica, pudiendo, en algún caso, incluso llevarlos a la asfixia tributaria, y en el peor de los casos, al fracaso.

Segundo Patrón:

Complejidad y desactualización de las normas tributarias

La cultura tributaria es uno de los pilares fundamentales para promover el cumplimiento tributario voluntario. Para lograr ese cometido, los emprendedores coinciden que las normas tributarias son complejas, y que requieren realizar inversiones en asesoramiento y cumplimiento tributario, para evitar multas y sanciones. No obstante, considerando que se encuentran en una etapa semilla, temprana o de crecimiento, resulta inviable contratar expertos debido al poco capital con el que cuentan. Todos coinciden que esa situación les genera preocupación e inseguridad.

Por otra parte, cierto aspecto que resaltaron los emprendedores es que la actual normativa tributaria no responde a los modelos de negocio que estos desarrollan, por ejemplo, destacan que la falta de regulación del tratamiento tributario del IVA en la importación de servicios genera ineficiencia tributaria. Adicionalmente, señalan que la aplicación de una retención del 12,5 % a los proveedores de servicios sin presencia física en Bolivia, no responde a la naturaleza económica de los servicios, puesto que en la mayoría de las ocasiones estos son parcialmente realizados en nuestro país.

Tercer Patrón:

Inversores determinan la jurisdicción y la estructura – Competencia fiscal

Para la obtención de recursos económicos, es muy común que las empresas emergentes accedan a rondas de financiamiento, en las que los inversores tienen mayores posibilidades de negociar con los propietarios, para determinar las condiciones de la inversión. Asimismo, por la naturaleza de este tipo de emprendimientos, es muy usual que se encuentren con inversores extranjeros, que si ven potencial en el negocio van a invertir en él, y también, debido a que, por su naturaleza, estos negocios tienen la posibilidad de estar establecidos en cualquier país, esto conlleva a que soliciten que la empresa se establezca en un país que tenga normas fiscales más amigables con los emprendedores y empresarios de servicios digitales.

En este entendido, el tener normativa poco adaptada al actual contexto económico, que es cada vez más digitalizado, afecta la capacidad recaudatoria del estado, debido a que las empresas que se encuentran con sistemas poco amigables optarán por moverse a países con sistemas fiscales más adaptados a los servicios digitales.

Cuarto Patrón:

Desactualización de la normativa contable para avaluar el activo intangible

De acuerdo con las características de los modelos de negocio digitales, un activo intangible ha cobrado mayor protagonismo que los activos tangibles. En este sentido, los emprendedores coinciden que es necesario contar con regulaciones, tanto contables como tributarias, que establezcan los lineamientos y métodos de valuación y depreciación de este tipo de activos, debido a que las actuales normas contables no contienen muchas regulaciones sobre este aspecto.

En base a los patrones de desafíos identificados en los Grupos Focales realizados, estos fueron comunes para la mayoría de los emprendedores. En tal sentido, en el siguiente título se proponen alternativas de soluciones e iniciativas de medidas tributarias.

VI. INICIATIVAS TRIBUTARIAS (ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN)

En el presente *Policy Paper*, desarrollaremos propuestas de iniciativas tributarias para promover el emprendimiento en general, y la digitalización de la economía, tomando en cuenta que, para la implementación de cualquier iniciativa de política tributaria, se debe analizar lo siguiente: i) la viabilidad normativa, ii) la aceptabilidad política, iii) la implementabilidad administrativa, y, iv) la aceptabilidad económica.

Se entiende por *viabilidad normativa*, a la revisión y análisis del marco normativo con la finalidad de determinar que la iniciativa es legalmente viable, y no contraviene el ordenamiento jurídico vigente y que existe un marco normativo que avale y respalde su creación e implementación.

Se entiende por *aceptabilidad política y social*, a la voluntad de las autoridades de implementar esta iniciativa como una política tributaria y a la respuesta social que podría tener su implementación.

Se entiende por *implementabilidad administrativa*, al análisis que busca determinar si la Administración Pública cuenta con procedimientos, recursos y mecanismos para hacer transitable la iniciativa en términos de acción, que pueden traducirse en un Proyecto de Ley para ser discutido en la Asamblea, o si puede ser aprobado por el órgano ejecutivo a través de un Decreto Supremo.

Finalmente, se entiende por aceptabilidad económica al impacto recaudatorio que podría generar la implementación de la iniciativa, que puede traducirse en una mayor recaudación o un esfuerzo fiscal.

Iniciativas tributarias

En general, las iniciativas tributarias constituyen propuestas que pueden estar enfocadas en sugerencias de actualización normativa, beneficios e incentivos tributarios. Al respecto, las iniciativas tributarias que se proponen en el presente documento se encuentran enfocadas en lo siguiente: por una parte, en la ejecución de actualizaciones a la normativa tributaria con la finalidad que se adecúe a esta nueva realidad emprendedora y digital; por otra parte, en beneficios e incentivos tributarios que promuevan estas actividades.

En este documento se proponen y describen seis propuestas de iniciativas tributarias clasificadas de la siguiente forma:

- Una (1) iniciativa de actualización tributaria.
- Dos (2) iniciativas con incentivos tributarios.
- Tres (3) iniciativas con beneficios tributarios.

Los incentivos tributarios son estímulos cuyo objetivo es impulsar y promover actividades o algunos sectores económicos, reactivación de la economía, las exportaciones, la recepción de inversión nacional y/o extranjera. Los incentivos tributarios pueden estar constituidos por exenciones temporales de impuestos (*tax holidays*), reducción de tasas, incentivos a la inversión a través de figuras como depreciación acelerada, diferimiento. Los incentivos deben buscar un equilibrio entre la recaudación comprometida y la concreción de otros fines más grandes denominados por los expertos como fines extra – fiscales.⁴⁸ En este caso en concreto, el objetivo sería la reducción de la brecha de informalidad, el crecimiento del padrón de contribuyentes y promover el emprendimiento formal.

Por otra parte, los beneficios tributarios son ventajas que mejoran y/o reducen la carga tributaria de un contribuyente, que se traducen como exoneraciones, deducciones, reducciones, bonificaciones, subvenciones, tratamientos tributarios especiales, que concede el Estado con la finalidad de promover algunos sectores económicos, la reactivación de la economía, las exportaciones, o la recepción de inversión nacional y/o extranjera. En este caso en particular, las iniciativas tributarias proponen beneficios tributarios para los emprendedores formales y para aquellos que decidan emprender en formalidad.

Las propuestas de iniciativas realizadas en este documento buscan, en la medida de lo posible, generar las siguientes externalidades: 1) Promover la formalización de la actividad emprendedora, 2) Promover la cultura tributaria para contribuir al desarrollo económico y armónico del país a través de la formalidad, 3) Promover el crecimiento del padrón de contribuyentes, 4) Promover la ampliación de la base de recaudación tributaria, el fortalecimiento del tejido empresarial, generando un crecimiento económico de abajo hacia arriba, a través de contribuyentes emergentes que buscan ingresar a la formalidad, estabilidad y escalabilidad, y, finalmente, 5) Que los emprendedores de hoy sean los Grandes Contribuyentes de mañana.⁴⁹

48 Ley de la Promoción económica de El Alto, de 13 de mayo de 2013.

49 “La definición del concepto de impuesto debe tener en cuenta la existencia, en las finanzas actuales, de impuestos con fines fiscales y otros con fines de regulación económica [...]. Desde un punto de vista político-económico cabe tener en cuenta la posible finalidad extra-fiscal como también el efecto económico del impuesto con fines extra-fiscales contrapuestos al efecto económico del impuesto fiscal. Esta contraposición se ejemplifica típicamente en la función de los derechos de importación fiscales y los protectores. El logro del fin de protección implicará una exigua recaudación o ninguna. El logro del fin fiscal implicará un efecto protector mínimo o nulo. Pero esta contraposición no impide que, en ambos casos, se hable de impuestos, dividiéndolos en impuestos fiscales e impuestos extra-fiscales” – Finanzas Públicas y Derecho Tributario – Jarach (1989).

Bajo este contexto, las iniciativas propuestas buscan generar un equilibrio entre la recaudación comprometida y la concreción de otros fines más grandes denominados por los expertos como fines extra – fiscales.⁵⁰ En este caso en concreto, el fin sería la reducción de la brecha de informalidad y el crecimiento del padrón de contribuyentes.

Para la elaboración de estas propuestas, se identificaron patrones en base a la experiencia de los emprendedores. Posteriormente, se analizó la normativa tributaria vigente con la finalidad de identificar figuras legales que podrían ser adoptadas con la finalidad sugerir iniciativas que promuevan un equilibrio de la carga tributaria que soportan estos contribuyentes emergentes con su capacidad económica, reconocida como uno de los principios del derecho tributario boliviano.⁵¹

A continuación, describiremos las propuestas de iniciativas y de manera general analizaremos su viabilidad normativa, aceptación política e implementación administrativa.

A. Actualización del Régimen Tributario Simplificado

Durante la última década (2010 – 2020), la evolución y crecimiento del Régimen Tributario Simplificado ha reflejado un crecimiento de aproximadamente el 100 % pasando de 21.671 contribuyentes registrados en la gestión 2005, a 102.958 contribuyentes registrados en la gestión 2019. Este comportamiento refleja la voluntad y evidencia social que tienen los nuevos contribuyentes de emprender en formalidad.

De acuerdo con las características del RTS, este es un régimen creado para nuevos contribuyentes que ejercen actividades pequeñas sin vocación de expansión, puesto que su carga tributaria no se encuentra en función a sus ingresos sino a su capital de trabajo, no alcanza a prestaciones de servicios y estos no tienen la obligación de emitir facturas con crédito fiscal y tampoco tienen la obligación y necesidad de migrar al Régimen General; es en ese sentido que la voluntad del legislador de ese momento no se encontraba enfocada en arropar a nuevos contribuyentes con las características de los emprendedores del siglo 21.

Los emprendedores del siglo 21 tienen diferentes necesidades y características que los contribuyentes del RTS, puesto que su perfil demanda la necesidad de emitir facturas con derecho a crédito fiscal, para que su producto pueda ser competitivo en el mercado. Por otra parte, también tienen la necesidad de tributar en función a sus ingresos puesto que de esta manera pueden ser sujetos elegibles

50 Ley de la Promoción económica de El Alto, 13 de mayo de 2013.

51 Constitución Política del Estado, Artículo 323, parágrafo I.

para la obtención de financiamiento, además estos demandan cumplir obligaciones tributarias, siempre y cuando estas respondan a su capacidad económica, considerando que las condiciones de un emprendedor no son las mismas que las de un contribuyente del RTS y tampoco las de un contribuyente con trayectoria y aceptación en el mercado.

En ese sentido, en respuesta al exponencial crecimiento del Padrón de Contribuyentes, a los desafíos, necesidades que tienen los emprendedores para despejar sus negocios en formalidad, se propone como una alternativa de iniciativa tributaria la actualización del Régimen Tributario Simplificado, con las siguientes novedades:

- Ampliar el alcance a empresas
- Ampliar el alcance a servicios, dentro los que estarían los negocios digitales y todo tipo de emprendimiento
- Migración automática al Régimen General

A continuación, se analizará la viabilidad de la implementación de la ampliación del alcance del RTS:

VIABILIDAD	
VIABILIDAD NORMATIVA	No se identificó limitación legal. El RTS ha sido introducido en la gestión 1999, a través del DS 24484 y se ha actualizado el 2014 y el 2018, a través de la emisión de Decretos Supremos que se han enfocado en la ampliación de los umbrales; en ese sentido, para la implementación de la iniciativa identificamos que se requiere de un Decreto Supremo.
IMPLEMENTABILIDAD ADMINISTRATIVA	La implementación de la iniciativa no requiere de esfuerzos significativos por parte de las autoridades, puesto que el RTS se encuentra creado y cuenta con formalidades y mecanismos de registro, la iniciativa es implementable desde un punto de vista administrativo, a través de la emisión de un Decreto Supremo.
ACEPTABILIDAD POLÍTICA	De acuerdo con el contexto y los datos descritos en el presente documento, reflejan voluntad política, evidencia social y jurídica que demuestran la necesidad y el interés de promover el emprendimiento y la formalidad de los negocios. Asimismo, existe el interés de todos los sectores de promover la tributación de acuerdo con la capacidad económica. Por otra parte, la Agenda Patriótica 2025, en uno de sus trece pilares, reconoce la soberanía científica y tecnológica, proyectando un país innovador y tecnológico, rompiendo la cadena de la dependencia. Asimismo, se reconoce la necesidad de desarrollar la innovación, conocimiento y tecnología en las áreas de servicios. Adicionalmente, el Plan de Desarrollo Económico y Social 2021-2025 reconoce que las Tecnologías de la Información y la Comunicación tienen un papel clave en diferentes aspectos del desarrollo integral, facilitando la inclusión social y dinamizando la economía.
ACEPTABILIDAD ECONÓMICA	Considerando que la aceptabilidad económica se encuentra vinculada con el impacto recaudatorio que involucra la implementación de una iniciativa de política tributaria; esta iniciativa generaría impactos en el crecimiento del Padrón de la base recaudatoria y la formalidad siguiendo la tendencia reportada en la gestión 2023.

Adicionalmente, la iniciativa propone que los límites relacionados con el capital de inversión como el de ventas requeridas para ingresar al RTS sean expresados en UFVs para que tomen en cuenta el efecto de la inflación.

Asimismo, propone que, para evitar el efecto perverso en la implementación de la norma, se regule, eualice y diferencie a los contribuyentes simplificados de los que demuestren vocación de expansión, y para estos se incluya la figura de la migración automática al Régimen Tributario General. Es decir que, a partir del empadronamiento al régimen simplificado y hasta obtener una respuesta positiva del mercado y la superación de un umbral de ingresos se perfeccione la migración automática al Régimen Tributario Simplificado (consideramos que este periodo puede ser de entre 2 a 4 años, periodo sujeto a revisión por expertos).

Se propone que este incentivo alcance a empresas emergentes que se encuentran en las siguientes etapas: etapa semilla, etapa temprana y etapa de crecimiento. En primer lugar, por las limitaciones de capital y ventas que existen, y también, porque en estas fases las empresas necesitan incentivos para poder estabilizarse en el mercado y convertirse en un contribuyente relevante.

B. Periodo de gracia para el pago del IT para los primeros años del emprendimiento

En respuesta a uno de los desafíos a los que se enfrentan los emprendedores con el cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias con relación al IT, cuya periodicidad es mensual y afecta directamente al flujo de caja y la Tasa Interna de Retorno, se propone la inclusión de un periodo de gracia para el cumplimiento y pago del IT al menos en las primeras etapas del emprendimiento.

A continuación, el análisis sobre la viabilidad del periodo de gracia del IT:

VIABILIDAD	
VIABILIDAD NORMATIVA	No se identificó limitación legal para la implementación de esta iniciativa se requiere de la aprobación de un Proyecto de Ley, debido a que el alcance y las exenciones del IT han sido creadas por la Ley No. 843. En ese sentido, cualquier modificación o ampliación del alcance o de las exenciones deben ser reconocidas o creadas por una ley, que necesitará la aprobación del Órgano Legislativo.
IMPLEMENTABILIDAD ADMINISTRATIVA	Considerando que esta iniciativa consiste en la suspensión temporal de la obligación material de un impuesto, involucra esfuerzos administrativos que deberán ser cuantificados en función al crecimiento del padrón, formalidad y la suspensión temporal de la recaudación tributaria de uno de los principales impuestos que cumplen esta función. No obstante, no identificamos limitaciones para la implementabilidad administrativa.
ACEPTABILIDAD POLÍTICA	Para la implementación de esta medida se requieren de consensos políticos y sociales. De acuerdo con la información obtenida de los grupos focales, se identificó la necesidad de realizar ajustes en el IT por ser un puesto cuyas características afectan las primeras etapas de un emprendimiento.
ACEPTABILIDAD ECONÓMICA	La implementación de esta iniciativa, en principio, representaría un esfuerzo económico para el Estado, sin embargo, a largo plazo generaría un aumento en la recaudación tributaria, ya que permitiría la continuidad de negocios exitosos que podrían convertirse en grandes contribuyentes.

Esta propuesta alcanza a empresas emergentes desde la etapa semilla hasta la etapa de expansión, considerando que se encuentran en busca de financiamiento y que los potenciales inversores analizan la TIR, por lo que necesitan demostrar un atractivo flujo de caja.

C. Inclusión de mínimos no imponibles para la determinación del IUE

En respuesta a uno de los desafíos a los que se enfrentan los emprendedores con el cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias con relación al IUE, proponemos la inclusión de un mínimo no imponible para la determinación del IUE.

El *mínimo no imponible* es un concepto tributario implementado en diferentes jurisdicciones para la determinación del impuesto a las utilidades de las empresas, por ejemplo, Argentina es un país que adopta este criterio.

El mínimo no imponible es un importe que el legislador considera que es lo mínimo que un contribuyente necesita para cubrir sus necesidades básicas, es decir que el legislador a través de esta figura reconoce un importe libre de impuestos, generando como efecto que los contribuyentes que no generen ingresos mayores al mínimo no imponible no tendrán un impuesto a pagar. Por el contrario, si el contribuyente genera ingresos mayores al mínimo no imponible, pagará el impuesto aplicable al exceso, puesto que el mínimo no imponible minorará la base imponible del impuesto.

Adicionalmente, la implementación de esta figura para la determinación del IUE de los emprendedores, podría mitigar el impacto del consumo de bienes y servicios prestados por proveedores inscritos en regímenes tributarios especiales que no emiten factura con derecho a crédito fiscal, sin embargo, son necesarios en la cadena productiva de estos nuevos modelos de negocio.

En nuestra normativa tributaria, un claro ejemplo de mínimo no imponible se encuentra en la determinación del impuesto a pagar de los contribuyentes personas naturales en relación de dependencia, alcanzados por el Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado (RC IVA), puesto que el legislador admite la deducción de hasta dos salarios mínimos para determinar la base imponible.⁵² En el Impuesto a las Grandes Fortunas, el legislador también reconoce un mínimo imponible, por lo que esta figura no es ajena a nuestro sistema tributario.

Esta propuesta de iniciativa responde a un beneficio tributario, que consiste en implementar un mínimo no imponible para la determinación del IUE de los emprendedores, con la finalidad de mitigar el impacto negativo que tienen las condiciones para la deducibilidad de los gastos.

⁵² Ley 843, Artículo 26. Los sujetos pasivos que perciben ingresos en relación de dependencia en cada período fiscal, podrán deducir en concepto de mínimo no imponible el monto equivalente a dos salarios mínimos nacionales.

A continuación, se analizará la viabilidad del periodo de la inclusión de mínimos no imponibles para la determinación de la base imponible del IUE:

VIABILIDAD	
VIABILIDAD NORMATIVA	No se identificó limitación legal. Para la implementación de esta medida, el instrumento legal que se requiere es un Decreto Supremo, debido a que los criterios para la determinación del IUE, se encuentran regulados a través del DS No. 24051.
IMPLEMENTABILIDAD ADMINISTRATIVA	Desde un punto de vista administrativo, la implementación de esta iniciativa será viable, debido a que no se requieren de esfuerzos o procedimientos para su implementación.
ACEPTABILIDAD POLÍTICA	Para la implementación de esta medida, se requieren consensos políticos y sociales. Bajo esta premisa, identificamos evidencia política y jurídica que demuestra que esta figura no es ajena al Sistema Tributario boliviano y que se encuentra presente en la determinación de algunos impuestos que forman parte de nuestro sistema.
ACEPTABILIDAD ECONÓMICA	La implementación de esta iniciativa, en principio, representaría un esfuerzo económico para el Estado, sin embargo, a largo plazo generaría un aumento en la recaudación tributaria, ya que permitiría la continuidad de negocios exitosos que podrían convertirse en grandes contribuyentes.

Esta propuesta alcanza a empresas emergentes en todas sus fases, puesto que todas las empresas en general, al igual que las personas naturales, requieren de un mínimo vital para cubrir sus necesidades básicas y poder generar ingresos y posteriormente utilidades.

D. Cumplimiento de obligaciones tributarias trimestrales para IVA e IT

En respuesta a uno de los desafíos a los que se enfrentan los emprendedores con el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, esta iniciativa propone la simplificación de su cumplimiento a través del cumplimiento trimestral de los impuestos que tienen una modalidad de cumplimiento mensual, como son el IVA y el IT. En este sentido, un contribuyente, en lugar de presentar 24 formularios en una gestión, simplificará esta carga en la presentación de 8 formularios.

VIABILIDAD	
VIABILIDAD NORMATIVA	No se identificó limitación legal. Los periodos de liquidación y cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y formales se encuentran reguladas a través de Decretos Supremos.
IMPLEMENTABILIDAD ADMINISTRATIVA	La implementación administrativa de la iniciativa es viable, debido a que el procedimiento y los formularios de IVA e IT ya existen y el cumplimiento trimestral representará una menor carga de cumplimiento y controles por parte de la Administración Tributaria.

VIABILIDAD

ACEPTABILIDAD POLÍTICA	De acuerdo con los patrones normativos identificados durante la gestión 2022, el legislador adoptó una medida similar en la tributación de las personas naturales que generan rentas a través de profesiones independientes, generando el cumplimiento de sus obligaciones de manera trimestral. La implementación de esta medida demuestra la voluntad del legislador de implementar impuestos con recaudación trimestral y genera evidencia política para respaldar esta iniciativa. En base a la información obtenida en los Grupos Focales se evidencia que las facilidades en el cumplimiento de las obligaciones formales, son también de interés de los emprendedores. Al respecto, considerando que el cumplimiento de estas obligaciones reducirá la carga de la Administración tributaria, esta podrá dirigirse y enfocarse en el cumplimiento de otros objetivos y fines, no identificamos limitaciones para la aceptabilidad política.
ACEPTABILIDAD ECONÓMICA	Esta iniciativa podría involucrar un diferimiento en la recaudación, no obstante, no persigue fines recaudatorios, cumple otros propósitos que se encuentran enfocados en reducir la mora tributaria y promover el cumplimiento tributario voluntario de las obligaciones tributarias, aspecto que fue un patrón normativo en la gestión 2022, recogido en la Ley 1448/2022.

Esta propuesta de iniciativa responde a un beneficio tributario y alcanza a las empresas en las primeras fases del negocio, con el objetivo de promover la cultura y el cumplimiento tributarios voluntario de obligaciones formales y gestionar el flujo de caja en los primeros años de actividad de la empresa.

E. Reinversión de utilidades

En respuesta a uno de los desafíos a los que se enfrentan los emprendedores dentro de sus primeras etapas de desarrollo, en los que la liquidez y el flujo de caja son elementos indispensables para arrancar el negocio, el pago anual del IUE resulta en algunas ocasiones un gasto que compromete el flujo de caja de los emprendedores y en algunos casos tienen que recurrir al incumplimiento o al endeudamiento.

A través de esta iniciativa se propone la implementación de la reinversión de las utilidades generadas en el mismo giro del negocio y que el pago del IUE se devengue en el momento de la distribución efectiva de utilidades a los socios o accionistas del vehículo societario, considerando que durante los primeros años las empresas emergentes no distribuyen utilidades a sus fundadores.

De acuerdo con la normativa vigente, este criterio ya es aplicado para las utilidades que generan beneficiarios del exterior a través de sucursales domiciliadas en Bolivia, por lo que el fundamento de esta iniciativa se encuentra basado en un precedente normativo.

A continuación, se analiza la viabilidad de implementar la tributación diferida:

VIABILIDAD	
VIABILIDAD NORMATIVA	No se identificó limitación legal.
IMPLEMENTABILIDAD ADMINISTRATIVA	Esta iniciativa es implementable administrativamente, puesto que el legislador y la Administración Tributaria cuentan con respaldo normativo, procedimientos y formularios para hacer transitable su ejecución. Para la implementación de esta iniciativa se requiere de la preparación de un Proyecto de ley, debido a que la determinación de la base imponible del IUE se encuentra regulada en la Ley No 843.
ACEPTABILIDAD POLÍTICA	Para la implementación de la iniciativa se requieren consensos políticos y sociales. De la información obtenida en los Grupos Focales, la reinversión de utilidades es un aspecto que ayudaría a la obtención de financiamiento con recursos propios.
ACEPTABILIDAD ECONÓMICA	La implementación de esta iniciativa, en principio, representaría un esfuerzo económico para el Estado, sin embargo, a largo plazo generaría un aumento en la recaudación tributaria, ya que permitiría la continuidad de negocios exitosos que podrían convertirse en grandes contribuyentes.

Esta propuesta de iniciativa responde al beneficio tributario y alcanza a las empresas emergentes en todas sus fases y a la reinversión de utilidades contribuirá al cumplimiento de sus objetivos de crecimiento y expansión.

F. Inclusión de las actividades de los negocios digitales a una zona especial económica

En Bolivia, existen zonas económicas especiales en territorios como El Alto, Oruro y Potosí, que fueron declaradas de esa manera con el objetivo de promover las actividades económicas reactivando su economía. Estas zonas económicas se caracterizan por sus diversos atractivos fiscales como son la liberación de impuestos indirectos y gravámenes arancelarios.

Bajo este contexto, se sugiere incluir las actividades de prestación de servicios digitales en las zonas económicas especiales o en su caso crear una nueva zona económica especial para los emprendedores y empresarios de servicios digitales, con el objetivo de que se incentive la actividad económica de ciertas zonas y también la creación de empresas de servicios digitales.

Algunas zonas económicas interesantes podrían ser Cochabamba, La Paz y Santa Cruz, debido a que estas ciudades cuentan con una cantidad de empresas emergentes importante.⁵³ El mapeo del ecosistema de tecnología digital en Bolivia 2022⁵⁴ identificó que hay 185 empresas emergentes, el 43.8 % se encuentran en Santa Cruz y en La Paz, el 31,9 %.

53 Los Tiempos, 2019. Hay gran potencial en la producción de software <https://www.lostiempos.com/actualidad/cochabamba/20190914/hay-gran-potencial-produccion-software> y El Deber, 2022, Salomón Eid: "Santa Cruz es la meca para los emprendimientos tecnológicos" https://eldeber.com.bo/edicion-impresa/salomon-eid-santa-cruz-es-la-meca-para-los-emprendimientos-tecnologicos_263925.

54 Funda-pro, Fundación Emprender Futuro, Fundación SOLYDES, BIM y ICCO, CAINCO, 2022, Mapeo del ecosistema de tecnología digital en Bolivia 2022, <https://mapeoticbolivia.org/mapeo-2022>

A continuación, se analiza la viabilidad de incluir actividades de servicios digitales a una zona económica especial:

VIABILIDAD	
VIABILIDAD NORMATIVA	No se identificó limitación legal.
IMPLEMENTABILIDAD ADMINISTRATIVA	Esta iniciativa es implementable administrativamente, puesto que el legislador y la Administración Tributaria cuentan con respaldo normativo, procedimientos y formularios para hacer transitable su ejecución. Para la implementación de la iniciativa se requiere de la gestión de un Proyecto de ley, debido a que las Zonas Económicas y sus beneficios tributarios se encuentran creados a través de Leyes. La implementación administrativa de esta iniciativa es viable, ya que, si bien se deberá crear nuevos procedimientos y demás, estos pueden ser replicados de otras zonas económicas especiales ya existentes como lo son Oruro, Potosí y El Alto.
ACEPTABILIDAD POLÍTICA	De acuerdo con los antecedentes sociales y políticos, las Zonas Económicas especiales no son ajenas al Sistema Tributario boliviano, por lo que se identificaron precedentes en la legislación boliviana. Para la implementación de esta iniciativa se requieren consensos políticos y sociales. La evidencia social de las necesidades y desafíos de los emprendedores es evidente, con relación a la evidencia política que estará supeditada a las necesidades y prioridades de la agenda del ejecutivo.
ACEPTABILIDAD ECONÓMICA	Esta iniciativa no persigue un Padrón recaudatorio, su objetivo es promover la actividad emprendedora y el movimiento económico de una zona geográfica, por lo que esta iniciativa responde a un incentivo tributario con fines de crecimiento y expansión de la base tributaria a través del crecimiento del padrón de contribuyentes y el emprendimiento en formalidad.

Esta propuesta de iniciativa responde a un incentivo tributario y no se encuentra enfocada en las fases de desarrollo de una empresa emergente, sino a la promoción de la ejecución de actividades de servicios digitales dentro de un territorio. Para la implementación de esta iniciativa se recomienda establecer una obligación de permanencia por un periodo de tiempo en la zona económica especial, con el objetivo de cumplir con el objetivo de incentivar el desarrollo económico de estas jurisdicciones.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El marco normativo del Sistema Tributario Boliviano data del año 1986, y fue desarrollado en un contexto global y nacional en el que los modelos de negocios digitales eran impensables. Actualmente, tanto la tributación de los modelos de negocio tradicionales como la de los digitales, se encuentra gravada con los mismos criterios.

Bajo este contexto, en este documento se proponen ajustes a las normas tributarias con el objetivo de promover el emprendimiento en general, con énfasis en los negocios digitales. De igual manera, las propuestas buscan promover la formalidad y la cultura tributaria. En este sentido, para la preparación de este documento se revisaron datos relacionados con la situación de los emprendedores, empresas emergentes y la formalización de la economía en Bolivia estos datos demuestran que existe la disposición de los emprendedores de estar dentro de la formalidad, ya que el Padrón Biométrico ha crecido mucho en los últimos años.

En cuanto a la tributación de los servicios digitales a nivel nacional, si bien han existido actualizaciones normativas a esta nueva realidad digital, como es el nuevo sistema de facturación o la inclusión de los servicios digitales al Padrón Biométrico, aún no se ha promulgado una normativa que busque promover el emprendimiento y la formalidad de los negocios.

Para la elaboración de este documento se han realizado Grupos Focales con emprendedores, para conocer su experiencia con respecto a los desafíos a los que se enfrentan para iniciar y hacer crecer sus negocios. Al respecto, con relación a la evidencia social, identificamos a través de los grupos focales ejecutados cuatro patrones, que nos servirán como base para proponer alternativas:

- Primer patrón: inexistencia de facilidades tributarias para despegar el negocio
- Segundo patrón: complejidad y desactualización de las normas tributarias
- Tercer patrón: inversores determinan la jurisdicción y estructura fiscal
- Cuarto patrón: desactualización de la norma contable

A través de este *Policy Paper* se proponen las siguientes iniciativas tributarias con la finalidad de promover el emprendimiento boliviano en general:

1. Actualización del Régimen Tributario Simplificado
2. Periodo de gracia para el pago del IT para los primeros años del emprendimiento
3. Inclusión de mínimos no imponibles para la determinación del IUE
4. Cumplimiento de obligaciones trimestrales para el IVA y el IT
5. Reinversión de utilidades
6. Creación de una zona especial económica que alcance a los servicios digitales

Con relación a las iniciativas propuestas para promover el emprendimiento digital en Bolivia, estas se encuentran desarrolladas de manera descriptiva y el alcance del documento comprende su identificación y propuesta. De igual manera, se realizó un análisis preliminar de la viabilidad normativa, implementabilidad administrativa, aceptabilidad política y económica, y no se identificaron limitaciones de ningún tipo.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de Información y Comunicación – Ministerio de la Presidencia de Bolivia (2019). Anteproyecto de Ley de Apoyo al Emprendimiento y la Economía Digital. Disponible en: <https://digital.gob.bo/wp-content/uploads/2020/02/ANTEPROYECTO-DE-LEY.pdf>

Banco Central de Bolivia (2021). Reporte Nacional de la Balanza de pagos y posición de Inversión Internacional, tercer trimestre 2021.

Banco Interamericano de Desarrollo, M. Jorrat (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/experiencias-internacionales-en-la-tributacion-de-la-economia-digital>

Cámara de Industria y Comercio (CAINCO) y Fundación de Innovación Empresarial (IES) (2022). Ecosistema en la práctica: El caso de las *start-ups* en Bolivia.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2019). La Factura Electrónica en América Latina.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe de la Organización de Naciones Unidas, A. Amar y V. Grondona (2021). Economía digital y tributación. El caso argentino en el marco de la experiencia internacional. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47355/1/S2100573_es.pdf

Comité Plurinacional de Tecnologías de la Información y Comunicación (COPLUTIC) y Agencia de Gobierno Electrónico y Tecnologías de la Información y Comunicación (AGETIC) (2017). Plan de Implementación de Gobierno Electrónico 2017 – 2025. Disponible en: https://coplutic.gob.bo/IMG/pdf/plan_gobierno_electronico_.pdf

Diario Los Tiempos (2019) “Hay gran potencial en la producción de software” (en línea: <https://www.lostiempos.com/actualidad/cochabamba/20190914/hay-gran-potencial-produccion-software>)

Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización García. (2017). Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_42/Espanol/2017_RA_42_re-sena_novoa.pdf

Estremadoiro, E. (2022). Salomón Eid: “Santa Cruz es la meca para los emprendimientos tecnológicos. El Deber. Disponible en: https://eldeber.com.bo/edicion-empresa/salomon-eid-santa-cruz-es-la-meca-para-los-emprendimientos-tecnologicos_263925

Funda-pro, Fundación Emprender Futuro, Fundación SOLYDES, BIM y ICCO, CAINCO. (2022). Mapeo del ecosistema de tecnología digital en Bolivia 2022.

Bolivia Emprende. (2018). FMI – Economías sombrías en todo el mundo: ¿qué aprendimos en los últimos años? Disponible <https://boliviaemprende.com/publicaciones/fmi-publica-economias-sombrias-en-todo-el-mundo-que-aprendimos-en-los-ultimos-20-anos>

Mureithi, C. (2021). Why Kenya and Nigeria haven't agreed to a historic global corporate tax deal. Disponible en: [Why Kenya and Nigeria haven't agreed to global corporate tax deal — Quartz Africa \(qz.com\)](https://www.quartz.com/africa/2021/08/18/kenya-nigeria-global-corporate-tax-deal/)

Ordoñez y Coímbra. (2021). Proyecto de Ley IVA Digital: un necesario análisis de contexto global y nacional. Disponible en: <https://www.ppolegal.com/blog/2021/08/18/contexto-global-y-nacional-del-proyecto-de-ley-del-iva-digital-o/>

Ordoñez y Ortiz (2021). La reforma tributaria ya está en curso. Disponible en: <https://www.ppolegal.com/blog/2021/08/22/la-reforma-tributaria-en-bolivia-ya-esta-en-curso/>

Organización de Naciones Unidas – Comité de Expertos en Cooperación Internacional en asuntos legales. (2020). Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries. Disponible en: <https://www.un.org/development/desa/financing/es/node/2003/>

Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. (2021). Índice Mundial de Innovación 2021, 14va Edición. Seguimiento de la innovación durante la crisis de la Covid-19. Disponible en: <https://www.wipo.int/publications/es/details.jsp?id=4560>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2021). Action 1. Tax Challenges Arising from Digitalisation. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2021). Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2015). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Frequently Asked Questions. Disponible en: [ES-top-10-frequently-asked-questions-about-beps.indd \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/beps/es-top-10-frequently-asked-questions-about-beps.indd)

Quimbayo, A. (2021) – “Tributación directa de los servicios digitales: propuestas y expectativas. Disponible en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/7517/11263>

Sánchez, A. (2016). Acción 1 de BEPS ¿Cómo afrontar los desafíos tributarios que supone la economía digital? Disponible en: <https://dernegocios.uexternado.edu.co/comercio-electronico/accion-1-de-beps-como-afrontar-los-desafios-tributarios-que-supone-la-economia-digital/>

Tributación de la Economía Digital. (2021). Eurosocial. Disponible en: <https://eurosocial.eu/bitacora/tributacion-de-la-economia-digital-en-america-latina/>

Vásquez, W & Salinas, J.C. (2022). Por cada empresa paraguaya que quiere invertir en Bolivia, hay nueve firmas bolivianas que miran a Paraguay. El Deber. Disponible en: https://eldeber.com.bo/edicion-impresas/por-cada-empresa-paraguaya-que-quiere-invertir-en-bolivia-hay-nueve-firmas-bolivianas-que-miran-a-pa_289746

LEYES

Ley No. 843 y decretos reglamentarios, texto ordenado, complementado y actualizado al 30 de septiembre de 2014 (en línea: <https://www.impuestos.gob.bo/pdf/LEY-843-28-11-14.pdf>)

Ley No. 1080 de 12 de julio de 2018, Ley de la ciudadanía digital

Ley No. 4 de 15 de octubre de 2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales – España (en línea: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-12355)

Decreto Supremo No 24484/1999 modificado a través del Decreto Supremo No 3698/2018 – Régimen Tributario Simplificado

Decreto Supremo No. 4298 de 24 de julio de 2020 abrogado por Decreto Supremo No. 4416 de 9 de diciembre de 2020

Resolución Normativa de Directorio No. 02100000011 – Sistema de Facturación

Proyecto de Ley que modifica Ley No. 843 (Servicios Digitales) – PL 164-20

Proyecto de Ley de Alivio Tributario y Promoción de Exportaciones de Servicios – PL 096/2020 – 2021

Anexo 1. Contexto global sobre la tributación de las multinacionales que prestan servicios digitales

La actual discusión global sobre cómo debe abordarse la tributación digital se centra en lograr que las multinacionales de servicios digitales, que se encuentran situadas en países de baja o nula tributación, paguen impuestos por los servicios que exportan, para lo cual existen propuestas que se podrían clasificar de la siguiente forma: (i) soluciones multilaterales y (ii) soluciones unilaterales.

1. Soluciones multilaterales⁵⁵

Las soluciones multilaterales procuran involucrar a todos o a casi todos los países, con el objetivo de brindar una solución a un problema que difícilmente puede ser resuelto si no existe una participación de todos o, al menos, varios de los estados involucrados.

El tema de la tributación de los servicios digitales, prestados por las empresas multinacionales sin presencia física en los mercados, se ha debatido tanto en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico⁵⁶ (en adelante OCDE) como en el Comité de Tributación de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Ambos organismos internacionales han planteado posibles soluciones con la finalidad de gravar los servicios y las rentas generadas por las grandes tecnológicas.

a. Proyecto BEPS de la OCDE

La solución impulsada por la OCDE, hasta el momento, cuenta con 141⁵⁷ países que están colaborando para implementar las medidas sugeridas. Este proyecto contiene 15 propuestas de acciones concretas, dentro de las cuales destaca la Acción 1 que aborda los retos de la tributación en la economía digital.

El Proyecto BEPS⁵⁸ plantea medidas para evitar que las grandes multinacionales utilicen lo que la propia OCDE denomina “estrategias de planificación fiscal agresiva”, consistente en el aprovechamiento de lagunas o mecanismos legales, para trasladar sus beneficios a jurisdicciones con baja o nula tributación, reduciendo su carga fiscal.⁵⁹

55 Ver Anexo 2 para conocer la posición de Bolivia en las soluciones multilaterales.

56 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es una organización internacional dedicada al diseño de políticas públicas desde donde brinda cooperación internacional. La organización está compuesta por 38 estados, los cuales coordinan sus políticas económicas y sociales. La organización fue fundada en 1961 y su sede central se encuentra en París.

57 Bolivia no es parte de los 141 que respaldaron el Acuerdo.

58 BEPS: Acrónimo en inglés de Base Erosion and Profit Shifting.

59 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

La motivación de la OCDE para plantear la Acción 1 del Plan BEPS radicó en la necesidad de ajustar las normas tributarias de los países, y de discutir la creación de un nuevo marco que permita someter a tributación los beneficios de empresas que operan en la economía digital, gobernada por nuevos esquemas impensados allá por 1928, cuando se establecieron las bases del actual sistema tributario internacional.

Además, la OCDE se planteó el gran reto de arribar a soluciones multilaterales entre los países, entendiendo que el unilateralismo podría provocar nuevas fisuras en los sistemas tributarios, que dejen fuera de gravamen las rentas que generan las empresas digitales.

Los lineamientos de la OCDE, que ejercen mucha influencia sobre las políticas públicas y sobre las administraciones tributarias del mundo, se materializaron en dos propuestas concretas, denominadas “Pilares” en los que se aborda los desafíos derivados de la digitalización y la globalización de la economía. En concreto, estos Pilares se encuentran enfocados en gravar la renta que generan estas multinacionales para lo cual se plantean las siguientes soluciones:

Pilar 1:

Este pilar alcanza a las empresas multinacionales que tengan un volumen de negocios global superior a 20 mil millones de euros⁶⁰ y una rentabilidad mayor al 10 % (beneficios antes de impuestos). Este pilar propone que las empresas multinacionales de servicios digitales deberán tributar en la jurisdicción de mercado, cuando obtengan al menos 1 millón de euros de una jurisdicción, para países con un PIB inferior a 40 mil millones de euros, el umbral del nexo será de 250.000 euros.

El 25 % de los beneficios residuales (beneficios que superen el 10 % de los ingresos) se asignará a la jurisdicción de mercado cuando supere los umbrales establecidos en el anterior párrafo, utilizando un factor basado en los ingresos generados. La base imponible se determinará por referencia a los ingresos que arroje la contabilidad financiera con ajustes limitados.

Asimismo, se plantean mecanismos para evitar la doble imposición mediante exenciones o el método de imputación, y se planea implementar mecanismos para la resolución de controversias en materia tributaria, de forma obligatoria y vinculatoria.

Para la implementación de este pilar se exigirá a todos los países signantes que supriman los impuestos domésticos creados internamente para gravar las rentas que se generan en las empresas por la comercialización de servicios digitales u otras medidas similares, así como el compromiso de no introducir tales medidas en el futuro.

60 Este umbral será reducido a 10 mil millones de euros, si la implementación de dicho pilar tiene éxito.

Pilar 2:

Este pilar propone que todos los países signantes implementen reglas a nivel nacional con el objetivo de implementar un impuesto mínimo global del 15 % sobre ingresos que superen los 750 millones de euros, limitando la competencia fiscal y con la finalidad de evitar estructuras que tengan puntos de conexión con paraísos fiscales.

En este sentido, este pilar propone implementar las reglas de un mecanismo denominado GloBE, con la finalidad de evitar la erosión de bases imponibles. Adicionalmente, a través de la implementación de este pilar se estima generar una recaudación adicional de 150.000 millones de dólares estadounidenses en todo el mundo.

Con relación a esta propuesta, es importante mencionar que no se encuentra relacionada con los desafíos de la economía digital.

2. Reforma al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de la Organización de Naciones Unidas

El Modelo de Convenio para evitar la Doble Tributación de la ONU, establece lineamientos para la suscripción de acuerdos que tengan como finalidad definir la potestad de recaudación de los Estados cuando una renta pueda estar gravada en dos territorios. El objetivo es prevenir la doble imposición, puesto que es un aspecto que constituye una clave para el clima de inversión de los países.⁶¹

En el marco de los desafíos identificados de la economía digital, el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria, publicó una reforma para su Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación⁶² con el objetivo de implementar una regla para la tributación de los servicios digitales automatizados, que se originan en un Estado y son consumidos y pagados en otro; considerando que las normas domésticas en el marco de los principios aplicables graven internamente el consumo de los servicios y la generación de las rentas.

El Comité reconoce que los servicios digitales automatizados comprenden servicios de publicidad en línea, suministro de datos de usuarios, búsqueda en línea, plataformas de intermediación, servicios de contenido digital, los juegos en línea, los servicios de computación en la nube y los servicios de enseñanza estandarizados.⁶³

61 Según los datos registrados por el Banco Central de Bolivia, en 2021 los tres países con mayor inversión en Bolivia tienen suscritos CDIs – Reporte Nacional de Balanza de pagos y Posición de Inversión Internacional – Banco Central de Bolivia– Tercer Trimestre 2021.

62 La Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Convención modelo de las Naciones Unidas) se enmarca en los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar la doble tributación.

63 Fuente: Naciones Unidas (2021): “*Tax consequences of the digitalized economy – issues of relevance for developing countries*”.

La propuesta de la ONU propone criterios y mecanismos para gravar las rentas generadas por este tipo de servicios prestados por proveedores que no tienen presencia física a través de un Establecimiento Permanente⁶⁴ (EP) en las jurisdicciones de destino, ente ellas tenemos:

- *Retención en destino.* Aplicación de una retención en la fuente sobre el pago acordado por las compañías domiciliadas en los Estados contratantes en el tratado
- *Creación de impuestos digitales.* Creación de un impuesto que grave la renta generada en función a la rentabilidad del negocio digital automatizado o de los ingresos anuales brutos de acuerdo con su procedencia.⁶⁵

Estas reglas no se aplicarían si el beneficiario efectivo⁶⁶ realiza su actividad comercial a través de un EP en el Estado contratante en el que se generan los ingresos, o si presta servicios personales independientes en dicho Estado.

Si bien la propuesta de la ONU aporta soluciones interesantes para la tributación de los servicios digitales, estas podrán ser implementadas únicamente entre Estados que cuenten con un acuerdo para evitar la doble imposición, y el proveedor y beneficiarios del servicio se encuentren domiciliados en estos territorios. Sin embargo, esta propuesta no resuelve el difícil inconveniente de lograr una solución multilateral.

2.1. Soluciones unilaterales

En paralelo a la discusión en los diferentes foros multinacionales sobre la implementación de una solución multilateral, algunos países –africanos y europeos– han decidido implementar soluciones unilaterales aplicables dentro de sus jurisdicciones. Algunas de estas soluciones ya están operativas, mientras que otras se encuentran en discusión en sus respectivos parlamentos.

Las soluciones unilaterales consisten en la creación de un impuesto específico que grave el **consumo** de los servicios digitales. Bajo este tipo de medidas, los Estados consideran que es más conveniente implementar impuestos a las empresas digitales que operen en su país, para lo cual se fijan umbrales de gravamen más bajos respecto a los establecidos por la OCDE, que usualmente propone umbrales altos y no aplicables para los países en vías de desarrollo.

64 A los efectos de la aplicación de CDIs, se entiende por Establecimientos Permanentes a los lugares fijos de negocios que sirvan para el ejercicio de una actividad empresarial y que tengan como objetivo la generación de rentas, comprende entre otros: oficina o lugar de administración o dirección de negocios, sucursales o agencias, fábricas, plantas o taller industrial o de montaje, entre otros.

65 <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/7517/11263>.

66 A los efectos de la ampliación de CDIs, se entiende por Beneficiario Efectivo a la persona que recibe los dividendos para su propio disfrute y que asume el riesgo y control del dividendo que percibe.

A mayo de 2021, alrededor de 13 países han implementado un “impuesto a los servicios digitales, y 18 países han optado por la aplicación de un impuesto a la renta, entre los cuales se encuentran cinco países de América Latina, como son Costa Rica, México, Paraguay, Perú y Uruguay. Ver Gráfico 1 (Cuadro – Tributación de la economía digital a nivel mundial).

Al margen de la implementación unilateral de impuestos específicos que gravan los servicios digitales, otros países han optado por la implementación de ajustes a sus impuestos indirectos, tales como el IVA, de forma que los servicios digitales terminen alcanzados también por ese impuesto.

Sobre la implementación de impuestos indirectos, de acuerdo con un estudio⁶⁷, hasta mayo de la gestión 2021, 87 países implementaron impuestos indirectos que gravan operaciones digitales, de los cuales 11 países son de América Latina y el Caribe: Argentina, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay. En contraste, 11 países se encontraban con Proyectos de Ley en instancias parlamentarias como son Antigua, Bolivia, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana. En el caso de Bolivia, la propuesta normativa no fue implementada.

En resumen, las medidas unilaterales implementadas para gravar a los proveedores de servicios digitales sin presencia física son las siguientes:

- Implementación de impuestos que gravan a las grandes empresas en función de su volumen de facturación.
- Implementación de impuestos especiales que gravan el consumo de servicios digitales, a través de la modificación del alcance del IVA (impuestos indirectos, modificaciones a las tasas y al alcance del impuesto).
- Aplicación de retenciones en la fuente a las rentas generadas por proveedores de servicios sin presencia física (ampliación del alcance de los impuestos que gravan la renta).
- Modificaciones en la definición del establecimiento permanente con la finalidad de adaptarlo a un nuevo concepto denominado “presencia digital”.

a. Impuestos a los Servicios digitales

Con relación a los países que implementaron impuestos a los servicios digitales hasta mediados del 2021, se identificaron 13 que han incorporado en sus ordenamientos jurídicos leyes específicas para implementar este tipo de impuestos, entre ellos, Austria, España, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía y Reino Unido. Ver Gráfica 2 (Cuadro – Países con impuestos a los servicios digitales).

⁶⁷ Economía digital y tributación. El caso argentino en el marco de la experiencia internacional

Algunos países como España han optado por la implementación de una medida transitoria creando un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (IDSDi) que grava la prestación de servicios digitales tales como: la publicidad, intermediación y transmisión de datos en línea.⁶⁸

La ley que crea el IDSDi establece una serie de elementos claves para gravar el consumo de los servicios digitales. En primer lugar, establece una delimitación positiva sobre lo que se entiende por servicio digital, define los supuestos de no sujeción, es decir, aquellos escenarios que el legislador no considera dentro del alcance de la norma, determina las reglas de localización, aspecto que es clave para la determinación del lugar donde se gravará la prestación del servicio asimismo, establece los presupuestos legales para reunir la condición de contribuyente.

A los efectos de la aplicación del IDSDi, se consideran contribuyentes las empresas, sean residentes o no, cuyos ingresos en total superen de 750 millones de euros o los ingresos solo por servicios digitales superen los 3 millones de euros. Los mencionados umbrales serán determinados a nivel grupo empresarial.⁶⁹

Es decir, una subsidiaria de una gran empresa como Google o Facebook se someterá a los mencionados impuestos, aunque en España sus ingresos sean mucho menores. La alícuota aplicable será del 3 %.

Al igual que España, muchos países tanto en Europa como en África han optado por seguir este camino, considerando que los umbrales establecidos por BEPS y la alícuota mínima imponibles solo beneficiaría a los grandes Estados.

3. Ampliación del alcance del Impuesto sobre la renta – servicios digitales

Con relación a esta medida, algunos países como Costa Rica, Uruguay, Perú, México y Paraguay han incluido dentro de su legislación doméstica que grava la renta, las rentas generadas por servicios digitales. A continuación, describiremos algunos ejemplos:

- *Costa Rica*: la normativa domestica establece que los prestadores de servicios de intermediación a través de plataformas digitales deben registrarse en la Dirección General de Tributación como contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias.
- *Uruguay*: la normativa doméstica considera rentas de fuente uruguaya aquellos que derivan de ingresos generados por entidades no residentes que prestan servicios a través de internet, plataformas digitales u otras aplicaciones, cuando el demandante del servicio se encuentre domiciliado en Uruguay. El legislador uruguayo, especifica que estas rentas se consideraran (100 %) de fuente uruguaya cuando, la oferta y de la demanda se encuentren localizados

68 Ley No 4 de 15 de octubre de 2020, del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales.

69 Un grupo empresarial es un conjunto de compañías integrado por una sociedad dominante (casa matriz, sus filiales y sucursales).

en Uruguay y presumirá que el (50 %) de las rentas son de fuente uruguaya cuando uno de estos se encuentre domiciliado en el exterior.

- *México, Paraguay, Perú:* La legislación doméstica de estas jurisdicciones admite que los proveedores de servicios digitales sin presencia física aceptan que estos puedan ser contribuyentes del impuesto a la renta local, u optar por el mecanismo de la retención en la fuente, donde los agentes de retención serán las plataformas digitales, el pagador del bien o servicio, las instituciones financieras que participan como intermediarias de la transacción. Las retenciones aplicables son del 0,4 % hasta el 30 % sobre los ingresos brutos.
- *México:* A partir de la gestión 2021, entraron en vigor las retenciones para gravar las rentas generadas por plataformas digitales, aplicables a impuesto directos (renta) como indirectos (consumo).
- *Paraguay:* La legislación doméstica establece que los beneficios obtenidos por la prestación de servicios digitales utilizados en Paraguay se encuentran dentro del alcance del Impuesto a la Renta de No Residentes (INR). La tasa aplicable es del (15 %) Ver Gráfico 3 (Cuadro – Países con retención de impuestos sobre los pagos realizados en las transacciones digitales)

4. La evolución del concepto de Establecimiento Permanente a presencia económica significativa

El Establecimiento Permanente es un concepto tributario tradicional y clásico que tiene como finalidad establecer un nexo o punto de conexión físico para atrapar y gravar las rentas generadas por no domiciliados (beneficiarios del exterior) en un determinado territorio. Este concepto ha sido implementado en normativas domésticas por diferentes jurisdicciones y a través de Convenios para Evitar la Doble Imposición como el lugar fijo de negocios donde se desarrollan parcial o totalmente actividades empresariales como sucursales y agencias.

Ahora, bajo el contexto de la economía digital, la OCDE a través de las acciones BEPS⁷⁰ ha propuesto innovar y adaptar el concepto de *establecimiento permanente* a la realidad de los servicios digitales enfrentándose con el desafío de la inmaterialidad, automatización y la prestación de servicios sin presencia física. En ese sentido, el concepto del Establecimiento Permanente evoluciona a la presencia económica significativa y/o presencia digital.

Se entiende por presencia económica significativa, cuando se evidencia una interacción tecnológica, digital y automatizada de una empresa no domiciliada en una determinada jurisdicción. Al respecto, la OCDE⁷¹ ha establecido algunos lineamientos y factores para determinar cuándo se podría asumir que una compañía digital tiene presencia económica significativa en un determinado territorio.

70 BEPS, Acción 7.

71 Marco Inclusivo de OCDE/G20, 2019.

A continuación, mencionamos algunos de estos factores:

- La existencia de una base de usuarios (as) y la entrada de datos asociados
- El volumen de contenido digital derivado de la jurisdicción
- La facturación y cobro en moneda local como forma de pago
- El mantenimiento de un sitio web
- La responsabilidad y la entrega final de bienes a los clientes

Por su parte, la Comunidad Europea (CE) propuso gravar la presencia digital significativa a través del impuesto sobre sociedades, entendiendo por tal a la presencia digital en un Estado, a través de la provisión entera o parcial de servicios digitales a través de un interfaz digital y con el cumplimiento de alguna de las siguientes características:

- Ingresos superiores a 7 millones de euros en un Estado Miembro de la CE
- Mas de 100.000 usuarios (as) en un Estado Miembro en un periodo fiscal
- Más de 3000 contratos de servicios digitales creados entre la compañía y los usuarios (as) de un negocio en un periodo fiscal

Al respecto, algunos países como Nigeria, India, Israel e Indonesia han implementado en su normativa tributaria doméstica este concepto. Ver Gráfico 4 (Cuadro: Países que han adaptado el concepto de Establecimiento Permanente en su normativa doméstica).

5. Evolución del alcance del IVA para gravar los servicios digitales en Latinoamérica

En general, el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto que grava el consumo en un determinado territorio. En concreto, la aplicación de esta regla general ha presentado desafíos para gravar el consumo de los servicios digitales considerando que estos se presentan por proveedores que no tienen presencia física en el lugar donde se perfecciona el servicio.

Algunos Estados de la región han implementado medidas o ajustes en su normativa tributaria doméstica para gravar el consumo de estos servicios en su territorio, como Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay. Las principales medidas adoptadas han sido la implementación del Principio de Destino y de la figura de la inversión del sujeto pasivo, es decir que el consumidor final es el responsable de cumplir con la obligación material de pago. Adicionalmente, también han implementado la obligación formal de registro del proveedor y los mecanismos para la recaudación adoptados han sido optar como aliados estratégicos a los Medios Electrónicos de Pago designándolos como agentes de retención. Ver Gráfico 5 (Cuadro Tributación indirecta sobre servicios digitales).

En suma, existen diferentes medidas y soluciones unilaterales vigentes que han adoptado varios Estados para adaptarse a la tributación y recaudación de las rentas e ingresos que generan estos nuevos modelos de negocio digitales.

TABLA 1 (TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL A NIVEL MUNDIAL⁷²)

IMPUESTOS	TIPO	AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE	RESTO DEL MUNDO
A LOS SERVICIOS DIGITALES (DST)	Impuesto sobre la facturación de las grandes firmas digitales		Austria, España, Francia, Hungría, India, Indonesia, Italia, Kenia, Polonia, Sierra Leona, Túnez, Turquía, Reino Unido
SOBRE LA RENTA O RENTA PRESUNTA DE FIRMAS DIGITALES O ALTAMENTE DIGITALIZADAS	Impuesto sobre la renta para beneficiarios/as del exterior	Costa Rica, Uruguay, México, Paraguay (INR), Perú	Grecia, Kenia, Zimbabue, Eslovaquia, India, Malasia, Pakistán, Taiwán, Turquía, Vietnam
	Establecimiento permanente para presencia digital significativa		India, Indonesia, Israel, Nigeria
DISTRIBUCIÓN FRACCIONAL INDIA			
INDIRECTOS SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES	IVA, sobre las ventas o los ingresos brutos	Argentina, Bahamas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Uruguay	Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudita, Armenia, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bahrein, Bangladesh, Bielorrusia, Bélgica, Bután, Bulgaria, Camboya, Camerún, Canadá, Corea del Sur, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Ghana, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, India, Indonesia, Italia, Japón, Kazajistán, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Moldavia, Nueva Caledonia, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Omán, Países Bajos, Polinesia Francesa, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Mauricio, Rumania, Rusia, Serbia, Sierra Leona, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia, Taiwán, Tayikistán, Tanzania, Turquía, Uganda, Uzbekistán, Vietnam, Zimbabue

72 Reporte de Economía digital y tributación "El caso argentino en el marco de la experiencia internacional", Cepal, Naciones Unidas.

TABLA 2 (PAÍSES CON IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DIGITALES⁷³)

PAÍS	TASA IMPOSITIVA	ALCANCE	UMBRAL DE INGRESOS	
			Mundial	Nacional
AUSTRIA	5 %	Publicidad digital	€ 750 M	€ 25 M
ESPAÑA	3 %	Prestación de servicios de publicidad en línea Servicios de intermediación en línea Venta de datos generados a partir de información proporcionada	€ 750 M	€ 3 M
FRANCIA	3 %	Servicios de intermediación digital, publicidad digital y transmisión de datos de los usuarios/as	€ 750 M	€ 25 M
HUNGRÍA	7,5 %	Publicidad (digital o impresa)	-	HUF 100 M (€ 280 mil)
INDIA	6 %	Publicidad digital	-	INR 100 mil
	2 %	Operadores no residentes de comercio electrónico		INR 20 M
INDONESIA	Por definirse	Comercio electrónico (cuando el establecimiento permanente digital no puede aplicarse)	Por definirse	Por definirse
ITALIA	3 %	Publicidad digital, comercio electrónico y otras plataformas de intermediación, transmisión de datos de usuarios/as	€ 750 M	€ 5,5 M
KENIA	1,5 %	Mercado digital	-	-
POLONIA	1,5 %	Servicios de medios audiovisuales y comunicación comercial audiovisual	-	-
SIERRA LEONA	1,5 %	Todas las transacciones digitales		
TÚNEZ	3 %	Servicios digitales provistos por empresas no residentes	-	-
TURQUÍA	7,5 %	Servicios digitales (anuncios publicitarios, ventas de contenido digital, etc.)	€ 750 M	TRY 20 M
REINO UNIDO	2 %	Plataformas de redes sociales, motores de búsqueda de internet, comercio electrónico	£ 500 M	£ 25 M
PROPUESTA UNIÓN EUROPEA	3 %	Publicidad digital, transmisión de datos de los usuarios, servicios digitales intermediarios (mercado en línea de bienes y servicios)	€ 750 M	€ 50 M
PROPUESTA BRASIL	1 %, 3 %, 5 %	Publicidad digital, plataformas de intermediación, transmisión de datos	R\$ 3mil millones	R\$ 100 millones
PROPUESTA CANADÁ	3 %	Comercio electrónico, plataformas de intermediación, redes sociales, publicidad en línea, transmisión de datos de usuarios/as	€ 750 M	CA\$20 millones
PROPUESTA REPÚBLICA CHECA	7 %	Comercio electrónico, plataformas de intermediación, redes sociales, publicidad en línea, transmisión de datos de usuarios/as	€ 750 M	CZK100 millones

73 Ídem.

TABLA 3 (PAÍSES CON RETENCIÓN DE IMPUESTOS SOBRE LOS PAGOS REALIZADOS EN LAS TRANSACCIONES DIGITALES⁷⁴)

PAÍS	TASA DE RETENCIÓN	ALCANCE/BASE IMPONIBLE	AGENTE DE RETENCIÓN
AZERBAIYÁN	10%	Pagos con destino en billeteras virtuales del exterior (no exclusivo al pago de bienes o servicios digitales)	Instituciones bancarias u operadores de servicio postal
ESLOVAQUIA	5%	Pagos a plataformas digitales extranjeras que facilitan servicios de transporte y alojamiento en el país	Usuarios/as de las plataformas
INDIA	1%	Importe bruto de la venta de bienes o prestación de servicios realizados a través de una plataforma digital	Plataformas digitales
MALASIA	10%	Ingresos por transacciones de comercio electrónico asociado con alguna actividad en Malasia	Pagador del bien o servicio
MÉXICO	Transporte y delivery: 2 % a 8 % Hospedaje: 2 % a 10 % Venta de bienes y servicios: 0,4 % a 5,4 %	Ingresos por servicios de transporte terrestre de pasajeros/as y de entrega de bienes prestación de servicios de hospedaje, enajenación de bienes y prestación de servicios	Plataformas digitales
PAKISTÁN	5 %	Pagos al exterior por servicios digitales prestados por personas no residentes (como publicidad en línea; diseño, creación o mantenimiento de sitios web; servicios para cargar, almacenar o distribuir contenido digital; recopilación o procesamiento en línea de datos de usuarios/as en Pakistán; venta en línea de bienes o servicios: etc.)	Instituciones financieras
PARAGUAY	15 %	30% del monto del servicio digital prestado desde el exterior a usuarios/as en Paraguay	Entidades bancarias, financieras, etc.
PERÚ	30 %	Pagos al exterior por concepto de servicios digitales	Pagador del servicio
TAIWÁN	A convenir con la autoridad fiscal	Pagos a proveedores/as extranjeros por publicidad en línea y servicios electrónicos (como juegos en línea, videos, transmisión de audio, películas, series de televisión, música y servicios de plataforma en línea)	Empresa nacional usuaria o plataforma digital
TURQUÍA	15 %	Pagos realizados por publicidad digital a proveedores/as de servicios publicitarios o intermediarios/as	Comprador de los servicios de publicidad en línea
VIETNAM	Variable	Ingresos obtenidos por no residentes de operaciones digitales y comercio electrónico en Vietnam	Instituciones financieras

74 Ídem.

TABLA 4 (PAÍSES QUE ADOPTARON EN SU LEGISLACIÓN DOMÉSTICA EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA PRESENCIA DIGITAL)⁷⁵

PAÍS	CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DIGITAL O PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA
INDIA	<p>La presencia económica significativa de un no residente constituiría una conexión comercial. Por un lado, transacciones de bienes, servicios o propiedades llevadas a cabo por un no residente en la India, incluida la provisión de descarga de datos o software, si los pagos derivados de tales transacciones exceden los montos prescritos; y, por otro, solicitudes sistemáticas y continuas de actividades comerciales o interacciones con un número determinado de usuarios/as en la India a través de medios digitales.</p> <p>La Ley de Finanzas de 2020 ha aplazado la implementación de la definición de presencia económica significativa al 1 de abril de 2022.</p>
INDONESIA	<p>Las empresas de comercio electrónico internacional que activamente ofrecen actividades a consumidores/as domiciliados en Indonesia tienen presencia física si superan ciertos umbrales con respecto al número de transacciones, al valor de la transacción, al número de paquetes de envío y a la cantidad de tráfico o acceso.</p>
ISRAEL	<p>Un establecimiento permanente en Israel se determina cuando la actividad económica de la empresa extranjera se realiza principalmente a través de internet y bajo las siguientes condiciones. Los representantes de la empresa extranjera están involucrados en la identificación de clientes/as israelíes, en la recopilación de información y en la gestión de las relaciones con los clientes/as de la empresa extranjera; el servicio de internet proporcionado por la empresa extranjera se adapta a los clientes/as israelíes (idioma, estilo, moneda, etc.).</p> <p>Efectivo desde el 12 de abril de 2016.</p>
NIGERIA	<p>Una empresa no residente tendrá una presencia económica significativa en Nigeria si tiene una facturación bruta o ingresos de más de NGN 25 millones (US\$ 65.500) de cuatro tipos de actividades digitales: prestación de servicios de transmisión o descarga de contenido digital a personas en Nigeria, transmisión de datos de usuarios/as nigerianos recopilados en una interfaz digital, provisión de bienes y servicios a través de una plataforma digital, o prestación de servicios de intermediación a través de una plataforma digital, sitio web o aplicación que vincule a proveedores/as o clientes/as del mercado nigeriano. También tendrá una presencia económica significativa si usa un nombre de dominio nigeriano o tiene una URL registrada en Nigeria, o si personaliza su página o plataforma digital para el mercado nigeriano (precios y opciones de pago en moneda nigeriana).</p> <p>Aplicación desde el 3 de febrero de 2020.</p>

⁷⁵ Ídem.

TABLA 5 (MEDIDAS ADOPTADAS PARA LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LOS SERVICIOS DIGITALES EN AMÉRICA LATINA)⁷⁶

PAÍS	AÑO	SUJETO PASIVO	ALÍCUOTA	MÉTODO DE RECAUDACIÓN	SERVICIOS DIGITALES GRAVADOS	CRITERIOS PARA DETERMINAR EL LUGAR DE CONSUMO	REGISTRO DE PROVEEDORES
ARGENTINA	2018	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a del país si está inscripto en IVA B2B El prestatario/a para las y los responsables no inscriptos (inversión del sujeto pasivo B2C) 	21%	<ul style="list-style-type: none"> Percepción a través de tarjetas de crédito o débito Directo por el prestatario/a responsable inscripto en el país 	<ul style="list-style-type: none"> Definición amplia para servicios llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación/ aplicación de los protocolos, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización y que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. Se establece una lista positiva con carácter enunciativo 	<ul style="list-style-type: none"> Dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente/a o código del país de la tarjeta SIM utilizada Dirección de facturación del cliente/a o la cuenta bancaria utilizada para el pago Dirección de facturación del cliente/a de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago 	No
CHILE	2020	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a del exterior registrado El prestatario/a si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo) 	19%	<ul style="list-style-type: none"> Directo por el proveedor/a registrado Directo por el prestatario/a inscripto en IVA (B2B) Retención de medios de pago 	<ul style="list-style-type: none"> Servicios de intermediación de plataformas multilaterales Suministro de contenido de entretenimiento Suministro de software, almacenamiento e infraestructura informática Publicidad 	<ul style="list-style-type: none"> Dirección de IP del dispositivo utilizado Si el lugar de emisión de la tarjeta es en Chile Código del país de la tarjeta SIM utilizada Si el producto o servicio es utilizado en Chile. 	Sí
COLOMBIA	2018	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a en B2B si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo) El prestatario/a del exterior si el/la contribuyente no está inscripto en IVA. Para ello existe registro de beneficiarios/as del exterior 	19%	<ul style="list-style-type: none"> Directo si el prestatario/a está inscripto Directo si el proveedor/a está registrado Retención de medios de pago 	<ul style="list-style-type: none"> Todos, excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, software, almacenamiento, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria Dirección de IP del dispositivo utilizado Código del país de la tarjeta SIM utilizada Otros criterios 	Sí
COSTA RICA	2019	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a del exterior cuando se registre como contribuyente en el país El prestatario/a cuando el sujeto del exterior no se registre 	13%	<ul style="list-style-type: none"> Directo del prestatador/a del exterior si está inscripto Percepción de medios de pago 	<ul style="list-style-type: none"> Aquellos que brinda un proveedor/a no domiciliado en el país por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que son consumidos en el territorio nacional 	<ul style="list-style-type: none"> Mensaje de texto que se envíe al cliente/a al momento de la transacción País en el que la tarjeta fue emitida Información autodeclarada por el cliente/a Cualquier otra información 	No

76 Ídem.

PAÍS	AÑO	SUJETO PASIVO	ALÍCUOTA	MÉTODO DE RECAUDACIÓN	SERVICIOS DIGITALES GRAVADOS	CRITERIOS PARA DETERMINAR EL LUGAR DE CONSUMO	REGISTRO DE PROVEEDORES
ARGENTINA	2018	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a del país si está inscripto en IVA B2B El prestatario/a para las y los responsables no inscriptos (inversión del sujeto pasivo B2C) 	21 %	<ul style="list-style-type: none"> Percepción a través de tarjetas de crédito o débito Directo por el prestatario/a responsable inscripto en el país 	<ul style="list-style-type: none"> Definición amplia para servicios llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación/aplicación de los protocolos, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización y que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieren una intervención humana mínima. Se establece una lista positiva con carácter enunciativo 	<ul style="list-style-type: none"> Dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente/a o código del país de la tarjeta SIM utilizada Dirección de facturación del cliente/a o la cuenta bancaria utilizada para el pago Dirección de facturación del cliente/a de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago 	No
CHILE	2020	<ul style="list-style-type: none"> El prestador/a del exterior registrado El prestatario/a si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo) 	19 %	<ul style="list-style-type: none"> Directo por el proveedor/a registrado Directo por el prestatario/a inscripto en IVA (B2B) Retención de medios de pago 	<ul style="list-style-type: none"> Servicios de intermediación de plataformas multilaterales Suministro de contenido de entretenimiento Suministro de software Almacenamiento e infraestructura informática Publicidad 	<ul style="list-style-type: none"> Dirección de IP del dispositivo utilizado Si el lugar de emisión de la tarjeta es en Chile Si el domicilio del prestatario/a es Chile Código del país de la tarjeta SIM utilizada Si el producto o servicio es utilizado en Chile 	Si
COLOMBIA	2018	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a en B2B si está inscripto en IVA (inversión del sujeto pasivo) El prestatario/a del exterior si el/la contribuyente no está inscripto en IVA. Para ello existe registro de beneficiarios/as del exterior 	19 %	<ul style="list-style-type: none"> Directo si el prestatario/a está inscripto Directo si el proveedor/a está registrado Retención de medios de pago 	<ul style="list-style-type: none"> Todos, excepto los servicios vinculados al desarrollo de contenidos digitales (educación virtual, software, almacenamiento, etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> Lugar de emisión de la tarjeta o de la cuenta bancaria Dirección de IP del dispositivo utilizado Código del país de la tarjeta SIM utilizada Otros criterios 	Si
COSTA RICA	2019	<ul style="list-style-type: none"> El prestatario/a del exterior cuando se registre como contribuyente en el país El prestatario/a cuando el sujeto del exterior no se registre 	13 %	<ul style="list-style-type: none"> Directo del prestatador/a del exterior si está inscripto Percepción de medios de pago 	<ul style="list-style-type: none"> Aquellos que brinda un proveedor/a no domiciliado en el país por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que son consumidos en el territorio nacional 	<ul style="list-style-type: none"> Mensaje de texto que se envíe al cliente/a al momento de la transacción País en el que la tarjeta fue emitida Información auto declarada por el cliente/a Cualquier otra información 	No

Anexo 2. Posición normativa de Bolivia con relación a las medidas multilaterales y unilaterales (importación de servicios digitales)

Nos referimos a importación de servicios digitales cuando la prestación de servicios se perfecciona de manera telemática, es decir vía electrónica o digital, y los proveedores del servicio no cuentan con presencia física en Bolivia. A efectos tributarios, esta situación genera poca trazabilidad de la transacción y pocos mecanismos para perfeccionar su tributación en el país del consumo del servicio. Un ejemplo de servicios digitales es la venta de espacios de publicidad en las redes sociales, o la suscripción de canales que reproducen películas vía plataformas de internet.

b. Posición de Bolivia respecto la tributación en la importación de servicios digitales y las propuestas multilaterales

Bolivia no es un país miembro de la OCDE, por lo tanto, no se encuentra vinculada a adoptar las medidas del Proyecto BEPS para regular los desafíos de la economía digital. En ese sentido, Bolivia no ha implementado la Acción 1 del Proyecto BEPS, pero, aunque los países pertenezcan o no a la OCDE, pueden adoptar las medidas propuestas.

En el supuesto de que Bolivia optara por implementar la Acción 1 del Proyecto BEPS, las rentas que generen en este territorio las empresas multinacionales con un volumen de negocios global superior a 20 mil millones de euros y una rentabilidad mayor al 10 % (beneficios antes de impuestos), tributarían en Bolivia si:

- Los ingresos (renta) generados en Bolivia son superiores a un millón de euros, en caso de que el PIB sea mayor a 40 mil millones de euros, equivalentes a 265 mil millones de bolivianos.
- Los ingresos (renta) generados en Bolivia son superiores a 250.000 euros (equivalentes a 1.6 millón de bolivianos), en caso de que el PIB sea menor a 40 mil millones de euros, equivalentes a 278, 4 mil millones de bolivianos.

Para la implementación de esta Acción, se requiere de ejecutar una serie de medidas relacionadas con el intercambio de información, suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición con Estados con los que Bolivia tenga un mayor volumen de operaciones con estas características. Para realizar este análisis se requiere de datos e información que reflejen y demuestren el impacto que tendría la implementación de esta acción en la recaudación tributaria en Bolivia.

c. Intento de implementar una solución unilateral (Proyecto de Ley IVA digital) y gravar la importación de servicios

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

El PL 164 tenía como objeto ampliar la aplicación del IVA⁷⁷ a los servicios digitales prestados desde el exterior por proveedores sin presencia física en Bolivia, entre otros. La propuesta normativa proponía implementar un nuevo *criterio de destino* para la tributación indirecta, el registro de los proveedores en Bolivia o incluir un mecanismo de agentes de retención a través de las Entidades Financieras con la finalidad de garantizar la recaudación del IVA.⁷⁸

Asimismo, el PL 164 establecía que el crédito fiscal generado por estos servicios podía ser computado por las personas naturales o jurídicas destinatarios del servicio, en los impuestos que admiten el computo de estos créditos fiscales como son el RC-IVA⁷⁹ y el IVA.

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

d. Impuesto doméstico que grava las rentas de fuente boliviana generadas por beneficiarios al exterior

De acuerdo con lo mencionado anteriormente, el sistema tributario boliviano se basa en los principios de *fuentes y territorialidad*, bajo los cuales se encuentran sujetas a tributación en Bolivia aquellas transacciones que la norma considera que ocurren dentro del territorio y generan rentas de fuente boliviana.⁸⁰ Cuando estas se generan por beneficiarios del exterior, es decir, personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Bolivia, la normativa doméstica regula dos figuras: “la retención” y “el agente de retención”, que son los mecanismos para atrapar y gravar las rentas de fuente boliviana generada por los no domiciliados.

77 Para ver cómo se aplica el IVA en Bolivia ver punto 4.2. inciso (a).

78 El agente de retención es una persona que adquiere la responsabilidad de declarar y pagar el impuesto a nombre de un tercero.

79 Este es el impuesto que grava la renta de las personas físicas, del cual puede deducirse de su base imponible el crédito fiscal obtenido por compras realizadas a personas o empresas alcanzadas por el IVA.

80 Son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el Estado Plurinacional de Bolivia, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de este, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos (Artículo 42 de la Ley No. 843).

A tal efecto, de acuerdo con la normativa tributaria boliviana, se consideran rentas de fuente boliviana, las que provienen de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia**; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.⁸¹

Adicionalmente, la normativa establece una excepción a la regla, y grava como rentas de fuente boliviana las remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia; y los honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.⁸²

Al respecto, en general, las rentas de fuente boliviana generadas por beneficiarios del exterior se encuentran sujetas a una retención del 12,5 % que corresponde al **Impuesto sobre Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior (IUE)**.

c. Impuesto doméstico que grava las rentas de fuente boliviana parcialmente generadas por beneficiarios al exterior⁸³

El criterio general para la tributación de las rentas de fuente boliviana generada por beneficiarios del exterior –a proveedores de servicios– se encuentra descrito en el punto anterior. No obstante, este criterio presenta excepciones cuando los proveedores de servicios realizan determinadas actividades que a efectos tributarios se consideran parcialmente realizadas en Bolivia.

El legislador boliviano considera que las siguientes actividades generan rentas de fuente boliviana: transporte, comunicación, seguros, noticias, distribución de películas y otros elementos destinados a cualquier medio comercial de reproducción de imágenes y sonidos.

Las rentas generadas por estas actividades parcialmente realizadas en Bolivia se encontrarán sujetas a una retención del 2,5 % cuando el beneficiario del exterior – *proveedor del servicio* – no cuente con presencia física en territorio boliviano.

81 Ley 843, Artículo 42.

82 Ley 843, Artículo 44.

83 Decreto Supremo No 24051, Artículos 42 y 43.

Por otra parte, las rentas generadas por estas actividades parcialmente realizadas en Bolivia se encontrarán sujetas a una retención del 1,5 % cuando el beneficiario del exterior – *proveedor del servicio* – cuente con presencia física en territorio boliviano a través de una sucursal o agencia.

- *Tratamiento doméstico de las rentas generadas por la prestación de servicios digitales*

De acuerdo con la normativa vigente, las rentas generadas por prestadores de servicios digitales sin presencia física recibirán el tratamiento tributario de rentas de fuente boliviana generadas por beneficiarios del exterior y se encontrarán alcanzadas a la aplicación de la retención general del 12,5 % que corresponde al IUE BE, puesto que bajo la aplicación de los criterios generales estos servicios son **económicamente utilizados en Bolivia**.

Es importante considerar que, de acuerdo con la naturaleza económica de los servicios digitales, en algunos casos pueden involucrar una actividad parcialmente realizada en Bolivia y se encontrarán alcanzados a la aplicación de las retenciones especiales del 2,5 % cuando el proveedor del servicio no cuente con presencia física en Bolivia y del 1,5 % cuando el proveedor cuente con presencia física en Bolivia a través de una agencia o sucursal.

El tratamiento tributario descrito anteriormente será aplicado en el momento que se perfeccione la remesa de la renta de fuente boliviana al beneficiario del exterior, a través de los agentes de retención domiciliados en Bolivia. Sobre este aspecto, es importante precisar que la aplicación de la retención es viable para modelos de negocio B2B⁸⁴ y no así para aquellos basados en el modelo B2C.⁸⁵

Finalmente, con relación a las medidas implementadas en otras jurisdicciones de la región para la tributación de las rentas generadas por estos modelos de negocio, el legislador boliviano no ha realizado ajustes normativos para adaptar la tributación de las rentas a este nuevo contexto, toda vez que el sistema tributario local se basa en el Principio de tributación en la fuente, criterio que ha sido analizado por la OCDE, ONU y la Comunidad Europea como un criterio atractivo para la tributación de las rentas generadas por este tipo de negocios digitales. No obstante, es necesario que este criterio evolucione con la finalidad de adaptarse y alinearse con los nuevos desafíos que involucran los modelos de negocio digitales.

84 B2B, Business to Business, expresión anglosajona que hace referencia a modelos de negocio ejecutados entre empresas.

85 B2C, Business to Consumer, expresión anglosajona que hace referencia a modelos de negocio ejecutados entre una empresa y un cliente final que es una persona natural.

Anexo 3. Novedades del Nuevo Sistema de Facturación en línea

La implementación de sistemas de facturación en línea involucra desafíos para las Administraciones Tributarias, puesto que deben realizar inversiones y mejoras en la eficiencia en las comunicaciones e informática que aseguren un funcionamiento confiable, la integridad y seguridad de los datos.

- *Novedades introducidas*

Dentro de las novedades relevantes se encuentran: el documento fiscal digital, el formato XML, la firma digital, y; la implementación del Sistema Informativo de Facturación

- *Documento Fiscal Digital.*

De manera previa al reconocimiento legal del documento fiscal digital en las normas tributarias, la Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación del 8 de agosto de 2011, definía de manera general al documento digital de la siguiente manera: un documento digital “*es toda representación digital de actos, hechos o datos jurídicamente relevantes, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo*”.

Posteriormente, la nueva normativa de facturación precisó la definición de documento fiscal digital de la siguiente manera: “*información que contiene un Documento Fiscal generada y enviada en formato XML por el Sujeto Pasivo del IVA, con firma o huella digital a través de los sistemas informáticos o medios electrónicos autorizados, que siendo recibida da como resultado un registro electrónico en los sistemas de la Administración Tributaria*” (las negrillas son nuestras).

En base a esta definición, consideramos que existen elementos de la definición de documento fiscal que necesitan ser precisados con el objetivo de tener un entendimiento más profundo sobre las obligaciones fiscales emergentes de dicha normativa, como son los siguientes: (i) Formato XML, (ii) firma o huella digital, y (iii) sistemas informáticos o medio electrónicos.

- *Formato XML (Extensible Markup Language)*

El formato XML es un metalenguaje que facilita la definición de etiquetas y las relaciones estructurales entre ellas. La característica principal es la encriptación de la información para ser validada por la Administración Tributaria, y además consiste en un mecanismo de protección de los datos que involucra una transacción comercial.

- *Firma Digital*

La firma digital es una herramienta tecnológica que nos permite identificar únicamente a su titular y asegurar el origen de un documento, otorgando las características de:

- **No repudio:** previene que la persona que generó la factura afirme que no emitió el documento, debido a que solamente el emisor posee el certificado digital y clave privada
- **Autenticidad:** permite verificar la identidad del emisor y receptor de la factura
- **Integridad:** garantiza que la factura recibida coincide con el documento emitido, sin ningún cambio

Una de las novedades introducidas es que las facturas digitales emitidas bajo la modalidad electrónica en línea serán generadas a través de una firma digital, la cual es implementada en los documentos de manera automática cuando se perfecciona la emisión del documento fiscal.

- *Sistemas informáticos de facturación*

Los sistemas informáticos de Facturación son programas encargados de registrar los procesos de autorización, emisión y transmisión electrónica de los documentos fiscales digitales, a la Base de datos de la Administración Tributaria, y constituyen programas que permiten el perfeccionamiento de la emisión de documentos fiscales en la modalidad electrónica en línea.

ISBN: 978-9917-9854-9-5
DL: 4-1-2190-2023

