Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe

CIAT · BID · OCDE MEJORES POLÍTICAS PARA UNA VIDA MEJOR · GRUPO BANCO MUNDIAL

Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe

Este documento, así como cualquier dato y cualquier mapa que se incluyan en él no afectan el estatus o la soberanía de cualquier territorio, la delimitación de fronteras y límites internacionales, ni el nombre de cualquier territorio, ciudad o área.

El presente trabajo se publica bajo la responsabilidad del Secretario General de la OCDE. Las opiniones expresadas y los argumentos utilizados en él no reflejan necesariamente las posturas oficiales de los países miembros de la OCDE ni del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, del Banco Interamericano de Desarrollo o del Grupo del Banco Mundial.

Por favor, cite esta publicación de la siguiente manera:

OECD/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris, https://www.oecd.org/tax/consumption/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe.htm.

Imágenes: Portada© BigBlue Communications

© OECD/GBM/CIAT/BID (2021)

El uso del contenido del presente trabajo, tanto en formato digital como impreso, se rige por los términos y condiciones que se encuentran disponibles en: http://www.oecd.org/termsandconditions.

Prefacio

El presente Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe (LAC) ofrece orientaciones detalladas que pueden servir de ayuda a las autoridades tributarias de LAC para el diseño e implementación de políticas sólidas de aplicación del impuesto al valor agregado (IVA) al comercio digital. Este Kit de herramientas comprende los elementos fundamentales de una estrategia integral de IVA aplicable a los principales tipos de comercio electrónico, en particular las ventas en línea de servicios, intangibles y bienes a consumidores finales por empresas extranjeras y plataformas digitales que a menudo no tienen presencia física en las respectivas jurisdicciones de sus clientes. Ofrece asesoramiento en materia de políticas en apoyo de la adopción de decisiones por las autoridades tributarias y contiene orientaciones prácticas detalladas e instrucciones para el diseño legislativo, la implantación y gestión administrativa y la fiscalización de las políticas de IVA digital en función de las necesidades y circunstancias particulares de cada jurisdicción.

Este Kit de herramientas se basa en los estándares aceptados internacionalmente y las orientaciones formuladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que son el fruto de un diálogo intenso, global e inclusivo sobre políticas con los países miembros y las economías no miembros de la OCDE de todo el mundo, así como con organizaciones internacionales y otros actores relevantes, entre ellos la comunidad empresarial a nivel internacional y la comunidad académica. Reúne la experiencia y las buenas prácticas de las autoridades tributarias que han aplicado con éxito estos estándares. Su elaboración es el resultado de un proceso inclusivo y colaborativo en el que han participado activamente las autoridades tributarias y organizaciones regionales de LAC, con objeto de garantizar que se tengan debidamente en cuenta las circunstancias particulares, necesidades y capacidades de las autoridades tributarias de la región y que las soluciones propuestas se ajusten a aquellas y resulten efectivamente aplicables.

La redacción de este Kit de Herramientas de IVA Digital para LAC ha sido liderada por la OCDE en estrecha cooperación con el Grupo del Banco Mundial (GBM). Esta cooperación se enmarca dentro de una asociación amplia en materia de IVA entre ambas organizaciones, que incluye también la elaboración de Kits de Herramientas de IVA Digital para las regiones de Asia-Pacífico y África. La OCDE y el GBM comparten una dilatada trayectoria de colaboración en materia de programas de desarrollo de capacidad en el ámbito de la fiscalidad, que propició su decisión de ampliar esa asociación al ámbito del diseño y la administración del IVA, con el objetivo primordial de ayudar a los países en desarrollo a abordar los desafíos del IVA en la economía digital. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), como socios regionales clave, contribuyeron sustancialmente a la confección de este Kit de Herramientas de IVA Digital para LAC. La colaboración con el CIAT y el BID ha sido crucial para lograr la participación activa de las autoridades tributarias de LAC en la elaboración de esta obra y para garantizar que se reflejen debidamente las necesidades y circunstancias particulares de la región.

La finalidad de este Kit de herramientas es proporcionar orientaciones prácticas para abordar los desafíos asociados al IVA sobre el comercio digital que puedan ser aplicadas de forma rápida y efectiva en el plano nacional por las autoridades tributarias de los países de LAC. No tiene carácter preceptivo, sino que busca orientar sobre los distintos enfoques posibles, basados en estándares y buenas prácticas aceptados internacionalmente. Las opiniones expresadas y los argumentos utilizados en este Kit de herramientas no

reflejan necesariamente la postura oficial de los países miembros de la OCDE. Esta obra se actualizará cuando sea necesario para adaptarla al panorama del comercio digital, en constante cambio, y a la evolución de las herramientas y estrategias de política y administración del IVA.

Este Kit de herramientas ha sido concebido como una ayuda para las autoridades tributarias que pretende contribuir al desarrollo de capacidades en materia de diseño y administración del IVA, como complemento de otras iniciativas en este ámbito. No constituye un fin en sí mismo. Los secretariados de la OCDE, el GBM, el CIAT y el BID se ponen a disposición de las jurisdicciones que estén interesadas en complementar con un apoyo individualizado las orientaciones contenidas en este documento.

Agradecimientos

La redacción de este Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe (LAC) ha sido liderada por el Centro de Política y Administración Tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en estrecha colaboración con el Grupo del Banco Mundial (GBM). Esa cooperación se enmarca dentro de una asociación amplia en materia de IVA entre ambas organizaciones, que incluye también la elaboración de Kits de Herramientas de IVA Digital para las regiones de Asia-Pacífico y África. La significativa contribución del GBM a esta obra incluyó la contratación de expertos en la materia que han aportado conocimientos altamente especializados sobre todos los aspectos clave de este Kit de herramientas, además de compartir su larga y excepcional experiencia en la ejecución de programas de desarrollo de capacidades en materia de fiscalidad. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), como socios regionales clave, han realizado una contribución sustancial a la confección de este Kit de Herramientas de IVA Digital para LAC, impulsando en particular la participación activa de las autoridades tributarias de la región en la elaboración de esta obra y garantizando que las necesidades y circunstancias específicas de dicha región tengan debido reflejo en ella.

Los miembros de las organizaciones asociadas que han participado en la confección de esta publicación son: Hanif Alam, Stéphane Buydens, Thomas Ecker, Eduardo Jiménez y Hanna Lee, del Centro de Política y Administración Tributaria (CTPA, por su sigla en inglés) de la OCDE, bajo la supervisión de su director, Pascal Saint-Amans, la subdirectora, Grace Pérez-Navarro, el jefe de la División de Políticas y Estadísticas Tributarias, David Bradbury, y el jefe de la Unidad de Impuestos sobre el Consumo, Piet Battiau; Daniel Álvarez Estrada, especialista senior en sector público, y Claudia Vargas Pastor, especialista en tributos, ambos pertenecientes a la Unidad de Política Tributaria y Crecimiento Sostenible del GBM; Ubaldo González, especialista líder en impuestos, Alberto Barreix, consultor senior, y Emilio Pineda, jefe de la División de Gestión Fiscal del BID; y Gonzalo Arias, director de Cooperación y Tributación Internacional, Raúl Zambrano, director de Asistencia Técnica y TIC, y Santiago Díaz de Sarralde, director de Estudios e Investigaciones Tributarias, del CIAT.

La elaboración de este Kit de herramientas no habría sido posible sin la inestimable aportación de conocimientos, ideas y energía de un pequeño grupo de reconocidos expertos en el ámbito de la política y administración del IVA internacional, el cual incluye a Marcos Álvarez y José Borja, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española (AEAT), Gary Artuso e Ian Ayrton, de la Agencia Tributaria de Australia (Australian Taxation Office - ATO), Arthur Kerrigan (consultor independiente), y Shanae Sherriff, del Departamento de Ingresos Internos de Nueva Zelanda (New Zealand Inland Revenue Department - NZ IRD). La OCDE y sus socios desean rendir especial tributo al catedrático Walter Hellerstein por sus servicios y contribución. Además de aportar todo un acervo de conocimientos especializados, prestó un gran apoyo durante la revisión del conjunto de la obra previa a su publicación. Los autores expresan igualmente su agradecimiento a Fabiola Annacondia, de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBFD, por su sigla en inglés), por sus numerosas aportaciones de información de alta calidad, en particular sobre los sistemas de IVA de LAC. Por último, las organizaciones asociadas desean hacer extensiva su más profunda gratitud a AEAT, ATO y NZ IRD por el decidido apoyo que estas instituciones han prestado

al proyecto y por permitir que miembros de su personal dedicaran al mismo una parte considerable de su tiempo en calidad de expertos independientes.

La OCDE y sus socios desean agradecer a los funcionarios de las administraciones tributarias de los países LAC su inestimable asesoramiento y aportación de información técnica, así como su contribución a la revisión y al comentario de las versiones provisionales a lo largo del proceso de elaboración de este Kit de herramientas. Estamos especialmente agradecidos a Julia Altamirano (Chile); Lorenzo Castillo (Colombia); Tania Palma y Cristian Erazo (Honduras); Ainsley Powell y Marlene Parker (Jamaica); Mónica Contreras (México); Daniel Farías (Paraguay); Publio de Gracia, Gerardo Herrera y Maryluz Castillo (Panamá); Irene González, Haymeet Calixto, Carlos Cabrera y Luis Martínez (Perú); y a los delegados del WP9 Sergio Oscar Vieiro y José Maria Pittaluga (Argentina); Nicolás Chau (Chile); Catherine Fenwarth, Claudia Vargas y Andrea Prieto (Colombia), Marco Antonio León (Costa Rica) y Manuel Orrantia (México).

Los autores quisieran agradecer igualmente a Carrie Tyler, Karena Garnier, Hazel Healy y Natalie Lagorce, del Equipo de Comunicación del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, por su valiosa ayuda en el proceso de corrección, producción y difusión de la publicación, y a *Big Blue* por el diseño de la portada y del folleto correspondiente.

La contribución del GBM a esta obra ha sido financiada por el Programa Tributario Mundial (Global Tax Program - GTP), que ofrece un marco general de apoyo tributario dirigido a fortalecer las instituciones tributarias, movilizar ingresos y diseñar sistemas fiscales que generen un crecimiento sostenible, inclusivo y justo. El GTP cuenta con el apoyo y la generosidad de los gobiernos de Australia, Dinamarca, Francia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Suiza y el Reino Unido. El GBM desea también agradecer por el apoyo recibido a Marcello Estevao, director mundial de Macroeconomía y Política Tributaria; Chiara Bronchi, gestora de práctica en la Unidad de Política Tributaria y Crecimiento Sostenible; Ceren Ozer, economista senior/jefa en el Programa Tributario Mundial (GTP), Unidad de Política Tributaria y Crecimiento Sostenible; y Ana Cebreiro, economista senior de la Unidad de Política Tributaria y Crecimiento Sostenible.

Hacemos extensivo nuestro agradecimiento a la División de Relaciones Globales y Desarrollo del CTPA, y, en particular, al Programa de Relaciones Globales, por el esfuerzo realizado en la creación y promoción de este proyecto. Damos las gracias a los donantes de Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Suecia, Suiza y Reino Unido por su apoyo económico al mismo.

Índice

Prefacio 3

Agradecimientos 5

Abreviaturas y acrónimos 11

Resumen ejecutivo 15

1 Antecedentes 20

1.1. Introducción: desafíos que plantea el comercio electrónico en relación con el IVA 21
1.2. El crecimiento del comercio electrónico mundial 22
1.3. Oportunidades claras para las empresas no residentes de operar en jurisdicciones de todo el mundo sin tener una presencia física en ellas 23
1.4. Desafíos que plantea la aplicación del IVA a los suministros B2C de servicios e intangibles por proveedores no residentes 23
1.5. Desafíos asociados a la recaudación del IVA sobre las compras de bienes de bajo valor importados realizadas en línea por consumidores finales a proveedores no residentes 24
1.6. Desafíos asociados al IVA en el comercio internacional B2B 25
1.7. Orientaciones y recomendaciones de la OCDE sobre los desafíos que la economía digital plantea de cara al IVA: resumen del trabajo previo de la OCDE 25
1.8. Recapitulación de las principales recomendaciones formuladas por la OCDE 26

2 Tendencias fundamentales en el comercio electrónico pertinentes a efectos de la política y administración del IVA 30

2.1. Introducción 31
2.2. El rápido avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en las tres últimas décadas ha sentado las bases del crecimiento del comercio electrónico 31
2.3. Geografía económica del comercio electrónico a nivel mundial y en LAC 37
2.4. Descripción general de los principales tipos y categorías de comercio electrónico pertinentes a efectos de IVA 43
2.5. Principales actores en el comercio electrónico desde el punto de vista del IVA 49

3 Recaudación eficaz del IVA en el comercio electrónico internacional – Marco de política tributaria recomendado 54

3.1. Descripción general de las recomendaciones de la OCDE 55
3.2. Aplicación práctica de las orientaciones de la OCDE 57

Sección 3A. Suministros internacionales de servicios e intangibles (en particular, ventas en línea de servicios e intangibles) 59

3A.1. Introducción al marco de política tributaria recomendado para los suministros internacionales de servicios e intangibles 60
3A.2. Establecimiento de derechos de imposición 61
3A.3. Establecimiento de mecanismos eficaces de recaudación 79
3A.4. Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales 93
3A.5. Formulación de políticas y diseño de la legislación 109

Sección 3B. Importaciones de bienes de bajo valor (en particular importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea) 111

3B.1. Motivos para la reforma del marco tradicional de recaudación en los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor 116
3B.2. Recaudación del IVA en los suministros internacionales B2C de bienes – Resumen de las posibles opciones 124
3B.3. Reasignar la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes y las plataformas digitales 127
3B.4. El papel de las plataformas digitales en la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor 130
3B.5. Responsabilidad plena del IVA para las plataformas digitales que facilitan los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor 131
3B.6. Establecer excepciones al principio según el cual los proveedores no residentes y/o plataformas u otros intermediarios son responsables de recaudar el IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes 134
3B.7. Reforma de la aplicación de las franquicias del IVA por envíos de bajo valor 136
3B.8. Determinación del “lugar de imposición” de los suministros internacionales B2C de bienes 139
3B.9. Suministros internacionales de empresa a empresa (B2B) de bienes 139
3B.10. Introducción al diseño de la legislación 139

Sección 3C. Abordar los efectos en materia de IVA de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos – Potenciales funciones de las plataformas digitales 141

3C.1. El crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos puede plantear retos para la política y administración del IVA... pero también oportunidades importantes 142
3C.2. Desarrollo de una estrategia integral para abordar las repercusiones de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en el IVA: posibles pasos para la evaluación de las necesidades y la formulación de políticas 143
3C.3. Las plataformas digitales pueden desempeñar un papel importante a la hora de facilitar el cumplimiento del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos 147

4 Implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria de la OCDE para la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico internacional 152

Sección 4A. Implementación administrativa y operativa para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles (en particular las ventas en línea de servicios e intangibles) 154

4A.1. Hoja de ruta para una implementación administrativa y operativa exitosa 158
4A.2. Determinación del alcance administrativo de un régimen simplificado de registro y recaudación para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles 179

Sección 4B. Implementación administrativa y operativa para las importaciones de bienes de bajo valor (en particular, para las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea) 188
4B.1. Hoja de ruta para una implementación administrativa y operativa exitosa 193
4B.2. Diseño de los aspectos administrativos de un régimen simplificado de registro y recaudación para las importaciones de bienes de bajo valor 214
4B.3. Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria de las importaciones de bienes de bajo valor 230
4B.4. Facilitar los trámites de despacho aduanero rápido 239

Sección 4C. Diseño e implementación administrativa para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA 241
4C.1. Diseño e implementación administrativa para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA 245
4C.2. Administración de los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales sujetas a un régimen simplificado de registro y recaudación 268
4C.3. Función de los agentes e intermediarios tributarios distintos de las plataformas digitales en un régimen simplificado de registro y recaudación 273
4C.4. Estrategias de comunicación dirigidas a proveedores no residentes y plataformas digitales 279

Sección 4D. Infraestructura operativa y de tecnología de la información para un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA 286
4D.1. Marco de gobernanza para crear la infraestructura operativa y de TI del régimen simplificado de registro y recaudación 291
4D.2. Establecer el objetivo general de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA en línea 294
4D.3. Crear los sistemas operativos y de TI y el software del régimen simplificado de registro y recaudación del IVA – El portal en línea 294
4D.4. Integrar la nueva infraestructura de cumplimiento con la infraestructura preexistente 310
4D.5. Múltiples opciones disponibles: desarrollo interno, subcontratación o utilizar un software comercial de distribución general (COTS) 311
4D.6. Software de front-office de código abierto, desarrollado por el CIAT, para facilitar la implementación uniforme de regímenes simplificados de cumplimiento en Latinoamérica y el Caribe 314

5 Control y gestión de riesgos 315
5.1. Introducción 320
5.2. Control y gestión de riesgos externos 326
5.3. Control y gestión de riesgos internos 344
5.4. Marco de gobernanza para establecer estrategias de control y gestión de riesgos 351
5.5. El papel potencial de los programas de cumplimiento cooperativo 354
5.6. Medidas coercitivas y otras medidas en respuesta al incumplimiento 357
5.7. El papel de la cooperación administrativa internacional en la mejora de las capacidades de cumplimiento coercitivo 365

6 Listas de comprobación para facilitar la adopción del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico 376
Introducción 377
Lista de comprobación 1: Diseñar un marco de política, legislación y administración para suministros internacionales B2C de servicios e intangibles 379

Lista de comprobación 2: Diseñar un marco de política tributaria, legislación y administración para las importaciones de bienes de bajo valor – El modelo de «recaudación a través de vendedores/intermediarios» 392
Lista de comprobación 3: Infraestructura operativa y de TI, incluidas las estrategias de comunicación y la gestión del proyecto de reforma 401
Lista de comprobación 4: Control y gestión de riesgos 408

Referencias 414

Anexo A. Directrices Internacionales sobre IVA – Descripción general de los principales elementos 423

Anexo B. Regímenes de retención del IVA basados en intermediarios financieros – Dificultades de utilización en el comercio internacional, pero opción alternativa potencialmente útil 431

Anexo C. Utilización de las Normas modelo de la OCDE para la presentación de información por operadores de plataformas en relación con los vendedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos a efectos del cumplimiento del IVA 437

Anexo D. Evaluación de la Comisión de Productividad del Gobierno australiano acerca de los costos de los diferentes modelos para la reforma de la recaudación del GST sobre las importaciones de bienes de bajo valor 440

Anexo E. Ejemplos de obligaciones de presentación de información en los regímenes simplificados de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor 442

Anexo F. Trabajos anteriores de la OCDE para abordar los retos de control y gestión de riesgos 448

Anexo G. Herramientas y técnicas para combinar datos y analítica 454

Anexo H. Marco de gobernanza para la creación de infraestructuras de control y gestión de riesgos 462

Anexo I. Instrumentos de cooperación internacional 470

Definiciones/Glosario de términos 481

Abreviaturas y acrónimos

AC	Análisis conductuales
ALACAT	Federación de Asociaciones Nacionales de Agentes de Carga y Operadores Logísticos Internacionales de América Latina y el Caribe
Alianza del Pacífico	Bloque comercial latinoamericano cuyos miembros son Chile, Colombia, México y Perú, todos ellos países con litoral pacífico.
API	Interfaz de programación de aplicaciones
ARS	Análisis de redes sociales
AUD	Dólar australiano
B2B	De empresa a empresa
B2C	De empresa a consumidor
BASIC	Conducta, análisis, estrategia, intervención y cambio
BBD	Dólar de Barbados
BEPS	Erosión de la base imponible y traslado de beneficios
BIAC	Comité Consultivo Empresarial e Industrial de la OCDE
	N.B. BIAC ha pasado a denominarse “Business at OCDE” (Empresas ante la OECD, en español), nombre empleado preferentemente en este Kit de Herramientas para referirse al Comité, salvo cuando se cite o haga remisión a fuentes históricas.
BIC	Código de identificación bancaria
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BIN	Número de identificación bancaria
BMD	Dólar de las Bermudas
BPaaS	Proceso de negocio como servicio
BZD	Dólar de Belice
C2C	De consumidor a consumidor
CAF	Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE
CARICOM	Comunidad del Caribe
CCI	Cámara de Comercio Internacional
CDS	Sistema de declaración aduanera

CEI	Comisión Electrotécnica Internacional
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CKR	Convenio de Kioto revisado
CLADEC	Conferencia de Compañías Express de Latinoamérica y el Caribe
CMS	Sistema de gestión de contenido
Código QR	Código de respuesta rápida
CoE	Consejo de Europa
COTS	Software comercial
CRC	Colón costarricense
DaaS	Datos como servicio
EAD	Datos electrónicos anticipados [Numerosas jurisdicciones y empresas de transporte utilizan los EAD en sus procedimientos de tramitación aduanera]
EEU	Entidad establecimiento único
EML	Empresa multilocalizada
EP	Establecimiento permanente
ERP	Sistema de planificación de los recursos institucionales
EUR	Euro
FMI	Fondo Monetario Internacional
GBM	Grupo del Banco Mundial
GBP	Libra esterlina británica
GST	*Goods and services tax* (Impuesto a los bienes y servicios)
HMTL	Lenguaje de marcado hipertextual
HTTP	Protocolo de transferencia de hipertexto
IA	Inteligencia artificial
IaaS	Infraestructura como servicio
II	Intercambio de información
IMSI	Identidad internacional de abonado móvil
IOSS	Ventanilla única de importación de la UE
IoT	Internet de las cosas
IP	Protocolo de Internet, por ejemplo, una dirección IP de un ordenador o un dispositivo móvil
ISO	Organización Internacional de Normalización
ITMATT	Atributos a nivel de partida [en el contexto del intercambio de datos sobre envíos en los sistemas EAD]
IVA	Impuesto al Valor Agregado
KPI	Indicadores clave de desempeño

LAC	Latinoamérica y el Caribe
MAAC	Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, por sus siglas en inglés
MAP	Procedimiento amistoso
MCC	Indicativos de país para el servicio móvil
MERCOSUR	El Mercado Común del Sur. Bloque comercial latinoamericano cuyos miembros plenos son Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay
MLAT	Tratado de asistencia judicial mutua, por sus siglas en inglés
NAS	Nivel de autenticación de seguridad
n.d.	Sin fecha. En este Kit de Herramientas se emplea preferentemente esta abreviatura cuando se cita una publicación de fecha no identificable.
NIO	Córdoba nicaragüense
NOK	Corona noruega
NORAD	Agencia Noruega de Cooperación al Desarrollo
NZD	Dólar neozelandés
OCDE / OECD	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMA	Organización Mundial de Aduanas
OMC	Organización Mundial del Comercio
OSS	Software de código abierto
PaaS	Plataforma como servicio
PII	Datos personales identificables
PSP	Proveedor de servicios de pago
PYME	Pequeñas y medianas empresas
RFID	Identificación por radiofrecuencia
RFP	Solicitud de ofertas
RPA	Automatización robótica de procesos
RUB	Rublo ruso
SaaS	Software como servicio
SEC	Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos
SECaaS	Seguridad como servicio
SGD	Dólar de Singapur
SIM	Módulo de identidad del suscriptor
SLA	Acuerdo de nivel de servicio
SSL/TLS	Secure sockets layer**/**Transport layer security
SWIFT	Sociedad de Telecomunicaciones Financieras Interbancarias Mundiales

TAG	Grupo Consultivo Técnico (en particular, el TAG del Grupo de Trabajo n°9 del CAF de la OCDE)
TCF	Marco de control del riesgo fiscal
TFDE	Grupo de Trabajo de la OCDE sobre Economía Digital
TIC	Tecnologías de la información y las comunicaciones N.B. En este Kit de herramientas se emplean indistintamente esta sigla y la sigla abreviada "TI" (Tecnologías de la información)
TIEA	Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, por sus siglas en inglés
TJE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TTD	Dólar de Trinidad
UCaaS	Comunicaciones unificadas como servicio
UNCTAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
UPU	Unión Postal Universal
URL	Localizador Uniforme de Recursos
USD	Dólar estadounidense[1]
VIES	Sistema de intercambio de información sobre el IVA
VIVI	Visitas virtuales
VLAN	Redes de área local virtual
VOEC	Régimen simplificado noruego de registro y recaudación del IVA digital
WP9	Grupo de Trabajo n° 9 (Impuestos sobre el Consumo) de la OCDE
XCD	Dólar del Caribe oriental
XML	Lenguaje extensible de marcado
ZAR	Rand sudafricano

[1] N.B. Los tipos de cambio empleados en esta publicación para convertir las monedas nacionales a dólares estadounidenses (USD) son los tipos de mercado medios de 2020 tomados de las estadísticas financieras y monetarias de la OCDE (https://data.oecd.org/conversion/exchange-rates.htm), a excepción del dólar de Singapur (SGD), cuyo tipo de mercado en 2020 está tomado de los Datos Macroeconómicos y Financieros del FMI (https://data.imf.org/?sk=388dfa60-1d26-4ade-b505-a05a558d9a42).

Resumen ejecutivo

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es, en promedio, la mayor fuente de ingresos tributarios en Latinoamérica y el Caribe (LAC), representando un 27,7% de los ingresos tributarios totales en 2019. Dichos ingresos, como porcentaje del PIB, se duplicaron con creces para los países de LAC en promedio entre 1990 y 2019, pasando de un 2,2% del PIB en 1990 a un 6,0% en 2019.

Salvaguardar esta importantísima fuente de ingresos en una economía en transformación producto de la digitalización y la globalización constituye una prioridad para muchos gobiernos de LAC. Sin perjuicio de que la mayoría de las jurisdicciones que aplican IVA en otras regiones del mundo se encuentran en una situación similar, la necesidad de eventuales reformas puede ser más urgente en LAC puesto que es una de las regiones donde más rápido ha crecido el comercio electrónico a nivel mundial. Pese a lo anterior, las respuestas legislativas en materia de IVA a esta nueva realidad económica han sido relativamente limitadas.

Los principales desafíos en materia de IVA relacionados con el comercio electrónico son:

- El fuerte crecimiento de las ventas en línea de servicios e intangibles, incluidos los productos digitales (aplicaciones y compras realizadas por medio de éstas, acceso a descargas de música y televisión a demanda, juegos, transporte de pasajeros, alojamiento, arrendamiento de inmuebles, etc.), especialmente a consumidores finales, respecto de los cuales la recaudación de IVA es nula o mínima dada la ausencia de reglas efectivas para aplicar el impuesto sobre dichas operaciones con arreglo a las normas tradicionales del IVA; y
- El crecimiento exponencial del volumen de importaciones de bienes de bajo valor provenientes de ventas en línea, respecto de los cuales el IVA no se recauda efectivamente bajo los procedimientos aduaneros tradicionales y que, por lo anterior, muy frecuentemente ingresan a las jurisdicciones sin tributar. Dicha situación provoca una creciente pérdida de ingresos fiscales, así como presiones competitivas sobre las empresas locales, las cuales difícilmente pueden competir contra los crecientes volúmenes de ventas minoristas libres de IVA producto del comercio electrónico.

LAC es una de las regiones del mundo en donde el comercio electrónico ha crecido con mayor rapidez. La pandemia de COVID-19 ha sido un factor clave en dicho crecimiento, el cual ha sobrepasado las expectativas. Millones de personas abrieron cuentas bancarias o utilizaron alguna alternativa electrónica por primera vez en sus vidas con el objeto de recibir subsidios gubernamentales de emergencia. Al mismo tiempo, la difusión de los teléfonos móviles y el acceso a Internet móvil han continuado aumentando, lo cual ha favorecido las compras y pagos en línea por medio de dichos dispositivos, a la vez que este tipo de operaciones se han visto impulsadas por las restricciones a la movilidad que muchos países adoptaron como consecuencia de la pandemia. Producto de lo anterior, se pronostica que el comercio electrónico alcanzará un 63% de penetración en la población total de América Latina para 2022, comparado con un 45% al inicio de 2020, atrayendo a 84 millones de nuevos consumidores. Se ha estimado un crecimiento en LAC del comercio electrónico de bienes de un 21% en términos interanuales en 2020, y análogamente, de entre un 20% a un 30% respecto del comercio electrónico de servicios y productos digitales. Al mismo tiempo, la recaudación del IVA disminuyó considerablemente en 2020, sobre todo durante el primer semestre del año, y si bien hubo cierta

recuperación durante el segundo semestre, se aprecia en general una marcada disminución en comparación con 2019.

Existe una importante necesidad de emprender iniciativas para asegurar una recaudación eficiente y eficaz del IVA sobre el creciente volumen de ventas del comercio electrónico, no sólo para generar los ingresos necesarios a fin de financiar el desarrollo sostenible y reforzar el poder redistributivo de la política tributaria en LAC después de la crisis, sino también para evitar distorsiones de la competencia entre proveedores en línea y los comercios físicos tradicionales.

Gobiernos de todo el mundo han reconocido que los desafíos de la economía digital en materia de IVA requieren una respuesta coordinada a nivel mundial, que permita a la vez maximizar los niveles de cumplimiento y minimizar sus costos, apoyar la cooperación internacional efectiva en la administración y aplicación de impuestos y minimizar los riesgos de distorsión del comercio.

En respuesta a ello, la OCDE ha presentado un marco integral de política tributaria aceptado internacionalmente para abordar los desafíos de la economía digital en materia de IVA, que refleja un amplio consenso sobre las soluciones eficaces y eficientes entre las autoridades fiscales de todo el mundo. Es el resultado de un diálogo sobre política tributaria intenso e inclusivo, mantenido a lo largo de varios años, entre las autoridades tributarias de países miembros y economías no miembros de la OCDE, junto con organizaciones clave, internacionales y regionales. Los estándares y los principios fundamentales están incluidos en las Directrices Internacionales sobre IVA y en el Informe Final de 2015 sobre la Acción 1 “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Estos estándares han sido complementados con orientaciones técnicas detalladas sobre el diseño e implementación de mecanismos de recaudación del IVA por parte de proveedores en línea no residentes, el tratamiento en IVA de las plataformas electrónicas de mercadeo y otras plataformas, la recaudación de IVA en importaciones de bienes de bajo valor provenientes de ventas en línea y sobre el tratamiento en IVA de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Los estándares y soluciones de la OCDE han sido implementados en más de 70 países de todo el mundo (incluidos Bahamas, Barbados, Chile, Colombia, Costa Rica y México), con muy positivos resultados en términos de recaudación de ingresos fiscales, niveles de cumplimiento y reducción de distorsiones competitivas entre comercios tradicionales y proveedores en línea.

El marco de política tributaria de la OCDE para abordar los desafíos del comercio electrónico en materia de IVA está basado en cuatro pilares fundamentales:

i. Crear la base jurídica para que las jurisdicciones establezcan y hagan valer su derecho a aplicar el IVA al comercio electrónico internacional, lo que incluye normas aceptadas internacionalmente para determinar el "lugar de imposición" de los servicios en línea y los productos digitales por referencia a la ubicación del cliente.

ii. Garantizar la recaudación eficaz del IVA sobre las ventas en línea de bienes, servicios y productos digitales por parte de proveedores en línea extranjeros mediante mecanismos electrónicos de registro y recaudación simplificados.

iii. Aumentar la eficacia de la recaudación del IVA exigiendo a los operadores de plataformas digitales, que dominan en gran medida el comercio electrónico mundial, que recauden y paguen el IVA correspondiente a las ventas realizadas a través de sus respectivas plataformas.

iv. Mejorar el cumplimiento del IVA por parte de proveedores en línea extranjeros mediante estrategias modernas basadas en la gestión del riesgo y el fortalecimiento de la cooperación administrativa.

El presente Kit de herramientas constituye una guía completa y detallada para el diseño de la política, la implementación y la aplicación de una estrategia integral de IVA dirigida al comercio electrónico en LAC. Se basa en el marco de política tributaria de la OCDE aceptado internacionalmente

y se nutre de la experiencia y mejores prácticas de las jurisdicciones que ya han implementado con éxito estos estándares:

- La sección 3 del Kit de herramientas ofrece un análisis detallado de los distintos componentes del marco de política tributaria recomendado para la aplicación del IVA al comercio electrónico y de las opciones disponibles para su aplicación en el sistema de IVA de una jurisdicción determinada, considerando el contexto específico de LAC. Se centra, respectivamente, en los servicios e intangibles comercializados internacionalmente (incluidos los servicios y productos digitales), en las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea y en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.
- La sección 4 del Kit de herramientas presenta una guía detallada sobre los principales aspectos asociados con la administración y aplicación operativa del marco de política tributaria de la OCDE para la recaudación de IVA sobre el comercio electrónico internacional, e incluye la implementación de un régimen de cumplimiento simplificado para proveedores en línea desde el extranjero, el desarrollo de un portal en línea para el registro y el pago del IVA y su integración con la infraestructura administrativa e informática existente en las autoridades tributarias.
- La sección 5 del Kit de herramientas contiene recomendaciones sobre el desarrollo de estrategias de control y gestión de riesgos para mejorar el cumplimiento de las medidas de aplicación del IVA al comercio electrónico dirigidas a los responsables de la formulación de políticas y a los encargados de administrarlas.

Entre las principales recomendaciones del marco de política tributaria para la aplicación del IVA al comercio electrónico que se presentan en la sección 3 de este Kit de herramientas se encuentran las siguientes:

- Adoptar normas de IVA que determinen el lugar de imposición de los suministros de servicios e intangibles a consumidores finales tomando como referencia la jurisdicción en que éstos últimos tengan su residencia habitual. Esto permite a una jurisdicción aplicar el IVA sobre tales suministros, incluidas las ventas de servicios digitales y productos digitales, efectuados a consumidores finales en su territorio independientemente de si el proveedor está o no situado en dicha jurisdicción.
- Identificar criterios e indicios claros para determinar y acreditar la residencia habitual de un consumidor, en función de los datos que normalmente ya están a disposición de los proveedores en línea en el curso normal de sus actividades (tales como los datos de la tarjeta bancaria y/u otros datos de pago, la dirección de facturación y la dirección IP).
- Exigir a los proveedores no residentes de servicios e intangibles a consumidores privados que se registren y paguen el IVA sobre estos suministros en la jurisdicción de tributación.
- Potenciar y facilitar el cumplimiento por parte de dichos proveedores no residentes mediante la introducción de un régimen de registro y recaudación que limite las obligaciones a lo estrictamente necesario para la recaudación eficaz del IVA, utilizando procesos electrónicos.
- Exigir a los operadores de plataformas digitales que recauden y paguen IVA sobre las ventas realizadas por proveedores residentes a través de ellas. Esa función recaudatoria puede complementarse con la obligación de comunicar información, también en relación con las actividades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, creando así considerables oportunidades para una mayor visibilidad de las actividades de la economía informal.
- Ampliar este régimen a los bienes importados de bajo valor, exigiendo a los proveedores no residentes y/o a las plataformas digitales que recauden el IVA respecto de estos bienes cuando se vendan a consumidores finales, y que paguen dicho impuesto a la autoridad tributaria de la jurisdicción a la que se importen. Lo anterior contribuye significativamente a mejorar la eficiencia de la recaudación del IVA, por cuanto se libera a las autoridades aduaneras de la tarea de recaudar

el impuesto en la frontera y se reducen considerablemente las oportunidades de fraude por subvaloración de las importaciones.

- Considerar la posible implantación de una obligación de retención a cargo de los intermediarios financieros específicamente sobre los pagos a proveedores no residentes incumplidores, como mecanismo de salvaguarda y forma de desincentivar el incumplimiento. Esto es especialmente relevante en las jurisdicciones LAC, dado el uso tan extendido de estos regímenes de retención del IVA.
- Desplegar esfuerzos a fin de alcanzar uniformidad a nivel internacional en el diseño y administración de las medidas señaladas precedentemente para aplicar y recaudar el IVA sobre el comercio electrónico internacional. Una mayor consistencia facilitará el cumplimiento para empresas y plataformas digitales extranjeras con obligaciones en múltiples jurisdicciones, por cuanto reducirá los costos financieros y cargas administrativas del cumplimiento, lo que en último término salvaguardará y aumentará los ingresos fiscales para los gobiernos.

La sección 4 del presente Kit de herramientas contiene las siguientes recomendaciones para el diseño y la implementación de la infraestructura administrativa y de TI necesaria para apoyar el marco de política tributaria en materia de IVA dirigido al comercio electrónico:

- Introducción paulatina de las reformas, centrándose en primer lugar en la recaudación del IVA sobre servicios e intangibles suministrados por proveedores en línea no residentes (incluidos los servicios y productos digitales) y ampliando posteriormente estas obligaciones en materia de IVA a los bienes importados de bajo valor. La reforma del IVA para las importaciones de bienes provenientes de ventas en línea es más compleja, principalmente debido a su relación con los procesos aduaneros.
- Adoptar un enfoque basado en la gestión de proyectos para el desarrollo de la infraestructura operativa e informática necesaria para la aplicación de dicha reforma, con una estructura de gobernanza adecuada para garantizar la gestión y la ejecución eficaces del proyecto. La sección 4 incluye una hoja de ruta detallada para el diseño e implementación del proyecto.
- Lanzar un portal en línea para que los proveedores no residentes cumplan sus principales obligaciones en materia de IVA, en particular el registro, la presentación de declaraciones y el pago del IVA adeudado. La sección 4 ofrece orientaciones técnicas detalladas sobre el diseño y el funcionamiento de cada uno de los componentes de dicho portal en línea, incluida su integración en la infraestructura de TI existente de la administración tributaria. También incluye un análisis detallado de la interacción con los procesos aduaneros, incluidos posibles mecanismos para determinar la condición de "IVA pagado" de los bienes de bajo valor procedentes de las ventas en línea en el momento de la importación.
- Limitar la aplicación de este régimen a la recaudación del IVA, sin permitir que los proveedores no residentes puedan recuperar el IVA soportado conforme al régimen simplificado de cumplimiento (régimen de "sólo pago").
- Considerar la utilización del software de código abierto desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para la adopción, en consonancia con las orientaciones de la OCDE, de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes.
- Consultar con la comunidad empresarial internacional, desde un principio y durante todo el proceso de reforma de cada jurisdicción, en cuanto a la adopción del marco de política tributaria recomendado para la aplicación del IVA al comercio electrónico.
- Establecer un plazo adecuado para la introducción de la reforma, tanto para la administración tributaria como para los proveedores en línea no residentes. En la reforma del IVA relativa a las ventas en línea de servicios e intangibles se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor. Por su parte, en la reforma del IVA sobre los bienes de bajo valor importados suele considerarse adecuado un plazo de 12 a 18 meses. Una

estrecha alineación con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE en materia de IVA puede abreviar considerablemente estos plazos, ya que las empresas digitales y las administraciones tributarias pueden aprovechar las soluciones y la tecnología ya aplicadas en las jurisdicciones que han adoptado un enfoque similar.

La sección 5 de este Kit de herramientas ofrece un análisis en profundidad de los principales componentes de una estrategia integral de gestión de riesgos que coadyuve a una recaudación eficaz del IVA sobre el comercio electrónico, junto con recomendaciones para su aplicación. A continuación se indican algunas de esas recomendaciones:

- Maximizar los niveles de cumplimiento proporcionando instrucciones claras a los proveedores no residentes sobre sus obligaciones en materia de IVA en la jurisdicción de tributación, comunicando esas instrucciones en inglés y en la lengua o lenguas de los principales socios comerciales de esa jurisdicción, además de en la lengua o lenguas locales de la misma. El comercio electrónico está dominado por un número relativamente pequeño de proveedores en línea y plataformas digitales que en su mayoría cumplen sus obligaciones derivadas de los regímenes de IVA aplicables a proveedores no residentes basados en las orientaciones de las OCDE. Un seguimiento estrecho de las orientaciones de la OCDE facilitará el cumplimiento de los proveedores en línea, que normalmente están sujetos a obligaciones en múltiples jurisdicciones, maximizando así los niveles de cumplimiento y los ingresos tributarios en concepto de IVA.
- Ofrecer orientaciones claras, en particular sobre el ámbito de aplicación del régimen de IVA para proveedores no residentes (tipos de servicios e intangibles comprendidos; bienes importados de bajo valor; particularidades de las operaciones de empresa a empresa y/o de empresa a consumidor); sobre la determinación del tipo de cliente, cuando ello sea pertinente a efectos de la aplicación del régimen; sobre los indicios y criterios por los que se determina y acredita la ubicación de los clientes; y sobre las tasas de IVA y las exenciones aplicables.
- Hacer un amplio uso de datos de terceras fuentes a fin de identificar a la población de contribuyentes y detectar los incumplimientos de la obligación de registro, controlar el cumplimiento en general y promover una estrategia de gestión del cumplimiento basada en el riesgo. Lo anterior comprende, en particular, datos procedentes de bancos e intermediarios financieros, de actores en el comercio de bienes (incluidos los operadores postales y las empresas de mensajería urgente), así como los datos procedentes de "soluciones de revelación electrónica" y de herramientas de "web scraping" (recopilación y extracción de datos de Internet).
- Reforzar la capacidad de las administraciones tributarias de exigir el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA por los proveedores no residentes utilizando de manera efectiva los instrumentos disponibles de cooperación administrativa internacional En particular, la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal constituye el instrumento multilateral más completo disponible, aplicable a cualquier forma de cooperación administrativa entre jurisdicciones para la liquidación y recaudación de impuestos, incluido el IVA. Esta cooperación comprende el intercambio de información, incluso de forma automática, y la asistencia para la recuperación de créditos fiscales extranjeros.

1 Antecedentes

La sección 1 del Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe ofrece una visión de conjunto de los retos que plantea la economía digital para la aplicación y recaudación del IVA sobre el comercio internacional de servicios, intangibles y bienes de bajo valor, resumiendo las orientaciones publicadas por la OCDE en respuesta a estas cuestiones.

En este Kit de herramientas se emplean denominaciones abreviadas para hacer referencia a las principales publicaciones de la OCDE que ofrecen estándares y orientaciones relativos a la recaudación del IVA en el comercio internacional. Su finalidad primordial es aligerar la redacción cada vez que se cita una de estas publicaciones. Por consiguiente:

- por "**Directrices**" se entenderá las Directrices Internacionales sobre IVA de la OCDE (OECD, 2017[1]).
- por "**Informe sobre los Mecanismos de Recaudación**" se entenderá el informe *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation* (OECD, 2017[2])
- por "**Informe sobre las Plataformas**" se entenderá el informe *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* (OECD, 2019[3]).
- por "**Informe sobre la Acción 1 BEPS**" se entenderá el informe *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE/G20 (OECD, 2015[4]).
- por "**Informe provisional BEPS**" se entenderá el informe *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018* del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE/G20 (OECD, 2018[5]).
- por "**Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos**" se entenderá el informe *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration* (OECD, 2021[6]).

1.1. Introducción: desafíos que plantea el comercio electrónico en relación con el IVA

Los desafíos fiscales internacionales que plantea la economía digital son un hecho ampliamente reconocido. No en vano ocupa el primer plano del diálogo global de nuestros días sobre la adopción y aplicación de buenas políticas tributarias. El crecimiento de la economía digital, que desempeña un papel cada vez más relevante (o incluso definitorio) en la economía en general, suscita cuestiones fundamentales de cara al diseño y administración del conjunto de los impuestos directos e indirectos. El tema común que subyace a estas cuestiones es la posibilidad de ejercer actividades económicas en una jurisdicción sin necesidad de desarrollar una actividad física o de disponer de un establecimiento en ella.

Los desafíos fiscales internacionales de la economía digital comprenden cuestiones relacionadas con la adjudicación de derechos de imposición a una jurisdicción y el ejercicio efectivo de esos derechos por la jurisdicción a la que han sido adjudicados. En el ámbito de los impuestos indirectos, en el que se enmarca este Kit de herramientas, las cuestiones principales han venido girando en torno al diseño óptimo de los sistemas del impuesto al valor agregado (en lo sucesivo, el "IVA") con vistas a facilitar el ejercicio efectivo de los derechos de imposición con arreglo al principio de destino, generalmente aceptado como criterio de adjudicación de esos derechos. El debate sobre estos aspectos suele centrarse en el ejercicio de los derechos de imposición en relación con los proveedores no residentes. Sin embargo, tan importantes como las dificultades para aplicar el impuesto a los proveedores no residentes pueden ser las cuestiones relacionadas con la necesidad de dispensar un trato equitativo a los proveedores internos y disuadirles de una eventual deslocalización para evitar la tributación.

El IVA supone, en promedio, la mayor fuente de ingresos tributarios en Latinoamérica y el Caribe (LAC), representando un 27,7% de los ingresos tributarios totales en 2019. Dichos ingresos, como porcentaje del PIB, se duplicaron con creces para los países de LAC entre 1990 y 2019, pasando en promedio de un

2,2% del PIB en 1990 a un 6,0% en 2019. Dentro de la región, América del Sur registró la cuota más alta de ingresos procedentes del IVA, con una media del 30,5% en 2019, frente al 27,9% en los países del Caribe y el 24,8% de América Central y México (OECD et al., 2021[7]).

Salvaguardar esta importantísima fuente de ingresos en una economía en rápida transformación producto de la digitalización y la globalización constituye una prioridad para muchos gobiernos de LAC. La mayoría de las jurisdicciones que aplican el IVA en otras regiones del mundo se encuentran en una situación similar. Sin embargo, la necesidad de eventuales reformas puede ser más urgente en LAC puesto que se trata de una de las regiones del mundo en donde más rápido ha crecido el comercio electrónico, pese a lo cual las respuestas legislativas en materia de IVA a esta nueva realidad económica han sido relativamente limitadas.

Si bien las respuestas a las cuestiones que plantea la economía digital para los regímenes de IVA sobre el comercio internacional deben inspirarse en general en los principios fundamentales en que se basan esos regímenes, se suscitan problemas específicos en relación con la aplicación de esos principios en los diferentes contextos. Esas diferencias contextuales comprenden factores tales como si el asunto en cuestión dice relación con el comercio internacional de bienes y servicios o bien con el comercio internacional de bienes, si este dice relación con operaciones de empresa a consumidor (B2C) o bien con operaciones de empresa a empresa (B2B), o si este surge de las particularidades de las operaciones facilitadas por plataformas digitales.

La presente sección contiene una reflexión sobre estas cuestiones y ofrece una visión general de las orientaciones emitidas por la OCDE en los últimos años para dar respuesta a las mismas.

1.2. El crecimiento del comercio electrónico mundial

La actividad económica a nivel mundial se desarrolla cada vez en mayor grado por medio de la tecnología digital y resulta a la vez transformada por esta. La digitalización de la economía ha tenido una notable repercusión en la forma en que las empresas se relacionan entre sí y con los particulares, tanto en el comercio interno como en el internacional. Otro de sus efectos ha sido la aparición de nuevos modelos de negocio. Las diversas facetas de esta evolución son bien conocidas y están sobradamente documentadas, por lo que a los efectos de esta obra nos limitaremos a destacar algunos de sus principales rasgos y consecuencias.

La evolución de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) es consustancial a la economía digital. A las empresas les resulta más fácil comunicarse con sus proveedores, clientes y empleados por medio de herramientas basadas en la web, y los avances en las TIC están conduciendo a su vez a la transformación de los modelos de negocio existentes y a la aparición de nuevos modelos. Dispositivos digitales ubicuos (y cada vez menos caros), conectividad y tecnología inteligente traen consigo cambios sustanciales que afectan en gran medida a las relaciones y los mercados. Las TIC han pasado a ser parte de la infraestructura básica de las empresas y la sociedad, que son hoy dependientes de unas redes y servicios de comunicaciones eficientes y accesibles, datos, software y hardware.

En todo el mundo se está extendiendo el uso de Internet por las empresas para suministrar y adquirir bienes, servicios e intangibles y, en paralelo, su uso por los consumidores para adquirir en línea bienes, servicios e intangibles. En 2019, el 93% de las empresas de los países de la OCDE utilizaba una conexión de Internet de banda ancha y entre el 70% y el 95% de los adultos disponía de acceso a Internet. Sin lugar a dudas, estos porcentajes se aproximan al 100% en 2021 (OECD, 2020[8]). Entre los avances en el ámbito de las TIC que han contribuido al crecimiento de la economía digital destaca el uso generalizado de los ordenadores personales en muchas sociedades, junto con la aparición de nuevos paquetes integrados de hardware y software, como teléfonos inteligentes, tabletas y televisores conectados. Estos

avances han venido propiciados por la innovación paralela en las redes de telecomunicaciones, las aplicaciones de software, el uso de los datos y la disponibilidad de servicios en nube. La rápida evolución de la economía digital ha incrementado el alcance, la escala y la velocidad del comercio interno e internacional, resultando en un crecimiento sustancial de la conexión entre empresas y consumidores a nivel mundial.

1.3. Oportunidades claras para las empresas no residentes de operar en jurisdicciones de todo el mundo sin tener una presencia física en ellas

Como se apuntó anteriormente, quizás el aspecto decisivo del crecimiento de la economía digital global a efectos del diseño del IVA es la oportunidad que brinda a las empresas extranjeras de desarrollar su actividad económica en una jurisdicción sin realizar en ella ninguna actividad física. Esta característica de la economía digital es un rasgo definitorio de la misma. Si la economía digital se define por la capacidad de las empresas de aportar valor a sus clientes por medio de las TIC, no es necesario que el vendedor esté físicamente presente en la jurisdicción del cliente. Por otra parte, junto a las operaciones completamente digitales de servicios o intangibles, el aumento de las compras en línea de bienes de bajo valor por los consumidores finales a proveedores no residentes que carecen de presencia física en la jurisdicción del consumidor plantea retos análogos a los del suministro digital de servicios e intangibles.

Para abordar los desafíos que representa en el plano del IVA la posibilidad de que las empresas realicen ventas en línea a clientes situados en una jurisdicción sin estar presentes en ella, en estas directrices se distinguirá entre el suministro de servicios e intangibles de empresa a consumidor (B2C) (subsección 1.4); suministro de bienes de empresa a consumidor (B2C) (subsección 1.5); y suministros de empresa a empresa (B2B) (subsección 1.6).

1.4. Desafíos que plantea la aplicación del IVA a los suministros B2C de servicios e intangibles por proveedores no residentes

El comercio internacional B2C de servicios e intangibles suscita potencialmente, a efectos del diseño y la aplicación del IVA, todos los desafíos fundamentales correspondientes a la economía digital, además de otras dificultades específicas del mismo. En primer lugar, aunque las jurisdicciones se adhieran al principio de destino, generalmente aceptado, que adjudica los derechos de imposición del IVA a la jurisdicción de consumo, la determinación de cuál es esta puede plantear cuestiones complejas y no es tan clara como en el comercio internacional de bienes, en el que el destino por lo general puede identificarse sobre la base del flujo físico de bienes corporales. En segundo lugar, es difícil de por sí recaudar el IVA sobre los suministros realizados por proveedores no residentes a consumidores finales en una jurisdicción. Las administraciones tributarias no pueden contar de forma realista con que el consumidor final, aunque se encuentre ubicado en la jurisdicción de tributación, vaya a pagar el IVA por sus adquisiciones de proveedores no residentes. Por el contrario, en el caso de operaciones B2B, esas mismas administraciones pueden por lo general confiar en la recaudación y pago del impuesto por el cliente, que en este caso será una empresa. En tercer lugar, como la transacción tiene por objeto servicios e intangibles, en lugar de bienes, no puede recurrirse a los controles físicos en la frontera como medio alternativo para garantizar la recaudación del IVA, a diferencia de lo que ocurre, al menos en algunas situaciones, cuando se importan bienes.

Determinar cuál es la jurisdicción competente para aplicar el IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles presenta dificultades prácticas. El principio generalmente aceptado es que la jurisdicción de consumo tiene el derecho de imponer el IVA sobre los servicios e intangibles comercializados internacionalmente. Así, es preciso examinar dónde ha de presumirse que el cliente ha

consumido el servicio o intangible adquirido a un proveedor no residente. En la etapa anterior a la economía digital globalizada, el lugar de imposición del IVA sobre los suministros B2C de servicios se decidía a menudo, de forma implícita o explícita, en función del lugar en que se prestaba el servicio y/o en que se encontraba situado el proveedor. Esta solución resultaba adecuada porque los servicios B2C solían consumirse en el lugar en que se prestaban, todo ello antes de que la tecnología hiciera posible la prestación de servicios en remoto al consumidor final mediante la radiodifusión, las telecomunicaciones y una variedad creciente de servicios electrónicos y basados en la web. Hoy, sin embargo, tratándose de suministros de servicios e intangibles, las reglas de determinación del lugar de imposición que toman como criterio exclusivo el lugar de ejecución y/o la ubicación del proveedor ya no resultan adecuadas en un mundo en el que, por poner un ejemplo, la garantía de servicio del ordenador personal de un particular puede ser satisfecha por un técnico que acceda digitalmente al portátil y resuelva su problema utilizando para ello un teclado situado en otro país. Por lo tanto, puede resultar necesario adaptar las normas que adjudican los derechos de imposición con respecto a los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles para reflejar el lugar de consumo en la economía digital. Esas reglas han de diseñarse de un modo que asegure su coherencia en contextos análogos y facilite su cumplimiento.

Dado que, con los sistemas de IVA vigentes, las administraciones tributarias se enfrentan a la dificultad de exigir a los proveedores no residentes y consumidores locales el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y de que los controles en la frontera no suponen una alternativa para garantizar la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles, las administraciones tributarias han de estudiar otros enfoques para hacer efectiva la recaudación. Conscientes de esta necesidad, en esta obra se dedica un espacio considerable a esta cuestión, ofreciendo pautas para garantizar una recaudación efectiva del IVA en estas situaciones. Esta orientación concreta incluye tanto el diseño de mecanismos de recaudación del IVA respecto de los proveedores no residentes como recomendaciones específicas sobre las plataformas digitales, que desempeñan un papel cada vez más importante en las ventas internacionales B2C (véase la subsección 1.8).

1.5. Desafíos asociados a la recaudación del IVA sobre las compras de bienes de bajo valor importados realizadas en línea por consumidores finales a proveedores no residentes

En teoría, los principales desafíos en materia de IVA que genera la economía digital para el comercio internacional de suministros B2C de servicios e intangibles no tendrían por qué suscitarse también en el contexto del comercio internacional de suministros B2C de bienes. Sin embargo, la recaudación del IVA sobre las adquisiciones de bienes a proveedores no residentes realizadas por consumidores finales plantea varios problemas similares a los que surgen a la hora de recaudar el IVA sobre las compras en línea de servicios o intangibles a proveedores no residentes por consumidores finales. En primer lugar, en ambos casos es frecuente que el proveedor no esté ubicado en la jurisdicción del consumidor, por lo que no estará sujeto allí a obligaciones tributarias efectivamente exigibles. En segundo lugar, la administración tributaria no puede en ninguno de los dos casos confiar en que el consumidor final satisfará la obligación de pago del IVA en esa jurisdicción. Pero también existen diferencias sustanciales entre ambos supuestos. En primer lugar, y en contraste con el comercio internacional de servicios e intangibles, los controles en las fronteras físicas pueden ser en principio una alternativa para hacer efectiva la recaudación del IVA o exigir el cumplimiento de las obligaciones de pago respecto de los suministros de bienes que entran en una jurisdicción. Puede efectuarse una inspección de los bienes en la frontera para liquidar el IVA junto con los derechos de aduanas u otros impuestos. En segundo lugar, a diferencia de las dificultades que puede acarrear la determinación del lugar de consumo con arreglo al principio de destino en los suministros B2C de servicios e intangibles, esta cuestión no debería plantear dificultad alguna cuando se suministran bienes, pues el destino físico de los mismos permite identificar claramente cuál es esa jurisdicción.

No obstante, en el caso de los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor, las jurisdicciones encuentran obstáculos prácticos considerables para recaudar efectivamente el IVA con los modelos tradicionales de recaudación. Esas dificultades no se derivan únicamente del ingente crecimiento de las compras en línea de bienes de bajo valor de proveedores no residentes, o de la presión que implica recaudar el IVA sobre el también ingente volumen de paquetes pequeños que cruzan las fronteras a diario para unas autoridades aduaneras conforme a los procedimientos aduaneros ordinarios. Son también atribuibles a la legislación vigente y a las prácticas seguidas desde hace tiempo en muchos países, en los que por razones prácticas se exime del IVA a las importaciones de bienes de bajo valor. Estos mecanismos de exención de los envíos de escaso valor no solo exigen un nivel suficiente de vigilancia para garantizar su utilización indebida, sino que además provocan una pérdida de ingresos cada vez mayor y distorsiones de la competencia entre los suministros internos, sujetos al IVA, y las importaciones en línea, exentas del impuesto.

1.6. Desafíos asociados al IVA en el comercio internacional B2B

Los desafíos que plantea la economía digital para la aplicación del IVA a los suministros internacionales B2B reciben en ocasiones menos atención que los asociados al comercio electrónico internacional B2C. Ello se debe en parte a que, en el contexto de las operaciones B2B, existe una solución para el problema fundamental que las jurisdicciones experimentan para asegurar, en el contexto de las operaciones B2C, una recaudación efectiva del IVA sobre las ventas realizadas por proveedores no residentes. La solución a dicho problema en el contexto B2B es el mecanismo denominado “inversión del sujeto pasivo” (o autoliquidación), que traslada la obligación de pagar el IVA desde el proveedor al cliente empresarial. Esta solución no es viable en las operaciones B2C (véase la subsección 1.4), mientras que en el contexto B2B puede presumirse con carácter general que las empresas residentes cumplirán sus obligaciones de declaración y recaudación del impuesto. Por lo tanto, cuando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo es compatible con el diseño del sistema tributario nacional en su conjunto, representa una solución efectiva para aplicar el IVA a los suministros internacionales B2B, liberando a los proveedores no residentes de la obligación de estar registrados a efectos del IVA o de tener que satisfacer el impuesto en las jurisdicciones en las que realizan ventas a clientes empresariales. Aun cuando el cliente en una operación internacional B2B sea el sujeto preferentemente obligado a pagar el IVA, algunas jurisdicciones pueden optar por imponer la responsabilidad solidaria del proveedor y el cliente, una opción que también cabría plantearse en el contexto B2C.

1.7. Orientaciones y recomendaciones de la OCDE sobre los desafíos que la economía digital plantea de cara al IVA: resumen del trabajo previo de la OCDE

La OCDE lleva más de dos decenios analizando los desafíos que la economía digital plantea para el IVA. El primer resultado tangible del trabajo de la OCDE en este ámbito tuvo su origen en la Conferencia de Ottawa de 1998 sobre comercio electrónico, en la que se aprobaron las *Condiciones tributarias marco de la Conferencia de Ottawa*, que establecía unos principios amplios de política fiscal para la aplicación del IVA al comercio electrónico. En conexión con dicho marco, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (“CFA”) incluyó en su programa de trabajo una serie de objetivos específicos en materia de impuestos sobre el consumo, incluida la fijación de estándares internacionales para determinar de forma coherente el lugar de imposición del IVA y concebir distintas alternativas para garantizar la aplicación y recaudación efectiva del IVA en paralelo al desarrollo imparable del comercio electrónico.

En los años transcurridos desde la Conferencia de Ottawa, el CFA, a través de sus órganos auxiliares y, en especial, del Grupo de Trabajo n° 9 de Impuestos sobre el Consumo (WP9), y en continua consulta con la comunidad empresarial a través del Grupo Consultivo Técnico del WP9 (TAG), ha elaborado todo

un acervo de orientaciones sobre los desafíos asociados al IVA en la economía digital. Además, en conexión con el Plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) de 2013, el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 ha emitido numerosas orientaciones en los últimos años con respecto a la Acción 1, denominada "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy". En ellas se aborda la cuestión de "cómo garantizar una recaudación efectiva del IVA sobre los suministros transfronterizos de bienes y servicios digitales".

En el resto de la presente sección se resumen brevemente los estándares y pautas recogidos en las principales publicaciones de la OCDE dedicadas en todo o en parte a los desafíos que la economía digital plantea de cara al IVA. En la sección 3 se analizan estas orientaciones mediante resúmenes y análisis más detallados. Estas son las publicaciones:

- OCDE (2015), ***Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report,*** Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE/G20 ("Informe sobre la Acción 1 BEPS") (OECD, 2015[4]).
- OCDE (2017), ***International VAT/GST Guidelines*** ("Directrices") (OECD, 2017[1]).
- OCDE (2017), ***Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*** ("Informe sobre los Mecanismos de Recaudación") (OECD, 2017[2]).
- OCDE (2018), ***OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*** ("Informe provisional BEPS") (OECD, 2018[5]).
- OCDE (2019), ***The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*** ("Informe sobre las Plataformas") (OECD, 2019[3]).
- OCDE (2020), ***The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*** ("Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos") (OECD, 2021[6]).

En la lectura de los resúmenes contenidos tanto en esta sección 1 como en la sección 3 ha de tenerse presente que estas publicaciones no constituyen análisis estancos y mutuamente excluyentes de las cuestiones que abordan. Antes bien, existen numerosos solapamientos entre las publicaciones citadas, muchos de ellos explícitos, tanto en el análisis como en las recomendaciones que contienen sobre cada una de estas cuestiones. La razón no es tan solo que tratan de cuestiones comunes o conexas, sino también que el pensamiento sobre algunas de las cuestiones examinadas ha ido evolucionando. De ahí que en muchos aspectos deba considerarse de manera holística que todas estas publicaciones abordan un mismo "objetivo en movimiento", aunque a menudo se centren en una cuestión particular (por ejemplo, servicios e intangibles, bienes de bajo valor, mecanismos simplificados de cumplimiento tributario, plataformas digitales, etc.). Con el fin de evitar repeticiones innecesarias, en el siguiente resumen se omite la descripción de aquellas cuestiones tratadas en la publicación examinada cuando ya hayan sido descritas o vayan a serlo en conexión con el examen de otra publicación que aborde las mismas cuestiones.

1.8. Recapitulación de las principales recomendaciones formuladas por la OCDE

1.8.1. Las Directrices

Las Directrices ofrecen recomendaciones concretas a los legisladores para garantizar una determinación coherente del lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente y para lograr una recaudación eficaz del IVA sobre esos suministros. En la subsección 3A.2 y el anexo A de este Kit de herramientas se resumen con mayor detalle los aspectos fundamentales de las Directrices. Esas

recomendaciones pretenden hacer efectivo el principio de destino adjudicando los derechos de imposición a la jurisdicción de consumo, y poner en práctica el principio de neutralidad impositiva. Por lo que respecta a las operaciones B2C, las Directrices recomiendan la norma del lugar de ejecución para determinar el lugar de imposición respecto de los “suministros in situ”, así como una norma basada en el lugar de residencia habitual del cliente para determinar el lugar de imposición de otros suministros B2C de servicios e intangibles. En cuanto a las operaciones B2B, las Directrices recomiendan atenerse al lugar de ubicación del cliente para determinar el lugar de imposición, ofreciendo pautas detalladas sobre cómo aplicar esta norma cuando el cliente tenga establecimientos en más de una jurisdicción. Las Directrices establecen también una norma específica para los suministros internacionales de servicios e intangibles que estén directamente vinculados con bienes inmuebles, a saber, la de la jurisdicción en la que dichos inmuebles estén situados.

Además, las Directrices proporcionan orientaciones acerca de la recaudación del IVA en las operaciones internacionales B2C (que se explican con mayor detalle en el apartado dedicado más adelante al Informe sobre los Mecanismos de Recaudación) y en las operaciones internacionales B2B, para las cuales se recomienda adoptar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo o autoliquidación cuando sea compatible con el diseño general del sistema nacional de impuestos sobre el consumo. Las Directrices también contienen otras orientaciones sobre la adopción de mecanismos que faciliten su aplicación práctica, incluidos los mecanismos ya existentes de cooperación y asistencia mutua y de intercambio de información entre las jurisdicciones.

1.8.2. El Informe sobre los Mecanismos de Recaudación

El Informe sobre los Mecanismos de Recaudación facilita orientaciones a las jurisdicciones acerca de la recaudación eficaz del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles cuando el proveedor no se encuentra situado en la jurisdicción de tributación, es decir, cuando se trata de proveedores extranjeros, supuesto en el que la jurisdicción de tributación dispondrá tan solo de una autoridad limitada para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. En la subsección 3A.3 del presente Kit de herramientas se resumen con mayor detalle los aspectos fundamentales del Informe sobre los Mecanismos de Recaudación. Si bien las Directrices recomiendan en general para las operaciones B2B el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que traslada al cliente la obligación de recaudación y pago del IVA, se reconoce que esta opción no suele ser viable en el contexto B2C. De ahí que, en consonancia con las Directrices y otras orientaciones de la OCDE, el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación recomiende en general exigir que los proveedores no residentes se inscriban en un registro a efectos del IVA en la jurisdicción de tributación y que paguen en ella el IVA por los suministros de servicios e intangibles realizados a consumidores situados en dicha jurisdicción. Se recomienda la adopción de un régimen simplificado de registro y recaudación (en forma abreviada, "régimen simplificado de cumplimiento”) con vistas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones de pago del IVA por proveedores no residentes respecto de sus operaciones B2C.

Tras reconocer que no existe un enfoque único aplicable a todos los regímenes simplificados de recaudación del IVA a proveedores no residentes, el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación reitera y desarrolla las recomendaciones formuladas en las Directrices, profundizando en los aspectos de política tributaria que han de informar el diseño del régimen simplificado de cumplimiento y describiendo sus características fundamentales. Entre esos aspectos figura el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento (amplio o restrictivo) y otras cuestiones inherentes a todo régimen de recaudación basado en el registro (como los umbrales o el papel de los terceros proveedores de servicios). Las Directrices y el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación señalan (y examinan en detalle) los siguientes rasgos de los regímenes simplificados de cumplimiento: procedimientos de registro; procedimientos de recuperación del impuesto soportado; procedimientos de devolución; pagos; conservación de registros contables; estrategia de comunicación; regularización de los proveedores; y anticipación suficiente. Un objetivo clave de un régimen simplificado es incentivar el cumplimiento

mediante la reducción de la carga administrativa que recae sobre las empresas, en comparación con la carga asociada normalmente al registro bajo las reglas generales en aplicación de un régimen tradicional de IVA.

1.8.3. El Informe sobre las Plataformas

El Informe sobre las Plataformas ofrece orientaciones relativas a la aplicación de medidas uniformes que permitan incorporar a las plataformas digitales a la recaudación del IVA sobre las ventas en línea de servicios, intangibles y bienes. En la subsección 3A.4 de este Kit de herramientas se examinan con mayor detalle los puntos fundamentales del Informe sobre las Plataformas.

En particular, dicho informe propone que la plataforma digital sea considerada legalmente como proveedor a efectos de la responsabilidad en materia de IVA (régimen de plena responsabilidad) y examina las consecuencias de ese régimen para otros actores que intervienen en el suministro y en el proceso de recaudación del IVA. En el Informe se examinan los estándares funcionales y otros factores aplicables para determinar si las plataformas digitales pueden ser sujetas a un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA; las necesidades de información de las plataformas que operan en un régimen de esas características; y los procesos de recaudación y pago del IVA en aplicación del mismo. En relación con las ventas en línea que implican la importación de bienes de bajo valor, se abordan también otros aspectos de diseño asociados a la aplicación a esas ventas de un régimen de responsabilidad plena en materia de IVA. El Informe aborda también otras formas en que las plataformas pueden contribuir a la recaudación del IVA sobre las ventas en línea (entrega de información, capacitación de los proveedores, etc.), así como otras medidas de apoyo para una recaudación eficaz y eficiente del IVA sobre las ventas en línea.

1.8.4. El Informe sobre la Acción 1 BEPS y el Informe provisional en relación con las importaciones de bienes de bajo valor

Si bien las Directrices y el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación se centran en los desafíos fiscales que la economía digital plantea con respecto a los suministros internacionales de servicios e intangibles, la OCDE ha reconocido también en sus orientaciones los retos que la economía digital supone para el IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor. En el presente Kit de herramientas, la sección 3B contiene un esbozo del marco de política tributaria recomendado por la OCDE para la aplicación y recaudación del IVA sobre estos suministros. En particular, el Informe sobre la Acción 1 BEPS (2015) analiza estos desafíos y las posibles respuestas a los mismos de las jurisdicciones. Como se ha indicado anteriormente, el Informe sobre las Plataformas contiene indicaciones detalladas sobre la forma de incorporar a las plataformas digitales a la recaudación efectiva del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor realizadas por empresas extranjeras a consumidores finales situados en la jurisdicción de tributación.

1.8.5. El Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos

El Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos ofrece análisis y orientaciones pormenorizadas para apoyar a las autoridades tributarias en el diseño y la aplicación de una política efectiva de IVA en respuesta al crecimiento del fenómeno de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos (conocida también como “economía colaborativa”). En dicho informe se examinan los rasgos principales de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y sus modelos de negocio principales; se identifican los correspondientes desafíos y oportunidades respecto al IVA; y se presenta un abanico de posibles medidas y métodos para hacer posible una respuesta política eficaz en esta materia. El Informe se complementa con un análisis en profundidad de los modelos de negocio en los dos sectores que actualmente dominan la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, a saber, el alojamiento y el transporte.

Partiendo del análisis y de las orientaciones proporcionados en el Informe, la sección 3C de este Kit de herramientas ofrece una visión de conjunto de los principales elementos de una estrategia política integral de IVA que puede resultar útil a las autoridades tributarias de LAC para dar respuesta al crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, teniendo en cuenta sus respectivas circunstancias y prioridades políticas nacionales. En particular, se destaca el importante papel que pueden desempeñar las plataformas digitales para facilitar y mejorar el cumplimiento de la obligación de pago del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, por ejemplo, en la regularización de la actividad económica informal, mediante la entrega de información y/o la recaudación del IVA respecto de las actividades económicas colaborativas y esporádicas que facilitan.

2 Tendencias fundamentales en el comercio electrónico pertinentes a efectos de la política y administración del IVA

La sección 2 del Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe ofrece una descripción general del fuerte crecimiento del comercio electrónico en los últimos años. Este crecimiento ha suscitado retos y oportunidades para la políticas y administración del IVA.

2.1. Introducción

La creciente digitalización ha cambiado y continúa cambiando la dinámica del comercio internacional, en particular por la aparición de nuevos modelos de negocio. En la presente sección se ofrece una descripción general de las distintas dinámicas del comercio electrónico internacional que no solo suscitan retos en materia de IVA, sino que también generan oportunidades para una mayor movilización de ingresos tributarios.

A efectos del presente análisis, se entenderá que la expresión “comercio electrónico” abarca una amplia gama de suministros por medios digitales de servicios, intangibles y bienes corporales que pueden entregarse en forma digital o física, entre particulares y empresas.

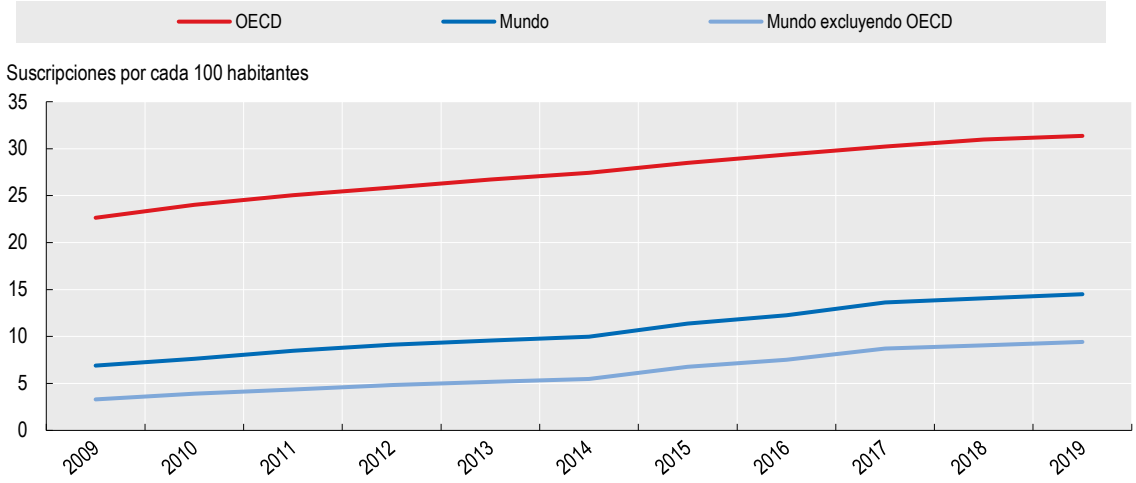
2.2. El rápido avance de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en las tres últimas décadas ha sentado las bases del crecimiento del comercio electrónico

2.2.1. Incremento de la conectividad a Internet en todo el mundo, incluyendo Latinoamérica y el Caribe (LAC)

En las últimas tres décadas, la generalización creciente del acceso a Internet ha impulsado la transformación digital de la economía y la sociedad. En la actualidad, más de la mitad de la población mundial está conectada a Internet, en comparación con solo un 4% en 1995 (OECD, 2019[9]). En 2019, en los países de la OCDE, entre el 70% y el 95% de los adultos utilizaban Internet, y el 93% de las empresas disponían de una conexión de banda ancha (OECD, 2020[8]).

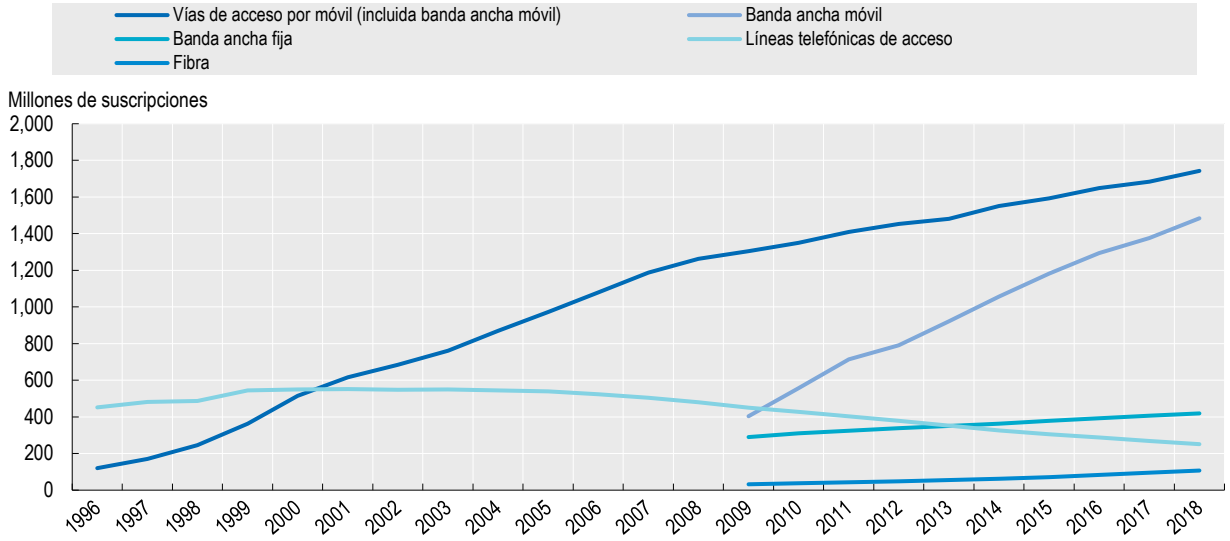
La penetración de la banda ancha fija se incrementó constantemente en el período 2009-2019 tanto entre los países miembros de la OCDE como en el resto del mundo (véase el gráfico 2.1). En cuanto al sistema de conexión, las suscripciones de fibra siguen al alza, aproximándose al número de líneas telefónicas fijas estándar. Las conexiones móviles también están creciendo rápidamente a medida que los teléfonos móviles se convierten en el dispositivo preferido para acceder a Internet, habiendo aumentado la cuota de conexiones móviles de banda ancha desde un 31% en 2009 a casi un 85% en 2018 en los países miembros de la OCDE (véase el gráfico 2.2).

Gráfico 2.1. Evolución de la banda ancha fija en los países miembros de la OCDE y en el mundo, 2009-19



Nota: En 2019, los datos se refieren al segundo trimestre.
Fuente: OECD Digital Economy Outlook 2020, (OECD, 2020[8]).

Gráfico 2.2. Tendencias en la vía de acceso de las comunicaciones en los países miembros de la OCDE, 1996-2018



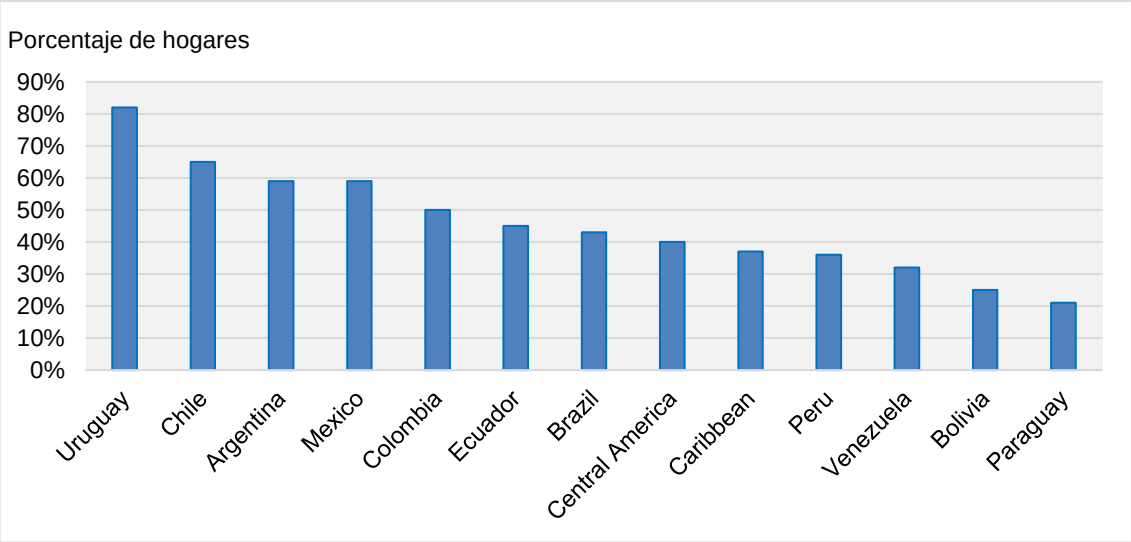
Fuente: OECD (2020), *Digital Economy Outlook 2020* (OECD, 2020[8]).

El crecimiento de la penetración de la banda ancha móvil es elevado en los países socios de la OCDE[2] pues la banda ancha móvil cubre la brecha de conectividad derivada de los niveles relativamente bajos de infraestructuras de banda ancha fija (OECD, 2020[8]).

En Latinoamérica y el Caribe (LAC)[3] se observa una tendencia similar en el crecimiento de la conectividad a Internet, aunque ciertos países aún presentan brechas significativas de cobertura (véase el gráfico 2.3). Siguiendo la evolución que ha tenido lugar en la OCDE y en los países socios, la banda ancha móvil desempeña una función importante para facilitar la inclusión digital en LAC en donde el porcentaje de suscriptores únicos (uso del teléfono móvil por persona) era de un 68% en 2019 (GSMA Intelligence, 2019[10]).

Los niveles de penetración de la telefonía móvil varían también entre los distintos países de LAC: en Argentina, Chile y Uruguay es superior al 90%, mientras que en la República Dominicana, Guatemala, Honduras y Nicaragua se sitúa actualmente por debajo del promedio nacional del 70%, y Brasil, Colombia, México y Paraguay está cerca del promedio regional (GSMA Intelligence, 2019[10]). Sin embargo, con el incremento de la difusión de los teléfonos móviles (en especial, los teléfonos inteligentes), se espera que los países que aún no hayan llegado al nivel de saturación experimenten un crecimiento sustancial, previéndose que para 2025 el porcentaje de suscriptores móviles únicos alcance un 73% de la población total de la región (GSMA Intelligence, 2019[10]).

Gráfico 2.3. Tasa de penetración de la banda ancha fija en determinados países de LAC (2019)



Fuente: Statista (2020), *Tasa de penetración de la banda ancha fija en determinados países de Latinoamérica en 2019* (Statista, 2020[11]).

[2] Se trata de los países socios de la OCDE que respondieron al cuestionario sobre estrategias y políticas digitales nacionales de la Política Económica Digital de la OCDE de 2019. Son Brasil, Costa Rica, la Federación de Rusia, Singapur y Tailandia.

[3] En este contexto, LAC es una región geográfica grande y diversa con una población de más de 600 millones de personas en 2019. Los países de LAC comprenden los 26 miembros LAC del BDI (Argentina, Bahamas, Barbados, Belice, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Guyana, Haití, Honduras, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, Surinam, Trinidad y Tobago, Uruguay y Venezuela).

2.2.2. El incremento de la conectividad a Internet está cambiando el panorama del comercio internacional

La generalización del acceso y uso de Internet ha cambiado y sigue cambiando diversos aspectos de nuestra vida cotidiana: el modo en que las personas se comunican e interactúan, la forma de desarrollo, suministro y consumo de los productos y servicios, así como la manera en que las empresas operan e interactúan entre sí. El aumento de la conectividad y el avance de la tecnología (TIC) han facilitado que personas y empresas, en especial las pequeñas y medianas empresas (pymes), lleguen a los mercados mundiales con menores costos, mejorando la flexibilidad y eficiencia y abriendo nuevas oportunidades para el comercio internacional. Asimismo, los consumidores han potenciado su acceso a una gama más amplia de productos y servicios a través de canales más cómodos para la entrega de los mismos.

Con los costos de las TIC en continuo descenso, la tecnología ha pasado a ser decisiva en los modelos operativos de las empresas, desde las pequeñas *start-ups* a las empresas multinacionales (EMN) de los diversos sectores económicos. Ello ha propiciado la aparición de nuevos modelos de negocio digital y el desarrollo de nuevos productos y servicios (véase en la sección 2.5 una descripción de los modelos de negocio principales de la economía digital). Con objeto de entender mejor los efectos transformadores de la digitalización en las actividades y procesos de las empresas en general, el recuadro 2.1 presenta a continuación un resumen de los principales elementos que se consideran “vectores” de la transformación digital. Dichos elementos han sido señalados como estándares clave a efectos de establecer un marco para comprobar la eficacia de la formulación de las políticas públicas existentes en la era digital (OECD, 2019[12]).

Recuadro 2.1. Elementos clave de la economía digital que están transformando la economía y la sociedad

- *Actividad empresarial sin presencia física*: el bajo costo marginal de muchos productos digitales permite a las empresas obtener rápidamente presencia a nivel mundial, con más facilidad que con los productos físicos.
- *Alcance panorámico*: la digitalización de funciones permite a las empresas conseguir un alcance muy amplio gracias a la capacidad de combinar, procesar e integrar recursos digitales en distintos productos y a nivel mundial (p. ej., una gran plataforma digital que ofrece una amplia gama de productos, que supera con mucho las posibilidades de la mayoría de los comerciantes minoristas tradicionales).
- *Capital intangible y nuevas formas de creación de valor*: los flujos de datos, los algoritmos y las plataformas digitales impulsan el desarrollo de los servicios que pueden prestar los bienes de capital y permiten una creación de valor cada vez más disociada de un lugar específico.
- *Transformación del espacio:* la posibilidad de mover el valor digital intangible a través de Internet a escala global debilita las restricciones convencionales asociadas a la ubicación, la distancia y la jurisdicción, y modifica la función que la ubicación solía desempeñar en la producción, el comercio y el consumo. Los productos y servicios pueden consumirse en diversos dispositivos o lugares en cualquier momento, mientras que las empresas pueden intervenir en la vida económica de un determinado país sin contar con una presencia física.
- *Plataformas y ecosistemas*: la intermediación digital, por ejemplo, en redes sociales, distribución de contenidos o búsqueda y almacenamiento, ocasiona con frecuencia la centralización de flujos, el acceso a datos y el control de los mismos, que a su vez pueden ser un activo estratégico y una ventaja competitiva, consolidando la posición dominante de ciertas grandes plataformas en un determinado sector económico.

Fuente: OECD (2019), *Vectors of digital transformation*, OECD Digital Economy Papers, No. 273 (OECD, 2019[12]).

2.2.3. En la próxima década se esperan ulteriores innovaciones y transformaciones

El rápido progreso tecnológico está cambiando el ecosistema empresarial a medida que las empresas adoptan e integran nuevas tecnologías con vistas a una gestión más eficiente de los procesos de producción y entrega y para responder a los cambios en las preferencias de los consumidores. Aun admitiendo que es difícil predecir con fiabilidad los futuros avances, el recuadro 2.2 siguiente enumera algunos de los avances potencialmente significativos en los próximos años.

Recuadro 2.2. Tendencias emergentes y potenciales avances en la transformación digital

- *Internet de las cosas* (*IoT*): Internet de las cosas (IoT) es una red de dispositivos u objetos conectados por Internet, como sensores, medidores, chips de identificación por radiofrecuencia (RFID) y otras herramientas que recopilan, envían y reciben información. La comunicación máquina a máquina (M2M) permite recopilar ingentes cantidades de datos (una fuente fundamental de *big data*) que se almacenan en servidores de datos remotos en la nube. Sus aplicaciones son muy amplias, entre ellas la gestión automatizada de inventarios mediante sensores, etiquetado RFID de mercancías y seguimiento avanzado de mercancías. Se prevé que el mercado mundial de IoT crezca de forma significativa, generando aproximadamente 1,5 billones de USD en 2025. Asimismo, se estima que para 2025, una persona conectada media interactuará con dispositivos IoT cerca de 4 900 veces por día, lo que equivale a una interacción cada 18 segundos.
- *Impresión 3D:* La impresión 3D tiene el potencial de transformar los procesos de producción, acercándolos a los consumidores, de forma que influyan en el diseño de los productos. También puede impulsar una transición desde la fabricación masiva de productos estandarizados a una producción más personalizada con un ciclo de vida de los productos más corto. La impresión 3D, al reducir las fases del proceso de fabricación tradicional (producción, transporte, montaje y distribución), ofrece nuevas oportunidades de negocio también a las economías en desarrollo. Gracias a los nuevos avances de la tecnología de impresión 3D y su uso generalizado en distintos sectores, es posible que algunos fabricantes, en lugar de montar los productos por sí mismos, licencien los planos y especificaciones a comercios o a terceros para que "impriman" los productos a demanda. Asimismo, es posible que los consumidores puedan montar por sí mismos los productos utilizando la impresión 3D, lo que ofrecería la posibilidad de establecer actividades empresariales en lugares distantes físicamente del consumidor final.
- *Robótica avanzada:* La tecnología de robótica avanzada se utiliza cada vez más en la producción, reduciendo las necesidades de mano de obra de las fábricas. Gracias a la difusión de los robots, ciertas empresas multinacionales (EMN) que anteriormente se habían deslocalizado para aprovechar los menores costos laborales tienen ahora la oportunidad de relanzar sus actividades productivas en el lugar en el que la mayoría de sus consumidores se encuentren. En el futuro, junto con la inteligencia artificial y los avances en computación cognitiva, la utilización de los robots podrá extenderse a múltiples sectores económicos, además de a la industria, con potenciales mejoras en la productividad y contribuyendo a reducir los precios y a expandir las operaciones a nivel mundial.
- *Inteligencia artificial (IA) y análisis de datos:* Las tecnologías de IA se aplican ampliamente en distintos sectores económicos. La IA, incluido el aprendizaje automático (*"machine learning"*), utiliza algoritmos para analizar grandes cantidades de datos, genera información y predice comportamientos (por ejemplo, la IA utilizada para recomendar productos a un determinado consumidor en función de su historial de búsquedas en línea y sus compras anteriores). Los desarrollos en IA están también estrechamente vinculados a otra tecnología fundamental: el análisis de datos (a menudo llamado "big data") que refuerza la capacidad de analizar y procesar volúmenes masivos de datos. Los proveedores de servicios en la nube están integrando de forma creciente la IA y capacidades de análisis de datos –los grandes volúmenes de datos almacenados en centros de datos en la nube pueden utilizarse para mejorar los resultados de la IA y el análisis de datos– a fin de ampliar sus capacidades de computación en la nube más allá de los ámbitos tradicionales.
- *Blockchain:* Los *blockchains* son registros digitales que utilizan redes descentralizadas para que dos o más partes realicen operaciones de forma fiable sin la intervención de intermediarios o autoridades centrales. La aplicación más conocida de esta tecnología son las criptomonedas, pero es aplicable en otros muchos ámbitos; cabe citar su potencial para simplificar las cadenas de suministro en el comercio en línea de mercancías físicas (p. ej., uso de *blockchains* para el seguimiento de envíos, para el registro de firmas virtuales por las autoridades aduaneras en los envíos internacionales, etc.) y su potencial aplicación en la administración tributaria, por ejemplo, para la gestión y el pago del IVA.

Fuente: OECD (2015), The *BEPS Action 1 Report* (OECD, 2015[4]); UNCTAD (2019), *Digital Economy Report 2019* (UNCTAD, 2019[13]); CIAT, *BLOCKCHAIN: Concepts and potential applications in the tax area* (Seco, n.d.[14]) y otra información públicamente disponible.

2.3. Geografía económica del comercio electrónico a nivel mundial y en LAC

2.3.1. Panorama global

El comercio electrónico abarca una amplia gama de actividades, productos y servicios. Por tanto, es difícil delimitar su ámbito a efectos de cuantificar su volumen exacto. Pese a las limitaciones y dificultades inherentes, los datos disponibles en fuentes públicas y privadas ofrecen estimaciones útiles acerca de la importancia del comercio electrónico, que aumenta continuamente. Las ventas mundiales por comercio electrónico se estimaron recientemente en 26,7 billones de USD en 2019, un 4% más que en 2018 (UNCTAD, 2021[15]). Esta cifra comprende las ventas de empresa a empresa (B2B) y de empresa a consumidor (B2C), y equivale a un 30% del producto interior bruto (PIB) mundial de ese año. El valor del comercio electrónico B2B mundial en 2019 se ha estimado en 21,8 billones de USD, lo que representa un 82% del comercio electrónico total (UNCTAD, 2021[15]). Las ventas por comercio electrónico B2C se estimaron en 4,9 billones de USD en 2019, un 11% más que en 2018 (UNCTAD, 2021[15]). El comercio electrónico B2C internacional se situó en 440 000 millones de USD en 2019, lo que supone un incremento del 9% con respecto a 2018 (UNCTAD, 2021[15]). El porcentaje de compradores en línea que efectúan compras internacionales transfronterizas se estima que subió desde un 20% en 2017 a un 25% en 2019 (UNCTAD, 2021[15]). En 2019, 1 480 millones de personas, es decir, un poco más de la cuarta parte de la población mundial de 15 o más años de edad, realizaron compras en línea (UNCTAD, 2021[15]). Esta cifra es un 7% mayor que en 2018. Se estima que en 2021 se llegará a los 2.140 millones de consumidores en línea (Statista, 2020[16]).

El volumen del comercio electrónico probablemente seguirá creciendo con celeridad a corto y largo plazo. La creciente penetración de Internet en todo el mundo mediante el uso de dispositivos digitales personales (teléfonos inteligentes y tabletas) es un importante motor del crecimiento futuro del comercio electrónico. En 2020, aproximadamente la mitad de la población mundial utilizaba Internet móvil (4 000 millones de suscriptores de Internet móvil) y se espera que en 2022 la difusión del teléfono inteligente llegue a un 75% de la población mundial (GSMA Intelligence, 2020[17]).

En el contexto del comercio en línea de bienes físicos, tanto los comerciantes en línea como los establecimientos físicos tradicionales ofrecen cada vez más servicios híbridos presenciales/en línea, como recogidas y devoluciones de productos en la tienda para compras efectuadas en línea, difuminando así aún más la distinción entre economía en línea y economía tradicional. Asimismo, los comercios en línea y tradicionales están realizando fuertes inversiones en las infraestructuras de la cadena de suministro y entrega con objeto de reducir los plazos de entrega y mejorar los servicios al cliente, de forma que las compras en línea sean más fáciles y cómodas para los clientes. Además, especialmente por la pandemia de COVID-19, los clientes se están acostumbrando y se sienten más cómodos con la compra de artículos por Internet, incluidos grandes productos que tradicionalmente preferían comprar en establecimientos físicos. Según las estimaciones, las ventas en línea al por menor, como porcentaje de las ventas al por menor totales, se incrementaron en tres puntos porcentuales en 2020 (desde un 16% a un 19%), frente al aumento de dos puntos porcentuales que tuvo lugar entre 2018 y 2019 (UNCTAD, 2021[15]). En concreto, la pandemia de COVID-19 dio lugar a un aumento de la demanda en línea de mercancías físicas, como consecuencia de los confinamientos impuestos en muchos países (UNCTAD, 2021[15]).

Junto con la mejora de la logística y el cambio de las tendencias sociales, la mayor disponibilidad de soluciones tecnológicas de pago (incluidos los pagos por móvil) está impulsando el crecimiento del comercio electrónico mundial. En particular, las innovaciones de las tecnologías financieras y la aparición de diferentes soluciones de pago están potenciando la inclusión financiera de personas que anteriormente no tenían acceso al sistema financiero tradicional, brindándoles oportunidades de operar en el comercio electrónico.

2.3.2. Sólido crecimiento del comercio electrónico en LAC

LAC es una de las regiones del mundo en las que el comercio electrónico ha crecido más rápido a nivel mundial. Se estima que más de una tercera parte de la población de esta región compró por Internet y se prevé que las ventas crezcan un 21,3% hasta alcanzar los 71 340 millones de USD (eMarketer, 2019[18]). Se espera que el comercio electrónico de productos físicos en la región alcance un importe de 116 000 millones de USD en 2023 (Statista, 2020[19]).

En esta región, Brasil fue en 2020 el mayor mercado comercial nacional, representando aproximadamente un 32,5% del comercio electrónico B2C de la región, seguido por México (28,8%), Argentina (8,5%), Colombia (8,3%), Chile (8%) y Perú (4.5%) (eMarketer, 2021[20]). La pandemia de COVID-19 ha impulsado el comercio electrónico en la región, puesto que un mayor número de consumidores se ha decantado por los canales en línea como medio potencialmente más seguro desde el punto de vista sanitario de realizar compras y pagos (véase el gráfico 2.4). Por ejemplo, Perú ha registrado últimamente un crecimiento del 900% de las ventas en línea, México un 500% y, en la región, el crecimiento medio ha sido del 230% (Statista, 2020[21]). Aunque el porcentaje correspondiente al comercio electrónico internacional, en especial el comercio en línea de bienes físicos, ha disminuido en 2020 por el impacto de la COVID-19, se prevé una recuperación plena para 2023 (véase el gráfico 2.5).

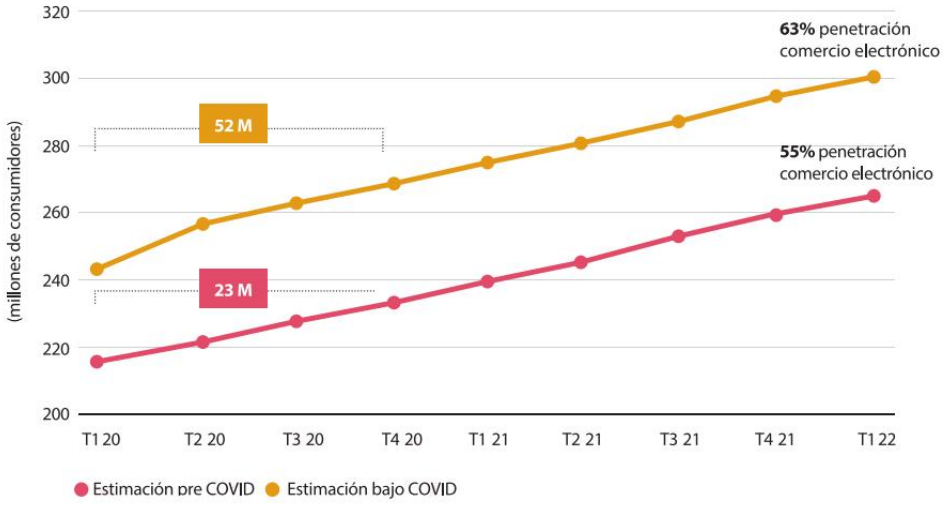
Otro cambio ocasionado por la pandemia de COVID-19 en la región ha sido el incremento de la digitalización y la inclusión financiera de personas que han accedido a su primera cuenta bancaria con el fin de recibir las ayudas del gobierno que se han repartido para mitigar los efectos de la pandemia. Por ejemplo, en Brasil entre un tercio y un 40% de los beneficiarios de las ayudas de emergencia no tenían cuenta bancaria antes de la pandemia (EBANX, 2020[22]).

Es probable que el crecimiento del comercio electrónico prosiga también después de la pandemia, gracias al aumento de la inclusión digital y financiera en la región; se estima que un 63% de la población de la región utilizará el comercio electrónico en 2022, en comparación con un 45% al comienzo de 2020, lo que supone un incremento de 84 millones de consumidores digitales nuevos (EBANX, 2020[22]).

Además del aumento de la conectividad y del acceso a los servicios financieros, otro factor impulsor es el entusiasmo de los consumidores de LAC por las redes sociales y las actividades en línea. Según un informe basado en datos del primer trimestre de 2020, en esta región la tasa de difusión de las aplicaciones digitales es la mayor del mundo, lo que podría conducir a un consumo cada vez mayor de productos y servicios digitales (GSMA Intelligence, 2020[23]).

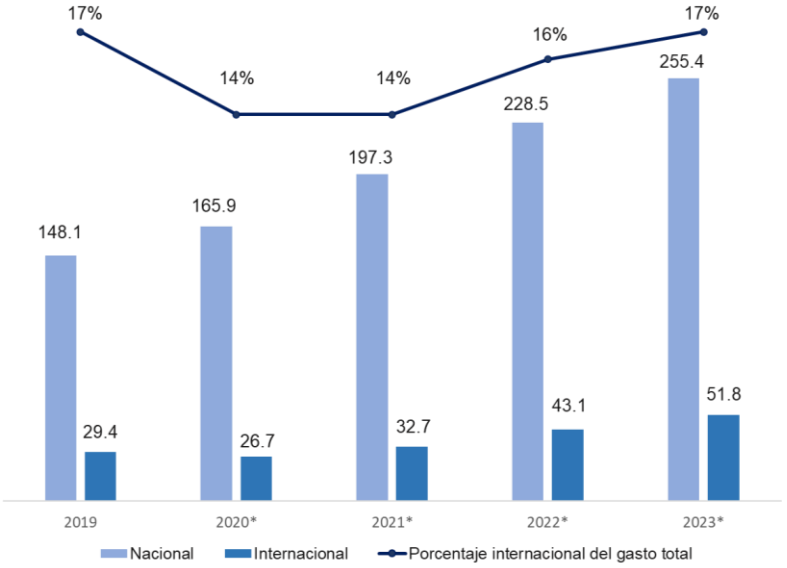
Por sectores, en 2020 el comercio de bienes físicos y productos y servicios digitales se incrementó rápidamente en LAC a una tasa de un 21% y un 20%-30% interanual respectivamente (EBANX, 2020[22]). Los segmentos clave que previsiblemente impulsarán el crecimiento del comercio electrónico tras la pandemia de COVID-19 son las aplicaciones para la distribución de productos (incluyendo la distribución de alimentos), la transmisión de música y vídeo por *streaming*, el consumo de contenidos en línea y juegos en línea. Otras categorías emergentes son la educación en línea, la telemedicina y el software como servicio (SaaS) (EBANX, 2020[22]).

Gráfico 2.4. Nuevos consumidores de comercio electrónico en LAC (en millones de consumidores)



Nota: En LAC, *52 millones de nuevos consumidores operaron en comercio electrónico en 2020, más del doble de la cifra prevista según las estimaciones previas a la pandemia de COVID-19.*
Fuente: Reproducido a partir de EBANX/AMI data (2020), *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America* (EBANX, 2020[22]).

Gráfico 2.5. Gasto en comercio electrónico interno e internacional en LAC (en miles de millones de USD)



Nota: A efectos del estudio, el comercio digital (también llamado "comercio electrónico") comprende la venta en línea de bienes físicos, productos y servicios digitales y servicios relacionados con viajes (incluyendo la venta de billetes de avión y autobús, hoteles y alojamientos, paquetes de viajes, etc.).
*Estimaciones.
Fuente: EBANX (2020), *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America* (EBANX, 2020[22]).

Panorama de los medios de pago en LAC

El elevado nivel de la economía informal y el reducido acceso a tarjetas de crédito y otros servicios financieros en la región han dificultado tradicionalmente la expansión del comercio electrónico. Esta

situación ha mejorado en los últimos años, y en 2018 los datos muestran que aproximadamente la mitad (54,4%) de los adultos de LAC mantienen fondos en cuentas electrónicas abiertas en una entidad financiera o por medio de un servicio móvil de dinero (World Bank, 2018[24]). Actualmente, las tarjetas de crédito son el medio de pago más utilizado en las compras en línea, aunque con frecuencia se siguen usando otros medios alternativos de pago (incluidos los medios de pago basados en efectivo) (EBANX, 2020[22]).

El grado de difusión de las tarjetas de crédito y la disponibilidad de los distintos medios de pago, como hábitos culturales, varían entre los distintos países la región, y el medio de pago más frecuente también difiere según los países. Por ejemplo, en algunos de los mercados de comercio electrónico más grandes de la región, la mayoría de las compras en línea se abonan con tarjetas de crédito y tarjetas de débito (los pagos con tarjetas de crédito representan un 84% de las compras en línea en Chile en donde el nivel de difusión de las tarjetas es el mayor de la región, mientras que los pagos con tarjetas de débito suponen un 30% en Brasil) (EBANX, 2020[22]). Con todo, los métodos de pago basados en efectivo, incluidos los comprobantes de pago, son utilizados todavía en hasta un 20% de las compras en línea en México (EBANX, 2020[22]). Estos comprobantes de pago permiten a los consumidores abonar en efectivo en establecimientos físicos situados en el país las compras que efectúan en línea. Otros medios de pago son las billeteras electrónicas (incluidas las billeteras móviles y digitales), las transferencias bancarias mediante dispositivos móviles y otros medios que representan normalmente un pequeño porcentaje, como la facturación directa a través del operador del teléfono móvil (*"direct carrier billing"*), el pago contra reembolso, las tarjetas de prepago y otras modalidades de pago. En los pagos recurrentes (por ejemplo, la suscripción a servicios), el método más empleado son las tarjetas de débito y de prepago (EBANX, 2020[22]).

A medida que surjan nuevas soluciones de pago basadas en tecnologías financieras innovadoras, el panorama de los pagos de la región podría evolucionar, pero al menos a corto plazo los métodos de pago local probablemente continuarán siendo muy importantes. En particular, los pagos basados en efectivo pueden seguir constituyendo una gran parte del total, durante la pandemia e incluso después, ya que la experiencia pasada apunta a que la circulación del dinero en efectivo tiende a aumentar en tiempos de crisis debido al incremento de la economía informal y el desempleo, por lo que los consumidores utilizan medios alternativos de pago basados en efectivo. Así sucede incluso con los consumidores que disponen de una cuenta bancaria o una tarjeta de crédito, cuando no tenga saldo disponible por la aplicación de los límites de crédito correspondientes (EBANX, 2020[22]).

Recuadro 2.3. Sistemas de pago en línea

Los sistemas seguros de pago en línea son un componente básico del comercio electrónico. Los sistemas de pago por Internet y por medios tecnológicos están reemplazando a los métodos tradicionales de pago no sólo en el comercio electrónico sino también en las ventas tradicionales en establecimientos físicos. Entre los principales tipos de soluciones de pago en línea cabe citar las siguientes:

- Tarjetas de crédito/débito: una gran parte de las operaciones realizadas por Internet se abonan con tarjetas de crédito y débito. En estos pagos normalmente intervienen bancos, compañías emisoras y redes de tarjetas de crédito o débito.
- Sistemas de pago a través de intermediarios financieros no bancarios: en respuesta a la necesidad de soluciones eficientes, fiables y seguras para transferir pagos a grandes distancias entre las partes de las transacciones por Internet, han surgido nuevos tipos de intermediarios de pagos. Estos intermediarios permiten a las personas remitir y recibir pagos directamente, al margen de las redes tradicionales de pagos por tarjeta y los sistemas de transferencia bancaria.
- Billeteras digitales: son sistemas basados en software que almacenan en línea datos financieros de los usuarios, a menudo en la nube, a los que puede accederse a través de dispositivos móviles. Las billeteras digitales no requieren una cuenta bancaria tradicional y de este modo facilitan las operaciones en línea a los consumidores que no tienen acceso al sistema bancario tradicional. Las monedas digitales (criptomonedas) también se basan en billeteras digitales para mantener saldos y realizar operaciones.

Fuente: OECD (2015), *The BEPS Action 1 Report* (OECD, 2015[4]).

Retos y oportunidades específicos del comercio electrónico en LAC

Cabe señalar una serie de retos y oportunidades específicos que caracterizan el panorama económico y la economía digital en los países de LAC. Estos factores específicos no solo influyen en el potencial de crecimiento del comercio electrónico en LAC, sino que también pueden incidir en la formulación de las políticas sobre IVA en respuesta al incremento del comercio electrónico en los países de LAC.

- **Medios de pago**: como se ha indicado anteriormente, en LAC el limitado acceso a medios seguros de pago en línea por tarjeta de crédito y el uso generalizado de formas de pago basadas en el dinero en efectivo obstaculiza la expansión del comercio electrónico internacional. En especial, en el comercio de bienes, la práctica de pagar las compras contra reembolso puede dificultar el crecimiento del comercio en línea al por menor. El creciente nivel de difusión de los dispositivos móviles en la región, junto con la mayor disponibilidad de soluciones de pago por dispositivos móviles, como las billeteras móviles y otras soluciones tecnológicas alternativas de pago, probablemente contribuirán a superar estos desafíos a medio y largo plazo.
- **La logística, el tráfico y las infraestructuras** presentan otros problemas importantes, en concreto la calidad de la infraestructura de carreteras fuera de las grandes ciudades, la falta de uniformidad de los códigos postales y sistemas de envío, etc. (DHL, 2019[25]). Los datos indican que este es uno de los motivos por los que el comercio de servicios y contenidos digitales está creciendo al doble de velocidad que el comercio de bienes físicos (DHL, 2019[25]).

- **Procedimientos aduaneros complejos** plantean también retos. Según el informe "Doing Business" del Banco Mundial (World Bank, 2020[26])[4], una importación[5] que entra en un país de LAC requiere aproximadamente 55,6 horas de tramitación fronteriza,[6] en comparación con 8,5 horas en los países de la OCDE.[7] A continuación se enumeran algunos de los obstáculos que presentan estos procedimientos (DHL, 2019[25]):
  - La regulación de las importaciones y los sistemas de inspección aduanera se centran, por lo general, en las importaciones de mercancías al por mayor, enviadas en contenedores o palés, y no en los centenares de miles de pequeños paquetes correspondientes a las ventas en línea.
  - La inexistencia de una normativa aduanera específica para los envíos de bienes vendidos en línea, que ocasiona demoras y discrepancias en la interpretación y aplicación de las normas aduaneras.
  - Inexistencia de una regulación aduanera específica relativa a la devolución de los aranceles pagados por los clientes con ocasión de la importación en caso de que posteriormente devuelvan las mercancías importadas al país de origen o al intermediario. Esto puede hacer casi imposible que el consumidor y el comerciante recuperen los impuestos abonados por un artículo devuelto.
  - El tratamiento de los envíos varía dependiendo del canal logístico utilizado (servicios postales, empresas de mensajería urgente u otros servicios de envío de terceros) ocasionando diferencias (y a menudo demoras) en los plazos de entrega, los impuestos y las tasas.
- **Gran volumen de la economía informal** en LAC: el elevado volumen de la actividad económica informal en la región plantea desafíos a las autoridades tributarias. Cerca de un 60% de los trabajadores de LAC son considerados trabajadores de la economía informal (OECD, 2020[27]). Sin embargo, la digitalización y especialmente el auge de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos puede ser un medio prometedor para la regularización de esta actividad y el fortalecimiento de las capacidades de aplicación de la normativa en los países.

[4] A efectos del informe, se supone que un envío se encuentra en un almacén de la mayor ciudad comercial del país exportador y es remitido a un almacén de la mayor ciudad comercial del país importador. El medio de transporte, al igual que el puerto marítimo o frontera terrestre, es el más utilizado para el producto exportado o importado y para el socio comercial.

[5] A efectos del informe, se supone que cada economía importa de su socio natural de importación 15 toneladas métricas de piezas de automóviles en contenedores (HS 8708). El valor del envío se supone que es de 50 000 USD.

[6] A efectos del informe, la tramitación fronteriza incluye las inspecciones y el despacho aduanero, las inspecciones por otras agencias (si se aplican a más del 20% de los envíos) y la manipulación y las inspecciones que tienen lugar en el puerto o la frontera del país.

[7] Los países miembros de la OCDE son los 36 países miembros en 2019, a saber, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República Eslovaca, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

2.4. Descripción general de los principales tipos y categorías de comercio electrónico pertinentes a efectos de IVA

En líneas generales, cabe distinguir a efectos de IVA tres tipos principales de comercio electrónico en función del tipo de suministro: (1) el suministro de productos y contenidos digitales,[8] (2) las ventas en línea de bienes físicos y (3) los servicios de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.

2.4.1. Suministro de productos y contenidos digitales

Normalmente, los productos y contenidos digitales son bienes intangibles (en concreto, productos que pueden suministrarse en formato electrónico), y no bienes tangibles. La digitalización de la información, incluyendo el texto, el sonido y las imágenes gráficas, ha incrementado en gran medida el número de productos y servicios que pueden suministrarse en forma digital, en particular música, juegos, películas, TV, radio y libros a través de Internet. La mayor disponibilidad de contenidos transmitidos por medios digitales ha reducido asimismo las cadenas de suministro eliminando la necesidad de agentes tradicionales como mayoristas, distribuidores, comercios minoristas y otros intermediarios, que con frecuencia intervenían en la entrega física de contenidos tangibles tradicionales (OECD, 2015[4]).

Los mecanismos más habituales de suministro de contenidos digitales pueden ser la descarga (por ejemplo, libros electrónicos, software, almacenamiento permanente *offline* y derechos de acceso a contenidos musicales y de vídeo, etc.) y la transmisión en *streaming* (por ejemplo, derechos de acceso temporal en línea a música y vídeo, etc.) (United States International Trade Commission, 2013[28]). Cada vez se utilizan más las soluciones de almacenamiento en la nube, que hacen posible que los usuarios compren contenidos digitales y los guarden en línea y/o suban contenidos existentes para su almacenamiento y acceso a través de múltiples dispositivos. Puede utilizarse asimismo una combinación de diferentes mecanismos de suministro. En este ámbito, los modelos para obtener ingresos pueden consistir en el cobro por uso, la suscripción y la publicidad, o variaciones/combinaciones de estos tres modelos (United States International Trade Commission, 2013[28]).

- *Cobro por uso*: se cobra un precio por descarga (por ejemplo, una sola pieza musical o un solo episodio de TV) o “por visión” de contenidos de vídeo. El distribuidor y/o el intermediario que facilita la compra de los contenidos digitales puede retener un porcentaje del precio. Así sucede habitualmente en el caso de los proveedores de libros electrónicos.
- *Modelo de suscripción*: este modelo corresponde normalmente a la transmisión de contenidos por *streaming*: los usuarios pagan una cuota mensual o anual por acceder a una gama de contenidos. La principal ventaja para los consumidores consiste en que a cambio de un pago fijo tienen acceso a más contenidos de los que pueden conseguir con una compra única. Los servicios de *streaming* por suscripción requieren por lo general estar conectado a Internet durante la audición o visionado, si bien algunos servicios de suscripción pueden permitir las descargas durante un período específico de modo que los usuarios puedan guardar el contenido y visualizarlo o escucharlo *offline*.
- *Modelo de publicidad*: el acceso a los contenidos digitales es gratuito para el usuario y son los ingresos generados por la publicidad los que sufragan el suministro de los contenidos. Cabe citar como ejemplo las plataformas para compartir vídeos en línea, en las que los usuarios tienen acceso gratuito a contenidos ilimitados de vídeos que otros usuarios han subido a la plataforma.

[8] Una interpretación extensiva de este término abarcaría las ventas de todos los servicios e intangibles que un proveedor no residente pueda entregar de forma remota a un consumidor situado en otra jurisdicción. Se incluirían los servicios “tradicionales” que no son estrictamente de naturaleza digital, como los servicios de contabilidad, legales y de consultoría de gestión, que ahora las empresas pueden suministrar a través de Internet sin estar físicamente presentes en el mismo lugar que el cliente.

Los servicios de *streaming* de música/vídeo pueden hacer uso también de este modelo con una versión gratuita con publicidad y versiones por suscripción que no tienen interrupciones de publicidad.

En LAC, algunas de las categorías más populares de contenido digital son la música, los vídeos, los juegos y, cada vez más, la educación en línea (EBANX, 2020[22]).

- *Música*: la demanda de música transmitida por medios digitales se ha incrementado, ya que ofrece más flexibilidad y una gama más amplia de opciones musicales. El éxito de las plataformas en línea y de las plataformas de redes sociales ha potenciado el crecimiento del mercado ofreciendo a los artistas más oportunidades para llegar a una audiencia global (Mordor Intelligence, 2021[29]). Según el mecanismo de suministro, los servicios de *streaming* constituyen el mayor porcentaje de ingresos (Mordor Intelligence, 2021[29]). Este cambio se ha debido en gran medida al uso generalizado de los teléfonos inteligentes y al progreso de las tecnologías en nube que permiten el almacenamiento y transferencia de datos a gran escala (Deloitte, 2015[30]). Los servicios de *streaming* pueden ser servicios interactivos de pago por suscripción, servicios no interactivos (p. ej., radio por Internet) y sitios web sin suscripción (p. ej., redes sociales/plataformas de red) (United States International Trade Commission, 2013[28]). Además de los operadores (plataformas) existentes especializados en el sector musical, otras grandes plataformas, como las tiendas de aplicaciones móviles, las plataformas de mercadeo en línea y los motores de búsqueda, también han entrado en este mercado con sus propios servicios de *streaming*.
- *Juegos*: el suministro digital de juegos puede consistir en descargas de software de juegos que pueden comprarse también en establecimientos físicos, pero que cada vez más están basados exclusivamente en Internet, tales como aplicaciones de juegos móviles, juegos de redes sociales y juegos basados en la nube. Los juegos en la nube y los juegos por teléfono inteligente están impulsando el crecimiento del mercado y posiblemente esta tendencia proseguirá, en especial a la luz del lanzamiento del 5G y el mayor acceso a Internet a través de planes de datos ilimitados en dispositivos móviles (Mordor Intelligence, 2020[31]). Los juegos de ciberdeportes (*e-sports*) son también un segmento en rápido crecimiento.
- *Vídeos*: los contenidos de vídeos digitales consisten en programas de TV (por radiodifusión o por cable), películas, vídeos musicales, eventos deportivos y vídeos breves generados por el usuario (United States International Trade Commission, 2017[32]). El sector de contenidos de vídeo ha registrado cambios rápidos debido a los avances en las tecnologías de la nube y la disponibilidad de nuevos canales de distribución (p. ej., plataformas de redes sociales). Los servicios de *streaming* están adquiriendo una popularidad creciente y permiten a los consumidores visualizar los contenidos desde cualquier lugar en que exista conexión a Internet, a través de múltiples dispositivos, incluidos los dispositivos móviles (teléfonos inteligentes y tabletas). Los modelos de ingresos son (i) por suscripción (*streaming*); (ii) por transacción (pago por visión); (iii) por pago de descargas y (iv) por publicidad (p. ej., contenido en directo generado por el usuario) (United States International Trade Commission, 2017[32]). En este contexto las grandes plataformas están expandiendo el mercado con una gama más amplia de contenidos y servicios disponibles (ciertas plataformas están efectuando inversiones significativas para crear/producir sus propios contenidos) con objeto de atender a la creciente demanda de consumidores de todo el mundo.

Ejemplos de productos/contenidos digitales y servicios remotos tal como se definen en la legislación sobre IVA de las jurisdicciones

Como ejemplos de los productos y servicios digitales previstos en la legislación de IVA de las distintas jurisdicciones cabe citar, entre otros, los libros electrónicos, las películas, los programas de televisión, la música, las suscripciones a periódicos en línea, la descarga en línea de juegos, aplicaciones, software y mantenimiento de software, la publicidad en línea, el almacenamiento y la informática en la nube, el

alojamiento de sitios web, los servicios de seguros, los servicios de citas en línea, los servicios de juego, los servicios de diseño y publicación de sitios web, los seminarios web y los cursos de aprendizaje a distancia y los servicios jurídicos, de contabilidad y de consultoría.

2.4.2. Ventas en línea de bienes físicos

Las ventas en línea de bienes físicos difieren de las de productos y contenidos digitales en que tienen por objeto bienes tangibles que requieren una entrega física, a diferencia de los bienes intangibles que pueden proporcionarse por medios digitales. Según un estudio reciente, en las ventas en línea las categorías de productos más populares son las prendas textiles y de vestir y el calzado, y a continuación la electrónica de consumo y los productos de salud y belleza, que representan más del 60% del total de las compras en línea (International Post Corporation, 2018[33]).

Número creciente de paquetes de escaso valor

Dado que el comercio electrónico mundial continúa al alza, crece también cada año el volumen total de paquetes que cruzan las fronteras por ventas en línea al por menor. Según las estimaciones, el volumen de paquetería ha aumentado desde 44 000 millones en 2014 a 65 000 millones en 2016 en 13 grandes mercados, y se estima que crezca a una tasa del 17%-28% al año entre 2017 y 2021 (Pitney Bowes, 2017[34]). Aunque la mayoría de los compradores en línea siguen adquiriendo a proveedores nacionales, en todo el mundo aproximadamente 360 millones de compradores en línea efectuaron compras internacionales en 2019, lo que supone en torno a una cuarta parte de todos los compradores en línea (UNCTAD, 2021[15]). El interés en efectuar compras a proveedores no residentes continúa aumentando. El porcentaje de compradores en línea que efectúan compras internacionales sobre el total de compradores en línea se estima que se elevó de un 20% en 2017 a un 25% en 2019 (UNCTAD, 2021[15]).

La comodidad es un motor fundamental del crecimiento de las compras en línea. Los clientes pueden encontrar los productos que desean visitando los sitios web y obteniendo información adicional sobre los distintos productos (Grand View Research, 2021[35]). Elementos tales como la publicidad en redes sociales, la entrega en el mismo día y el empaquetado personalizado están atrayendo también a un mayor número de clientes (Grand View Research, 2021[35]). Los precios más bajos que ofrecen los proveedores extranjeros y la falta de disponibilidad de productos y/o marcas en el ámbito nacional son también algunas de las principales razones del auge de las compras internacionales en línea al por menor (International Post Corporation, 2019[36]). En general, el mercado está experimentando un cambio de paradigma, pasando del comercio electrónico tradicional al comercio por teléfono móvil (o “m-commerce”), pues los clientes utilizan con creciente frecuencia los teléfonos inteligentes para adquirir bienes y servicios en línea (Grand View Research, 2021[35]). Las plataformas de mercadeo en línea (plataformas digitales) son cada vez más el canal predominante: en 2020 las tres mayores plataformas representaron en torno al 56% de las compras internacionales B2C de bienes físicos (International Post Corporation, 2020[37]).[9]

El segmento de ropa y calzado representó el mayor porcentaje de ingresos en el comercio mundial en línea, alcanzando casi un 25% en 2020. Se espera que mantenga en los próximos años esta primera posición, si bien se prevé que el segmento de electrónica de consumo registre un crecimiento considerable (Grand View Research, 2021[35]).

[9] Estas conclusiones se basan en un estudio de los consumidores realizado por International Post Corporation en 2020 basándose en las compras en línea recientes de bienes físicos por los consumidores (los que han efectuado al menos una compra en los últimos tres meses y una compra en el año pasado). Los países cubiertos son Austria, Australia, Bélgica, Canadá, China, Croacia, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Indonesia, Irlanda, India, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Marruecos, Países Bajos, Nueva Zelanda, Nigeria, Noruega, Polonia, Portugal, Federación de Rusia, Eslovenia, Sudáfrica, Corea del Sur, España, Reino Unido y Estados Unidos, entre otros.

Las plataformas digitales juegan un papel decisivo en el comercio en línea de mercancías

Del mismo modo que en las ventas en línea de productos digitales, el papel desempeñado por las plataformas digitales es muy importante en el comercio internacional al por menor de mercancías. Junto a las plataformas digitales, los transportistas (p. ej., los operadores postales y las empresas de mensajería urgente) juegan un papel destacado, ya que una entrega rápida y sin problemas es un factor fundamental para el éxito en el comercio en línea al por menor de mercancías.

Dependiendo del modelo de negocio, un vendedor en línea puede enviar directamente a sus clientes los artículos pedidos utilizando servicios postales o empresas de mensajería urgente que tramiten los procedimientos aduaneros, o a través de una plataforma digital en la que se compran las mercancías y que ofrece sus propios servicios de entrega conforme a acuerdos contractuales con empresas de mensajería urgente (normalmente, las plataformas más grandes). Las mayores plataformas utilizan a menudo almacenes (centros de ejecución), en donde son depositados los productos, situados en las jurisdicciones en que están ubicados los clientes o en sus proximidades, a fin de garantizar una entrega rápida a los clientes tras la recepción de los pedidos.

En el recuadro 2.4 se describen brevemente los principales actores que intervienen en el comercio internacional en línea de mercancías al por menor y en los procesos de entrega.

Recuadro 2.4. Principales actores intervinientes en la cadena de suministro de ventas internacionales en línea de bienes al por menor

- **Compradores**: el comprador inicia la compra, autoriza el pago al vendedor o a un intermediario determinado y, en la mayoría de los casos, recibe las mercancías de un transportista local. El comprador dispone de información completa sobre el producto adquirido, incluido su valor y el lugar de entrega. Sin embargo, es posible que el comprador no siempre tenga información completa acerca de los impuestos y/o derechos de importación. De este modo, pueden darse situaciones en las que los compradores deban pagar inesperadamente de impuestos y/o derechos de importación en el momento de la entrega. En tales casos, cabe que el comprador se niegue a aceptar las mercancías y el vendedor y el transportista pueden soportar costos adicionales por los trámites aduaneros para la reexportación de las mercancías devueltas, que incluirían procedimientos administrativos para la devolución de los impuestos y la reimportación de las mercancías al país de origen. En estas circunstancias, es posible que el proveedor opte simplemente por abandonar sin más las mercancías.
- **Vendedores**: venden mercancías al comprador, a través de su propio sitio web o por medio de una plataforma digital (p. ej., una plataforma electrónica de mercadeo). Por medio de la plataforma, el comprador puede contratar con el vendedor o con la propia plataforma si esta adquiere mercancías a los vendedores y las revende por cuenta propia. Los vendedores normalmente recogen datos clave (tales como la descripción de los bienes vendidos, el precio pagado, datos del transporte y del seguimiento del envío, información sobre el destinatario y, posiblemente, los impuestos de importación adeudados y los costos administrativos asociados que se incluyen en el precio cobrado al comprador). Posiblemente también se conocerá el tipo de comprador (empresa o consumidor final), dependiendo de los acuerdos contractuales existentes.
- **Plataformas de mercadeo en línea (plataformas digitales)** (véase la descripción recogida en la subsección 2.5)
- **Transportistas**
  - *Empresas de mensajería urgente*: prestan servicios integrales de transporte puerta a puerta al vendedor y al comprador; dichos servicios pueden incluir la gestión de la información y la tramitación de los procedimientos aduaneros y fiscales. Los procesos de exportación e importación que las empresas de mensajería urgente gestionan en nombre de los vendedores en línea o las plataformas digitales pueden incluir la recogida de los envíos, la recopilación de los datos pertinentes (la naturaleza de las mercancías, su valor y el destino declarado por el vendedor), la transmisión de la documentación y de los datos en formato electrónico a las autoridades aduaneras de los países de exportación y de importación a efectos del despacho aduanero, el reparto de los envíos, y posiblemente el pago de los derechos e impuestos de importación, así como, si fuera necesario, el cobro de dichos derechos e impuestos al comprador con ocasión de la entrega. Los vendedores/plataformas digitales normalmente abonan un importe a las empresas de mensajería urgente para que se hagan cargo de los procedimientos de despacho aduanero y del pago de los impuestos y derechos de importación.
  - *Operadores postales*: los operadores postales están sujetos a la normativa de la Unión Postal Universal (UPU), que establece obligaciones en materia de envío de correo, entrega al destinatario y confidencialidad de la correspondencia. A diferencia de las empresas de mensajería urgente, los operadores postales han trabajado tradicionalmente en un entorno basado principalmente en el papel. Sin embargo, esto está cambiando y se transmiten datos electrónicos anticipados (EAD) correspondientes a los bienes transportados por operadores postales. La Organización Mundial de Aduanas (OMA) y la UPU han establecido normas y directrices para introducir el intercambio electrónico de información anticipada entre autoridades aduaneras y servicios postales. Aunque todavía está en fase inicial, varias jurisdicciones proyectan exigir el intercambio electrónico de datos a través del correo postal en 2021, en particular en Estados Unidos y en Europa. Asimismo, según la Guía de Comercio Electrónico de la UPU de 2020, varias empresas de mensajería y operadores postales han desarrollado actividades piloto de comprobación de los sistemas para el uso de EAD, y algunas autoridades postales están ya intercambiando EAD de forma habitual.

- Con independencia de si los productos se envían a través de operadores postales o por medio de empresas de mensajería, por lo general los compradores han de abonar los impuestos y derechos, y posiblemente los costos correspondientes al procedimiento de despacho aduanero.

- **Intermediarios financieros y de pagos**: esta expresión comprende a distintos tipos de intermediarios financieros y de pagos. En particular, se refiere a una entidad, por ejemplo, un banco, que actúa como mediador entre varias partes a fin de facilitar las operaciones financieras. Incluye bancos emisores (por ejemplo, proveedores de tarjetas de crédito y débito a los consumidores) o entidades similares (por ejemplo, proveedores de tarjetas de débito de prepago), bancos tramitadores de los pagos efectuados en comercios (que procesan los fondos procedentes de las ventas en nombre de los proveedores), así como compañías emisoras y redes de tarjetas de crédito y débito que tramitan transacciones realizadas con tarjetas. Estos intermediarios pueden también ser partes que ofrezcan servicios de "pasarela de pagos" para transmitir de forma segura los datos de pago de los clientes al banco del proveedor. Con la continua evolución de los ecosistemas de pagos, estos intermediarios comprenden ahora asimismo operadores emergentes como los proveedores de soluciones de pagos móviles. Si bien los intermediarios financieros y de pagos pueden recopilar y almacenar información como los datos de cuenta del vendedor y del comprador (nombre, domicilio, datos bancarios) que obtengan durante el proceso de pago, en general no tienen acceso a información acerca de la naturaleza de los bienes vendidos o el lugar de entrega de los mismos.
- **Administraciones aduaneras y tributarias**: las principales funciones de las autoridades aduaneras son la facilitación del comercio, la protección de las fronteras y la recaudación de impuestos y derechos de importación. La facilitación del comercio consiste en la recopilación de información comercial para gobiernos, operadores y otras partes interesadas y la tramitación rápida y eficiente del procedimiento de despacho aduanero. La protección de las fronteras se centra en la evaluación de los riesgos con el fin de garantizar la seguridad de la cadena de suministro, incluida la prevención del tráfico de productos prohibidos (por ejemplo, categorías específicas de animales, plantas, falsificaciones ilegales, etc.). La función de recaudación de impuestos implica cerciorarse de que se ha realizado correctamente la liquidación, declaración y pago de aranceles aduaneros, impuestos especiales, IVA y otros posibles tributos que se exijan por los bienes importados. En muchos casos, las autoridades aduaneras recaudan estos tributos, impuestos especiales y aranceles aduaneros en el momento de la importación o del despacho aduanero. Las autoridades aduaneras recaudan los impuestos en nombre de las administraciones tributarias y con arreglo a la normativa fiscal vigente. Para lograr una adecuada liquidación, recaudación y control se requiere una estrecha cooperación entre las autoridades tributarias y aduaneras.

Fuente: OECD (2015), *The BEPS Action 1 Report*, Annex C (OECD, 2015[4]); UPU (2020), *UPU E-Commerce Guide* (Universal Postal Union, 2020[38]).

2.4.3. Plataformas de economía colaborativa y de trabajos esporádicos

El crecimiento de la llamada economía colaborativa y de trabajos esporádicos ha sido notable en los últimos años tanto a nivel mundial como regional. Se ha visto potenciada por la creciente capacidad de las plataformas digitales para conectar millones de operadores económicos con clientes de todo el mundo. El auge de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos ha creado una nueva realidad comercial en diversos sectores, en particular en los de transporte (con la aparición del "*ride-sourcing*" o aplicaciones digitales para el alquiler de vehículos con conductor) y de alojamiento (en especial con el alquiler a corto plazo) y está también transformando paulatinamente los sectores financiero y de servicios profesionales.

En la sección 3 de este Kit de Herramientas se exponen con más detalle las características específicas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, así como una visión de conjunto de los elementos básicos de una estrategia de política tributaria integral en materia de IVA que puede resultar útil a las autoridades tributarias para dar respuesta al crecimiento de dicha economía.

2.5. Principales actores en el comercio electrónico desde el punto de vista del IVA

2.5.1. La aparición de plataformas digitales "multilaterales"

La digitalización ha permitido la aparición de modelos de negocio basados en plataformas en muchos sectores económicos distintos. El auge de las plataformas digitales multilaterales ha sido especialmente importante para ofrecer a los vendedores acceso a un mayor número de consumidores, tanto dentro de su propia jurisdicción de residencia como en el extranjero, promoviendo así el crecimiento del comercio electrónico internacional en términos de volumen y de número de participantes.

Estas plataformas digitales multilaterales se distinguen de las modalidades unilaterales de venta, utilizadas inicialmente por los comerciantes en línea y que replicaban los modelos de negocio de los establecimientos físicos. A raíz de la popularización de Internet, los comercios tradicionales crearon, cada vez con mayor frecuencia, sus propios sitios web a través de los cuales empezaron a vender en línea a fin de complementar su oferta en el establecimiento físico. Gracias a la innovación tecnológica, este modelo "unilateral" de venta (es decir, un sitio web propiedad de una empresa que vende exclusivamente por cuenta propia, a menudo solo a un determinado grupo de usuarios finales) ha evolucionado y se ha expandido a plataformas multilaterales que posibilitan que vendedores en línea de todo el mundo se dirijan a múltiples categorías de clientes situados en cualquier lugar del mundo. Tanto los vendedores en línea como sus clientes son usuarios de las plataformas digitales que facilitan la interacción entre estas dos partes.

Las plataformas multilaterales son plataformas digitales que hacen posibles, por medios electrónicos, las interacciones directas entre dos o más grupos de participantes (normalmente compradores y vendedores) con dos características fundamentales: (i) cada grupo de participantes ("parte") es de algún modo cliente de las plataformas multilaterales; y (ii) la plataforma multilateral es el agente que hace posible la interacción directa entre las partes intervinientes (OECD, 2019[3]). La plataforma no tiene una necesidad ineludible de contar con una presencia física en la jurisdicción de las partes intervinientes (vendedores y clientes), quienes a su vez pueden residir en jurisdicciones distintas.

El auge de las plataformas digitales multilaterales es una de las características fundamentales de la economía digital. Por tanto, con frecuencia la propia economía digital es denominada "economía de plataformas". Los modelos de negocio que prevalecen en la economía digital (que se describen con más detalle en la siguiente subsección) y las nuevas tendencias apuntan a que la función de las plataformas digitales continúa reforzándose.

2.5.2. Plataformas de mercadeo en línea

La expresión "plataformas de mercadeo en línea" puede hacer referencia a distintos tipos de plataformas digitales que facilitan la venta en línea de bienes físicos y/o productos y servicios digitales.

Normalmente una plataforma de mercadeo en línea pone en contacto a los compradores y vendedores para que operen entre sí, ofreciendo listados de productos de vendedores terceros y/o de sus propias marcas/ofertas. Una plataforma de mercadeo en línea puede operar también como revendedor, adquiriendo artículos de otras marcas a un distribuidor mayorista para revenderlos en dicha plataforma.

La plataforma de mercadeo en línea facilita a los compradores las búsquedas y compras de productos, y ofrece funciones como el filtrado de productos según el precio, comentarios de los clientes, pagos seguros en línea y servicios de asistencia al cliente (p. ej., devoluciones, reembolsos, etc.). Estas plataformas de mercadeo permiten a los vendedores llegar a un gran número de clientes (a menudo de todo el mundo) ofreciendo productos y (con frecuencia) servicios adicionales, como publicidad, almacenamiento, empaquetado y envío a cambio del pago de un importe.

Las fuentes de ingresos de dichas plataformas de mercadeo pueden ser la publicidad, las comisiones por ventas (calculadas, por ejemplo, en función el volumen de ventas realizadas por los vendedores a través de la plataforma y que a menudo se deducen de los pagos efectuados por los clientes) o tasas por servicios de apoyo a las ventas, como los servicios de ejecución (United States International Trade Commission, 2017[32]). La plataforma de mercadeo también puede cobrar cuotas de suscripción a los consumidores, a cambio de las cuales ofrecen ciertos beneficios como el envío gratuito o más rápido y/o el acceso a contenidos digitales adicionales (por ejemplo, la transmisión de vídeos en *streaming*) de la plataforma (United States International Trade Commission, 2017[32]).

Un número relativamente reducido de grandes plataformas de mercadeo en línea dominan el comercio internacional B2C al por menor: las tres mayores plataformas representan en torno al 56% de las compras de bienes realizadas en línea por los consumidores en los grandes mercados mundiales (International Post Corporation, 2020[37]). Los modelos de las plataformas de mercadeo de mayor éxito han sido replicados a nivel regional, dando lugar a la aparición de plataformas de mercadeo que logran dominar un determinado mercado al atender las necesidades y circunstancias específicas de la región. Es habitual que exista una alta concentración del mercado, con tendencia a que "el ganador se lleve la mayor parte". Gracias a los fuertes efectos de red y los crecientes rendimientos de escala, un número limitado de actores dominantes continúa ampliando su oferta de productos y servicios a otras áreas, al tiempo que adoptan distintos modelos de negocio para diferentes operaciones.

2.5.3. Redes sociales/plataformas de networking social

Las plataformas de redes sociales, basadas normalmente en un gran número de usuarios, permiten a los usuarios interactuar entre sí compartiendo, creando y comunicando contenidos e información en línea. En sentido estricto, las plataformas de redes sociales son diferentes de las plataformas de *networking* social, ya que estas últimas se centran más bien en ofrecer una “experiencia social rica” a los usuarios permitiéndoles interactuar con otros usuarios, que con frecuencia son contactos que ya conocen en el mundo real (U.S. Subcommittee on Antitrust, Commercial and Administrative Law, 2020[39]). En cambio, las plataformas de redes sociales facilitan principalmente la distribución de contenidos (digitales) entre una amplia variedad de grupos de personas, incluidos extraños.

Por lo general, las plataformas de redes sociales prestan sus servicios (por ejemplo, publicación e intercambio de fotografías y vídeos) a los usuarios de forma gratuita, sin exigir un pago monetario. Algunas de estas plataformas pueden ofrecer servicios/funcionalidades adicionales a cambio de un precio (por ejemplo, una cuota de usuario premium para poder utilizar una función de mensajería incorporada a la aplicación). La principal fuente de ingresos de las plataformas de redes sociales es normalmente la publicidad (U.S. Subcommittee on Antitrust, Commercial and Administrative Law, 2020[39]).

Conseguir una base sólida de usuarios es esencial para el éxito de estas plataformas de redes sociales. Una vez que se ha obtenido un gran número de usuarios, probablemente surgirán barreras de entrada para operadores nuevos o pequeños, ya que los costos que tendrían que soportar los usuarios por el cambio serían relativamente elevados, teniendo en cuenta los datos y contenidos que han aportado (U.S. Subcommittee on Antitrust, Commercial and Administrative Law, 2020[39]). Por consiguiente, el mercado se concentra en los operadores consolidados (un número limitado de grandes plataformas) que han logrado captar a un gran número de usuarios (U.S. Subcommittee on Antitrust, Commercial and Administrative Law, 2020[39]). Gracias a los intensos efectos de red, las plataformas de redes sociales/*networking* han ampliado sus servicios a otros ámbitos del comercio electrónico, como los juegos en línea, las ventas en línea de productos, etc. De hecho, estas plataformas se han convertido en una poderosa herramienta de marketing, ya que es más probable que los consumidores confíen en adquirir una marca o producto recomendado por los amigos, compañeros o familiares con los que interactúan en una plataforma digital. A medida que las plataformas de redes sociales/*networking* diversifican sus

servicios y ofertas, resulta cada vez más complicado y difícil incluir una determinada plataforma en una categoría o tipo de modelo de negocio digital específico.

Las citas en línea son una variante de las redes sociales que ofrecen servicios de búsqueda de pareja. La mayoría de estas plataformas exigen suscripción. Algunas son gratuitas para los usuarios y obtienen sus ingresos por la publicidad. De forma similar a otros sectores de contenidos, la creciente popularidad de los dispositivos y aplicaciones móviles hacen más accesibles y cómodas las citas en línea, ofreciendo por ejemplo servicios de búsqueda de pareja basados en la ubicación (United States International Trade Commission, 2013[28])

2.5.4. Tiendas de aplicaciones (tiendas de aplicaciones móviles)

Las tiendas de aplicaciones son un tipo de plataforma de distribución digital para aplicaciones de software (*apps*). Los usuarios pueden instalar tiendas de aplicaciones en sus dispositivos digitales (predominantemente dispositivos móviles) con objeto de acceder/compartir contenidos o servicios digitales, disfrutar de juegos o realizar transacciones de bienes físicos y/o servicios.

Aunque existen diversos proveedores de aplicaciones, el mercado de sistemas operativos móviles está dominado por los dos mayores operadores mundiales (iOS y Android), que tienen el poder de imponer los términos y condiciones de distribución de software por los proveedores de aplicaciones en los dispositivos móviles que funcionan con sus respectivos sistemas operativos (United States International Trade Commission, 2017[32]). En concreto, las tiendas de aplicaciones aplican normas que determinan los tipos de aplicaciones disponibles en la tienda, la forma de cobro a los usuarios de las aplicaciones, el reparto de los ingresos entre el desarrollador y la tienda, así como otros detalles relativos a la conducta de los desarrolladores de aplicaciones en el uso de los servicios de la tienda (United States International Trade Commission, 2017[32]).

Las tiendas de aplicaciones hacen posible que los desarrolladores lleguen, con menores costos, a una amplia base de consumidores, al ofrecer una plataforma para la distribución y el almacenamiento de aplicaciones, la gestión de descargas/actualizaciones y la realización de los pagos por los consumidores. Para los consumidores, las tiendas de aplicaciones proporcionan asimismo una sensación de confianza y la seguridad de que las aplicaciones instaladas en sus dispositivos móviles son seguras y no vulneran su privacidad.[10]

Por lo general, las tiendas de aplicaciones cobran comisiones a los desarrolladores de hasta el 30% de las ventas de aplicaciones de pago (Borck, Caminade and Wartburg, 2020[40]). Además, las tiendas de aplicaciones normalmente tramitan el pago de las compras utilizando los datos personales y de pago que el consumidor facilitó anteriormente. Tras deducir las comisiones, las tiendas de aplicaciones remiten el saldo restante a los desarrolladores de aplicaciones. Los desarrolladores de aplicaciones que utilicen los dos sistemas operativos predominantes (iOS y Android) deben usar los mecanismos de pago de las tiendas de aplicaciones (United States International Trade Commission, 2017[32]).

Las aplicaciones móviles se han convertido en el medio principal que utilizan los consumidores para acceder a contenidos y servicios mediante dispositivos móviles y para realizar diversas actividades cotidianas (por ejemplo, comunicaciones básicas, entretenimiento, noticias, operaciones comerciales).

2.5.5. Motores de búsqueda en línea

Con los motores de búsqueda en línea, los usuarios pueden encontrar las páginas web e información que se correspondan con la consulta que han introducido en el buscador de términos. Dependiendo de su

[10] Hay que reconocer, no obstante, que las autoridades gubernamentales hacen constar cada vez más los problemas relacionados con la privacidad de los usuarios.

diseño, los motores de búsqueda pueden ofrecer una lista de resultados genéricos o una clase selectiva de resultados (por ejemplo, información sobre vuelos o reservas de alojamientos en viajes). La mayoría de los motores de búsqueda genéricos obtienen sus ingresos mediante la venta de espacios publicitarios, y permiten a los usuarios hacer búsquedas gratuitas (United States International Trade Commission, 2017[32]).

Sin embargo, los modelos de negocio están en evolución, ya que los consumidores recurren cada vez más a otras plataformas como su fuente preferida de información para una clase específica de búsquedas (por ejemplo, plataformas de mercadeo en línea para la búsqueda de productos). En respuesta a los cambios en el comportamiento de los consumidores, los motores de búsqueda general están ampliando su oferta de servicios, introduciendo, por ejemplo, comparaciones entre precios para compras, reserva de viajes y vuelos, etc. Su capacidad para ofrecer productos y servicios sofisticados probablemente mejorará con el tiempo gracias al gran volumen de datos que recopilan. Para ello, tanto los motores de búsqueda general como otras plataformas están efectuando fuertes inversiones con vistas a perfeccionar el análisis de datos por medio de algoritmos de aprendizaje automático (*"machine-learning"*) e inteligencia artificial.

2.5.6. Informática en la nube

computación, almacenamiento y gestión de datos y software. Con una conexión a Internet, los usuarios pueden acceder a estos servicios desde cualquier lugar con diversos tipos de dispositivos. Estos recursos no están almacenados en un solo ordenador, sino que pueden ser utilizados por cualquiera que tenga acceso a esa "nube" de servicios informáticos (pueden ser una o varias organizaciones, el público en general o una combinación de lo anterior) (OECD, 2015[4]).

La nube está transformando los modelos de negocio, pues las empresas ya no necesitan realizar inversiones considerables en infraestructuras de TIC y capacidad de computación, lo que resulta especialmente eficiente en costos para las pymes.

Entre los ejemplos más destacados de modelos de servicios informáticos en la nube cabe citar los siguientes:

- **Software como servicio** (SaaS): permite a los usuarios acceder por Internet al software del proveedor centralizado en la nube. Puede proporcionarse a clientes empresariales (B2B) o a consumidores particulares (B2C) y, en general, incluye procesos de negocio como servicio (BPaaS), datos como servicio (DaaS), comunicaciones unificadas como servicio (UCaaS) y seguridad como servicio (SECaaS) (United States International Trade Commission, 2017[32]). En general, el consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de la nube subyacente, incluyendo la red, los servidores, los sistemas operativos, el almacenamiento, o las capacidades de aplicación individual, con la posible excepción de ciertas configuraciones de las aplicaciones específicas para el usuario (OECD, 2015[4]). Entre los ejemplos de servicios se encuentran las aplicaciones móviles y de escritorio, *streaming* de vídeo; procesamiento y análisis de datos e Internet de las cosas (IoT). El desarrollo de servicios de "e-government" (administración pública electrónica) como la presentación de impuestos o la renovación del permiso de conducir por Internet, es también un ejemplo de SaaS.
- **Infraestructura como servicio** (IaaS): los proveedores ofrecen a los usuarios (tanto empresas como particulares) recursos fundamentales de infraestructuras informáticas/computación (tales como hardware, almacenamiento, servidores y espacio para centro de datos) bajo demanda. Las nubes IaaS ofrecen a menudo recursos adicionales, como una biblioteca de imágenes de disco de máquinas virtuales, almacenamiento en bruto (por bloques) y sobre la base de archivos, *firewalls*, equilibradores de carga, direcciones de protocolo de Internet (IP), redes de área local virtuales (VLAN) y paquetes de software (OECD, 2015[4]). El cliente no gestiona ni controla la infraestructura de nube subyacente, pero tiene control sobre el sistema operativo, el

almacenamiento y las aplicaciones desplegadas, y se le puede conceder un control limitado sobre determinados componentes de red (p. ej., firewalls del host).

- **Plataforma como servicio** (PaaS): Los proveedores de PaaS ofrecen herramientas de hardware y software para que los desarrolladores de software creen y ejecuten aplicaciones a través de un navegador web en un servidor remoto de un tercero (OECD, 2015[4]). El proveedor proporciona las redes, los servidores y los servicios de almacenamiento y otros servicios. El cliente no controla ni gestiona la infraestructura de la nube subyacente, incluyendo la red, los servidores, sistemas operativos o el almacenamiento, pero tiene control sobre las aplicaciones desplegadas.

3 Recaudación eficaz del IVA en el comercio electrónico internacional – Marco de política tributaria recomendado

La sección 3 del Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe presenta un análisis exhaustivo del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional, así como indicaciones concretas respecto a su aplicación, basándose en las mejores prácticas y las normas internacionalmente aceptadas en materia de comercio electrónico de servicios, intangibles y bienes de bajo valor.

Guía para los lectores

- En la sección 1 se han resumido brevemente las orientaciones de la OCDE acerca de la recaudación del IVA en el comercio internacional, que constituyen la base del marco de política tributaria recomendado.
- Ahora en la sección 3 se resumirá y analizará de forma más amplia el marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional. La sección 3 se dirige principalmente a los responsables de la formulación de las políticas de una jurisdicción relativas a la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional y el diseño del marco legislativo para su aplicación.
- La sección 3 comprende tres partes distintas pero relacionadas:
  - **Sección 3A. Suministros internacionales de servicios e intangibles** (especialmente servicios e intangibles suministrados en línea)
  - **Sección 3B. Importaciones de bienes de bajo valor** (especialmente importaciones de bienes de bajo valor provenientes de ventas en línea)
  - **Sección 3C. Economía colaborativa y de trabajos esporádicos**
- La sección 3 sienta las bases para que los responsables de la formulación de políticas y las administraciones tributarias se beneficien plenamente de las orientaciones de las secciones 4 y 5 del Kit de Herramientas. En la sección 4 se ofrecen orientaciones a los responsables de formular y administrar políticas para desarrollar una infraestructura administrativa y operativa que sirva de fundamento a unos mecanismos eficaces de recaudación del IVA. En la sección 5 se les asesora acerca de la elaboración de estrategias y sistemas sólidos de inspección y gestión de riesgos.

3.1. Descripción general de las recomendaciones de la OCDE

El marco de política tributaria recomendado que se presenta en la sección 3 del Kit de herramientas se basa en las orientaciones de la OCDE y en la experiencia del creciente número de jurisdicciones de todo el mundo que las han aplicado con éxito. La OCDE no pretende establecer una legislación modelo para que sea adoptada por las jurisdicciones nacionales. Por el contrario, estas orientaciones presentan principios fundamentales de política, aceptados internacionalmente, resultantes de un intenso diálogo y de consultas mantenidas entre las autoridades tributarias de todo el mundo y con la comunidad empresarial. Las orientaciones de la OCDE tienen por objeto servir de base a la legislación nacional y formular recomendaciones para la aplicación jurídica y administrativa de estos principios.

Dichas orientaciones exponen una serie de normas y mecanismos recomendados para la recaudación de IVA en el comercio internacional. Son especialmente pertinentes para la tributación del comercio electrónico, en particular los suministros de servicios y productos digitales, así como las ventas de bienes en línea. En el recuadro 3.1 figura un breve resumen general de los principales elementos de estas orientaciones. Obviamente, los lectores deben consultar el análisis que se recoge en el resto de la Sección 3 para comprender los matices y la fundamentación de dichas orientaciones, así como los posibles métodos para su aplicación.

Recuadro 3.1. Descripción general de las orientaciones de la OCDE

Suministros internacionales de servicios e intangibles (incluidos los suministros en línea de servicios e intangibles)

- **Establecimiento de derechos de imposición**. Las jurisdicciones que deseen aplicar IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles a clientes dentro de su jurisdicción deben establecer la base jurídica adecuada para ejercer este derecho a aplicar el impuesto.
- Las jurisdicciones pueden lograr lo anterior por la vía de establecer normas que determinen el lugar de tributación de los suministros de servicios e intangibles en función de la ubicación del cliente.
- En los suministros de servicios e intangibles de empresa a consumidor (B2C), la ubicación del cliente se determina por lo general en función de la residencia habitual del consumidor final. En los suministros de servicios e intangibles de empresa a empresa (B2B), el criterio estándar es determinar la ubicación del cliente en función de lugar en que este haya situado su presencia comercial permanente. Las orientaciones de la OCDE reconocen que una jurisdicción puede optar por no distinguir entre las operaciones B2B y B2C a efectos de determinar el lugar de imposición, dependiendo de la estructura del régimen de IVA vigente.
- *En la sección 3A se abordan estas recomendaciones*.

Importaciones de bienes de bajo valor (especialmente ventas de bienes en línea)

- **Reforma de los procesos tradicionales de recaudación del IVA.** Se recomienda a las jurisdicciones que pretendan aplicar el IVA sobre los bienes que se vendan en línea e importados del extranjero, cuyo importe sea inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para bienes de bajo valor, que estudien la posibilidad de exigir a los proveedores de dichos bienes (o a la plataforma digital interviniente; véase más adelante) que recauden y paguen el IVA a la Hacienda Pública.
- En tal caso, la recaudación del IVA no se realizará en el marco del procedimiento aduanero aplicable en la frontera, sino que será efectuada por el proveedor, salvo cuando los envíos superen la franquicia de aranceles aduaneros de la jurisdicción. Las importaciones que superen la franquicia de aranceles aduaneros siguen, por lo general, sujetas al procedimiento aduanero normal.
- *En la sección 3B se abordan estas recomendaciones*.

Suministros internacionales de servicios e intangibles e importaciones de bienes de bajo valor

- **Establecimiento de mecanismos eficaces para la recaudación del IVA de los proveedores no residentes.** Se invita a las jurisdicciones a legislar la creación de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para que los proveedores no residentes liquiden sus obligaciones de IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles. Las jurisdicciones pueden considerar la posibilidad de extender la aplicación de dicho régimen de recaudación a los suministros de bienes de bajo valor importados del extranjero por proveedores no residentes, cuando dichos proveedores estén obligados a recaudar y pagar el IVA sobre tales bienes.
- Se exhorta a las jurisdicciones a aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la recaudación del IVA sobre suministros B2B de servicios e intangibles por un proveedor no residente a una empresa de su jurisdicción con vistas a eximir a los proveedores no residentes de la obligación de registrarse a efectos del IVA sobre los suministros a clientes empresariales.
- *La sección 3A trata de estas recomendaciones y la sección 3B analiza distintos elementos relativos a las importaciones de bienes de bajo valor.*

Plataformas digitales

- **Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales.** Las jurisdicciones pueden mejorar significativamente la recaudación del IVA y la eficiencia administrativa exigiendo a las plataformas digitales recaudar

y pagar el IVA sobre los suministros digitales B2C de servicios e intangibles, así como sobre los suministros de bienes importados de bajo valor en los que intermedien.

- Las jurisdicciones pueden estudiar la conveniencia de ampliar este régimen a los suministros internos en línea, o a un subgrupo de los mismos, en ciertas circunstancias.
- Asimismo, pueden analizar las opciones de imponer a las plataformas digitales obligaciones de entrega de información, así como otras responsabilidades formativas conexas, a fin de estimular y promover el cumplimiento por los terceros proveedores que venden a través de sus plataformas.
- *La sección 3A trata de estas recomendaciones y la sección 3B analiza distintos elementos relativos a las importaciones de bienes de bajo valor.*

Servicios de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos

- *La Sección 3C del Kit de Herramientas analiza las distintas cuestiones relacionadas con la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.*

3.2. Aplicación práctica de las orientaciones de la OCDE

Al incorporar las recomendaciones antes mencionadas a su legislación, una jurisdicción en principio dará respuesta a los principales retos generales que plantea la economía digital en relación con el IVA sobre los suministros internacionales, incluidas las operaciones B2C de proveedores no residentes. Cubren la gran mayoría de las empresas, modelos de negocio y operaciones a las que se refieren las orientaciones de la OCDE. Ciertamente, su aplicación puede resultar en la práctica un proceso difícil por diversas razones, tales como la necesidad de integrar sin problemas las recomendaciones al marco legislativo tributario vigente, que con frecuencia es una tarea compleja.

3.2.1. Jurisdicciones de LAC que ya se han adaptado a las orientaciones de la OCDE

Para los funcionarios de las administraciones tributarias de las jurisdicciones que ya han introducido, total o parcialmente, estos métodos recomendados en su legislación fiscal nacional, la principal tarea pendiente es evaluar el ámbito de aplicación y la eficacia de su legislación vigente. Para ello, es posible que las jurisdicciones deseen evaluar la coherencia general de estos métodos, en especial con vistas a facilitar el cumplimiento y la gestión, así como para disminuir las oportunidades de elusión y evasión fiscal. En caso de que los funcionarios de las administraciones tributarias detecten deficiencias en la legislación vigente de su jurisdicción, este Kit de Herramientas puede contribuir a encontrar soluciones eficaces, especialmente para reducir al mínimo las pérdidas de ingresos tributarios y las perturbaciones que puedan causarse a las empresas.

3.2.2. Jurisdicciones de LAC que están considerando reformas para adaptarse a las orientaciones de la OCDE

Es previsible que muchos de los lectores de este Kit de Herramientas sean funcionarios de administraciones tributarias de jurisdicciones que aún no han incorporado (o están empezando a incorporar) a su legislación fiscal nacional las orientaciones de la OCDE. Para plasmar efectivamente dichas orientaciones en la legislación nacional sobre IVA es preciso examinar con cuidado y entender en profundidad el funcionamiento actual del régimen de IVA de la jurisdicción en cuestión.

Las secciones 3A y 3B de este Kit de Herramientas presentan una especial relevancia para aquellas jurisdicciones que se encuentren en las primeras fases del proceso de desarrollar un marco de política tributaria y la legislación correspondiente para reflejar las orientaciones de la OCDE. Dichas secciones

persiguen asesorar sobre el modo en que los funcionarios tributarios pueden llevar a cabo esta labor de la forma más eficaz y eficiente posible.

Las jurisdicciones que aún no han adoptado las orientaciones de la OCDE pueden sacar provecho de la experiencia de otras jurisdicciones que han promulgado con éxito una legislación que incorpora dichas orientaciones, en especial la experiencia de otras jurisdicciones de Latinoamérica y el Caribe ("LAC"). Por ello, el Kit de Herramientas presenta una serie de ejemplos potencialmente instructivos. Sin embargo, es preciso advertir con contundencia que es muy improbable que una jurisdicción pueda transponer directamente, sin modificaciones, la legislación de otra jurisdicción a su propio ordenamiento jurídico, aun cuando ambas sean países hispanohablantes de LAC. Dado que ciertamente no existe un método único, válido en todas las situaciones, para incorporar las orientaciones ofrecidas en este Kit de Herramientas respecto a la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional, este Kit de Herramientas ha optado por no presentar modelos específicos de legislación. Se ofrecen, por el contrario, posibles opciones y métodos recomendados que sirven de base a las decisiones sobre política tributaria de las jurisdicciones (secciones 3A, 3B y 3C), así como una lista de comprobación de las principales cuestiones que hay que tener en cuenta en la formulación de políticas y leyes relativas a las ventas internacionales B2C de servicios e intangibles y las ventas B2C de bienes de bajo valor (sección 6).

Para incorporar estas orientaciones a su marco legislativo, se recomienda encarecidamente a las jurisdicciones que desarrollen un sólido procedimiento interno de supervisión y revisión de la nueva legislación por parte de los altos responsables de la formulación de políticas y los juristas del gobierno. Se recomienda además un proceso abierto y franco de consulta con la comunidad empresarial.

3.2.3. Infraestructura administrativa y operativa: Sección 4 del Kit de Herramientas

La labor de elaborar legislación y marcos de política tributaria con el fin de implementar las orientaciones de la OCDE resumidas anteriormente es distinta (aunque está estrechamente relacionada) de la tarea de crear la infraestructura administrativa y operativa que las empresas utilizarán para cumplir las leyes de recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional. El Kit de Herramientas aborda la infraestructura administrativa y operativa, que puede también servir de base para la formulación de políticas y la elaboración de las leyes, en la sección 4.

3.2.4. Control y gestión de riesgos: Sección 5 del Kit de Herramientas

La elaboración de la legislación y los marcos de política tributaria, que es el objeto de la sección 3, y de infraestructuras administrativas y operativas, que se trata en la sección 4, es diferente de las actividades dirigidas a establecer un sistema de control y gestión de riesgos. Dicho sistema es necesario para controlar el cumplimiento y luchar contra el fraude y la evasión en la aplicación del IVA al comercio electrónico internacional. En la sección 5 del Kit de Herramientas se abordan las cuestiones de control y gestión de riesgos.

Sección 3A. Suministros internacionales de servicios e intangibles

(en particular, ventas en línea de servicios e intangibles)

3A.1. Introducción al marco de política tributaria recomendado para los suministros internacionales de servicios e intangibles

En la sección 3A del presente Kit de Herramientas se ofrece a los lectores un resumen exhaustivo de los elementos básicos del marco de política tributaria que la OCDE recomienda a las jurisdicciones para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles.

Desde 2015, la OCDE ha publicado sucesivas orientaciones relativas a los retos de la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional. Tres de estos informes en especial son fundamentales para elaborar con éxito un marco de política para la tributación del componente de servicios e intangibles del comercio electrónico. Dichos servicios e intangibles comprenden, entre otros, los "servicios digitales", como la transmisión en *streaming* de películas y contenidos televisivos, y los "productos digitales", como los libros electrónicos y los programas de software que los consumidores pueden adquirir para descargarlos de forma permanente en sus dispositivos electrónicos.

Cada uno de los informes mencionados en el párrafo precedente corresponde, en líneas generales, a cada uno de los componentes o elementos clave del marco de política tributaria relativo a la imposición y recaudación del IVA en los suministros internacionales de servicios e intangibles:

1. **Establecimiento de derechos de imposición** – Véase la subsección 3A.2.
   - Obra de referencia de la OCDE: Las Directrices (OECD, 2017[1]).
2. **Establecimiento de mecanismos eficaces de recaudación** - Véase la subsección 3A.3.
   - Obra de referencia de la OCDE: El Informe sobre los mecanismos de recaudación (OECD, 2017[2]).
3. **Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales** - Véase la subsección 3A.4.
   - Obra de referencia de la OCDE: El Informe sobre plataformas (OECD, 2019[3]).

En la sección 3A se ofrece a los lectores un resumen exhaustivo de estos elementos clave. La comprensión de estos elementos clave del marco de política tributaria de servicios e intangibles constituye una base esencial para hacer uso del resto del material contenido en este Kit de Herramientas.

La sección 3A tiene por objeto la recaudación del IVA en el comercio internacional de servicios e intangibles, así como en las importaciones de bienes de bajo valor

El marco de política tributaria que la OCDE recomienda con respecto a los servicios e intangibles comercializados en el ámbito internacional es, en sustancia, muy similar, aunque en absoluto idéntico, al marco que la OCDE recomienda para la importación de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea. La sección 3B se refiere a las políticas de recaudación del IVA sobre los bienes de bajo valor importados del extranjero que se venden en línea a consumidores finales. Con frecuencia, la sección 3B se remitirá, en lugar de reiterarlo, al examen básico realizado en la sección 3A sobre los métodos que los países pueden aplicar con idéntica eficacia a los bienes, los servicios y los intangibles.

Además, las políticas expuestas en la sección 3A definen los objetivos generales, el alcance y la configuración de una infraestructura administrativa y operativa que permita una recaudación eficaz del IVA a los proveedores no residentes y plataformas digitales. En la sección 4 del Kit de Herramientas se ofrecen indicaciones detalladas acerca de la forma de crear una infraestructura administración y apoyo. La sección 4 parte del supuesto de que los lectores tienen una buena comprensión de los fundamentos de la política tributaria. Lo mismo sucede con la sección 5, relativa a la formulación de estrategias de control y gestión de riesgos con vistas a promover y exigir el cumplimiento.

Publicaciones anteriores de la OCDE como obras de referencia importantes

Como advertencia preliminar, se hace constar a los lectores de este Kit de Herramientas que los resúmenes y análisis que figuran a continuación en la sección 3A, aunque pretenden ser exhaustivos, tienen necesariamente un carácter sintético. Los tres informes relativos a los componentes básicos del marco de política tributaria para el suministro internacional de servicios e intangibles (antes mencionados) tienen una extensión total de más de 300 páginas. Otros dos informes adicionales relacionados estrechamente con ellos, en concreto, el Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015 y el Informe Provisional BEPS de 2018, tienen en total más de 500 páginas.[11] La sección 3A, y la sección 3 del Kit de Herramientas en su totalidad, persiguen por tanto extraer de ese enorme conjunto de orientaciones un nivel óptimo de ideas e información en la forma más concisa posible.

Los responsables de la formulación y administración de las políticas tributarias y otras partes interesadas que estudien este Kit de Herramientas pueden, si lo desean, examinar con más detalle temas particulares en la sección 3. Se recomienda vivamente a estos lectores del Kit de Herramientas consultar el material en la fuente original tal como se presenta en los informes de la OCDE antes citados.

3A.2. Establecimiento de derechos de imposición

Mensajes clave

Las Directrices Internacionales sobre IVA como punto de partida. Las Directrices establecen estándares y principios aceptados internacionalmente que permiten a las jurisdicciones adjudicar y ejercer el derecho a imponer el IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles de conformidad con el "principio de destino". Con arreglo a dicho principio, el comercio internacional de servicios e intangibles está sujeto a las normas del IVA de la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. Este es el fundamento para que las jurisdicciones establezcan una base legal suficientemente sólida y coherente a nivel internacional para imponer el IVA sobre dichos suministros.

Establecimiento de derechos de imposición sobre suministros internacionales de servicios e intangibles de empresa a consumidor (B2C) en función de la residencia habitual del cliente: Teniendo en cuenta que el objetivo esencial del IVA consiste en establecer un impuesto de base amplia que grave el consumo final, es importante que el régimen de IVA de una jurisdicción cuente con instrumentos adecuados que garanticen una recaudación eficaz del IVA sobre los suministros en línea a los consumidores finales, incluso cuando son realizados por proveedores que no están situados en la jurisdicción de que se trate. La Directriz 3.6 recoge el principio internacionalmente aceptado relativo al establecimiento de derechos de imposición de una jurisdicción sobre este tipo de suministros. Conforme a la Directriz 3.6, el lugar de imposición de los servicios e intangibles que un proveedor suministre a distancia se determina en función de la residencia habitual del cliente. Dicha Directriz comprende, en particular, todos los suministros que los responsables de la formulación de políticas normalmente definen como "suministros en línea" o suministros de "servicios digitales" y "productos digitales". Las Directrices reconocen que puede ser oportuno introducir excepciones a este principio en determinadas circunstancias, si bien en el caso de los suministros en línea pueden ser limitadas.

[11] Los dos Informes BEPS a los que alude esta frase se centran principalmente, por supuesto, en los retos que suscita la digitalización para los impuestos directos, si bien un componente sustancial de los mismos ofrece análisis y recomendaciones detallados en relación con los retos del IVA.

Diseño de normas sobre el "lugar de imposición" en función de la residencia habitual del cliente. Con la adopción de la Directriz 3.6 una jurisdicción podrá ejercer derechos de imposición del IVA sobre los suministros B2C de servicios e intangibles que se efectúen a distancia, en particular a través de Internet y cuando el proveedor de estos servicios o intangibles no tenga presencia física en esa jurisdicción. Existen distintos métodos y formulaciones legales y administrativas para la adopción de este principio. Entre ellos, la identificación de elementos de información ("indicios" tales como la dirección de facturación, los datos bancarios y de tarjetas de crédito, etc.) para determinar la jurisdicción de la residencia habitual del consumidor.

La sección 6 del Kit de Herramientas recoge listas de comprobación que facilitan el diseño de la legislación y la política tributaria.

Es importante considerar las Directrices en su totalidad como un conjunto coherente. La OCDE advierte a las jurisdicciones que las Directrices en su totalidad y las conexiones entre ellas han de entenderse de forma integral. Esto es esencial para el desarrollo de un régimen nacional de IVA eficiente y eficaz para la tributación de las operaciones nacionales e internacionales. Otras cuestiones distintas pero relacionadas que recogen las Directrices son las siguientes:

- **Suministros "in situ"**: La relación entre la tributación de los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles, y la tributación de los suministros de otro tipo dependerá de la naturaleza específica del régimen de IVA de un país. La mayoría de las jurisdicciones optarán, expresa o tácitamente, por adoptar una norma para imponer el IVA sobre los suministros "in situ" de servicios e intangibles y otra norma diferente para determinar el lugar de tributación de los servicios e intangibles suministrados a distancia (incluso a nivel internacional, como sucede en muchos suministros que se realizan en línea). Estos suministros "in situ" son los servicios B2C tradicionales que normalmente se consumen en el lugar identificable en que se prestan físicamente (por ejemplo, servicios de peluquería, restaurantes, alojamiento) cuyo lugar de imposición puede determinarse efectivamente en función del lugar de ejecución por el proveedor (Directriz 3.5).
- **Operaciones internacionales B2B**: La OCDE reconoce que muchos sistemas de IVA han adoptado normas distintas para determinar el lugar de imposición de los suministros internacionales B2B de servicios e intangibles, junto con mecanismos diferentes de recaudación del IVA. Las Directrices recomiendan a estas jurisdicciones que determinen el lugar de imposición en función de la ubicación del cliente empresarial, reflejada en su presencia comercial permanente (Directriz 3.2 y comentarios aclaratorios). Cuando el proveedor no reside en la jurisdicción de tributación, las Directrices recomiendan la adopción de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo siempre que sea compatible con la estructura general del sistema de IVA de dicha jurisdicción. Ese mecanismo traslada la obligación de pagar el IVA del proveedor a la empresa cliente.
- **Normas específicas y excepciones**: Las Directrices ofrecen también a las jurisdicciones un marco para elaborar normas específicas en caso de que la determinación del lugar de imposición en función de la ubicación del cliente fuera poco eficaz (Directriz 3.7). En particular, las Directrices recomiendan que el lugar de imposición de los servicios e intangibles vinculados a bienes inmuebles se fije en función de la jurisdicción en la que se encuentra el inmueble (Directriz 3.8).

Guía de la sección 3A.2.

Sección	Tema	Página
Introducción	***Normas relativas al lugar de imposición en el contexto general de las Directrices Internacionales sobre IVA***	63
3A.2.1.	***Aplicación del principio de destino***	64
	(i) ¿Por qué distingue este Kit de herramientas entre suministros B2C y B2B de servicios e intangibles?	65
	(ii) ¿Por qué recomienda este Kit de Herramientas el uso de "indicadores" para determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente?	65
3A.2.2.	***Suministro de servicios e intangibles de empresa a consumidor (B2C): Principales normas para determinar el lugar de imposición***	66
3A.2.3.	***Suministros B2C de servicios e intangibles que normalmente no se pueden proporcionar a distancia (suministros "in situ"): Lugar donde se realiza presencialmente el suministro***	67
3A.2.4.	***Todos los demás suministros B2C de servicios e intangibles – incluidos los suministros en línea de servicios e intangibles: La residencia habitual del cliente***	68
3A.2.5.	***Determinación de la jurisdicción de residencia habitual del cliente para operaciones B2C – Criterios e indicios recomendados***	68
3A.2.6.	***Adopción de una norma sobre el lugar de imposición en función de la residencia habitual del cliente – Observaciones específicas para las jurisdicciones de LAC***	71
3A.2.7.	***Lugar de imposición de los suministros de empresa a empresa (B2B) – La ubicación del cliente como regla principal para determinar el lugar de imposición***	75
	(i) Introducción	75
	(ii) La norma de la ubicación del cliente	75
	(iii) Instrucciones para aplicar la norma de la ubicación del cliente	75
3A.2.8.	***Normas específicas para determinar el lugar de imposición en determinados suministros de servicios e intangibles***	76
	(i) Descripción general	76
	(ii) Marco de evaluación para valorar la conveniencia de una norma específica	76
3A.2.9.	***Suministros de servicios e intangibles directamente vinculados a bienes inmuebles y muebles***	77
Anexo A	***Las Directrices Internacionales sobre IVA – Descripción general de los principales elementos***	423

Introducción - Normas relativas al lugar de imposición en el contexto general de las Directrices Internacionales sobre IVA

Esta subsección del Kit de Herramientas expone las recomendaciones básicas que permiten diseñar unas normas sobre IVA eficaces para la determinación del lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente, de conformidad con el principio de destino aceptado internacionalmente. Estas normas y mecanismos recomendados figuran en el capítulo 3 de las Directrices, que constituye la base de la presente subsección. Se basan asimismo en las orientaciones posteriores elaboradas por la OCDE con vistas a lograr una aplicación eficaz y coherente de estas normas y principios, así como en la experiencia adquirida por el creciente número de jurisdicciones que han aplicado estas normas y principios en todo el mundo.

Los demás elementos principales de las Directrices son los siguientes:

- El capítulo 1 de las Directrices, que establece los rasgos básicos del IVA, centrándose en especial en su aplicación al comercio internacional.
- El capítulo 2 de las Directrices, que prevé los estándares básicos para cumplir el principio fundamental de la neutralidad del IVA, tanto en el comercio interior como en el contexto internacional.
- El capítulo 4 de las Directrices, que expone varios mecanismos para aplicar los principios de las Directrices en la práctica, entre ellos la cooperación mutua, la reducción al mínimo de las controversias y la aplicación en casos de elusión y evasión.

En el anexo A del Kit de Herramientas figura un resumen exhaustivo de estos otros elementos principales. Las normas y recomendaciones para determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente que figuran en el capítulo 3 de las Directrices están estrechamente relacionadas con los demás elementos básicos de las Directrices con los que forman un sistema coherente. Los responsables de la formulación y administración de políticas tributarias que aún no estén familiarizados con las Directrices pueden, por tanto, consultar el resumen de las Directrices contenido en el anexo A para examinar las recomendaciones para el diseño de normas sobre el lugar de imposición que se recogen en esta subsección 3A.2.

3A.2.1. Aplicación del principio de destino

Las Directrices presentan estándares y orientaciones internacionalmente aceptadas relativas a la aplicación del principio de destino como norma básica para la imposición del IVA al comercio internacional, de conformidad con el consenso internacional general. Así pues, en la primera recomendación básica de las Directrices para determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente se dispone lo siguiente: **"A los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo**" (Directriz 3.1).

La aplicación del principio de destino en el IVA permite lograr la neutralidad impositiva en las operaciones de comercio internacional. En virtud del principio de destino, las exportaciones no están sujetas a gravamen y las empresas tienen derecho a la devolución de los impuestos soportados (es decir, las exportaciones están "libres de IVA" o "sujetas a tasa cero"). Mientras las operaciones internacionales no tributan en la jurisdicción de origen, el principio de destino implica que las importaciones tributan en la jurisdicción de destino del mismo modo y a las mismas tasas que las operaciones internas. En consecuencia, el impuesto total pagado por una operación se determina conforme a las normas aplicables en la jurisdicción de consumo, y todos los ingresos son percibidos por la jurisdicción en la que se realiza el suministro al consumidor final.

Para aplicar el principio de destino a los servicios e intangibles comercializados internacionalmente, los sistemas de IVA deben tener mecanismos que identifiquen la jurisdicción de consumo vinculando los suministros a la jurisdicción en la que se prevea que se produzca el consumo final. Los regímenes de IVA deben incluir normas relativas al lugar de imposición para aplicar el principio de destino no solo en las operaciones B2C que constituyan un consumo final, sino también en las operaciones de B2B, aunque no constituyan en sí mismas un consumo final. Las operaciones B2B tributan de acuerdo con el procedimiento recaudatorio plurifásico del IVA y, en este contexto, las normas relativas al lugar de imposición han de contribuir a la consecución del objetivo último del impuesto, es decir, gravar el consumo final con arreglo al principio de destino. Las Directrices exponen los métodos recomendados que aplican el principio de destino para determinar el lugar de imposición de los suministros internacionales B2C y B2B de servicios e intangibles.

(i) ¿Por qué distingue este Kit de herramientas entre suministros B2C y B2B de servicios e intangibles?

Los mecanismos que utilizan los sistemas de IVA para aplicar el principio de destino en las operaciones B2C suelen diferir de los utilizados en las operaciones B2B. Esta diferencia obedece a los distintos objetivos de la imposición de las operaciones B2C con respecto a las operaciones B2B, ya que en las operaciones B2C se impone una carga tributaria final, mientras que en las operaciones B2B la imposición es un mero instrumento para lograr el objetivo último del impuesto, es decir, gravar el consumo final.

Así pues, el objetivo de las normas relativas al lugar de tributación aplicables a las operaciones B2B es, principalmente, facilitar la imposición de la carga tributaria al consumidor final en el país que corresponda y mantener, al mismo tiempo, la neutralidad del sistema de IVA. En consecuencia, las normas relativas al lugar de imposición para operaciones B2B deben atender no solo al lugar en el que el cliente utilizará sus compras para producir los servicios o intangibles destinados a los consumidores finales, sino que también han de facilitar el traslado de la carga tributaria al consumidor final, manteniendo al mismo tiempo la neutralidad del sistema de IVA. Por otra parte, el objetivo primordial de las normas relativas al lugar de imposición aplicables a las operaciones B2C es predecir, teniendo en cuenta las dificultades prácticas, el lugar en el que el consumidor final probablemente utilizará los servicios o intangibles objeto de la operación.

Además de los diferentes objetivos de las normas sobre el lugar de imposición aplicables a operaciones B2C y B2B, los sistemas de IVA suelen recurrir a distintos mecanismos para exigir y recaudar el impuesto correspondiente a estos dos tipos de operaciones. Dichos mecanismos de recaudación dispares con frecuencia influyen en el diseño de las normas relativas al lugar de imposición y también en las obligaciones que han de cumplir los proveedores y los clientes que participan en operaciones internacionales. A la luz de estas consideraciones, en las Directrices se presentan normas diferenciadas para determinar el lugar de imposición de las operaciones B2C y de las operaciones B2B. No obstante, esto no debe entenderse como una recomendación expresa de que los regímenes de IVA distingan entre las operaciones B2B y B2C a la hora de determinar el lugar de imposición y recaudar el IVA sobre las operaciones internacionales.

(ii) ¿Por qué recomienda este Kit de Herramientas el uso de "indicadores" para determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente?

En teoría, las normas sobre el lugar de imposición deben perseguir, en el caso de las operaciones B2C, la identificación del lugar de consumo final y, en el caso de las operaciones B2B, la determinación del lugar en el que ha tenido lugar el uso por parte de la empresa (partiendo de la premisa de esta es la mejor manera de facilitar la aplicación del principio de destino). Sin embargo, las Directrices reconocen que, en la práctica, las normas relativas al lugar de imposición rara vez tratan de identificar el lugar en el que se

produce realmente el consumo final o el uso empresarial. Esto se debe a que el IVA, en principio, debe cobrarse en el momento mismo o incluso antes de que el objeto de la operación se ponga a disposición para su consumo final o para su uso empresarial. En la mayor parte de los casos, en ese momento el proveedor desconocerá o no podrá precisar dónde tendrá lugar realmente el consumo final o uso empresarial.

Por lo tanto, en general, los regímenes de IVA recurren a indicadores del lugar de consumo final o uso empresarial para concretar la jurisdicción de imposición, partiendo de las particularidades de la operación que se conocen o podrían conocerse en el momento en que deba determinarse el tratamiento fiscal que se dará al suministro. Por consiguiente, las Directrices prevén determinadas normas generales y los indicadores correspondientes a fin de identificar el lugar de imposición de los suministros de servicios e intangibles tanto en las operaciones B2C como B2B. Se resumen en las subsecciones 3A.2.2 y 3A.2.7. Además, las Directrices proporcionan un marco para dilucidar cuándo procede adoptar una regla específica a efectos de identificar el lugar de imposición tanto en las operaciones B2C como B2B, así como una Directriz relativa a los servicios directamente vinculados a bienes inmuebles. Véanse las subsecciones 3A.2.8 y 3A.2.9 para más información sobre las normas específicas.

3A.2.2. Suministros de empresa a consumidor (B2C): Principales normas para determinar el lugar de imposición

En teoría, aplicar el principio de destino en el contexto de las operaciones B2C es sencillo. El objetivo es sencillamente gravar el consumo final en la jurisdicción en la que este tiene lugar, haciendo recaer la carga tributaria en el consumidor final. En consecuencia, el objetivo principal de las normas sobre el lugar de imposición en el contexto de las operaciones B2C es predecir con una exactitud razonable el lugar en el que probablemente se consumirán los servicios o intangibles, teniendo en cuenta al mismo tiempo las limitaciones prácticas. Lo ideal es que las normas sobre el lugar de imposición sean sencillas y prácticas de aplicar por los contribuyentes, de entender por los clientes y de gestionar por las administraciones tributarias.

Alcanzar este objetivo en los suministros B2C de servicios era razonablemente sencillo en el pasado, cuando los consumidores solían contratar servicios a proveedores locales y dichos suministros normalmente tenían por objeto servicios que cabría esperar que se utilizasen en la jurisdicción en la que se prestaban. En consecuencia, algunas jurisdicciones introdujeron regímenes de IVA que determinaban el lugar de imposición de dichos servicios remitiéndose principalmente a la ubicación del proveedor, presumiendo que coincidiría normalmente con el lugar de prestación de los servicios y el lugar en el que se encontraban ubicados efectivamente los consumidores finales al utilizar el servicio. Una norma relativa al lugar de imposición basada en la ubicación del proveedor se complementaba con frecuencia con una norma en la misma materia basada en el lugar de ejecución o en otros indicadores, en relación con aquellas situaciones en las que la ubicación del proveedor era un indicador menos fiable del lugar en el que previsiblemente se haría uso de los servicios (por ejemplo, espectáculos deportivos o de entretenimiento). Al mismo tiempo, otras jurisdicciones adoptaron criterios distintos para determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles y, en consecuencia, no existía uniformidad ni certeza acerca de la jurisdicción que debía tener el derecho de gravar los suministros de servicios e intangibles en concreto.

Como se ha señalado anteriormente (véase la subsección 1.4 de la sección 1), la globalización de la economía y su creciente dependencia de los suministros digitales creó también nuevas dificultades para estos métodos tradicionales de determinación del lugar de imposición de los suministros B2C de servicios e intangibles. En concreto, si los servicios o intangibles pueden suministrarse a distancia a clientes que pueden encontrarse en cualquier parte del mundo cuando los consumen, es cada vez menos probable que una norma sobre el lugar de imposición basada en la ubicación del proveedor y el lugar de ejecución pueda predecir con precisión cuál será el lugar de consumo.

En este contexto, las Directrices proponen dos normas generales para determinar el lugar de imposición de los suministros B2C de servicios e intangibles, y la norma aplicable dependerá de si el lugar de ejecución guarda una relación estrecha y predecible con el lugar probable de consumo.

En primer lugar, las Directrices proponen una norma general para los suministros que se consideran realizados “in situ”. Se trata de suministros que se realizan de forma presencial en un lugar fácil de identificar y normalmente se consumen al mismo tiempo y en el mismo lugar en el que se ejecutan, en presencia de la persona o entidad que los proporciona y de la persona que los consume. En el caso de los suministros “in situ”, las Directrices adoptan una norma relativa al lugar de imposición que se basa en el lugar de ejecución, esto es, la Directriz 3.5.

En segundo lugar, las Directrices proponen una norma general para todos los demás suministros que no se consideran realizados “in situ”. Se trata de suministros cuyo consumo no guarda necesariamente una relación con el lugar de ejecución o en el que se encuentra el proveedor. Para todos estos otros suministros, las Directrices adoptan una norma relativa al lugar de imposición basada en la residencia habitual del cliente, a saber, la Directriz 3.6.

Estas normas dan lugar, por lo general, a la adjudicación de los derechos de imposición sobre los suministros B2C de servicios e intangibles a la jurisdicción en la que pueda presumirse razonablemente que el consumidor final hace uso del suministro. Este es el lugar en el que el consumidor final consume el suministro in situ o la residencia habitual del consumidor final donde se presume que hará uso de un servicio o intangible suministrado a distancia.

3A.2.3. Suministros B2C de servicios e intangibles que normalmente no se pueden proporcionar a distancia (suministros “in situ”): Lugar donde se realiza presencialmente el suministro

Las Directrices recomiendan que las jurisdicciones tomen el “lugar de ejecución” como criterio para determinar el lugar de tributación de los servicios o intangibles B2C que se suministran presencialmente y se consumen en el mismo lugar (suministros “in situ”).

Esta recomendación se enuncia en la Directriz 3.5, que establece que “la jurisdicción en la que se desempeña presencialmente el suministro ostenta los derechos de imposición sobre los suministros *in situ* de servicios e intangibles de empresas a consumidores” cuando estos suministros:

- se ejecutan presencialmente en un lugar fácil de identificar, y
- se utilizan normalmente al mismo tiempo y en el mismo lugar en el que se ejecutan presencialmente, y
- exigen, por lo general, que concurra la persona que ejecuta el suministro con la que lo consume en el mismo lugar en el que el este se ejecuta presencialmente.

Esta recomendación se refiere fundamentalmente a los servicios que en general no pueden prestarse a distancia (es decir, que normalmente no pueden prestarse en línea). Se trata principalmente de servicios prestados presencialmente a la propia persona (por ejemplo, servicios de peluquería, masaje, terapias de belleza, fisioterapia); servicios de restauración y catering; entrada a espectáculos de cine o teatro, ferias comerciales, museos, exposiciones y parques; y asistencia a competiciones deportivas.

El lugar de ejecución presencial del suministro constituye un indicador adecuado para determinar el lugar de consumo. Proporciona una indicación razonablemente precisa del lugar de consumo y es fácil de aplicar por los proveedores y de gestionar por las administraciones tributarias.

Debe reconocerse que los regímenes existentes del IVA pueden a menudo determinar, de forma expresa en la ley o implícita en la práctica, el lugar de imposición de este tipo de suministros “in situ” tomando como referencia la ubicación del proveedor. La aplicación de esta norma basada en la ubicación del

proveedor para determinar el lugar de imposición de los suministros “in situ” producirá por lo general el mismo resultado para esos suministros que la norma que se basa en el lugar de ejecución. Estas jurisdicciones pueden decidir, por tanto, mantener su método actual basado en la ubicación del proveedor para determinar el lugar de imposición de los suministros “in situ”. Podrían entonces centrar sus reformas en los servicios que pueden ofrecerse a distancia, como los suministros en línea de servicios y productos digitales, que pueden ser prestados por las empresas a los consumidores de cualquier lugar del mundo sin necesidad de tener presencia física en la jurisdicción del consumidor. El lugar de ejecución o la ubicación del proveedor no constituyen un criterio adecuado para determinar el lugar de imposición de esos suministros. En la subsección siguiente se aborda esta cuestión.

3A.2.4. Todos los demás suministros B2C de servicios e intangibles – incluidos los suministros en línea de servicios e intangibles: La residencia habitual del cliente

Si los suministros no se realizan “in situ”, el lugar de ejecución presencial no constituye en general un indicio fiable del lugar de consumo probable. Este será el caso, por ejemplo, del suministro de servicios e intangibles que pueden utilizarse en un momento distinto del de ejecución o cuyo consumo y/o ejecución puede tener carácter continuado, así como los servicios e intangibles que pueden suministrarse y consumirse fácilmente a distancia.

En relación con las operaciones de suministro B2C de servicios e intangibles, el lugar de residencia habitual del cliente constituye el indicador más adecuado de la jurisdicción de consumo, ya que puede presumirse que estos tipos de servicios e intangibles se consumirán normalmente en la jurisdicción en la que el cliente tenga su residencia habitual. En consecuencia, la Directriz 3.6 establece que “la jurisdicción en la que el cliente tiene su residencia habitual” posee los derechos de imposición sobre los suministros B2C de servicios e intangibles que no sean suministros “in situ”.

La “residencia habitual del cliente” se acepta en general como el indicador más eficiente y eficaz para predecir con una exactitud razonable el lugar en el que es probable que se consuman los servicios o intangibles comercializados internacionalmente. A efectos de determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente y suministrados a distancia, se considera que los indicadores basados en el “uso”, el “disfrute” o la “ejecución” son mucho menos eficientes y suscitan problemas significativos de aplicación práctica.

3A.2.5. Determinación de la jurisdicción de residencia habitual del cliente para operaciones B2C – Criterios e indicios recomendados

Este Kit de Herramientas recomienda la adopción de una norma para la determinación del lugar de imposición de los servicios e intangibles B2C comercializados internacionalmente (incluidos los servicios e intangibles suministrados en línea) que se base en la residencia habitual del cliente.

Cabe presumir, por lo general, que la residencia habitual de un cliente es el lugar en donde el cliente vive normalmente o ha establecido su hogar. La jurisdicción que los clientes visiten solo de manera temporal (por ejemplo, para hacer turismo o participar en una conferencia o curso de formación) no puede considerarse generalmente su residencia habitual.[12]

[12] Las jurisdicciones que tratan los suministros a determinadas empresas (por ejemplo, pequeñas empresas o ciertas empresas exentas) como suministros B2C deben tener en cuenta que tales empresas no son necesariamente personas físicas. En consecuencia, es posible que esas jurisdicciones deban adaptar el concepto de residencia habitual en estos casos. Podría ser útil a este respecto la determinación de la ubicación del cliente en los suministros B2B tal como se describe a continuación (3A.2.7). Lo mismo puede suceder cuando las jurisdicciones no distinguen entre suministros B2B y B2C.

Se recomienda a las jurisdicciones que adopten la residencia habitual del cliente como indicador que prevean normas claras y coherentes relativas a la determinación de la residencia del cliente. Dichas normas deben incluir indicios fácilmente identificables de la residencia habitual y han de permitir que los proveedores no residentes se basen, en la mayor medida posible, en la información que recopilen rutinariamente en el curso normal de su actividad económica y que sea susceptible de tratamiento automatizado, en la medida en que dicha información proporcione pruebas razonables del lugar de residencia habitual de los clientes

En general, la información facilitada al proveedor por el cliente puede considerarse un dato importante para establecer la jurisdicción de residencia habitual del cliente. Podría incluirse aquí la información recopilada en los procesos de negocio (por ejemplo, el proceso de realización de los pedidos), por ejemplo:

- La jurisdicción y dirección (de facturación) del cliente
- Los datos bancarios del cliente, tales como el lugar de la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección del cliente que tiene el banco
- Información de la tarjeta de crédito del cliente, incluido su número de identificación bancaria (BIN)

Si fuera necesario, las jurisdicciones pueden exigir que la información proporcionada por el cliente se complemente, para reforzar su fiabilidad, con indicios adecuados de la residencia. En algunos casos, estos indicios pueden ser el único indicador de la jurisdicción de residencia habitual del cliente del que disponga el proveedor. Concretamente, en el ámbito del comercio electrónico, en el que se efectúan un gran número de operaciones con un valor escaso en las que las interacciones y comunicaciones entre el proveedor y su cliente son mínimas, resultará con frecuencia difícil determinar a partir de un acuerdo el lugar de residencia habitual de un cliente. Además, los indicios disponibles variarán en función del tipo de empresa o producto de que se trate. Normalmente estos indicios son:

- El número de teléfono de contacto
- Lugar del teléfono fijo del cliente a través del cual se prestará el servicio
- La dirección de protocolo de Internet (IP)[13] del dispositivo utilizado para efectuar la compra en línea o para descargar el contenido digital
- Código Móvil de País (MCC) de la Identidad Internacional de Abonado Móvil (IMSI) que se guarda en la tarjeta SIM (Módulo de Identidad de Abonado) utilizada cuando un cliente efectúa pedidos por teléfono móvil
- El historial comercial del cliente, que puede contener información sobre el lugar de consumo predominante, el idioma del contenido digital facilitado u otra información comercialmente relevante, como por ejemplo una tarjeta de fidelización o números de suscripción

Es probable que estos indicios evolucionen con el tiempo conforme avancen las tecnologías y las prácticas empresariales. Cuando el vendedor utiliza de forma habitual la dirección IP para gestionar las restricciones geográficas de los derechos de propiedad intelectual (por ejemplo, cuando transmite en *streaming* películas o eventos deportivos), dicha dirección IP también puede identificar la ubicación del consumidor a efectos fiscales. A este respecto, sin embargo, procede señalar también que si un comprador está utilizando una red privada virtual (VPN) para ocultar su dirección IP o para identificarla como activa en otra jurisdicción, la dirección IP puede conducir a un resultado incorrecto o carente de pertinencia a efectos tributarios. Por consiguiente, las jurisdicciones deben tener en cuenta los riesgos de depender por completo de una dirección IP para identificar la residencia habitual del cliente.

[13] Una dirección de protocolo de Internet, también llamada dirección IP, es una etiqueta numérica asignada a cada dispositivo (por ejemplo, una computadora o un teléfono móvil) que es parte de una red informática que utiliza el Protocolo de Internet para las comunicaciones.

Las jurisdicciones deberían facilitar a los proveedores pautas claras y realistas sobre los elementos que se exigen para determinar el lugar de residencia habitual de los clientes en el ámbito de las operaciones B2C. Es posible que las autoridades tributarias deseen considerar los siguientes métodos específicos:

- Exigir que el proveedor demuestre la determinación del lugar de imposición sobre la base de dos elementos de información/indicios no contradictorios, según se ha indicado anteriormente. Adviértase, sin embargo, que según las nuevas prácticas internacionales, con frecuencia es suficiente un elemento de información, en especial en el caso de las operaciones de menor valor
- Adoptar una norma alternativa para los casos en que no se disponga de información o la información fiable disponible sea limitada
- Adoptar normas de puerto seguro (*"safe harbour"*). En virtud de dichas normas, la actuación de las empresas cumplidoras que generalmente se atienen a la normativa de la jurisdicción y han desplegado para ello unos esfuerzos razonables, solo podrá cuestionarse cuando se produzca un uso indebido o un abuso de las pruebas subyacentes en las que se basan
- Pasar de un mecanismo basado en operaciones para determinar y validar la residencia habitual del cliente a un mecanismo de validación basado en sistemas
- Cuando un proveedor utilice la funcionalidad de geolocalización para determinar la ubicación del cliente con otros fines (por ejemplo, a efectos de las limitaciones de los derechos digitales aplicables a ciertos medios en línea, la transmisión por *streaming* y la radiodifusión), las jurisdicciones pueden plantearse si esta forma de establecer la ubicación es también admisible a efectos fiscales

Recuadro 3A.1. Ejemplo de pautas prácticas para determinar la residencia habitual del consumidor – Australia

La Oficina Tributaria Australiana (Australian Taxation Office; ATO) proporciona en línea pautas prácticas a los proveedores no residentes de servicios e intangibles acerca de la forma de decidir si un cliente es un consumidor residente en Australia. Estas pautas conceden a las empresas una libertad significativa para determinar la residencia del consumidor en la forma que mejor se adapte a sus propios procesos, sistemas y modelo de negocio.

La ATO admite dos métodos principales, a saber, un método basado en los "sistemas de negocio" y otro basado en "pasos razonables". **El método basado en los sistemas de negocio** consiste en que los proveedores no residentes alcancen una conclusión basándose en toda la información que recopilan de modo rutinario a través de sus sistemas y procesos normales de negocio. Se incluye aquí, por ejemplo, información como la dirección de facturación y los datos de la cuenta bancaria y de la tarjeta de pago del cliente que indican la ubicación geográfica de la entidad financiera emisora, la dirección IP y el código de país de una tarjeta SIM de teléfono móvil. A las empresas que realizan suministros utilizando sistemas totalmente automatizados se les pide que aporten dos elementos de información no contradictorios que acrediten que un consumidor potencialmente comprendido en el ámbito de aplicación de la norma no es residente en Australia.

La ATO no aplica una jerarquía fija entre estos indicios, pero en todos los casos las empresas deben tener debidamente en cuenta la calidad y fiabilidad de la información disponible. Las empresas han de dar prioridad a los elementos de información que son esenciales para la realización de una operación comercial (por ejemplo, los datos de la tarjeta de débito) sobre los datos que se registren únicamente a efectos fiscales o de inteligencia comercial (por ejemplo, la dirección del domicilio de los consumidores, que no es obligatorio actualizar cuando desplazan su residencia a otro país).

Si la información que aporta el método basado en los sistemas de negocio no permite llegar a una conclusión definitiva, las empresas tienen libertad para adoptar un **método basado en pasos razonables,** que utiliza cualquier otra información personal que obtengan del cliente a través de las interacciones efectuadas durante el proceso de venta. Los proveedores no residentes pueden basarse también en las conclusiones a las que han llegado acerca de la residencia de un cliente en otra jurisdicción, siempre que dicha jurisdicción disponga de normas similares a las australianas para establecer la residencia a efectos de IVA (por ejemplo, Nueva Zelanda, Noruega o los Estados miembros de la Unión Europea).

Las pautas de la ATO relativas a la determinación de la situación y la residencia de los consumidores australianos pueden consultarse en https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-services-and-digital-products/Terms-we-use/#Australianconsumers
Las pautas en línea de la ATO se basan en una resolución jurídicamente vinculante del Comisionado de la Oficina Tributaria Australiana, *GSTR 2017/1*, que los lectores pueden consultar en
https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=GST/GSTR20171/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958#ft18
Fuente: Australian Taxation Office.

Toda pauta facilitada por las autoridades tributarias requerirá tener en cuenta la legislación y las prácticas de las jurisdicciones de las que se trate, incluidas las instrucciones relativas a la protección de los datos personales, manteniendo además un margen de flexibilidad para las empresas.

3A.2.6 Adopción de una norma sobre el lugar de imposición en función de la residencia habitual del cliente – Observaciones específicas para las jurisdicciones de LAC

Varias jurisdicciones de LAC han adoptado expresamente un método basado en la residencia habitual del cliente para los suministros a distancia de servicios e intangibles o para determinadas categorías de dichos suministros, en especial los servicios y productos digitales, mientras que otras jurisdicciones siguen de forma implícita la lógica de ese método en la aplicación del IVA a los servicios comercializados internacionalmente.

Una serie de jurisdicciones de LAC han introducido en su legislación primaria una referencia expresa a la residencia habitual del cliente como lugar de imposición de los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles. Por ejemplo, la legislación colombiana considera que el lugar de imposición de los suministros de servicios o intangibles se encuentra en Colombia "cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional" (artículo 420, parágrafo 3 del Estatuto Tributario de Colombia). Del mismo modo, se considera que el lugar de tributación de los suministros de servicios digitales se encuentra en Ecuador, con arreglo a su ley de IVA, cuando la "utilización o consumo del servicio se efectúe por un residente o por un establecimiento permanente de un no residente ubicado en el Ecuador" (artículo 61, numeral 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador). Esas disposiciones jurídicas normalmente se complementan con indicaciones adicionales establecidas en normas de desarrollo y/o instrucciones administrativas. Dichas orientaciones adicionales normalmente ofrecen a los proveedores indicios más detallados que pueden utilizarse para determinar y acreditar la residencia habitual de sus clientes en la práctica (véase más arriba).

En la práctica, no siempre será posible que las jurisdicciones incluyan esa referencia explícita en la propia legislación primaria, especialmente cuando la reforma del marco legal vigente sea difícil o compleja y requiera mucho tiempo, por ejemplo, por motivos legales, políticos o económicos. Estas jurisdicciones pueden entonces delegar exclusivamente en la normativa de desarrollo o en instrucciones administrativas, en su caso, la implementación de una norma relativa al lugar de imposición en función de la residencia habitual del cliente. Para ello se requiere, en principio, una norma en la legislación del IVA de la jurisdicción que determine el lugar de tributación de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente con arreglo al principio de destino, normalmente tomando como referencia el lugar en el que el servicio o intangible es "utilizado", "disfrutado" o "consumido". A continuación, la legislación de desarrollo o las instrucciones administrativas han de establecer que los servicios o intangibles en cuestión (por lo general, servicios y productos suministrados por medios digitales) se considerarán "utilizados", "disfrutados" o "consumidos" en la jurisdicción en la que el cliente tenga su residencia habitual. Estos criterios pueden complementarse con orientaciones adicionales acerca de los indicios que permiten establecer la residencia habitual del cliente. Varias jurisdicciones de LAC simplemente indican en la normativa de desarrollo o en instrucciones administrativas una serie de indicios en virtud de los cuales los servicios o intangibles en cuestión se considerarán "utilizados", "disfrutados" o "consumidos" en el país. Estos indicios incluyen normalmente el número de teléfono del cliente, la dirección IP del dispositivo utilizado por este, el idioma, el contenido digital, etc. Véase la tabla 3A.1 siguiente.

Tabla 3A.1. Métodos utilizados en determinadas jurisdicciones de LAC para identificar la jurisdicción de residencia habitual de los clientes

Jurisdicción	Indicador	Disposiciones complementarias/Indicios
Argentina	Los suministros comprendidos en el ámbito de aplicación de la norma (servicios digitales) están sujetos a impuestos si se *utilizan o explotan* en Argentina.[1]	Legislación primaria. Se considera que los suministros son utilizados o explotados en Argentina si: [2] • La dirección IP o la tarjeta SIM indican una vinculación con Argentina. • La dirección de facturación se encuentra en Argentina, o • Los datos de la cuenta bancaria u otros datos de pago se pueden asociar a Argentina.

Jurisdicción	Indicador	Disposiciones complementarias/Indicios
Bahamas	Los suministros comprendidos en el ámbito de aplicación de la norma (servicios de telecomunicaciones y comercio electrónico) están sujetos a impuestos en las Bahamas siempre que estén destinados al uso, disfrute, beneficio o ventaja de personas situadas dentro del país.	No se ha identificado ninguno.
Chile	Los suministros comprendidos en el ámbito de aplicación de la norma (ciertos servicios electrónicos) están sujetos a impuestos en Chile siempre que se *presten o utilicen* dentro del país.[3]	Legislación primaria. Se considera que el suministro es utilizado en Chile si dos de los elementos siguientes ponen de manifiesto una vinculación con Chile:[4] • Dirección IP u otro método de geolocalización • País en el que se emitió el método de pago (por ejemplo, tarjeta de crédito) • Dirección de facturación o envío proporcionada • Tarjeta SIM con código de país de Chile
Costa Rica	Con arreglo a la legislación primaria, los suministros tributan en Costa Rica si se efectúan en este país.[5] La legislación de desarrollo prevé que un servicio se presta en el país si se ejecuta o consume en Costa Rica.[6]	Directrices administrativas. La Administración Tributaria de Costa Rica ha establecido que un servicio se consume en Costa Rica cuando:[7] a) El domicilio en donde se presta el servicio corresponde a Costa Rica. b) El proveedor subyacente de un servicio intermediado está establecido en Costa Rica. c) El teléfono fijo del cliente corresponde a Costa Rica. d) La dirección IP del dispositivo con el que se adquiere o descarga el producto, servicio o intangible corresponde a Costa Rica. e) El código de país móvil (MCC) de la identidad internacional de abonado móvil (IMSI) que se guarda en la tarjeta SIM (Módulo de Identidad de Abonado) del dispositivo móvil utilizado por el cliente corresponde a Costa Rica. f) El domicilio del cliente se encuentra en la República de Costa Rica. g) La cuenta bancaria utilizada para el pago o el domicilio registrado en el banco que interviene en la liquidación se encuentra en Costa Rica. h) Cualquier otra información de que disponga el proveedor o intermediario que permita identificar razonablemente el lugar de consumo.

Jurisdicción	Indicador	Disposiciones complementarias/Indicios
		En caso de conflicto, se aplica una prioridad por orden alfabético.
México	Los suministros están sujetos a impuestos si el destinatario (cliente) se encuentra en el país.[8]	Legislación primaria. Se considera que el destinatario se encuentra en México si se cumple alguna de las siguientes condiciones:[9] • La dirección indicada por el destinatario se encuentra en México. • Utilización, para realizar la liquidación, de un intermediario financiero establecido en México. • La dirección IP del dispositivo utilizado para la compra de los servicios digitales corresponde a México, o • El número de teléfono facilitado corresponde a México.

1,2. Ley de Impuesto al Valor Agregado de Argentina, artículo 1.
3,4. Ley sobre impuesto a las ventas y servicios de Chile, artículo 5.
5. Ley de Impuesto al Valor Agregado de Costa Rica, artículo 1(2)(c)(ii).
6. Reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado de Costa Rica, artículo 3.
7. Resolución DGT-R-13-2020 de la Dirección General de Tributación de Costa Rica.
8. Ley de Impuesto al Valor Agregado de México, artículo 18-C.
9. Ley del Impuesto al Valor Agregado de México, artículo 18-C (I a IV).
Fuente: Análisis de la OCDE.

Es importante señalar, sin embargo, que la utilización exclusiva de elementos materiales o indicios específicos a efectos de determinar el lugar de imposición, en lugar de aplicar el principio general de la residencia habitual, puede dar lugar a incertidumbres o determinaciones incorrectas o muy discutibles en aquellas situaciones en que otros indicios contradigan la fijación del lugar de imposición realizada en virtud de los indicios preferidos en la jurisdicción en cuestión. Así sucedería, por ejemplo, si una jurisdicción exigiera a las empresas que dieran prioridad al país en el que el operador de telefonía móvil registró la tarjeta SIM (módulo de identificación de abonado) del consumidor, aun cuando la dirección de facturación y la dirección IP del dispositivo móvil a través del cual el consumidor efectuó la compra apunten a otro país.

En aras de la seguridad jurídica y la transparencia, se recomienda que la jurisdicción prevea, en la legislación primaria siempre que sea posible, un indicador claro para determinar el lugar de imposición en función de la residencia habitual del cliente. En caso de que la legislación mantenga indicadores basados en el “uso”, el “disfrute” o la “ejecución”, podría disponerse que tales indicadores se apliquen únicamente a los suministros “in situ” o a los supuestos en los que el lugar de dicho “uso”, “disfrute” o “ejecución” pueda identificarse con facilidad. Estas normas específicas pueden complementarse con una norma relativa al lugar de imposición que tome como referencia la residencia habitual del cliente y que se aplique a los servicios e intangibles suministrados a distancia y que, por la naturaleza de la forma de su ejecución o entrega, sea difícil o imposible vincular a un lugar físico concreto.

El hecho de que la ley determine con claridad el lugar de imposición tomando como referencia la residencia habitual del cliente refuerza la coherencia en el plano internacional. La coherencia internacional reduce los riesgos de que se produzca una no imposición, incluso involuntaria, al tiempo que incrementa el grado de cumplimiento y disminuye los riesgos de elusión fiscal o de reducción de la tributación causados por dificultades de aplicación o indicadores obsoletos. La adopción de un indicador claro y de

sencilla aplicación ofrece también mayor certidumbre a las administraciones tributarias y a los exportadores de tales servicios a la hora de aplicar una tasa cero a los suministros al exterior.

3A.2.7. Lugar de imposición de los suministros de empresa a empresa (B2B) – La ubicación del cliente como norma principal para determinar el lugar de imposición

(i) Introducción

En virtud del principio de destino, las Directrices adjudican los derechos de imposición sobre los servicios e intangibles comercializados internacionalmente a la "jurisdicción de consumo". Sin embargo, en el contexto de las operaciones B2B, los impuestos en cuestión no recaen sobre el consumo final, que es el que, en última instancia, es gravado por el IVA. Por el contrario, son impuestos exigidos en el marco de un proceso de recaudación plurifásico *que conduce*, en principio, *a gravar el consumo final de los particulares* en la jurisdicción de consumo. Véase el punto (i) de la subsección 3A.2.1. Por consiguiente, en el contexto de los suministros B2B de servicios e intangibles comercializados internacionalmente, las normas sobre el lugar de imposición deben facilitar el objetivo último del impuesto, estableciendo reglas que permitan a la jurisdicción de consumo imponer la carga tributaria al consumidor final, al tiempo que se mantiene la neutralidad del sistema del IVA.

(ii) La regla de la ubicación del cliente

Para alcanzar el objetivo de facilitar la imposición de la carga tributaria última en la jurisdicción de consumo, la Directriz 3.2 adjudica los derechos de imposición sobre los suministros B2B de servicios e intangibles comercializados internacionalmente a "la jurisdicción en la que se encuentra el cliente". La premisa en que se basa la norma de la ubicación del cliente para determinar la jurisdicción de tributación en los suministros internacionales B2B de servicios e intangibles es que dicha ubicación constituye el indicador adecuado de la jurisdicción en la que se produce el uso empresarial, en la que el cliente empresarial utilizará las compras que ha realizado para producir servicios o intangibles destinados a los consumidores finales. De este modo, la carga tributaria se traslada a los consumidores finales, aplicando así el principio de destino.

(iii) Instrucciones para aplicar la regla de la ubicación del cliente

"¿Cómo se determina la jurisdicción en la que se encuentra el cliente?" La respuesta a esta pregunta depende de la contestación a dos preguntas subsidiarias: ¿Quién es el cliente? y ¿Dónde se encuentra el cliente? La respuesta a la primera pregunta, según la Directriz 3.3, "se determina normalmente consultando el acuerdo comercial". El "acuerdo comercial" no es un concepto jurídico formal; simplemente recoge los elementos que permiten identificar a las partes de un suministro, así como los derechos y obligaciones que se derivan del mismo. Una vez que se identifique al cliente, su ubicación queda también determinada si se trata de una entidad con un solo establecimiento (una "entidad con establecimiento único" o "EEU"). La ubicación del cliente es el lugar en el que este ha establecido su presencia comercial permanente. Si un cliente tiene establecimientos en varias jurisdicciones (una "entidad multilocalizada" o "EML"), la indagación de la ubicación de ese cliente EML a efectos del suministro de un servicio o intangible resulta más complicada.

Cuando se realiza un suministro a una EML, el lugar de imposición no puede definirse simplemente atendiendo al lugar de la presencia comercial del cliente que consta en el acuerdo comercial, como sucede en el caso de las EEU. Por el contrario, conforme a la Directriz 3.4, es preciso efectuar indagaciones adicionales para determinar la jurisdicción (o las jurisdicciones) en que el establecimiento (o establecimientos) de la EML hace uso del servicio o intangible, puesto que el lugar del uso empresarial es el que determina el lugar de imposición de los suministros B2B de servicios e intangibles. En este sentido, es importante tener en cuenta que una EML es una *entidad jurídica única*, aunque con múltiples

establecimientos o sucursales, y las normas relativas al lugar de imposición propuestas por las Directrices para las EML se dirigen únicamente a lo que cabría denominar suministros intra-entidad o de sucursal a sucursal. Cuando una *entidad jurídica* adquiere suministros en beneficio de otra u otras *entidades jurídicas* vinculadas (por ejemplo, cuando una empresa de centralización de compras adquiere servicios de auditoría para una empresa multinacional con filiales en todo el mundo), la norma relativa al lugar de imposición para los suministros realizados a cada una de las entidades jurídicas se determina con arreglo al acuerdo comercial aplicable al suministro a dicha entidad jurídica.

Las Directrices prevén tres métodos para dilucidar qué establecimiento de una EML es considerado usuario de un servicio o intangible y dónde se encuentra dicho establecimiento:

- El método basado en el "uso directo", que se centra directamente al establecimiento que hace uso del servicio o intangible.
- El método basado en la "entrega directa", que se centra en el establecimiento al que se presta el servicio o se entrega el intangible.
- El "método de repercusión", que se centra en el establecimiento que hace uso del servicio o intangible, determinado en virtud de los acuerdos internos de repercusión o reparto de costos dentro de la propia EML, concluidos con arreglo a los requisitos del impuesto de sociedades, la normativa contable u otros requerimientos regulatorios.

Cada uno de estos métodos presenta sus propias ventajas en determinadas circunstancias y las Directrices los explican detalladamente en los Comentarios.

3A.2.8. Reglas específicas para determinar el lugar de imposición en determinados suministros de servicios e intangibles

(i) Descripción general

Las Directrices admiten la posibilidad de que las reglas generales relativas al lugar de imposición aplicables a los suministros internacionales B2B y B2C de servicios e intangibles no identifiquen un lugar de imposición adecuado en todos los supuestos y que, en algunos supuestos concretos, reglas más específicas tendrían más probabilidades de determinarlo. A la luz de esta posibilidad, hay que señalar lo que las Directrices *no* hacen. Las Directrices no pretenden ofrecer a las administraciones tributarias una lista de reglas específicas sobre el lugar de imposición aplicables en supuestos particulares en los que dichas reglas puedan considerarse superiores a la alternativa "general". Esto refleja, en parte, un reconocimiento de que las Directrices no tienen carácter jurídicamente vinculante y que no resulta viable ni deseable facilitar instrucciones más prescriptivas sobre cuál debe ser el resultado de la evaluación en relación con todos los suministros de servicios e intangibles. Por consiguiente, las Directrices no establecen limitaciones estrictas sobre cuándo procede adoptar una regla específica, sino más bien un marco de evaluación para valorar su conveniencia.

(ii) Marco de evaluación para valorar la conveniencia de una norma específica

Por los motivos indicados en el apartado precedente y con la notable excepción de los suministros vinculados a bienes inmuebles (véase la subsección 3A.2.9), las Directrices proporcionan un marco para valorar la conveniencia de una regla específica sobre el lugar de imposición, en lugar de recomendar un conjunto de regla específicas a este respecto para los supuestos en los que la regla general relativa a los suministros internacionales de servicios e intangibles pudiera producir un resultado inadecuado.

La Directriz 3.7 prevé que los derechos de imposición sobre operaciones de comercio internacional B2B o B2C de servicios e intangibles pueden adjudicarse atendiendo a un indicador distinto de los previstos en las reglas generales relativas a la adjudicación de dichos derechos (véanse las subsecciones 3A.2.8 y 3A.2.9) cuando la adjudicación de tales derechos de imposición en virtud de las reglas generales no

ofrezca un resultado adecuado según los siguientes criterios: (i) neutralidad, (ii) eficiencia en cuanto al cumplimiento y la administración, (iii) certeza y simplicidad, (iv) efectividad y (v) justicia, y siempre que, además, un indicador diferente al previsto en las reglas generales ofrezca un resultado significativamente mejor a la luz de estos mismos criterios.

Las Directrices manifiestan expresamente la intención de que el uso de reglas específicas se limite en la mayor medida posible. Esta limitación se basa en un motivo justificado, en concreto que la existencia de reglas específicas incrementará el riesgo de que surjan discrepancias entre las jurisdicciones en cuanto a su interpretación y aplicación y, por ende, aumentarán los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria.

Aunque la Directriz 3.7 no identifica explícitamente los tipos de suministros de servicios o intangibles ni las circunstancias o factores particulares en los cuales podría estar justificada una regla específica, el material explicativo de las Directrices ofrece ejemplos de circunstancias en las que puede ser conveniente una regla específica para las operaciones B2B y B2C. En el contexto de las operaciones B2B, en el que la única regla "general" es la ubicación del cliente, las Directrices proponen que la regla "general" relativa al lugar de imposición aplicable a los suministros "in situ" B2C podría resultar oportuna como regla especial para determinar el lugar de imposición de los suministros "in situ" B2B. La adopción de la misma regla para los suministros "in situ" B2B y B2C liberaría a las empresas que prestan ese tipo de servicios (por ejemplo, servicios de restaurante o acceso a eventos) de los costos de cumplimiento asociados a tener que distinguir entre consumidores finales y empresas al tomar sus decisiones tributarias conforme a las reglas generales. Así pues, esta regla especial podría ofrecer un resultado significativamente mejor que la aplicación de la regla general según los criterios de eficiencia, certeza, simplicidad, etc.

En el contexto de las operaciones B2C, las Directrices señalan que el transporte internacional podría ser candidato a ser objeto de una regla especial, ya que la regla general de la ejecución presencial para los suministros "in situ" podría conducir a un resultado inapropiado a la luz de los criterios de eficiencia, certeza y simplicidad, teniendo en cuenta que en estos casos el servicio se ofrece en múltiples jurisdicciones. Del mismo modo, las Directrices indican que la regla general de la residencia habitual del cliente podría, en supuestos distintos de los suministros "in situ", producir un resultado inadecuado en el caso de los servicios e intangibles que se suministran en un lugar fácilmente identificable y que requieren la presencia física de la persona que los consume, pero no la presencia física de la persona que los suministra (por ejemplo, el acceso a Internet en un cibercafé o en el vestíbulo de un hotel, o el acceso a canales de televisión en la habitación de un hotel a cambio del pago de una tarifa). En tales casos, una regla especial basada en la ubicación real del cliente en el momento del suministro podría constituir un indicador mejor para predecir el lugar de consumo real y a efectos de la aplicación del IVA que una regla basada en la residencia habitual del cliente.

3A.2.9. Suministros de servicios e intangibles directamente vinculados a bienes inmuebles y muebles

Según la Directriz 3.8 en el caso de los suministros de servicios e intangibles directamente vinculados a bienes inmuebles, "los derechos de imposición pueden adjudicarse a la jurisdicción en la que se encuentra situado dicho inmueble". De este modo se refleja y reconoce el hecho de que muchos regímenes del IVA han adoptado, directa o indirectamente, reglas relativas al lugar de imposición de los servicios e intangibles basadas en la ubicación del inmueble.[14]

[14] La expresión "directa o indirectamente" tiene por objeto reconocer la distinción entre los regímenes de IVA que han adoptado normas específicas sobre el lugar de imposición para determinados tipos de suministros de servicios e intangibles, incluyendo las normas relativas a bienes inmuebles, como sucede por ejemplo en la Unión Europea (el lugar de prestación de los servicios "vinculados con bienes inmuebles" es "el lugar en el que se encuentra situado el

En las Directrices se distinguen dos tipos de servicios o intangibles vinculados directamente con bienes inmuebles respecto a los cuales es razonable suponer que la regla específica conduciría a un resultado considerablemente mejor que la regla general según los criterios de evaluación de la Directriz 3.7:

- La transmisión, venta, arrendamiento o derecho a utilizar, ocupar, explotar o disfrutar de bienes inmuebles; y
- Los suministros de servicios prestados presencialmente sobre el propio bien inmueble, tales como construcción, remodelación y mantenimiento del inmueble;

Con respecto a otros suministros de servicios e intangibles directamente vinculados a bienes inmuebles, en particular, aquellos en los que se da una vinculación o relación muy estrecha, clara y evidente entre el suministro y el bien inmueble, las Directrices sugieren que sería preciso efectuar una evaluación adicional conforme a la Directriz 3,7 antes de poder establecer la procedencia de adoptar una regla específica. Entre estos otros servicios e intangibles se incluirían los servicios que no se prestan presencialmente sobre el bien inmueble, pero que están relacionados con un bien inmueble específico y claramente identificable, como los servicios de arquitectura.

Las Directrices no recogen una norma específica relativa al lugar de imposición de los suministros de servicios o intangibles vinculados con bienes corporales muebles que sea análoga a la norma prevista en la Directriz 3.8 con respecto a los bienes inmuebles. No obstante, en el caso de los suministros B2C de servicios e intangibles vinculados a bienes muebles, como por ejemplo la reparación, reforma o mantenimiento del bien, las Directrices reconocen que es posible que las jurisdicciones deseen considerar la adopción de una regla relativa al lugar de imposición que esté basada en la ubicación del bien mueble corporal. Según las Directrices, este planteamiento refleja de manera razonablemente precisa el lugar en el que probablemente se producirá el consumo de los servicios o intangibles, y además a los proveedores les resultará relativamente sencillo aplicarla en la práctica.

inmueble”) y los regímenes de IVA (como los de Australia y Nueva Zelanda) que llegan con frecuencia a una conclusión similar basándose en un planteamiento “iterativo” para la determinación del lugar de tributación adecuado.

3A.3. Establecimiento de mecanismos eficaces de recaudación

Mensajes clave

¿Qué es un mecanismo de recaudación eficaz? En esencia, a efectos de la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico internacional, un mecanismo de recaudación eficaz es un régimen que sea fácil de gestionar y cumplir por una empresa no residente, con las salvaguardias oportunas para proteger los ingresos de IVA de las autoridades tributarias, y que, en consecuencia, incremente al máximo los ingresos de IVA que perciben las jurisdicciones.

El Informe sobre mecanismos de recaudación de la OCDE explica de forma detallada a las jurisdicciones la forma de desarrollar mecanismos de recaudación eficaces para los suministros internacionales de servicios e intangibles. Presenta diferentes métodos para los suministros B2C y B2B, reflejando la práctica existente en muchos sistemas de IVA de todo el mundo. Sin embargo, reconoce que los sistemas de IVA pueden optar también por no distinguir entre suministros B2B y B2C y analiza soluciones dirigidas a políticas diseñadas de este modo.

El Informe sobre mecanismos de recaudación constituye la fuente de referencia básica para los análisis y recomendaciones que se presentan en la subsección 3A.3. Se complementa con las "lecciones aprendidas" de la experiencia del creciente número de jurisdicciones de todo el mundo que han adoptado ya estas recomendaciones. Las recomendaciones de la subsección 3A.3 se centran fundamentalmente en las decisiones relativas a las políticas y los elementos del diseño de una infraestructura administrativa y operativa que ofrezca unos mecanismos eficaces de recaudación. En la sección 4 de este Kit de Herramientas se proporcionan orientaciones prácticas detalladas acerca de la creación de esta infraestructura administrativa y operativa.

Establecimiento previo de derechos de imposición sobre los servicios e intangibles comercializados internacionalmente conforme a las Directrices Internacionales sobre IVA. Estas orientaciones acerca del establecimiento de mecanismos eficaces de recaudación parten de la premisa de que las jurisdicciones han adoptado o pretenden adoptar las recomendaciones de la OCDE relativas a los derechos de imposición del IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles. Para obtener más información sobre lo que esto significa en la práctica, véase la subsección 3A.2 y las orientaciones en torno al diseño de la legislación en la lista de comprobación 1 de la sección 6 del Kit de Herramientas.

Un régimen simplificado de registro y recaudación es la solución recomendada para una recaudación eficaz del IVA sobre los servicios e intangibles de empresa a consumidor (B2C) suministrados por una empresa no residente.

- Con arreglo a este régimen, los proveedores no residentes están obligados por la ley a registrarse a efectos de IVA en la jurisdicción en la que su cliente (consumidor final) tenga su residencia habitual y a pagar el IVA en dicha jurisdicción conforme a la tasa del IVA prevista en las normas de esa jurisdicción.
- Las guías de la OCDE recomiendan que las jurisdicciones faciliten el cumplimiento a los proveedores no residentes adoptando un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA (en forma abreviada, "regímenes simplificados de cumplimiento") con objeto de que dichos proveedores liquiden sus obligaciones de IVA con unos costos relativamente limitados para la administración tributaria.
- Este régimen simplificado de cumplimiento debería basarse preferiblemente en procesos electrónicos relativamente básicos, que son cada vez más accesibles para la mayoría de las administraciones tributarias incluso para aquellas que cuentan con una capacidad administrativa reducida, limitando las obligaciones de cumplimiento a lo estrictamente necesario para la recaudación eficaz del IVA.

Se recomienda aplicar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para la recaudación eficaz del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles B2B por una empresa no residente, cuando sea compatible con la estructura general del IVA de la jurisdicción.

- En virtud de los mecanismos de inversión del sujeto pasivo, la obligación de pagar el IVA se traslada desde el proveedor no residente al cliente empresarial en la jurisdicción en la que está situado.
- El proveedor no residente queda entonces exento de la obligación de registrarse a efectos del IVA sobre los suministros a clientes empresariales en la jurisdicción en la que estos se encuentran.

Posibilidad de acogerse a procedimientos de registro y recaudación bajo las reglas generales. Algunos proveedores no residentes pueden tener la necesidad legítima de registrarse conforme al régimen tradicional y general de registro del IVA para suministros internacionales, por ejemplo, a fin de recuperar el IVA soportado en la jurisdicción de registro. Las jurisdicciones pueden optar por permitir a los proveedores que se registren de este modo, si bien las autoridades tributarias pueden considerar prudente practicar controles de diligencia debida y de validación de tales proveedores antes de conceder esta autorización.

Posibilidad de ampliar los regímenes simplificados de cumplimiento a los bienes. En esta subsección 3A.3 se analizan los regímenes simplificados de cumplimiento en el marco de los suministros B2C de servicios e intangibles por parte de proveedores no residentes. En principio, las jurisdicciones pueden ampliar el ámbito de aplicación de dicho régimen de recaudación del IVA a otras modalidades de comercio internacional B2C. Se incluyen aquí las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea, es decir, los bienes vendidos en línea por una empresa no residente e importados a una jurisdicción para su entrega al cliente (con un valor inferior a la franquicia aduanera de dicha jurisdicción). En la sección 3B del Kit de Herramientas se analizan distintos elementos de la posible integración de esos regímenes en un marco de política tributaria para dichos suministros de bienes de bajo valor.

Mecanismos alternativos de recaudación para los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles: Algunas jurisdicciones se han planteado o se están planteando la posibilidad de aplicar regímenes de retención a través de los intermediarios financieros como alternativa a la imposición de obligaciones de recaudación a proveedores no residentes. Como se expone con detalle en el anexo B, este Kit de Herramientas no aconseja a las jurisdicciones que apliquen dichos regímenes como mecanismo principal de recaudación del IVA sobre las operaciones realizadas por empresas no residentes. Sin embargo, tales regímenes pueden servir como un mecanismo de salvaguarda aplicable a empresas no residentes persistentemente incumplidoras que se niegan a registrarse y recaudar el IVA por las ventas realizadas en una jurisdicción.

Guía de la subsección 3A.3

Sección	Tema	Página
3A.3.1	***Recaudación del IVA en los casos en los que el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de tributación***	81
3A.3.2	***El problema de aplicar un régimen estándar de registro y recaudación a proveedores que no están situados en la jurisdicción de tributación***	82
3A.3.3	***Recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2B de servicios e intangibles: El mecanismo de "inversión del sujeto pasivo"***	83
3A.3.4	***Recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles: Un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes:***	83
	(i) Características de diseño administrativo recomendadas	85
3A.3.5	***Decisiones relativas a la formulación de políticas para establecer el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación***	87
	(i) ¿Operaciones B2B además de las operaciones B2C?	88
	(ii) ¿Cómo determinar la naturaleza del cliente (empresa o consumidor final)?	88
	(iii) ¿Qué tipo de suministros? ¿Cualesquiera servicios e intangibles que pueden suministrarse a distancia? ¿O solo categorías específicas, como los servicios/productos digitales?	89
	(iv) ¿Establecer un umbral de registro para los proveedores no residentes?	91
	v) ¿Qué papel pueden desempeñar los intermediarios y agentes?	91
	(vi) Creación de una infraestructura administrativa y operativa eficaz	90
Anexo B	***Regímenes de retención del IVA basados en intermediarios financieros – Dificultades para su utilización en el comercio internacional, pero opción alternativa potencialmente útil***	431

3A.3.1. Recaudación del IVA en los casos en los que el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de tributación

Las Directrices reconocen los problemas particulares que se presentan para una recaudación eficaz del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles en los casos en que "el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de imposición"[15], es decir cuando se trata de un proveedor no residente sobre el cual la jurisdicción de imposición puede disponer de una autoridad limitada o nula para la aplicación coercitiva efectiva de la obligación de recaudación. En el contexto de los suministros de empresa a empresa (B2B)

[15] La referencia a los supuestos en los que "el proveedor no se encuentra en la jurisdicción de tributación" está incluida en el título oficial del Informe sobre mecanismos de recaudación y se utiliza en las Directrices y otras orientaciones de la OCDE para aludir a los supuestos en que "la jurisdicción de tributación tiene únicamente una autoridad limitada, o ninguna, para exigir al proveedor que cumpla efectivamente una obligación de recaudación". Véase el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación, "Glosario de términos".

de servicios e intangibles por parte de proveedores no residentes, las directrices de la OCDE recomiendan la adopción del mecanismo de “inversión del sujeto pasivo” siempre que sea compatible con el diseño del sistema nacional de impuestos al consumo, incluso cuando el régimen de IVA de una jurisdicción distinga entre los suministros B2B y B2C. El diseño y aplicación de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para los suministros B2B de servicios e intangibles se analiza con más detalle en el apartado 3A.3.3 más adelante.

No obstante, se admite con carácter general que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no ofrece una solución adecuada para la recaudación del IVA en los suministros de empresa a consumidor (B2C) de servicios e intangibles por parte de proveedores no residentes. Según el consenso internacional plasmado en las directrices de la OCDE, exigir a los proveedores no residentes registrarse y declarar el IVA en la jurisdicción de tributación es el método más eficaz y eficiente para garantizar una recaudación adecuada del IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles. El cumplimiento de este requisito por los proveedores no residentes debería facilitarse, de modo que sea lo más sencillo posible de satisfacer, mediante la adopción de medidas sencillas o simplificadas de registro y recaudación del IVA para estos no residentes. Las subsecciones 3A.3.4 y 3A.3.5 ofrecen orientaciones detalladas en torno al diseño de un régimen sencillo o simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes de servicios e intangibles.

3A.3.2. El problema de aplicar un régimen estándar de registro y recaudación a proveedores que no están situados en la jurisdicción de tributación

El cobro, recaudación e ingreso correcto del IVA en la Hacienda Pública, así como las obligaciones de información conexas, son tradicionalmente responsabilidad de los proveedores. Responsabilizar al proveedor de la recaudación del IVA suele funcionar bien cuando este se encuentra en la jurisdicción de tributación, que es la competente para imponer y exigir al proveedor que efectúe la recaudación y cumpla las obligaciones conexas.

Las jurisdicciones pueden poseer la potestad *legal* de requerir a los proveedores, sean o no residentes, el cumplimiento de las obligaciones de registro y recaudación del IVA. Cuando el proveedor no está situado en la jurisdicción de tributación, es posible, sin embargo, que las jurisdicciones carezcan de la capacidad de *aplicar coercitivamente* de forma efectiva estas obligaciones fiscales al proveedor. Los problemas a los que se enfrentan las administraciones tributarias de la jurisdicción de imposición pueden consistir, entre otros, en acreditar que el proveedor no residente ha efectuado suministros sujetos a IVA en su jurisdicción; exigir coercitivamente la recaudación y el pago de los impuestos por los proveedores no residentes y realizar las consiguientes actuaciones de fiscalización tales como el acceso a los libros y registros; y crear procedimientos de inspección y recaudación de los impuestos pendientes. A medida que el comercio internacional de servicios e intangibles siga creciendo, tal vez las administraciones tributarias deban tratar con un número cada vez mayor de empresas extranjeras que carecen de presencia física en su jurisdicción.

La obligación de los proveedores de registrarse y declarar el IVA en una jurisdicción en la que no están establecidos puede plantearles dificultades. Puede resultar una carga onerosa para las grandes empresas y aún más para las pequeñas y medianas empresas (PYMES), en especial cuanto estas obligaciones surgen en múltiples jurisdicciones. Además de familiarizarse con las obligaciones generales correspondientes al registro y preparación de las declaraciones de IVA (en particular, la legislación del IVA, los criterios que siguen las autoridades tributarias, la jurisprudencia y los recursos humanos y técnicos), los proveedores no residentes deben hacer frente con éxito a una amplia diversidad de otras potenciales obligaciones específicas tal como se indica en el recuadro 3A.2 a continuación.

Recuadro 3A.2. Obligaciones que normalmente resultan para una empresa no residente como consecuencia de la obligación de registro bajo el régimen estándar de IVA

- Obtener información, en un idioma que puedan entender, acerca del proceso local de registro a efectos de IVA y la declaración del IVA.
- Entender las normas locales relativas al nombramiento de un representante fiscal y de un representante, si es necesario.
- Concertar un aval bancario y/o abrir una cuenta bancaria, si es necesario.
- Comprender la forma de distinguir entre operaciones B2B y B2C en caso de que se apliquen normas distintas a cada una de estas categorías de operaciones.
- Comprender cómo funcionan los umbrales (por ejemplo, de registro o recaudación, cuando sean aplicables).
- Comprender los mecanismos de recaudación aplicables.
- Comprender el/las tasas del IVA aplicables en la jurisdicción en cuestión e introducir en los sistemas los cambios necesarios para la aplicación de las tasas locales del IVA.
- Comprender las normas de facturación y modificar en consecuencia los sistemas de TI.
- Comprender las normas locales sobre una serie de cuestiones complejas y frecuentemente muy específicas en relación con el IVA, tales como los plazos y los procedimientos para introducir correcciones.
- Comprender las normas especiales, si las hubiera, aplicables a los pequeños proveedores.
- Almacenar y conservar documentos de conformidad con la legislación local.
- Hacer un seguimiento activo de las novedades legislativas y administrativas que pueden requerir cambios en el negocio y los sistemas.
- Gestionar las inspecciones fiscales y recabar asesoramiento y apoyo local cuando sea necesario.
- Gestionar litigios en sistemas judiciales extranjeros (en particular, adquirir conocimiento de los plazos, procedimientos y protocolos).
- Comprender las interacciones con otros impuestos y normas de la jurisdicción local.

3A.3.3. Recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2B de servicios e intangibles: El mecanismo de "inversión del sujeto pasivo"

A efectos de la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2B de servicios e intangibles en el lugar en que se encuentre el cliente, las Directrices recomiendan en general imponer al cliente una obligación de declaración a través del uso del mecanismo de inversión del sujeto pasivo (o "autoliquidación") siempre que sea compatible con el diseño del sistema nacional de impuestos al consumo. Véanse también la subsección 3A.2.1.(i) y el anexo A. En virtud del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el cliente declara los impuestos devengados en su jurisdicción liberando de este modo al proveedor de toda obligación de identificarse a efectos de IVA o de declarar impuestos en la jurisdicción del cliente. Para ello, normalmente el cliente hace constar el IVA devengado sobre el suministro que recibió del proveedor no residente como impuesto repercutido en la declaración del IVA pertinente. La tasa de IVA empleada será la aplicable en la jurisdicción del cliente. El cliente tendrá así derecho a deducir el impuesto soportado en la medida en que las normas de su jurisdicción lo permitan.

La adopción del mecanismo de inversión del sujeto pasivo presenta una serie de ventajas en el contexto de las operaciones internacionales B2B. En primer lugar, la autoridad tributaria de la jurisdicción de la empresa cliente puede verificar y garantizar el cumplimiento, pues tal autoridad posee competencia personal sobre dicho cliente. En segundo lugar, los costos de cumplimiento se trasladan en gran medida desde el proveedor al cliente y se reducen al máximo, puesto que el cliente tiene pleno acceso a los datos

de la operación. En tercer lugar, los costos de cumplimiento y los gastos administrativos también son menores porque el proveedor no está obligado a cumplir obligaciones fiscales en la jurisdicción del cliente (por ejemplo, identificación a efectos de IVA e inspecciones, que en otro caso tendrían que gestionarse y barreras idiomáticas y de traducciones). Por último, reduce los riesgos para los ingresos vinculados al cobro del impuesto a proveedores no residentes, con independencia de que los clientes del proveedor tengan o no derecho a deducir el impuesto soportado.

A las administraciones tributarias que adopten el mecanismo de inversión del sujeto pasivo se les recomienda que comuniquen a las empresas de su país la necesidad de declarar los impuestos sobre los servicios e intangibles adquiridos a proveedores de otras jurisdicciones. Si el cliente tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por la adquisición, podría suceder que la legislación nacional del IVA no exija que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo se haga constar en la declaración de IVA nacional. En cualquier caso, se recomienda a las administraciones tributarias que establezcan con claridad las obligaciones de las empresas compradoras en virtud de los mecanismos de inversión del sujeto pasivo.

3A.3.4. Recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles: Régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para proveedores no residentes

El método más efectivo y eficiente para garantizar una adecuada recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C consiste en exigir al proveedor no residente que se registre y declare el IVA en la jurisdicción de tributación. Cuando se aplique este mecanismo de recaudación basado en el registro de proveedores no residentes, se recomienda a las jurisdicciones la creación de un régimen recaudatorio y de registro sencillo o simplificado (en forma abreviada, un régimen de “cumplimiento simplificado”) con objeto de facilitar el cumplimiento por parte de dichos proveedores.

Si las obligaciones que se han de cumplir en la jurisdicción de imposición se limitan a lo estrictamente necesario para la efectiva recaudación del impuesto, se puede incrementar al máximo posible el nivel de cumplimiento por los proveedores no residentes. Para facilitar el cumplimiento por parte de empresas que se encuentran sujetas a obligaciones en numerosas jurisdicciones, resulta especialmente importante conseguir un grado de simplificación apropiado. Si los procedimientos tradicionales de registro y recaudación son complejos, su aplicación a proveedores no residentes puede generar incumplimientos o la negativa de ciertos proveedores a atender a clientes de las jurisdicciones que impongan dichas cargas. Además, la complejidad puede crear condiciones desiguales entre los proveedores no residentes y los nacionales que ocasionen distorsiones del mercado y, en última instancia, repercutan sustancialmente en los ingresos por IVA de los gobiernos. Por lo tanto, las orientaciones de la OCDE recomiendan a las jurisdicciones que opten por establecer un régimen de recaudación a través de los proveedores en el contexto del comercio internacional B2C de servicios e intangibles que apliquen un régimen simplificado con vistas a facilitar su cumplimiento por los proveedores no residentes.

En algunos aspectos, los regímenes simplificados de cumplimiento para los proveedores no residentes suponen la opción más obvia para facilitar una recaudación eficaz del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles. En primer lugar, estos regímenes siguen el método básico del proceso recaudatorio plurifásico que forma parte del núcleo esencial de la administración del IVA, es decir, la recaudación por el proveedor al cliente. Al mismo tiempo, reconocen la carga que soportan los proveedores por el cumplimiento de las leyes de IVA de numerosas jurisdicciones y por tanto facilitan el procedimiento recaudatorio plurifásico con una reducción significativa de las obligaciones administrativas de las empresas. En segundo lugar, para aquellos sistemas que no diferencian entre operaciones B2B y B2C, los regímenes simplificados de cumplimiento ofrecen un método que puede aplicarse a todos los suministros internacionales de servicios e intangibles sin necesidad de que las jurisdicciones establezcan regímenes diferenciados para las operaciones B2B y B2C. Así se evitan a los proveedores no residentes

las dificultades que se derivan de tener que distinguir entre empresas y consumidores a la hora de cumplir el régimen de IVA del país. En tercer lugar, al menos para los suministros B2C, no está claro que exista una alternativa mejor. La recaudación a cargo de los consumidores domésticos no parece en absoluto una opción viable para los servicios e intangibles.

El Informe sobre mecanismos de recaudación, publicado poco después de la aprobación formal de las Directrices, aborda específicamente las consideraciones clave respecto a la formulación de políticas y el diseño relacionadas con la adopción de mecanismos recaudatorios basados en el registro para los proveedores no establecidos en la jurisdicción de tributación.

(i) Características de diseño administrativo recomendadas

El régimen simplificado de cumplimiento puede operar de forma separada del régimen tradicional de registro y recaudación, sin los mismos derechos (como la recuperación del impuesto soportado) u obligaciones (como la presentación de información completa) que en un régimen tradicional. Con objeto de ayudar a las jurisdicciones tributarias a evaluar y desarrollar un régimen simplificado de cumplimiento, las directrices de la OCDE identifican los principales rasgos de dicho régimen, que se exponen en la tabla 3A.2 siguiente, buscando un equilibrio entre la exigencia de simplificación y la necesidad de las administraciones fiscales de salvaguardar los ingresos fiscales. En la sección 4C se examinan con más detalle los aspectos administrativos y operativos de ese régimen.

Tabla 3A.2. Principales rasgos de un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes

Procedimiento de registro	• La información solicitada puede limitarse a los datos necesarios, que pueden incluir:
	  ○ la denominación de la empresa, incluida su denominación comercial
	  ○ el nombre de la persona encargada de comunicarse con las administraciones tributarias
	  ○ la dirección postal y/o el domicilio social de la empresa y persona de contacto
	  ○ el número de teléfono de la persona de contacto
	  ○ la dirección de correo electrónico de la persona de contacto
	  ○ la URL de los sitios web de proveedores no residentes a través de los cuales se realizan actividades económicas en la jurisdicción fiscal
	  ○ el número de identificación fiscal nacional, si al proveedor se le facilita uno en su jurisdicción para llevar a cabo actividades en dicha jurisdicción
	• La forma más sencilla de comunicarse con las administraciones tributarias desde un lugar remoto es a través de medios electrónicos. La página de inicio del sitio web de la administración tributaria puede ofrecer acceso a una solicitud de registro en línea, preferiblemente en el idioma de los socios comerciales más importantes de esa jurisdicción.
	• En un régimen simplificado de cumplimiento, las jurisdicciones no deben exigir a los proveedores no residentes el nombramiento de un representante fiscal local, a menos que concurran circunstancias excepcionales que lo requieran.
	• Tal como señalan las Directrices, el registro a efectos de IVA no equivale *per se* a tener un establecimiento a efectos del marco de política tributaria recomendado.

Recuperación (devolución) del impuesto soportado.	• Las jurisdicciones fiscales pueden limitar el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación a la recaudación de IVA en operaciones de suministro B2C de servicios e intangibles por parte de proveedores no residentes, sin permitir en dicho régimen la deducción del impuesto soportado.

	• Se puede mantener la posibilidad de recuperar el impuesto soportado para los proveedores no residentes en el procedimiento habitual de recaudación y registro o devolución del IVA.

Procedimiento de declaración	• Puesto que los requisitos difieren enormemente entre las distintas jurisdicciones, cumplir las obligaciones de presentar declaraciones de impuestos en múltiples jurisdicciones es un proceso complejo que suele entrañar costos de cumplimiento considerables para los proveedores no residentes.
	• Las administraciones tributarias pueden plantearse permitir que las empresas no residentes presenten declaraciones simplificadas, menos pormenorizadas que las exigidas a las empresas nacionales que tengan derecho a deducir el impuesto soportado. Al fijar los requerimientos de información en un régimen simplificado, lo deseable es alcanzar un equilibrio entre la necesidad de simplicidad que precisan las empresas y la necesidad de las administraciones tributarias de verificar si se ha dado debido cumplimiento a las obligaciones fiscales. Esta información puede limitarse a:
	  ○ el número de identificación de registro del proveedor
	  ○ el período impositivo
	  ○ la moneda y, si procede, el tipo de cambio utilizado
	  ○ la base imponible a tasa estándar
	  ○ la base imponible a tasas reducidas, en su caso
	  ○ el importe total del impuesto a pagar
	• Para facilitar el cumplimiento, es esencial ofrecer la posibilidad de presentar documentación por medios electrónicos en un formato sencillo y de uso común.
	• Las administraciones tributarias deben considerar la posibilidad de limitar el período de declaración obligatoria a una frecuencia trimestral si ello no presenta riesgos de cumplimiento significativos.

Pagos	• Se recomienda el uso de métodos de pago electrónicos que permitan a proveedores no residentes satisfacer el impuesto que corresponda por vía electrónica desde el extranjero. • Las jurisdicciones pueden plantearse la aceptación de pagos en las monedas de sus principales socios comerciales.
Conservación de registros	• Se invita a las jurisdicciones a permitir el uso de sistemas electrónicos de conservación de registros y de almacenamiento remoto fuera de la jurisdicción. • Las jurisdicciones pueden limitar los datos que se tienen que registrar únicamente a aquellos necesarios para acreditar que se ha cobrado y declarado correctamente el impuesto correspondiente a cada suministro, así como confiar en la mayor medida posible en la información que se ponga a disposición de los proveedores en el curso normal de su actividad comercial. • Estos datos pueden ser, entre otros, el tipo de suministro, la fecha de la operación, el IVA a pagar y la información utilizada para determinar el lugar en el que el cliente tiene su residencia habitual. • Las jurisdicciones tributarias pueden exigir que se faciliten estos registros contables en un plazo razonable tras su solicitud.
Facturación	• Las jurisdicciones pueden plantearse eliminar las obligaciones de facturación en operaciones de empresa a consumidor comprendidas en el régimen simplificado de registro y recaudación, habida cuenta de que los consumidores que intervienen generalmente no tendrán derecho a deducir el IVA soportado con motivo de la adquisición de dichos suministros. • Si se exigen facturas, las jurisdicciones pueden plantearse permitir que estas se

	emitan de acuerdo con las normas de la jurisdicción del proveedor o aceptar documentación comercial expedida a efectos diferentes del IVA (por ejemplo, recibos electrónicos). • Se recomienda que la información consignada en la factura se limite a los datos necesarios para administrar el régimen de IVA (tales como la identificación del cliente, el tipo de suministro y la fecha de la operación, la base imponible y la cuantía de IVA correspondiente a la tasa de IVA aplicado, así como la base imponible total). Las jurisdicciones pueden plantearse permitir que dicha factura se presente en el idioma de sus principales socios comerciales. • Asimismo las jurisdicciones pueden plantearse opciones para abordar los problemas prácticos que las leyes vigentes de protección de los consumidores podrían plantear a los proveedores no residentes en caso de que les exijan mostrar en su sitio web precios con IVA incluido en todas las fases de la experiencia de compra en línea, incluso en la fase previa al pago.
Disponibilidad de información	• Se alienta a las jurisdicciones a facilitar a través de Internet toda la información necesaria, preferiblemente en los idiomas de sus principales socios comerciales, para registrarse en el régimen simplificado de registro y recaudación y para aplicarlo. • También se insta a las jurisdicciones a proporcionar, a través de Internet, la información actualizada y pertinente que las empresas no residentes pudieran necesitar para determinar sus impuestos. Dicha información incluirá, concretamente, datos sobre las tasas de IVA aplicables y la clasificación de los productos.
Uso de terceros proveedores de servicios	• El cumplimiento por parte de los proveedores no residentes puede facilitarse aún más si a estos se les permite designar a un tercero proveedor de servicios para que les represente en determinados trámites, tales como la presentación de declaraciones. • Esta medida puede ser especialmente útil para pequeñas y medianas empresas, así como para negocios que soportan obligaciones en varias jurisdicciones.

Fuente: OCDE (2015), *The BEPS Action 1 Report* (OECD, 2015[4]).

3A.3.5. Decisiones relativas a la formulación de políticas para establecer el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación

Al adoptar y aplicar regímenes simplificados de cumplimiento para los suministros internacionales de servicios e intangibles, las jurisdicciones han de plantearse una serie de cuestiones respecto a la política tributaria y al diseño de dichos regímenes. A continuación se examinan más detalladamente estas cuestiones, en particular:

- ¿El régimen simplificado de cumplimiento se aplica únicamente a las operaciones B2B o también a las operaciones B2C?
- ¿Cómo determinar la naturaleza de los clientes (empresas o consumidores finales) en caso de que el régimen se aplique únicamente a las operaciones B2C?
- ¿A qué tipos de servicios y/o intangibles es aplicable el régimen simplificado de cumplimiento? ¿A cualesquiera servicios e intangibles que puedan suministrarse a distancia? ¿O solo a categorías específicas, como los servicios/productos digitales?
- ¿Se aplica un umbral cuantitativo por debajo del cual los proveedores no residentes no están obligados a registrarse y pagar el IVA en la jurisdicción de tributación?
- ¿Qué función cabe asignar a las plataformas de mercadeo en línea y a otras plataformas digitales, intermediarios y agentes con vistas a facilitar la aplicación del régimen simplificado de cumplimiento y mejorar el grado de cumplimiento?

(i) ¿Operaciones B2B además de las operaciones B2C?

La recomendación de adoptar un régimen simplificado de cumplimiento para los suministros internacionales de servicios e intangibles cuando el proveedor no esté situado en la jurisdicción de tributación tiene por objeto fundamentalmente a los suministros B2C. El motivo de esta limitación consiste en que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que no es una opción viable en el ámbito de las operaciones B2C, se considera en general un mecanismo recaudatorio más eficaz que la recaudación por el proveedor en el caso de las operaciones B2B. En concreto, concede a las jurisdicciones una mayor potestad "de aplicación coercitiva" por la presencia física de la empresa cliente en la jurisdicción de tributación. En consecuencia, las directrices de la OCDE recomiendan, en general, la adopción de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2B de servicios e intangibles, aunque con la importante salvedad de que ha de ser compatible con el diseño del sistema nacional de impuestos al consumo. Véase la subsección 3A.3.3.

Es preciso reconocer, no obstante, que es posible que el régimen de IVA vigente en una jurisdicción no diferencie entre operaciones B2B y B2C. En este caso, dicha jurisdicción puede optar por adoptar un régimen simplificado de cumplimiento tanto para las operaciones B2C como para las operaciones B2B efectuadas por proveedores no residentes.

(ii) ¿Cómo determinar la naturaleza del cliente (empresa o consumidor final)?

Cuando una jurisdicción aplica mecanismos de recaudación diferenciados para las operaciones B2B y B2C efectuadas por proveedores no residentes, la determinación de la naturaleza del cliente es un paso indispensable para que el proveedor no residente concrete sus obligaciones de cumplimiento en esa jurisdicción. Las autoridades tributarias que distinguen entre las operaciones B2B y B2C a efectos de las obligaciones de recaudación deben proporcionar unas instrucciones prácticas claras acerca del modo en que los proveedores pueden establecer la naturaleza de su cliente (empresa o consumidor final).

Por lo general, las jurisdicciones admiten que los proveedores se basen en uno o más indicios para establecer la naturaleza de sus clientes. Entre los indicios más utilizados se encuentran los siguientes:

- Un número de identificación, por ejemplo, un número de registro de IVA o un número de identificación fiscal empresarial que indique la identidad empresarial y el registro del cliente
- Un certificado expedido por las autoridades tributarias que sean competentes sobre el cliente, en el que conste la identidad empresarial y el registro del cliente
- Información disponible en registros mercantiles
- Indicios comerciales, tales como la naturaleza del suministro, su valor, el historial de las operaciones del cliente con el proveedor y certificados digitales, que conjuntamente o por separado puedan indicar si el cliente es una empresa o un consumidor final

Si un proveedor, actuando de buena fe y tras haber desplegado unos esfuerzos razonables, no pudiera obtener la documentación pertinente que acredite la naturaleza de su cliente, las jurisdicciones pueden establecer una presunción según la cual el suministro no se ha efectuado a un cliente empresarial, en cuyo caso serán aplicables las normas para suministros B2C. A fin de facilitar aún más la identificación y verificación por parte de los proveedores de la naturaleza de sus clientes, se recomienda a las jurisdicciones plantearse la implantación de un proceso en línea fácil de utilizar que permita a los proveedores comprobar la validez de los números de identificación fiscal o registro de IVA de sus clientes.

(iii) ¿Qué tipo de suministros? ¿Cualesquiera servicios e intangibles que puedan suministrarse a distancia? ¿O solo categorías específicas, como los servicios/productos digitales?

Las jurisdicciones que decidan establecer un régimen simplificado de cumplimiento para los proveedores no residentes tendrán que definir las categorías de suministros por los que se pagará el IVA al amparo del régimen simplificado, diferenciándolas de otras categorías a las que se aplicará normalmente el régimen tradicional (o con respecto a las cuales la jurisdicción decida no establecer una obligación de registro y recaudación). En general, cabe distinguir dos métodos básicos para esta cuestión: un método amplio y un método selectivo.

El método amplio

En el método amplio, se aplica un régimen simplificado de cumplimiento para recaudar el IVA sobre cualquier tipo de suministro B2C de servicios e intangibles efectuado por un proveedor no residente, con independencia de la base (o "indicador") empleada para adjudicar los derechos de imposición a la jurisdicción de tributación. Así pues, las jurisdicciones pueden usar el régimen simplificado de cumplimiento para recaudar el IVA sobre cualquier tipo de operación B2C realizada por proveedores no ubicados en la jurisdicción de tributación siempre que esta jurisdicción haya obtenido derechos de imposición.

Una ventaja que presenta este método amplio es que reduce los riesgos de incertidumbre, la complejidad y las posibles controversias que podrían derivarse de la aplicación de un trato fiscal diferente a distintas categorías o tipos de suministros. Disminuye las cuestiones de definición, de modo que no es preciso definir qué tipos de operaciones están comprendidas o no en el ámbito de aplicación de la norma. También reduce la necesidad de revisar las normas cada vez que surgen nuevos tipos de operaciones y, por lo tanto, probablemente este método se adaptará mejor al futuro que un método limitado, lo cual normalmente es relevante en la economía digital. Por consiguiente, este método probablemente presentará una mayor uniformidad en el tratamiento fiscal de clases de operaciones similares. En general, un método amplio probablemente reducirá la complejidad e incertidumbre para los proveedores y las administraciones tributarias.

Por otra parte, las autoridades tributarias tal vez deseen optar por un método en virtud del cual las medidas de simplificación solo se apliquen en los ámbitos que las requieran de forma apremiante. Cabe que deseen evitar reformas y modificaciones, para los proveedores y las administraciones tributarias, que puedan repercutir en ámbitos en los que no existe una necesidad imperiosa de cambio. En definitiva, corresponde a las autoridades tributarias sopesar cuidadosamente estas consideraciones. Por otra parte, la aplicación del método amplio ofrece la ventaja potencial de reducir al mínimo las incertidumbres acerca del ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento y minimizar los riesgos de dispensar un trato desigual a los proveedores dependiendo de que estén o no comprendidos en el ámbito de aplicación. Por otro lado, presenta la desventaja potencial de extender la simplificación a suministros y proveedores respecto a los cuales no sea necesario apartarse del régimen general de registro y recaudación.

El método selectivo

Varias jurisdicciones han decidido limitar el ámbito de aplicación de su régimen simplificado de cumplimiento a lo que cabe denominar en general suministros "digitales" B2C de servicios e intangibles por parte de empresas no residentes. Normalmente se incluyen en este concepto las siguientes categorías de suministros:

- compras de contenidos digitales, como descargas de libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos, música

- suministro de contenidos por suscripción, como por ejemplo noticias, música, transmisión de vídeo en *streaming*, juegos en línea
- suministro de servicios de software y mantenimiento, como software de antivirus, almacenamiento de datos digitales, etc.
- licencias de contenido, por ejemplo, la concesión de acceso a contenidos especializados en línea, como publicaciones y revistas, software, sistemas basados en la nube, etc.
- servicios de radiodifusión y telecomunicaciones

Este método puede obedecer a la finalidad de garantizar una recaudación eficaz del IVA sobre las operaciones B2C en los sectores que se estima que presentan un mayor riesgo de generar distorsiones de la competencia entre los proveedores nacionales y los no residentes y/o en los que se considera que los ingresos tributarios están expuestos a un mayor riesgo.

Un tratamiento diferenciado de los suministros dependiendo de su clasificación (por ejemplo, suministros digitales y no digitales) puede ocasionar problemas de clasificación tanto a las autoridades tributarias como a los proveedores. Esto es especialmente cierto en el entorno digital, que está en permanente evolución y se caracteriza por innovaciones constantes que conducen a cambios continuos en los modelos de negocio y entrega, así como por la aparición de nuevos sectores de negocio y clases de servicios. En este entorno, los no expertos a menudo experimentan dificultades para entender las características fundamentales de un suministro y clasificarlo a efectos de IVA a efectos de decidir si está comprendido o no en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento (por ejemplo, determinar si es o no un servicio o intangible “digital”). Asimismo, es preciso que las autoridades tributarias sigan constantemente la evolución de la economía digital a fin de cerciorarse de que las clasificaciones existentes continúan estando actualizadas. De no ser así, pueden producirse pérdidas de ingresos tributarios (ya que es posible que las nuevas clases de operaciones no queden reflejadas) y distorsiones de la competencia. Es probable que estos problemas de clasificación resulten cada vez más difíciles de gestionar por los proveedores, a medida que un mayor número de autoridades tributarias adopte regímenes simplificados de cumplimiento y las jurisdicciones introduzcan clasificaciones y definiciones diferentes. Muy probablemente todo ello tendría un efecto negativo en el grado de cumplimiento, a raíz de los errores de clasificación y la creciente complejidad a la que deben hacer frente los proveedores que han de cumplir obligaciones de IVA en numerosas jurisdicciones en una economía digital globalizada.

La Unión Europea era el ejemplo más claro de una jurisdicción que había adoptado un método selectivo a efectos de determinar las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación. Adoptó una definición de los servicios digitales (“servicios prestados por vía electrónica”), que ha inspirado a la legislación análoga promulgada por otras jurisdicciones. Según la definición de la Unión Europea, los servicios digitales son aquellos que pueden prestarse desde un lugar remoto, esto es, por medio de Internet u otra red electrónica, y tienen un carácter esencialmente automatizado, requiriendo una intervención humana mínima, y no pueden prestarse sin las tecnologías de la información. A partir de julio de 2021, la Unión Europea extiende su régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes a todos los suministros B2C de servicios, pasando así a un método amplio.

Conclusiones sobre los servicios e intangibles comprendidos en el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento

Con objeto de determinar el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento es preciso tener en cuenta una amplia gama de factores, entre ellos el contexto legal y económico existente en el país, las capacidades administrativas y técnicas de las autoridades tributarias y el entorno tecnológico y comercial, en continua evolución. Es oportuno tomar en consideración tanto el método amplio como el método selectivo. Sin embargo, se prevé que, con el tiempo, la aplicación del método selectivo será cada vez más difícil, por la continua aparición de nuevas tecnologías y modelos de negocio y el crecimiento

constante de las clases de servicios que los proveedores no residentes pueden prestar a distancia a los consumidores finales.

El método amplio para definir los servicios comprendidos en el ámbito de aplicación presenta la ventaja de reducir al mínimo las incoherencias en el tratamiento y maximizar los potenciales ingresos por IVA. Asimismo, libera a las autoridades tributarias de la carga administrativa de actualizar y supervisar constantemente la definición específica de los suministros digitales. Por estas razones, las jurisdicciones que hacen valer sus derechos de imposición sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles tienden a seguir el método amplio de determinación del ámbito de aplicación.

Cualquiera que sea el método que las jurisdicciones decidan implantar, se les recomienda que tomen en consideración las siguientes acciones políticas:

- Comunicar de forma clara y accesible los suministros que están cubiertos por el régimen con el fin de ofrecer la máxima certeza a los proveedores y la administración tributaria.
- Revisar periódicamente la eficiencia y eficacia del régimen y, en particular, evaluar si su ámbito de aplicación sigue siendo adecuado a su finalidad.

(iv) ¿Establecer un umbral de registro para los proveedores no residentes?

Varias jurisdicciones han fijado umbrales de registro a efectos de las obligaciones de recaudación del IVA, como medio de reducir al mínimo el riesgo de que las empresas (en especial las pymes) y administraciones tributarias soporten unos costos de cumplimiento y administrativos desproporcionados. La fijación de estos umbrales ha de ser objeto de un examen detenido y es preciso buscar un equilibrio entre, por una parte, el objetivo de reducir al mínimo los costos administrativos y los costos de cumplimiento que soportan las administraciones tributarias y los proveedores no residentes, y, por otra parte, la necesidad de dispensar un trato equitativo a las empresas nacionales y a las no residentes.

Las autoridades tributarias posiblemente tendrán que examinar las siguientes cuestiones clave al plantearse el posible establecimiento de un umbral en un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes de servicios e intangibles:

- Cuestiones de neutralidad: posibles repercusiones de dicho umbral en la posición competitiva de los proveedores nacionales y no residentes
- Cuestiones de simplificación: la potencial reducción de los costos de cumplimiento de las empresas no residentes, en particular las pymes. Los costos o el registro pueden resultar, en otro caso, prohibitivos para las pequeñas y medianas empresas, habida cuenta de su bajo volumen de ventas.
- El impacto en la eficiencia y eficacia de la administración tributaria, en particular, la posible reducción de los costos administrativos y el incremento de la eficiencia de las administraciones tributarias que podrían centrar su atención en un número menor de contribuyentes con unas obligaciones fiscales de mayor cuantía.
- La fijación del nivel del umbral
- La adopción de medidas contra el abuso y los costos asociados para las administraciones tributarias
- Proporcionar instrucciones claras respecto a la aplicación del umbral
- El tratamiento de las ventas realizadas de modo ocasional o involuntario en una jurisdicción

(v) ¿Qué papel pueden desempeñar los intermediarios y agentes?

La recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles puede facilitarse aún más mediante la intervención de entidades distintas del proveedor que participan de algún modo en

la cadena de suministro o en la ejecución de la operación, en particular las que forman parte de las cadenas de suministro digitales. Las plataformas digitales, incluidas las plataformas de mercadeo en línea, son las que, en principio, están mejor situadas a efectos de facilitar la recaudación del IVA sobre las ventas en línea. La subsección 3A.4 de este Kit de Herramientas ofrece indicaciones detalladas en torno a la función de las plataformas digitales.

El cumplimiento por parte de los proveedores no residentes puede facilitarse aún más si se les permite designar a un tercero especializado proveedor de servicios para que les represente en determinados trámites, tales como el registro y la presentación de declaraciones. Estos terceros proveedores de servicios pueden ser proveedores de tecnología destinada al cumplimiento del IVA y otros representantes y asesores fiscales que estén especializados en prestar asistencia a las empresas internacionales respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias en múltiples jurisdicciones. Sus funciones pueden ir desde tareas meramente administrativas, como el cálculo y el pago del IVA, la presentación de declaraciones y la llevanza de registros, hasta la asunción de la plena responsabilidad de las obligaciones en el extranjero del proveedor no residente. Sus servicios pueden ser especialmente útiles para pequeñas y medidas empresa, así como para empresas sujetas a obligaciones en numerosas jurisdicciones. Las administraciones tributarias se beneficiarán también de ventajas similares, ya que dichos proveedores de servicios especializados pueden mejorar la calidad del cumplimiento por los proveedores no residentes de sus obligaciones de IVA.

En el pasado, cuando el número de operaciones internacionales era relativamente escaso y la cuantía de cada una de ellas era relativamente elevada, las jurisdicciones exigían a menudo el nombramiento de un representante fiscal local que recaudara y abonara el IVA en nombre de los proveedores no residentes. Pese al potencial que ofrecen tales representantes fiscales a efectos de facilitar la recaudación y aplicación de los impuestos, se ha concluido que la complejidad de su nombramiento produce consecuencias indeseadas, por ejemplo que los proveedores no residentes (en especial, aquellos con un volumen de ventas escaso o un margen de beneficios estrecho) decidan restringir sus operaciones comerciales en tales jurisdicciones o, en ciertos casos, no cumplan sus obligaciones de IVA en dichas jurisdicciones. Estas consecuencias han de ser objeto de un examen cuidadoso a la hora de diseñar un régimen recaudatorio basado en el registro de los proveedores no residentes.

(vi) Creación de una infraestructura administrativa y operativa eficaz

Primacía de los portales en línea y las comunicaciones electrónicas

La forma más sencilla de interactuar con las administraciones tributarias a distancia es, sin duda, a través de procesos electrónicos, esto es, procesos de registro y recaudación realizados principalmente por medios electrónicos, en los que la necesidad del traslado físico de documentación es mínima. Este método puede aportar considerables ventajas tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes. Muchas administraciones tributarias han adoptado medidas para aprovechar el uso de la tecnología con la finalidad de crear una serie de procesos electrónicos que faciliten la aplicación de los regímenes de cumplimiento simplificado, en particular el desarrollo de portales web específicos.

No obstante, es preciso reconocer que las administraciones tributarias operan en entornos diversos y que la utilización de los procesos electrónicos puede diferir dependiendo de las infraestructuras o capacidades existentes. Véanse en la sección 4D indicaciones detalladas en torno a la creación y administración de infraestructuras de TI.

Orientaciones detalladas acerca de la creación y aplicación de regímenes simplificados de cumplimiento del IVA

En la sección 4 de este Kit de Herramientas se ofrecen orientaciones prácticas detalladas en torno al diseño y aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA. Dichas orientaciones cubren de forma pormenorizada los siguientes aspectos fundamentales:

- Procedimiento de registro. Incluye la descripción de los elementos de la solicitud de registro en línea, la información requerida para el registro y la documentación.
- Recuperación/devolución del impuesto soportado. Recoge una exposición de los procedimientos ordinarios y específicos de recuperación/devolución de IVA y los mecanismos de corrección y ajuste del IVA.
- Procedimiento de declaración Ofrece una descripción de la información requerida, las declaraciones simplificadas de IVA, declaraciones electrónicas y preguntas frecuentes sobre las declaraciones.
- Pagos. Recoge una descripción de los métodos de pago, normas sobre el redondeo de cantidades y cuestiones relativas a los tipos de cambio de las monedas extranjeras.
- Llevanza de registros. Indicación de los datos que han de registrarse y de la conservación de los registros, como acceder a ellos, por ejemplo, a efectos de inspección.
- Facturación. Se analiza la eliminación de los requisitos de facturación en las operaciones B2C. Asimismo se plantean opciones para abordar los problemas prácticos que las leyes de protección de los consumidores de una jurisdicción podrían plantear a los proveedores no residentes en caso de que les exijan mostrar en su sitio web precios con IVA incluido en todas las fases de la experiencia de compra en línea.
- Estrategia de comunicaciones. Recoge una exposición de las estrategias para facilitar la información crítica.
- Regularización de los proveedores que no se registran, incluida la exposición de estrategias para fomentar el cumplimiento.
- Plazos adecuados. Exposición de la importancia de prever unos plazos adecuados a efectos de la introducción de un régimen de simplificado de cumplimiento. Por lo general se considera adecuado un plazo de 6-12 meses entre la aprobación de las leyes y su entrada en vigor, en el caso de los suministros internacionales de servicios e intangibles, y de 12-18 meses en el caso de las importaciones de bienes de bajo valor. Adviértase que una estrecha alineación con el marco recomendado por la OCDE puede abreviar considerablemente estos plazos.

3A.4. Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales

Mensajes clave

El Informe sobre plataformas de la OCDE es la fuente de referencia básica para el análisis y las orientaciones que se presentan en esta subsección 3A.4. Se complementa con las “lecciones aprendidas” a partir de la experiencia del creciente número de jurisdicciones de todo el mundo que han puesto en práctica ya estas recomendaciones. Analiza el papel central que desempeñan las plataformas de mercadeo en línea y otras plataformas digitales en el crecimiento explosivo del comercio electrónico. Expone métodos eficaces y aceptados internacionalmente que permiten a las autoridades tributarias beneficiarse del papel central de estas plataformas

en el comercio electrónico con vistas a mejorar significativamente la recaudación del IVA sobre las operaciones digitales.

Los **regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA** constituyen el principal componente del Informe sobre plataformas de la OCDE**.** Las jurisdicciones pueden mejorar significativamente la recaudación del IVA y la eficiencia administrativa asignando a las plataformas digitales la responsabilidad del IVA sobre los suministros realizados en línea por los proveedores no residentes a través de esas plataformas.

Obligaciones de información y otras medidas de apoyo. Las jurisdicciones pueden mejorar el nivel de cumplimiento imponiendo obligaciones razonables y proporcionadas de presentación de información a las plataformas digitales, así como la responsabilidad de informar y formar sobre sus obligaciones de cumplimiento del IVA a las empresas no residentes que vendan a través de la plataforma.

Operaciones internas: Las jurisdicciones pueden estudiar la conveniencia de extender el régimen de plena responsabilidad a la totalidad o parte de las operaciones internas realizadas a través de plataformas en ciertas circunstancias.

Guía de la subsección 3A.4

Sección	Tema	Página
3A.4.1.	***Perspectiva general***	95
3A.4.2.	***El papel de las plataformas digitales en la economía digital y su potencial para contribuir a la recaudación del IVA***	96
3A.4.3.	***Régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para plataformas digitales***	97
	(i) Descripción general del régimen de plena responsabilidad en materia de IVA	97
	ii) Criterios funcionales para determinar las plataformas digitales comprendidas en el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA	99
	(iii) Factores adicionales para determinar el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA	100
	(iv) Necesidades de información de las plataformas digitales	102
	(v) Procedimientos de recaudación y pago del IVA	102
	(vi) Consideraciones generales de diseño	103
3A.4.4.	***Funciones adicionales de las plataformas digitales en apoyo a la recaudación del IVA***	105
	(i) Obligaciones de entrega de información	105
	(ii) Capacitación de los proveedores que operan en plataformas digitales	107
	(iii) Acuerdos formales de cooperación	108
	(iv) Las plataformas digitales como intermediarios voluntarios	108

3A.4.1. Perspectiva general

La expresión “plataforma digital” se utiliza como término genérico para referirse a las plataformas que hacen posibles las interacciones directas por medios electrónicos entre dos o más clientes o grupos de participantes, normalmente compradores y vendedores. Las plataformas digitales presentan dos características esenciales: (i) los grupos de participantes (por ejemplo, compradores y vendedores en línea) son usuarios y, por tanto, son clientes de la plataforma en alguna manera relevante, y (ii) la plataforma hace posible la interacción directa entre estos grupos de participantes (por ejemplo, ventas en línea de bienes o servicios). Dado que estas plataformas interactúan con múltiples grupos de usuarios (por ejemplo, compradores y vendedores en línea), se denominan también plataformas multilaterales

(véase la subsección 2.5).[16] Las plataformas de mercadeo en línea (en inglés, *marketplaces*) son ejemplos típicos de plataforma digital.

En primer lugar, la presente subsección señala la función central que desempeñan las plataformas digitales en el crecimiento de la economía digital y las potenciales funciones que pueden ejercer en la recaudación del IVA sobre las ventas en línea. A continuación, ofrece orientaciones detalladas relativas a la configuración de estas funciones, en concreto:

- Regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA
- Obligaciones de entrega de información
- Capacitación de los proveedores que utilizan las plataformas digitales
- Acuerdos formales de cooperación, y
- Plataformas que operan como intermediarios voluntarios

3A.4.2. El papel de las plataformas digitales en la economía digital y su potencial para contribuir a la recaudación del IVA

El crecimiento de la economía digital ha cambiado sustancialmente la naturaleza de los canales de distribución minorista en las ventas B2C de servicios, intangibles y bienes a consumidores finales. Tradicionalmente los consumidores han efectuado sus compras en una tienda local. Hoy en día, el primer punto de contacto de un consumidor es, a menudo, el sitio web de esa tienda, el sitio web de un comerciante establecido en otro país o, cada vez con mayor frecuencia, una plataforma digital a través de la cual muchos proveedores efectúan sus ventas.

Gracias a las plataformas digitales, las empresas, y en especial las más pequeñas, pueden llegar de forma eficiente a millones de consumidores que ahora conforman un mercado global. Se ha estimado que el número de consumidores que compran en línea superó los dos mil millones en 2020 (Statista, 2021[41]). Asimismo se ha estimado, según los estudios realizados, que un 57% de los suministros internacionales de bienes se compran a través de las tres mayores plataformas digitales, existiendo otras muchas plataformas que operan a nivel nacional y en ámbitos geográficos concretos (International Post Corporation, 2017[42]). En consecuencia, se calcula que aproximadamente dos de cada tres operaciones de comercio electrónico de bienes se efectúan a través de plataformas digitales y que uno de cada tres se realiza por venta directa.

Así pues, las plataformas digitales juegan un papel cada vez más importante en el contexto de los suministros internacionales B2C de servicios, intangibles y bienes. Este es un contexto en el que los problemas que afectan a la recaudación eficaz del IVA son ampliamente conocidos y las plataformas digitales pueden desempeñar a este respecto un papel importante para facilitar una recaudación eficaz del IVA sobre las ventas efectuadas por los proveedores subyacentes que operan en ellas. Así pues, el Informe sobre plataformas de la OCDE pretende ofrecer pautas relativas a la legislación nacional con el fin de contribuir a que las jurisdicciones hagan intervenir a las plataformas digitales en el procedimiento de recaudación del IVA.

En la economía digital contemporánea, la incorporación de las plataformas digitales al proceso de recaudación del IVA presenta ventajas evidentes con respecto a las alternativas preexistentes. Las plataformas digitales están en general mejor posicionadas que otros terceros proveedores de servicios para colaborar en el proceso de recaudación del IVA, habida cuenta de su estrecha vinculación con la

[16] Conviene señalar que es posible considerar también que la plataforma digital comprende todas las modalidades de intermediación en una operación, incluido un modelo en el que interviene un agente no declarado y por el cual la plataforma vende en su propio nombre o actúa como mayorista, así como los organismos de radiodifusión que desempeñan funciones de intermediación.

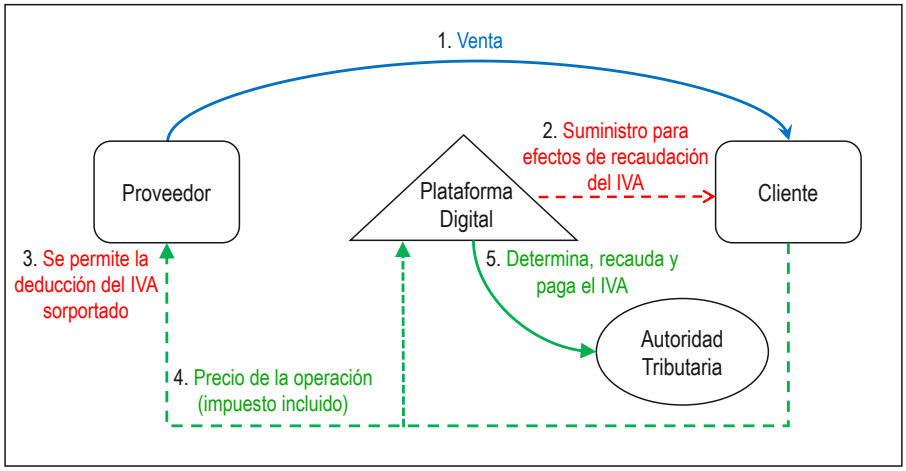
operación y su acceso a la información fiscal pertinente. Además, la imposición de obligaciones de cumplimiento tributario a la plataforma no acarrea para el proveedor no residente subyacente las cargas económicas y administrativas que supone mantener un representante fiscal, que podrían inducir a los proveedores a restringir sus operaciones comerciales en una jurisdicción o a no cumplir, de forma intencionada o involuntaria, la normativa de la jurisdicción tributaria. Por último, las plataformas pueden ejercer cierto grado de control económico sobre los negocios de los proveedores no residentes, mientras que es posible que las autoridades tributarias tengan una autoridad o capacidad limitadas para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los no residentes. Las mencionadas ventajas derivadas de la intervención de las plataformas digitales benefician tanto a las autoridades tributarias como a los contribuyentes.

3A.4.3. Régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales

(i) Descripción general del régimen de plena responsabilidad en materia de IVA

Un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA es el medio más eficaz y completo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del IVA sobre las ventas que los proveedores no residentes subyacentes efectúan a través de plataformas digitales. En virtud de dicho régimen, la plataforma digital es considerada por la ley como el proveedor a efectos de la responsabilidad del IVA. En este régimen, la plataforma digital es la responsable plena y exclusiva de liquidar, recaudar y pagar el IVA por las ventas en línea que se realizan a través de ella a las autoridades tributarias de la jurisdicción de tributación, de conformidad con la legislación tributaria de esta última. Este régimen de plena responsabilidad se circunscribe a las obligaciones de IVA y no aborda otros problemas referentes a la responsabilidad de las plataformas digitales al margen del IVA, como la responsabilidad por productos defectuosos.

Gráfico 3A.1. Funcionamiento básico de un régimen de plena responsabilidad para plataformas digitales



Nota: La secuencia de números que consta en el diagrama se incluye solamente a efectos de identificación. No persigue indicar el orden cronológico de un paso específico.
Fuente: OCDE (2019), *The Platforms Report* (OECD, 2019[3]).

Conforme a los regímenes de plena responsabilidad del IVA que se ilustran en el gráfico 3A.1 anterior, si un proveedor (en lo sucesivo, el "proveedor subyacente") efectúa una venta en línea (en lo sucesivo, la "venta subyacente"; véase la operación 1 del gráfico) a través de una plataforma digital a un cliente de la jurisdicción de imposición, la plataforma será la responsable plena y exclusiva del IVA correspondiente a

la venta en la jurisdicción de imposición. La jurisdicción de tributación define las condiciones de aplicación del régimen. El mecanismo básico de recaudación y pago del IVA puede resumirse de la siguiente manera:

- La plataforma digital asume la responsabilidad del IVA por la venta subyacente como si la hubiera realizado ella misma (2).
- El proveedor subyacente queda liberado, en principio, de cualquier responsabilidad por la venta subyacente, con vistas a evitar la doble imposición.
- El régimen de plena responsabilidad en materia de IVA no debe afectar al derecho del proveedor subyacente a deducir el IVA soportado. Incumbe a la jurisdicción en cuestión diseñar el mecanismo adecuado para alcanzar ese objetivo (3).
- Tal objetivo puede lograrse considerando que la plataforma digital ha recibido el suministro del proveedor subyacente y lo ha entregado acto seguido al cliente de la jurisdicción de imposición. Dichos suministros quedan a continuación sujetos a las normas de IVA correspondientes, incluidas las obligaciones de facturación y presentación de información. Este método permite al proveedor subyacente y a la plataforma digital tramitar la venta a efectos de IVA, incluida la deducción del IVA soportado por el proveedor subyacente y la anotación de una operación por la que se soporta IVA que se corresponde con la operación por la que se repercute IVA en la cuenta de IVA de la plataforma digital. Dicho método puede simplificarse aún más si el suministro realizado por el proveedor subyacente a la plataforma digital es tratado como si tributara a tasa cero o adoptando un régimen de inversión del sujeto pasivo siempre que sea compatible con la normativa nacional sobre IVA.
- Cada uno de estos suministros debe estar respaldado por la documentación adecuada que ha de abarcar toda la cadena de valor a efectos de control del IVA, de conformidad con las normas del régimen de plena responsabilidad de la jurisdicción de imposición. A este respecto, se exhorta a las jurisdicciones a adoptar los requisitos simplificados de documentación y presentación de informes que procedan.
- El cliente puede realizar el pago de su compra tanto a la plataforma digital como al proveedor subyacente (4). Si el pago se efectúa a la plataforma digital, esta deberá abonar el componente del IVA a las autoridades tributarias de la jurisdicción de imposición. Si el pago se efectúa al proveedor subyacente, la plataforma digital tendrá que recuperar el componente del IVA del proveedor subyacente para abonarlo a las autoridades tributarias de la jurisdicción de imposición (5).

La principal motivación que lleva a las autoridades tributarias a plantearse la adopción de un régimen de plena responsabilidad del IVA consiste en reducir los costos y riesgos de administrar, controlar y recaudar el IVA sobre las ventas en línea, cuyo volumen aumenta sin cesar. Para ello, las autoridades tributarias recurren al número relativamente limitado de plataformas que en la actualidad facilitan un gran porcentaje de las ventas en línea y que son capaces de cumplir las obligaciones de IVA correspondientes a dichas ventas. Estos riesgos y costos administrativos probablemente son sustancialmente menores que si tuviera que exigirse el impuesto sobre las ventas individuales a un gran número (potencialmente millones) de proveedores subyacentes, en especial si se trata de proveedores no residentes. Al mismo tiempo, ese régimen puede disminuir los costos de cumplimiento de los proveedores subyacentes que probablemente están sujetos a obligaciones en múltiples jurisdicciones.

En los párrafos siguientes se esbozan una serie de consideraciones que podrían facilitar y estimular el cumplimiento por parte de las plataformas digitales y mitigar aún más los costos y riesgos de cumplimiento asociados.

(ii) Criterios funcionales para determinar las plataformas digitales comprendidas en el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA

Es razonable suponer que una plataforma solo estará en condiciones de cumplir las obligaciones impuestas por un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA si:

- Posee o tiene acceso a una información suficiente y exacta para efectuar la determinación adecuada del IVA; y
- Cuenta con medios prácticos para recaudar el IVA sobre la operación.

Se puede considerar que una plataforma digital estará efectivamente en condiciones de cumplir las obligaciones derivadas de un régimen de plena responsabilidad cuando ejerce ciertas funciones básicas, que incluyan al menos una de las que se indican a continuación[17]:

- Control de los términos y condiciones de las operaciones subyacentes (por ejemplo, el precio, las condiciones de pago y de entrega), imponiéndolos a los participantes en la operación (compradores, vendedores, transportistas)
- Participación en la autorización y tramitación de los pagos (de manera directa o indirecta por medio de acuerdos con terceros, incluyendo el cobro a los clientes y la transferencia de estos pagos a los vendedores)
- Participación en el proceso de entrega y/o ejecución del suministro (incluyendo la influencia sobre las condiciones de entrega; la transmisión de la aprobación a los proveedores y de instrucciones a los transportistas; y la prestación de otros servicios de ejecución de pedidos, con o sin servicios de almacenamiento)

En caso de que una plataforma digital *solo* ofrezca contenidos, *solo* tramite pagos, *solo* anuncie ofertas o *solo* opere como plataforma de remisión a través de hipervínculos, es posible que no sea capaz de cumplir las obligaciones inherentes a un régimen de plena responsabilidad. Puede ser oportuno excluir este tipo de plataformas del ámbito de aplicación del régimen de plena responsabilidad del IVA.

Al definir los criterios para determinar si las plataformas digitales pueden acogerse al régimen de plena responsabilidad del IVA, cabe que las autoridades tributarias deseen plantearse las siguientes cuestiones generales de política tributaria:

- Centrarse en las funciones, y no en las clases de plataformas o modelos de negocio, ya que probablemente este enfoque se adaptará mejor al futuro y propiciará una mayor uniformidad en el tratamiento fiscal de las plataformas que ejercen funciones similares, con independencia de los modelos de negocio y entrega utilizados
- Abordar los casos en que más de una plataforma digital de una cadena de suministro tiene derecho a acogerse a un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA, incluyendo la posible aplicación de normas de jerarquía
- Llevar a cabo revisiones periódicas de los requisitos y la idoneidad de un régimen de plena responsabilidad del IVA a la luz de la evolución tecnológica y comercial, a fin de garantizar que mantenga su eficiencia y efectividad
- Consultar con la comunidad empresarial el diseño y aplicación efectiva de un régimen de responsabilidad del IVA

[17] Para un ejemplo práctico del modo en que las jurisdicciones adoptan este método a fin de determinar si una plataforma digital realiza funciones críticas comprendidas en el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad, véase:
Comisión Europea (2020), *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, páginas 17 a 21 en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf.

- Proporcionar información clara y fácilmente accesible, preferiblemente por Internet, respecto a los criterios para decidir si las plataformas digitales están comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen de plena responsabilidad del IVA

(iii) Factores adicionales para delimitar el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad del IVA

A continuación, se enumeran otros factores que pueden ser importantes a efectos de delimitar el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad del IVA:

- La residencia del operador de la plataforma digital
- La aplicación a operaciones realizadas por proveedores subyacentes nacionales, así como a operaciones efectuadas por proveedores subyacentes no residentes
- La aplicación a suministros/importaciones de bienes y a suministros de servicios e intangibles
- La aplicación a operaciones B2B y a operaciones B2C

Residencia de los operadores de las plataformas digitales

En principio, debería ser indiferente que la plataforma digital sea operada por un residente o por un no residente en la jurisdicción tributaria. Es preciso tener en cuenta, no obstante, que exigir el cumplimiento de la normativa a una plataforma digital operada por un no residente puede resultar más difícil, por lo que las autoridades tributarias pueden plantearse la introducción de salvaguardias adicionales (razonables y proporcionadas) dirigidas a mitigar los riesgos de incumplimiento, cuando proceda. También podría estudiarse la forma en que las normas vigentes aplicables a las plataformas digitales nacionales pueden interactuar con las condiciones impuestas por el régimen de plena responsabilidad del IVA.

Proveedores subyacentes no residentes y nacionales

En principio, la introducción de un régimen de plena responsabilidad para plataformas digitales puede perseguir principalmente la recaudación del IVA sobre las ventas realizadas por proveedores subyacentes no residentes, habida cuenta de los grandes problemas que plantea exigir el cumplimiento de las obligaciones del IVA a contribuyentes que no se encuentran en la jurisdicción de imposición. Sin embargo, limitar el ámbito de aplicación del régimen de plena responsabilidad en materia de IVA a las operaciones en las que intervengan proveedores subyacentes no residentes puede generar dificultades, tanto para las plataformas digitales como para las administraciones tributarias, a la hora de distinguir entre proveedores nacionales y no residentes a efectos de la aplicación de dicho régimen. Estas consideraciones podrían servir de base para aplicar el régimen de plena responsabilidad del IVA a todas las operaciones pertinentes, con independencia de la ubicación del proveedor subyacente.

Con carácter alternativo, las autoridades tributarias que limiten el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad del IVA a las operaciones realizadas por proveedores no residentes pueden plantearse la posibilidad de permitir que las plataformas digitales acuerden con sus proveedores subyacentes nacionales que la plataforma asuma la plena responsabilidad de las obligaciones de IVA con respecto a las operaciones efectuadas por dichos proveedores subyacentes. Puede ser una solución idónea para los bienes cuando un vendedor que utiliza una plataforma digital ofrece suministros a los consumidores tanto desde el exterior como a través de un centro de distribución situado en el país.

Sin embargo, es también importante reconocer que extender el régimen de plena responsabilidad de las plataformas a las ventas efectuadas por proveedores nacionales puede presentar notables inconvenientes. Por ejemplo, si la plataforma asumiera la responsabilidad por todas las ventas realizadas en el ámbito nacional, podría suceder que el IVA se aplicara a las ventas efectuadas por empresas de tamaño muy pequeño, que no están registradas en el IVA y por tanto no tienen derecho a recuperar el

impuesto soportado. Las jurisdicciones deben analizar los costos y beneficios de ampliar el régimen de plena responsabilidad desde un punto de vista administrativo y de neutralidad.

Servicios, intangibles y bienes

Al considerar el ámbito de aplicación idóneo de un régimen de responsabilidad plena del IVA para las plataformas digitales, las jurisdicciones han de analizar si dicho régimen se aplica a todos los suministros (servicios, intangibles y bienes físicos) realizados a través de dichas plataformas, a los servicios e intangibles en general, pero no a los bienes, o solo a un subconjunto de servicios e intangibles.

Varias jurisdicciones han limitado el ámbito del régimen de plena responsabilidad del IVA a las plataformas digitales que intervienen en lo que cabría describir en términos generales como suministros "digitales" o "electrónicos" realizados a distancia por proveedores no residentes. Este método puede tener como objetivo garantizar la recaudación efectiva del IVA a los proveedores en aquellos sectores en los que se considera que los ingresos tributarios están expuestos a un mayor riesgo, al mismo tiempo que se evita que los proveedores y administraciones tributarias se vean expuestos a modificaciones en sectores en que no existe una necesidad imperiosa de apartarse de los regímenes recaudatorios existentes.

La extensión del ámbito de aplicación de este régimen para que abarque otros tipos de servicios que los proveedores no residentes pueden prestar a distancia a los consumidores sería una ampliación lógica, ya que garantizaría una amplia base imponible del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles y reduciría al mínimo los problemas de neutralidad. Por ejemplo, dicha ampliación podría incluir los servicios de contabilidad, legales y de consultoría, que las empresas no residentes pueden prestar a través de Internet a los consumidores de una jurisdicción.

Un número creciente de jurisdicciones se están planteando adoptar, para las plataformas digitales, un régimen de plena responsabilidad del IVA, como posible método para incrementar la eficiencia y la eficacia de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Los problemas de recaudación del IVA asociados a las ventas en línea de bienes de bajo valor importados se están convirtiendo, cada vez más, en una cuestión acuciante para las autoridades tributarias y aduaneras de todo el mundo. Se ha registrado un crecimiento extraordinario de las ventas internacionales de mercancías, y el volumen de paquetería ha aumentado desde 44 000 millones en 2014 hasta 65 000 millones en 2016 en 13 grandes mercados, y está aumentando a una tasa que se estima entre un 17%-28% anual entre 2017 y 2021 (Pitney Bowes, 2017[34]). Las jurisdicciones que se plantean la adopción de regímenes de plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales con respecto a los bienes de bajo valor parten fundamentalmente de la idea de que estos regímenes harán innecesaria la intervención de las autoridades aduaneras en el procedimiento de recaudación para aquellas importaciones que no están sujetas a aranceles aduaneros y otros derechos en el momento de la importación. De este modo se espera disminuir significativamente el costo de recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Asimismo, de esta forma se permite que las autoridades aduaneras dediquen íntegramente sus recursos y capacidades a las otras funciones fundamentales que desempeñan, en particular garantizar la seguridad y protección de la cadena de valor, por ejemplo, mediante la detección y prevención de la circulación ilegal de mercancías ilícitas o falsificadas. El IVA sobre las importaciones de bienes que superen la franquicia aduanera puede entonces exigirse, o continuar exigiéndose, junto con los aranceles aduaneros y los impuestos conforme a los procedimientos aduaneros ordinarios aplicables a los bienes importados.

Operaciones B2C y B2B

Cuando las normas del IVA de una jurisdicción no distinguen entre operaciones B2B y B2C, el régimen de plena responsabilidad de IVA puede aplicarse a la recaudación de IVA en ambas categorías de operaciones realizadas por medio de una plataforma digital. Sin embargo, cuando una jurisdicción diferencia entre operaciones B2B y B2C a efectos de la recaudación del IVA sobre suministros internacionales, la aplicación del régimen de plena responsabilidad normalmente no pretende sustituir los

mecanismos de recaudación existentes para los suministros B2B desde el exterior. Tales mecanismos se basan normalmente en la inversión del sujeto pasivo (o autoliquidación) (véase la subsección 3A.3.3) o en normas especiales que suprimen o difieren, en determinados supuestos, la obligación del cliente de abonar el impuesto.

Cuando una jurisdicción aplica normas distintas a las operaciones B2B y a las operaciones B2C, es indispensable conocer la naturaleza del cliente (es decir, si es o no una empresa) con objeto de determinar el tratamiento correcto de una operación a efectos de IVA. En consecuencia, en caso de que dicha jurisdicción establezca un régimen de plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales, las autoridades tributarias deben proporcionar a las plataformas digitales instrucciones prácticas claras en torno a la forma de distinguir entre operaciones B2B y B2C. En el tratamiento de esta cuestión, se recomienda a las jurisdicciones que se basen en las orientaciones acerca de los indicios que permiten determinar la naturaleza del cliente que se recogen en la subsección 3A.3.5.(ii).

(iv) Necesidades de información de las plataformas digitales

Las plataformas digitales, para adoptar decisiones fiscales correctas con arreglo al régimen de plena responsabilidad del IVA, han de poder basarse, en principio, en la información que se conozca o que pueda razonablemente obtenerse en el momento en que deba determinarse el tratamiento fiscal de la operación. Aunque las plataformas digitales pueden suponer razonablemente que los proveedores subyacentes que venden a través de ellas son empresas, procede señalar otros elementos de información clave que pueden resultar pertinentes para que las plataformas digitales adopten decisiones correctas en materia de IVA con arreglo al régimen de plena responsabilidad:

- La naturaleza del cliente, en caso de que la jurisdicción que aplica el impuesto diferencie entre operaciones B2B y B2C
- La naturaleza del suministro
- Los elementos determinantes del lugar de tributación y/o del régimen de recaudación del IVA aplicable
- Umbral de registro del IVA, si procede
- El valor de la operación y la tasa aplicable del IVA
- El momento de tributación, es decir, el momento en que nace la obligación de pagar el IVA

(v) Procedimientos de recaudación y pago del IVA

Un elemento crucial en el diseño de un régimen de plena responsabilidad del IVA para plataformas digitales es la definición del momento de la tributación, es decir, el momento en que la plataforma digital está obligada a declarar el IVA sobre los suministros realizados a través de su plataforma de los que es responsable a efectos de IVA. En principio, la definición de ese momento podría resultar considerablemente compleja para las plataformas digitales, ya que han de declarar el IVA sobre los suministros que circulan a través de sus plataformas sin ser ellas el proveedor subyacente real. Una solución práctica a este problema consiste en considerar que el momento de la tributación es el momento en que la confirmación del pago es recibida por el proveedor subyacente o en su nombre. Es decir, el momento en que el pago ha sido aceptado o autorizado por el proveedor subyacente o en su nombre. Esto no significa necesariamente que la transferencia efectiva del dinero haya sido realizada.

Pueden darse diversos escenarios en cuanto al proceso práctico de recaudación y pago del IVA por una plataforma digital conforme al régimen de plena responsabilidad. Hay que distinguir principalmente entre el escenario en que el cliente paga el precio, IVA incluido, a la plataforma y el escenario en que el cliente paga directamente al proveedor subyacente.

- Cuando el cliente paga el precio de compra, IVA incluido, por medio de la plataforma digital, esta abonará, en principio, el IVA a las autoridades tributarias de la jurisdicción de imposición y el saldo restante (el precio de venta menos cualesquiera comisiones y tasas) al proveedor subyacente.
- Si el cliente paga el precio de compra, IVA incluido, directamente al proveedor subyacente, la plataforma digital tendrá que recuperar el IVA del proveedor (más cualesquiera comisiones y tasas).

En el Informe de Plataformas y sus anexos se ofrecen más orientaciones sobre el proceso de pago conforme al régimen de plena responsabilidad del IVA, en particular en el caso de bienes de escaso valor.

(vi) Consideraciones generales acerca del diseño

Aunque probablemente el diseño de los regímenes de responsabilidad del IVA difiera en las distintas jurisdicciones, se recomienda a las autoridades tributarias que garanticen la mayor uniformidad posible en el plano internacional. La uniformidad entre los distintos métodos del país es decisiva para lograr altos niveles de cumplimiento, en particular mediante el recorte de los costos de cumplimiento y la mejora de la calidad y la ejecución de los procesos de cumplimiento. Este aspecto es especialmente importante en los regímenes de plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales, que probablemente estarán sujetas a obligaciones en múltiples jurisdicciones con respecto a las operaciones efectuadas por proveedores terceros.

A fin de alcanzar este objetivo de uniformidad, se recomienda a las autoridades tributarias que tengan en cuenta las siguientes actuaciones sobre el diseño de las políticas a la hora de configurar e introducir un régimen de plena responsabilidad para las plataformas digitales:

- Promover el cumplimiento circunscribiendo las obligaciones de cumplimiento del IVA a lo estrictamente necesario.
- Consultar con la comunidad empresarial, en particular contactando con las plataformas digitales pertinentes y con otros actores de la cadena de suministro que puedan verse afectados por dicho régimen.
- Dar amplia publicidad a la introducción del régimen y prever plazos adecuados para su entrada en vigor.
- Definir con claridad las obligaciones de IVA del proveedor subyacente, en especial su relación con la plataforma.
- Cerciorarse de que el régimen de plena responsabilidad no tenga ningún impacto en las normas ordinarias de deducción del IVA en la esfera del proveedor subyacente.
- Facilitar orientaciones acerca de la aplicación de los umbrales de registro y/o de ventas, en caso de que se hayan fijado.
- Examinar si son necesarias normas destinadas a mitigar los riesgos de cumplimiento de las plataformas que actúan de buena fe y tras haber desplegado unos esfuerzos razonables para garantizar el cumplimiento, en especial en lo que respecta a la información sobre la que las plataformas han basado sus determinaciones fiscales.
- Tomar en consideración las cuestiones relacionadas con el comercio.
- Asegurar una estrecha cooperación/coordinación entre las autoridades competentes en materia de IVA y las autoridades aduaneras en relación con las ventas internacionales B2C de bienes.
- Tener en cuenta para el diseño de las políticas otras consideraciones adicionales, en especial respecto al funcionamiento del régimen de plena responsabilidad del IVA sobre las ventas en línea bienes de bajo valor importados.

- Complementar el diseño del régimen de plena responsabilidad del IVA con una sólida cooperación administrativa internacional y con la implementación de una estrategia apropiada de cumplimiento basada en riesgos.

Recuadro 3A.3. Ejemplo de legislación primaria relativa a la imposición de la responsabilidad plena del IVA a las plataformas digitales que facilitan los suministros internacionales B2C a distancia remoto de servicios e intangibles – Australia

En Australia, la Ley de impuesto a los bienes y servicios de 1999 (*Goods and Services Act*) establece la base legal de la responsabilidad plena de los operadores de plataformas digitales por el impuesto a los bienes y servicios sobre los suministros de proveedores no residentes que venden por medio de tales plataformas. A continuación se exponen algunas de sus disposiciones a título ilustrativo. No se pretende sugerir que estas disposiciones sean trasladables para servir de base de una legislación modelo. En efecto, es esencial que los funcionarios responsables de formular las políticas tributarias de sus propias jurisdicciones se cercioren de que elaboran normas compatibles con el marco legal nacional del IVA, que puedan ser integradas de forma armónica, sin omisiones ni consecuencias indeseadas.

Las disposiciones australianas pertinentes figuran principalmente en el capítulo 4 de la citada Ley, titulado *Normas especiales, Parte 4-2 – Normas especiales referentes principalmente a suministros y adquisiciones, División 84 - Suministros desde el exterior, Subdivisión 84-B - Suministros de intangibles a consumidores desde el exterior.* En la *Subdivisión 84-B* figuran las siguientes disposiciones:

- **El apartado 1 del artículo 84-55, que lleva por título "Operador de la plataforma de distribución electrónica tratado como proveedor",** dispone:
  "Si se efectúa desde el exterior un suministro de intangibles a consumidores por medio de una plataforma de distribución electrónica, el operador de la plataforma, en lugar de proveedor, será tratado a efectos de la legislación del impuesto a los bienes y servicios:
  (a) como si fuera el proveedor del suministro y lo hubiera realizado; y
  (b) como si hubiera efectuado el suministro a cambio de la contraprestación entregada; y
  (c) como si hubiera realizado el suministro en ejercicio o en desarrollo de la actividad empresarial que el operador lleva a cabo."
- En el **apartado 4 del artículo 84-55** se matiza el **apartado 1 del artículo 84-55** para establecer un conjunto relativamente restringido de supuestos en los que una plataforma digital no es responsable del impuesto a los bienes y servicios en condición de proveedor de los productos digitales vendidos a través de ella. Entre estos supuestos cabe citar, por ejemplo, un acuerdo con el proveedor subyacente no residente en el que se reconozca de modo expreso que este último es responsable de recaudar y declarar el impuesto devengado sobre los bienes y servicios.
- En el **artículo *84-65, bajo el título de «Concepto de "suministros de intangibles a consumidores desde el exterior"»***, se definen tales suministros de forma que queda claro que abarcan prácticamente todos los suministros internacionales de servicios e intangibles realizados por empresas no residentes a consumidores australianos.
- En el **artículo 84-70, "Concepto de plataforma de distribución electrónica"** se define la plataforma de distribución electrónica (PDE) en el sentido de que comprende todos los modelos de negocio de casi todas las plataformas digitales y plataformas de mercadeo en línea que posibilitan que proveedores terceros realicen, por medio de la plataforma, suministros de servicios e intangibles (incluidos los productos digitales) a consumidores. Para que la plataforma sea considerada una PDE, los proveedores no residentes que generen ventas mediante dicha plataforma deben efectuar y entregar los suministros al consumidor por medio de comunicaciones electrónicas.

Fuente: Gobierno australiano, A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, en su versión modificada y vigente el 1 de octubre de 2020, en https://www.legislation.gov.au/Details/C2020C00334.

3A.4.4. Funciones adicionales de las plataformas digitales en apoyo a la recaudación del IVA

Con objeto de asistir a las jurisdicciones a conseguir una recaudación eficiente y efectiva del IVA sobre las ventas en línea, cabe considerar otras posibles funciones adicionales y/o alternativas, además del régimen de plena responsabilidad del IVA. Entre tales funciones procede mencionar:

- Imponer obligaciones de presentación o intercambio de información a la plataforma
- Animar u obligar a las plataformas a impartir formación a los proveedores subyacentes que las utilizan
- Celebrar acuerdos formales con las plataformas digitales sobre la base del concepto de cumplimiento cooperativo
- Autorizar a las plataformas a actuar como intermediarios voluntarios en la recaudación del IVA en nombre de los proveedores subyacentes
- Imponer una responsabilidad solidaria claramente definida y proporcionada a las plataformas y sus proveedores, así como a otros intermediarios, como los centros de distribución, en los casos en que el proveedor no cumpla sus obligaciones de IVA en una jurisdicción

(i) Obligaciones de entrega de información

Como forma de fomentar el cumplimiento, las autoridades tributarias pueden establecer una obligación de entrega de información en virtud de la cual se exija a una plataforma digital facilitar la información pertinente a efectos del cumplimiento del IVA, sin que dicha plataforma sea necesariamente responsable de la recaudación y pago del impuesto o ejerza una función a este respecto. En el diseño de una medida de este tipo, las autoridades tributarias deberán tener en cuenta la clase de información que necesitan para facilitar una recaudación eficaz y eficiente del IVA sobre las ventas en línea. Las autoridades tributarias han de determinar en qué medida es razonable solicitar esa información a las plataformas digitales (es decir, si cabe esperar que la plataforma tenga a mano la información solicitada) y si disponen efectivamente de los recursos humanos y técnicos para procesar los datos recopilados a fin de facilitar la recaudación del IVA.

En general, se exhorta a las autoridades tributarias a asegurarse de lograr un equilibrio adecuado entre las obligaciones de intercambio de información impuestas a las plataformas digitales para facilitar la recaudación del IVA sobre las ventas en línea y el objetivo de política general de contener en todo lo posible los costos de cumplimiento y las cargas administrativas.

Alcance y aplicación de las obligaciones de entrega de información

Con el fin de delimitar el alcance y la aplicación de estas obligaciones, puede ser útil considerar si la obligación de comunicar información constituye una medida independiente o si es un complemento del régimen de plena responsabilidad del IVA o de otras funciones de apoyo a la recaudación del IVA.

Si dicha obligación está estructurada como una medida independiente, sería razonable que se dirigiera a todas las plataformas digitales que tienen acceso a información pertinente a efectos del cumplimiento en materia de IVA. En este caso, la obligación de intercambio de información podría aplicarse a las plataformas digitales que:

- Desempeñen una función esencial en el suministro, por ejemplo, las plataformas de mercadeo en línea
- Conecten a los compradores con los vendedores (plataformas con hipervínculos o de remisión para compras)
- Perciban una comisión, tarifa u otro precio por la inclusión de artículos en el listado ofrecido

- Tramiten pagos

No obstante, si la obligación ha sido concebida para imponerla junto con otras medidas dirigidas a las plataformas digitales, incluidas obligaciones de recaudación y presentación de información del IVA, puede resultar razonable y proporcionado restringir la aplicación de las obligaciones adicionales de intercambio de información a las plataformas digitales que no estén ya sujetas a esas otras medidas.

Dado que las plataformas digitales pueden estar ubicadas fuera de la jurisdicción de tributación, exigir el cumplimiento de dicha obligación a las plataformas digitales extranjeras puede ser difícil. En consecuencia, lo ideal es combinar obligaciones de entrega de información con acuerdos de cooperación administrativa entre jurisdicciones. Puede consultarse una introducción de los principales métodos de cooperación administrativa internacional en el anexo A de la subsección que resume el capítulo 4 de las Directrices Internacionales sobre IVA, que lleva por título "Capítulo 4. Mecanismos para aplicar las Directrices en la práctica". La subsección 5.7 de este Kit de Herramientas aborda ese tema en detalle más adelante.

Naturaleza de la información que las plataformas digitales podrían ser requeridas a entregar

Las plataformas digitales tienen la posibilidad de recopilar una gran cantidad de datos. Es razonable exigir la entrega de la información que las plataformas digitales obtengan en el curso normal de sus actividades económicas y que sea pertinente y proporcionada a efectos del cumplimiento del IVA. En concreto, ese intercambio debe tener por objeto la información necesaria para acreditar ante las autoridades tributarias que el proveedor subyacente o, en su caso, la plataforma ha recaudado y declarado correctamente el impuesto correspondiente a un suministro. En el recuadro 3A.4 se describen los elementos básicos de información que las autoridades tributarias pueden requerir razonablemente. Dicha información puede incluir:

Recuadro 3A.4. Principales elementos de información que las administraciones tributarias pueden requerir de las plataformas digitales

- La identificación del proveedor, incluyendo el número de identificación fiscal
- La naturaleza del suministro
- La fecha del suministro
- El valor del suministro
- La cuantía y la tasa del IVA
- El agente de envío
- La dirección de envío
- El almacén de distribución, en su caso
- La ubicación del cliente
- Información utilizada para determinar la ubicación del cliente
- El proveedor de servicios de pago
- Una factura u otro documento emitido al cliente

Aplicación de las obligaciones de entrega de información

Pueden plantearse dos opciones generales respecto a la aplicación de las obligaciones de entrega de información para plataformas digitales a efectos del cumplimiento del IVA: presentación de información

previo requerimiento y presentación sistemática de información. En la primera opción, la jurisdicción exige a la plataforma digital conservar registros de las ventas sujetas a IVA en la jurisdicción y aportar esa información previo requerimiento. En la segunda opción, la plataforma digital debe presentar sistemáticamente determinada información con carácter periódico.

Consideraciones generales de política y diseño en relación con las obligaciones de entrega de información

Las siguientes consideraciones de política y diseño pueden servir de base al método que las autoridades tributarias adopten respecto a las obligaciones de entrega de información impuestas a las plataformas digitales:

- Importancia de identificar por anticipado la clase de información que puede esperarse razonablemente de una plataforma digital para garantizar el cumplimiento de los objetivos de esta medida
- Alcanzar un equilibrio adecuado entre recopilar la información pertinente y evitar imponer una carga desproporcionada a las plataformas digitales
- Tomar en consideración las interacciones con otros marcos reguladores, por ejemplo, cuestiones privacidad, derecho de la competencia, información mantenida en otras jurisdicciones
- Asegurarse de que la información solicitada no está disponible por otros medios
- Proporcionar instrucciones claras sobre la información solicitada (contenido, forma y frecuencia)
- Examinar medidas para facilitar el cumplimiento
- Fijar unos plazos adecuados para la puesta en práctica de las obligaciones de entrega de información
- Promover una estrecha cooperación entre las autoridades tributarias y las plataformas digitales
- Garantizar la disponibilidad de la infraestructura de TI necesaria para recibir, almacenar y procesar con eficacia datos masivos (por ejemplo, posibilidad de cruzar datos de los contribuyentes y análisis automatizado de los riesgos de estos cruces de datos)
- Garantizar que los datos recopilados sean utilizados de forma eficiente para fomentar el cumplimiento
- Intercambiar datos con las autoridades aduaneras
- Reconocer los beneficios de la cooperación internacional

(ii) Capacitación de los proveedores que operan en plataformas digitales

La experiencia sugiere que unas orientaciones fácilmente accesibles y comprensibles estimulan los niveles de cumplimiento de los proveedores no residentes, en especial en las jurisdicciones que utilizan mecanismos simplificados de registro y recaudación del IVA sobre los suministros internacionales procedentes del exterior. Sin embargo, las administraciones tributarias pueden encontrarse con dificultades en la práctica para ponerse en contacto directamente con los proveedores no situados en su jurisdicción con el fin de comunicarles sus obligaciones, especialmente en el caso de los suministros de bienes, que pueden ser ofrecidos por millones de proveedores en todo el mundo que operan en plataformas.

Dado que muchos proveedores subyacentes usan plataformas digitales para acceder al mercado global, existe la posibilidad de utilizar tales plataformas como canales de comunicación con objeto de transmitirles información precisa y oportuna sobre sus obligaciones de IVA. Procede destacar que varias plataformas digitales han emprendido espontáneamente iniciativas para comunicarse con sus proveedores subyacentes sobre las obligaciones de IVA de estos proveedores en las diversas jurisdicciones tributarias,

en particular mediante foros en línea para las comunidades de proveedores en los cuales se puede compartir información sobre cuestiones normativas generales, incluida la tributación.

La experiencia indica que la posibilidad de acceder a esta información centralizándola en un solo lugar (por ejemplo, en un portal web especializado, en lugar de en varios sitios distintos) potencia la eficacia de la comunicación y facilita la actualización periódica de la información por las autoridades tributarias. Hay que reconocer, sin embargo, que es posible que las autoridades tributarias no cuenten con la capacidad tecnológica de proporcionar o gestionar dicha información y mantenerla actualizada y accesible para los proveedores de todo el mundo. La capacidad de las plataformas digitales de comunicarse con los proveedores –a menudo muy numerosos– que venden a través de ellas brinda una oportunidad única a las autoridades tributarias de recurrir a tales plataformas para difundir información relativa a las obligaciones de IVA de dichos proveedores. Podrían ofrecerse y difundirse directrices, mensajes directos de notificación de las modificaciones de las obligaciones, la organización de seminarios web, así como recomendaciones de las autoridades tributarias por medio de un foro de la comunidad de vendedores de la plataforma.

Han de tenerse en cuenta las siguientes consideraciones generales de diseño respecto a la función que las plataformas pueden ejercer en la capacitación de los proveedores:

- Esta función debe estar dirigida a suplementar, no sustituir, las estrategias de comunicación existentes que utilizan las administraciones tributarias.
- En la comunicación con los proveedores subyacentes, las plataformas han de poder basarse en la información proporcionada por las autoridades tributarias.
- Las autoridades tributarias han de comunicar sin demora a las plataformas digitales cualesquiera cambios en la información que deben proporcionar a los proveedores subyacentes.
- Las autoridades tributarias deben mantener una relación proactiva con las plataformas digitales con el fin de solucionar las cuestiones planteadas por los proveedores subyacentes.

(iii) Acuerdos formales de cooperación

Otra opción que las autoridades tributarias pueden plantearse es la celebración de acuerdos formales con plataformas digitales basados en el concepto de cumplimiento cooperativo. Dichos acuerdos son por esencia multifacéticos, en el sentido de que pueden combinar una amplia diversidad de medidas y sistemas para que las plataformas digitales maximicen los niveles de cumplimiento del IVA en las ventas en línea. Tales acuerdos prevén, por lo general, medidas de entrega de información (de forma periódica o espontánea) y de capacitación, tales como el uso de la plataforma como canal de comunicación con los proveedores subyacentes acerca de las obligaciones de cumplimiento, etc. Asimismo, pueden prever obligaciones mutuas para las autoridades tributarias y las plataformas de alertarse entre sí en supuestos de fraude, y exigir a las plataformas una respuesta rápida en caso de que se detecte que los proveedores subyacentes han incumplido sus obligaciones de IVA.

(iv) Las plataformas digitales como intermediarios voluntarios

Las autoridades tributarias pueden estudiar la posibilidad de permitir a las plataformas que actúen voluntariamente como terceros proveedores de servicios en nombre de los proveedores subyacentes (es decir, las empresas que realizan operaciones mediante la plataforma). Este método podría resultar especialmente idóneo cuando una plataforma es considerada responsable de ciertas operaciones, pero no de otras (véase más adelante). Este mecanismo puede favorecer un cumplimiento eficiente tanto por la plataforma como por el proveedor subyacente.

Alcance de la función de intermediario voluntario

El elemento fundamental que ha de examinar una jurisdicción a la hora de considerar el alcance de una medida que permita a una plataforma actuar como intermediario voluntario es si puede contribuir a una recaudación tributaria más eficiente y efectiva. En este sentido, las autoridades tributarias podrían estimar ventajoso un sistema en virtud del cual una plataforma de confianza recaude el IVA o asuma la responsabilidad del IVA en nombre de los proveedores subyacentes, que podrían eventualmente contarse por millares.

Una jurisdicción puede admitir que este sistema se complemente con el régimen de plena responsabilidad del IVA, aplicándolo a las operaciones no cubiertas por esa responsabilidad. Asimismo, una jurisdicción puede decidir que el modelo de intermediación voluntaria resulta útil de forma transitoria hasta la entrada en vigor de un régimen de plena responsabilidad del IVA. En concreto, en relación con las ventas en línea de bienes importados, es posible que las jurisdicciones deseen que las plataformas actúen como intermediarios voluntarios en la recaudación y pago del IVA sobre bienes importados más allá de las obligaciones legales de responsabilidad.

Consideraciones generales de política y diseño en relación con un sistema de intermediarios voluntarios

A continuación, se enumeran las principales consideraciones de diseño y políticas que sirven de base a la decisión de autorizar a las plataformas a actuar como intermediarios voluntarios:

- Dado que el sistema es voluntario y brinda a las autoridades tributarias potenciales ventajas en cuanto al incremento del cumplimiento, es esencial que sea atractivo para las plataformas digitales en lo que respecta a las obligaciones de cumplimiento.
- El ámbito de aplicación del sistema de intermediarios voluntarios ha de estar claramente delimitado.
- La intermediación voluntaria debe quedar plasmada en un acuerdo claro entre el proveedor subyacente y la plataforma digital.
- Una plataforma que decida operar como intermediario voluntario ha de poder acogerse a los regímenes simplificados de registro y recaudación que estén disponibles para los proveedores subyacentes.
- Es esencial que las autoridades tributarias o aduaneras dispongan de medios para comprobar que el IVA se ha declarado o se va a declarar y que la plataforma ha asumido la responsabilidad de esta obligación.

3A.5. Formulación de políticas y diseño de la legislación

En las subsecciones precedentes de la sección 3A se ha expuesto de forma pormenorizada el marco de política tributaria que recomienda la OCDE para la imposición y recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles. Las jurisdicciones que todavía no han adoptado dicho marco podrán comprenderlo de manera clara e integral a la luz de la sección 3A. El siguiente paso para los responsables de la formulación de políticas es diseñar la política del IVA de su jurisdicción en lo que respecta a los servicios e intangibles comercializados internacionalmente, así como elaborar y promulgar leyes que aprueben el marco de política tributaria.

La elaboración de nuevas leyes puede ser un proceso complejo. Para promulgar con éxito nuevas leyes, es necesario incorporarlas efectivamente al sistema legislativo vigente del IVA, que con frecuencia es extenso y fruto de varias décadas de complejas modificaciones y sustituciones de disposiciones.

Asimismo, las jurisdicciones han de velar por armonizar las nuevas leyes de IVA con las leyes de carácter más general y otros regímenes regulatorios aplicables a las empresas.

A fin de ayudar a las jurisdicciones a este respecto, la sección 6 del Kit de Herramientas presenta una lista de comprobación que contiene las principales cuestiones que han de tomarse en consideración al formular políticas tributarias y legislación dirigidas a suministros internacionales B2C de servicios e intangibles.

Obviamente no existe un único método válido en todos los supuestos para introducir las soluciones recomendadas de recaudación del IVA sobre el comercio electrónico en un régimen legal de IVA existente. Por consiguiente, este Kit de Herramientas insiste en que no es ni posible ni deseable ofrecer una legislación modelo que las autoridades tributarias puedan o deban simplemente transponer a su legislación nacional. Así pues, las jurisdicciones deben tener en cuenta que las indicaciones ofrecidas en la sección 6 no son preceptivas y deben considerarse como “listas de comprobación” no exhaustivas que sirvan de apoyo al diseño de políticas, y no como “modelos”.

Sección 3B. Importaciones de bienes de bajo valor

(en particular importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea)

Mensajes clave

La sección 3A expone de modo exhaustivo el marco de política tributaria propuesto por la OCDE para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles por empresas no residentes.

En resumen, el marco propuesto por la OCDE recomienda que las jurisdicciones establezcan una base legal para ejercer derechos de imposición del IVA sobre las ventas internacionales B2C de servicios e intangibles en su jurisdicción tomando como referencia la residencia habitual del cliente; que impongan obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes que realicen tales ventas; y que optimicen los niveles de cumplimiento ofreciendo a dichos proveedores un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA a efectos del cumplimiento de sus obligaciones.

La sección 3B explica la forma en que las jurisdicciones pueden ampliar este marco de política tributaria a fin de incluir la recaudación del IVA por proveedores no residentes sobre importaciones de bienes de bajo valor.

- **Traslado de la responsabilidad de recaudar el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes**: Este Kit de Herramientas recomienda ampliar el marco de la OCDE relativo a los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles a fin de incluir los bienes importados de bajo valor. Ello supondría imponer a los proveedores no residentes y, en su caso, a las plataformas digitales la obligación de recaudar el IVA sobre las ventas de tales bienes a los consumidores y abonar dicho IVA a las autoridades tributarias de la jurisdicción de importación. De este modo, las autoridades aduaneras quedarían liberadas de la carga de liquidar y recaudar el IVA sobre bienes de bajo valor, salvo en los supuestos en que no constara que el proveedor o la plataforma han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro.

- **Papel central de las plataformas digitales, incluyendo los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA:** El régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales puede mejorar significativamente la eficacia y la eficiencia del marco de política que la OCDE recomienda para la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional, en particular de los bienes importados de bajo valor.

- **Funciones de otros intermediarios**: Los transportistas pueden desempeñar un papel alternativo en la recaudación del IVA en nombre de las autoridades aduaneras cuando un proveedor no residente no cobra el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor en el momento del suministro. Este Kit de Herramientas no recomienda la utilización de mecanismos de retención del IVA a través de intermediarios financieros como sistema principal para la recaudación del IVA sobre las operaciones internacionales B2C. No obstante, las jurisdicciones podrían plantearse, como opción alternativa, establecer un sistema de retenciones por los intermediarios financieros respecto a los proveedores no residentes persistentemente incumplidores que se nieguen a registrarse a efectos de IVA y a recaudarlo.

- **Ampliación del modelo de plena responsabilidad para plataformas digitales a determinados suministros internos de bienes por parte de proveedores no residentes**: Existen riesgos especiales asociados a los proveedores no residentes que efectúan ciertos suministros internos, en particular aquellos que utilizan centros de distribución situados en el país. Con objeto de hacer frente a estos riesgos, las jurisdicciones pueden plantearse la ampliación del régimen de plena responsabilidad de las plataformas digitales de modo que incluya los suministros internos de bienes efectuados por proveedores no residentes.

- **Determinación de las franquicias del IVA y de los aranceles aduaneros para envíos de bajo valor**: Una decisión importante es si una jurisdicción desea aplicar (o seguir aplicando) una franquicia del IVA para envíos de bajo valor y, de ser así, fijar su nivel adecuado. En líneas generales, las jurisdicciones aplican dos métodos

distintos en relación con las franquicias en los regímenes de recaudación del IVA sobre importaciones de bajo valor por proveedores no residentes:

- **Inexistencia de franquicias del IVA**: Algunas jurisdicciones han suprimido la franquicia del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor, de modo que el IVA se devenga sobre todas las importaciones de bienes. Este enfoque se combina con responsabilidades, optativas o preceptivas, de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes y plataformas digitales en todas las importaciones de bienes que no alcancen la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Complementan este sistema con mecanismos de prevención de la doble imposición en la importación cuando el proveedor o la plataforma ya han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro.
- **Umbral de registro y franquicia de IVA**: Algunas jurisdicciones han mantenido una franquicia del IVA para envíos de bajo valor, ya sea a nivel de artículos individuales o agrupados. Esta franquicia del IVA puede fijarse al mismo nivel que la franquicia de los aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Según este método, las autoridades aduaneras despacharán las importaciones de artículos o envíos cuyo valor no supere dicha franquicia, sin exigir el IVA de importación. Este método suele combinarse con un umbral de registro en el IVA, basado en los ingresos, aplicable a los proveedores no residentes que suministran dichos bienes de bajo valor a los consumidores finales de esa jurisdicción, y exigiendo a tales proveedores registrarse en el VA y recaudarlo sobre todos los bienes importados de bajo valor que vendan, siempre que sus ingresos superen el umbral de registro.

- **Bienes de valor superior y productos sujetos a impuestos especiales**: Este Kit de Herramientas recomienda excluir los bienes de mayor valor y los productos sujetos a impuestos especiales (por ejemplo, alcohol, tabaco, perfumes, etc.) del ámbito de las obligaciones de recaudación por proveedores no residentes del IVA sobre importaciones de bienes de bajo valor.

- **Operaciones B2B**: Las jurisdicciones han de determinar el régimen aplicable a los bienes importados de bajo valor suministrados a clientes empresariales. Las jurisdicciones que diferencien entre operaciones B2B y B2C podrían considerar la aplicación de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo o de sistemas de "liquidación diferida" para las operaciones de importación B2B de bienes de bajo valor.

- **Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria de bienes de bajo valor**: Las obligaciones de presentación y entrega de información resultarán de utilidad como apoyo a las estrategias de las autoridades tributarias y aduaneras para reducir al mínimo los riesgos de doble imposición, infraimposición y no imposición involuntaria en un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor.

Guía de la sección 3B.

Sección	Tema	Página
3B.1.	***Motivos para la reforma del marco tradicional de recaudación en los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor***	**116**
	3B.1.1. Antecedentes	116
	3B.1.2. Reevaluación de la idoneidad del marco recaudatorio tradicional – Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015 y el movimiento reformista	122
3B.2.	***Recaudación del IVA en los suministros internacionales B2C de bienes – Resumen de las posibles opciones***	**124**
	3B.2.1. El modelo tradicional de recaudación	124
	3B.2.2. El modelo de recaudación a través del comprador	125
	3B.2.3. El modelo de recaudación a través del vendedor	125
	3B.2.4. El modelo de recaudación a través intermediarios	126
	3B.2.5. Conclusión general sobre las opciones	127
3B.3.	***Reasignar la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes y las plataformas digitales***	**127**
	3B.3.1. Comprender los motivos de la reforma recomendada	128
	3B.3.2. Método recomendado: Adaptación al marco de política tributaria recomendado para los servicios e intangibles	128
	3B.3.3. Establecimiento de mecanismos eficaces de recaudación: El régimen simplificado de registro y recaudación	129
	3B.3.4. Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales, incluyendo plena responsabilidad en materia de IVA y entrega de información	129
	3B.3.5. Jurisdicciones a las que puede no aplicarse esta recomendación	130
	3B.3.6. Elementos peculiares del marco de política tributaria para las importaciones de bienes de bajo valor	130
3B.4.	***El papel de las plataformas digitales en la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor***	**130**
3B.5.	***Responsabilidad plena del IVA para las plataformas digitales que facilitan los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor***	**130**
	3B.5.1. Abordar los retos del IVA en las nuevas prácticas comerciales – El modelo del "centro de distribución"	132

Sección	Tema	Página
	3B.5.2. Incentivar el cumplimiento por parte de las plataformas y recompensar un historial sólido de cumplimiento	133
	3B.5.3. Exigir el cumplimiento por las plataformas digitales	134
3B.6.	***Establecer excepciones al principio según el cual los proveedores no residentes y/o plataformas u otros intermediarios son responsables de recaudar el IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes***	**134**
	3B.6.1. Información general sobre las excepciones	134
	3B.6.2. Envíos que superan la franquicia de aranceles aduaneros	135
	3B.6.3. Productos sujetos a impuestos especiales y productos sometidos a restricciones	135
3B.7.	***Reforma de la aplicación de las franquicias del IVA por envíos de bajo valor***	**136**
	3B.7.1. Principales métodos para la reforma de las franquicias del IVA para envíos de bajo valor	136
	3B.7.2. Inexistencia de franquicias del IVA	136
	3B.7.3. Umbral de registro y franquicia de IVA	137
	3B.7.4. Recomendación sobre la reforma de la franquicia del IVA de importación para envíos de bajo valor	138
3B.8.	***Determinación del "lugar de imposición" de los suministros internacionales B2C de bienes***	**139**
3B.9.	***Suministros internacionales de empresa a empresa (B2B) de bienes***	**139**
3B.10.	***Introducción al diseño de la legislación***	**139**
Anexo B	***Regímenes de retención del IVA basados en intermediarios financieros – Dificultades para su utilización en el comercio internacional, pero potencial medida de salvaguarda***	**431**

3B.1. Motivos para la reforma del marco tradicional de recaudación en los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor

Guía de la subsección 3B.1.

Sección	Tema	Página
3B.1.1.	***Antecedentes***	116
	(i) Sistemas tradicionales de recaudación	116
	(ii) Retos para el IVA que plantean las franquicias para envíos de bajo valor	118
	(iii) Problemas de cumplimiento – Fraude generalizado y abuso de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor	120
	(iv) Elevados costos administrativos del sistema tradicional de recaudación	121
3B.1.2.	***Reevaluación de la idoneidad del marco recaudatorio tradicional – Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015 y el movimiento reformista***	122
	(i) Informe sobre la Acción 1 BEPS – Descripción general de los retos de la economía digital para los impuestos indirectos	122
	(ii) Retos fiscales asociados a las importaciones de bienes de bajo valor	123

3B.1.1. Antecedentes

(i) Sistemas tradicionales de recaudación

En los sistemas tradicionales, las autoridades aduaneras imponen y recaudan el IVA devengado por los envíos individuales de bienes importados. El IVA sobre las importaciones normalmente es exigible en el momento de la importación, cuando las autoridades aduaneras se preparan a despachar las mercancías para su distribución a consumidores y empresas. Las jurisdicciones calculan el IVA de importación y los aranceles aduaneros basándose en una declaración aduanera de importación. El transportista –una empresa de mensajería urgente o un operador postal– es con frecuencia el responsable de presentar la declaración aduanera y de recaudar el IVA y los aranceles aduaneros al cliente. En estos casos, el cliente deberá hacerse cargo de cualquier tasa administrativa que cobre el transportista por los servicios que las autoridades aduaneras le exijan prestar. Adviértase que en ocasiones el proveedor puede designar en la declaración de importación, como “declarante”, “consignatario” o “importador registrado”, a una entidad distinta del cliente.

Desde un punto de vista teórico, imponer la obligación de pago del IVA al cliente como importador (o al declarante o consignatario que este designe) permite adjudicar los derechos de imposición del IVA a la jurisdicción de consumo de acuerdo con el principio de destino. Sin embargo, normalmente el IVA se recauda en varias fases a los proveedores de la cadena de producción y distribución. El cobro de la totalidad del importe directamente a los clientes en el momento de la importación es una excepción a este proceso de recaudación por fases a los proveedores y concentra el riesgo en un único punto en lugar de

repartirlo por toda la cadena de suministro. Para recaudar el IVA a los consumidores en el momento de la importación es preciso realizar una laboriosa declaración artículo por artículo.

La mayoría de las jurisdicciones, entre ellas muchas de LAC, prevén una exención del IVA para la importación de envíos de "bajo valor". Esta exención es denominada con frecuencia “franquicia para envíos de bajo valor”, aunque en algunas jurisdicciones se utiliza también la expresión “valor insignificante”.

Las franquicias para los envíos de bajo valor nacieron como una medida simplificadora dirigida a suprimir y reducir las cargas administrativas, desproporcionadas a juicio de las jurisdicciones, que recaían sobre las administraciones tributarias y aduaneras en relación con la gestión de las importaciones de bienes de bajo valor. Históricamente, se consideraba que los impuestos que se dejaban de percibir no eran significativos, por la combinación de unos volúmenes relativamente escasos y unos valores bajos. En realidad, el mayor riesgo estribaba en que los costos administrativos de recaudar el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor fueran superiores a los ingresos recaudados efectivamente.

Aunque la aplicación práctica de los sistemas aduaneros y de las franquicias del IVA para envíos de bajo valor varía de una jurisdicción a otra, se indican a continuación algunas características comunes[18]:

- La franquicia del IVA para envíos de bajo valor suele fijarse entre USD 25 y 300. Los bienes cuyo valor sea inferior a esta franquicia están exentos del IVA a la importación. Algunas jurisdicciones de LAC, entre ellas Brasil, Chile y Costa Rica, históricamente no han establecido ninguna franquicia en absoluto. Algunas jurisdicciones han instaurado procedimientos simplificados de declaración aduanera para los envíos de bajo valor.
- En ocasiones las jurisdicciones excluyen los bienes importados por los consumidores mediante “pedidos por correo” de la franquicia para envíos de bajo valor o aplican una franquicia más baja. En tales casos, la expresión “pedido por correo” puede definirse de modo que incluya, además de a los intermediarios tradicionales, a las plataformas digitales que ofrecen la venta de bienes al por menor.[19] Por lo general, las jurisdicciones excluyen los productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco, etc.) de la posibilidad de acogerse a la franquicia del IVA y pueden excluir también a ciertos productos de venta al por menor, como los periódicos y las revistas. Asimismo, a veces las jurisdicciones deniegan también la franquicia a la importación de categorías generales de bienes, tales como productos médicos y animales, mientras que otras jurisdicciones aplican exclusiones geográficas a bienes procedentes de territorios concretos.
- Para los envíos que superen las franquicias de aranceles aduaneros y de IVA de importación se requiere, en principio, una declaración aduanera o la presentación de un documento equivalente.[20] La práctica habitual consiste en que las autoridades aduaneras calculen el IVA basándose en el valor aduanero de los bienes, tras tener en cuenta los aranceles, los gastos de transporte y otros costos accesorios. En algunas ocasiones las jurisdicciones dispensan un trato diferenciado a los

[18] Además de la recaudación de impuestos, los procedimientos aduaneros también persiguen, entre otras cosas, facilitar el comercio y garantizar la seguridad de las fronteras. Para una breve descripción de los procedimientos aduaneros en la importación de bienes de bajo valor, véase el Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015, “Anexo C: La recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de escaso valor”, en particular las páginas 185 a 193.

[19] Las definiciones por las jurisdicciones del concepto de “pedido por correo” son con frecuencia muy generales y normalmente pueden cubrir cualquier acuerdo entre una empresa y un cliente en el marco de un sistema organizado sin la presencia física simultánea de las dos partes en el momento de la venta y con el apoyo de técnicas de venta a distancia. En la práctica, estas definiciones suelen abarcar los pedidos que los clientes realizan por teléfono, Internet o mediante catálogos, en los que la empresa que realiza la venta se encarga de transportar los bienes al cliente.

[20] Las obligaciones de procedimiento y la forma en que se describen varían entre las distintas jurisdicciones.

productos dependiendo de si el proveedor los ha enviado a través de operadores postales (conforme al Convenio Postal Universal) o por medio de otros transportistas.

- La franquicia de aranceles aduaneros es superior con frecuencia a la franquicia del IVA. Si un envío está comprendido entre estas dos franquicias, estará sujeto al IVA de importación, pero no a aranceles aduaneros. Para los envíos de este tipo, pueden aplicarse procedimientos simplificados de declaración aduanera. Tradicionalmente, en la Unión Europea varios millones de envíos se han situado cada año entre estas dos franquicias, debido a la gran diferencia entre sus respectivos niveles.
- Normalmente, el cliente debe pagar el IVA devengado a través de un transportista.[21] Las tarifas de tramitación que los transportistas cargan a los consumidores suelen oscilar entre USD 10 y 25, pero pueden ser mucho más elevadas.[22] Además, en muchos casos estos gastos están exentos de IVA, lo que crea un costo de oportunidad para los gobiernos en la recaudación de ingresos fiscales a partir de los recursos limitados de gasto de los consumidores.
- Por último, los envíos de carácter no comercial remitidos desde el extranjero por un particular a otro (de consumidor a consumidor, "C2C") pueden disfrutar de una franquicia del IVA para envíos de bajo valor. Normalmente estas operaciones son de índole ocasional, tienen por objeto únicamente bienes destinados al uso personal o familiar de los destinatarios y no entrañan contraprestaciones o pagos de ninguna clase.

En resumen, el efecto combinado de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor y la franquicia de aranceles aduaneros conducirá a tres posibles resultados diferentes dependiendo del valor de los bienes:

- No hay que abonar IVA ni aranceles aduaneros; o
- Hay que abonar IVA, pero no aranceles aduaneros, por los productos con un valor superior a la franquicia del IVA pero inferior a la franquicia de aranceles aduaneros; o
- Hay que abonar IVA y aranceles aduaneros.

(ii) Retos para el IVA que plantean las franquicias para envíos de bajo valor

El auge de la economía digital ha ofrecido a los consumidores la libertad de comprar bienes en línea a proveedores de todo el mundo, con independencia de la ubicación física de sus establecimientos. La realidad es que los proveedores buscan cada vez más entrar en los mercados mundiales, con el consiguiente crecimiento constante de los envíos internacionales B2C. Se trata de un fenómeno global, que se ha visto impulsado por las consecuencias socioeconómicas de la pandemia de COVID-19.

En Latinoamérica, se ha estimado que en 2020, 191,7 millones de personas, es decir el 38,4% de la población de la región de 14 años o más, harán una compra por comercio electrónico (Matteo Ceurvels, 2020[43]). Pese a la precariedad económica existente en la región y el impacto de la pandemia de COVID-19 en el gasto de los consumidores, los analistas prevén un crecimiento de las ventas minoristas por comercio electrónico en Latinoamérica del 19,4%, hasta alcanzar los 83.630 millones de USD en 2020 (Matteo Ceurvels, 2020[43]). El crecimiento del comercio electrónico en la región de LAC se analiza con más detalle en la subsección 2.3.2.

La neutralidad es fundamental para el funcionamiento de cualquier sistema de IVA (OECD, 2003[44]). A la vista del auge del crecimiento electrónico, las jurisdicciones han concluido que las franquicias de IVA para envíos de bajo valor se han erigido en un obstáculo significativo para la neutralidad del IVA, al ofrecer

[21] Australia, Nueva Zelanda y Noruega son excepciones a esta regla.

[22] En la práctica, los operadores postales y los transportistas cobran normalmente a los consumidores finales una tasa administrativa por los servicios de despacho aduanero.

ventajas competitivas no equitativas a los vendedores no residentes. La OCDE y el G20 han señalado que dichas franquicias constituyen uno de los principales retos que suscita la economía digital en materia de IVA.[23] Una de las consecuencias de estos problemas de neutralidad es que pueden desencadenar el traslado de algunas empresas al extranjero. Existe un incentivo para esta deslocalización puesto que los comerciantes minoristas nacionales que han de registrarse a efectos de IVA en la jurisdicción en la que se encuentran deben, en general, cargar e ingresar el IVA sobre todas las ventas interiores. Esas empresas pueden optar por trasladarse al extranjero a fin de acogerse a la franquicia para envíos de bajo valor para efectuar ventas en línea libres de IVA. El desarrollo del sector de "centros de distribución", que ofrece almacenes a vendedores en línea no residentes para que depositen en ellos las mercancías que venden tanto en las jurisdicciones de sus clientes como en otras próximas, ha intensificado estos retos. Los centros de distribución permiten a los proveedores no residentes optimizar sus plazos de entrega a los consumidores del país y mejorar la experiencia general del cliente en las compras en línea. Sin embargo, se ha detectado que, con frecuencia, los proveedores no residentes que recurren a los servicios de los centros de distribución no cumplen las obligaciones de IVA que impone la jurisdicción por las operaciones efectuadas a través de dichos centros, ya sea por ignorancia o por un intento deliberado de eludirlas.

Además de los retos que suscita para la neutralidad del IVA, el régimen aduanero tradicional de recaudación del IVA sobre las importaciones puede ocasionar potenciales consecuencias financieras negativas. Tales consecuencias pueden consistir en pérdidas significativas de ingresos de IVA, que las jurisdicciones no recaudan por las franquicias para bienes de bajo valor, pérdidas directas de ingresos por los fraudes cometidos por los proveedores no residentes y pérdidas indirectas como consecuencia del traslado de proveedores nacionales al extranjero. Las franquicias del IVA para envíos de bajo valor también pueden tener consecuencias negativas en el empleo nacional y los ingresos por impuestos directos.

Un estudio exhaustivo realizado por la Unión Europea concluyó que, en 2015, más de 144 millones de envíos se acogieron a la franquicia del IVA para bienes de bajo valor.[24] Esto supone un incremento de más del 300% desde el año 2000.[25] El IVA que se dejó de recaudar por la franquicia para las importaciones de bienes de bajo valor se estimó en 1 000 millones de EUR (aproximadamente 1 140 millones de USD) al año,[26] cifra que probablemente será muy superior actualmente. Un estudio anterior de la UE puso claramente de manifiesto la tendencia a un crecimiento a largo plazo de la pérdida de ingresos de IVA como consecuencia de las franquicias para envíos de bajo valor. Dicho estudio estimó que el IVA no ingresado en la Unión Europea en virtud de estas franquicias aumentó desde 118 millones de EUR (aproximadamente 135 millones de EUR) en 1999 a 535 millones de EUR (aproximadamente 611 millones de EUR) en 2013, lo que supone un incremento del 355% en 14 años (European Commission and EY, 2015[45]). Este incremento del volumen del comercio y del IVA no ingresado estuvo en consonancia con la subida de las compras en línea de los consumidores en la Unión Europea. Por ejemplo, el estudio señaló que el volumen de artículos que los operadores postales gestionan anualmente creció de aproximadamente 30 millones en 1999 a unos 115 millones en 2013, lo que representa un incremento total del 286% (European Commission and EY, 2015[45]). Ahora bien, este incremento se produjo en un contexto en el que el crecimiento del PIB de la Unión Europea, en ese mismo período, fue de un 50%.

[23] Véase el Informe sobre la Acción 1 BEPS, en particular "Anexo C: La recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor", páginas 185 a 220.

[24] Véase Comisión Europea (2016), *Impact assessment – Modernising VAT on cross-border e-Commerce,* página 15, en https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0379&from=ES.

[25] *Ibidem*.

[26] *Ibidem*., p. 13.

Dado que el comercio electrónico de bienes de consumo es un fenómeno global en auge, los costos de oportunidad del *status quo* general continúan aumentando.

(iii) Problemas de cumplimiento – Fraude generalizado y abuso de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor

Además de los problemas de neutralidad y de costos de oportunidad que plantean las franquicias para envíos de bajo valor que se han descrito anteriormente, se han detectado riesgos significativos de fraude, en particular en relación con las siguientes prácticas:

- Infradeclaración de bienes que tienen un valor superior para acogerse ilegalmente a la franquicia del IVA para envíos de bajo valor
- Infradeclaración de bienes que tienen un valor superior a la franquicia del IVA, pero inferior a la franquicia de aranceles aduaneros, con el fin de reducir las obligaciones en materia de IVA y eludir los aranceles aduaneros
- Declaración errónea de mercancías clasificándolas en categorías exentas de IVA, como los artículos de regalo, las operaciones C2C o las muestras
- Uso de terceros para almacenar bienes de bajo valor en almacenes o centros de distribución situados en el país, tratando la posterior venta de dichos bienes como una entrega internacional que constituye una importación libre de IVA para el consumidor[27,28]

Para controlar el cumplimiento de las normas sobre franquicias, las autoridades aduaneras han de valorar cada día muchos miles de paquetes en los puertos, aeropuertos y depósitos de paquetería más activos del país con objeto de comprobar que las empresas los han valorado y clasificado correctamente en sus declaraciones. Las prácticas descritas anteriormente han llevado las capacidades de las autoridades aduaneras al límite, si no más allá.

Según un estudio realizado por Copenhagen Economics, basado en una muestra de 400 compras reales, el 65% de los envíos remitidos a Europa por proveedores no situados en la UE a través de los servicios postales públicos no cumplían con el IVA (Basalisco, Wahl and Okholm, 2016[46]).[29] Es una cifra significativa, ya que ese mismo estudio estimó que las empresas enviaban aproximadamente un 70% de los bienes pedidos por los consumidores a través de los servicios postales públicos.[30] Es probable que el patrón sea similar en muchas jurisdicciones de LAC.

En el mismo sentido, un informe del Senado francés muestra que el proceso tradicional de recaudación del IVA en aduana es con frecuencia ineficiente en la práctica (Senat - Commission des finances, 2015[47]). El informe menciona las cifras del aeropuerto de Roissy ("París-Charles de Gaulle", el principal aeropuerto de París) a lo largo de un período de un año durante el cual 3,5 millones de paquetes exprés y 37 millones

[27] Este abuso ha sido objeto de amplia atención por los medios de comunicación. Véase: The Guardian (2017), *Online retailers failed to pay up to GBP 1.5bn in VAT last year, says watchdog* en https://www.theguardian.com/politics/2017/apr/19/online-retailers-1bn-lost-vat-last-year-watchdog-nao-hmrc.

[28] Véase también UK Parliament (2016), *VAT evasion: Internet Retailers* en https://publications.parliament.uk/pa/cm201516/cmhansrd/cm160114/halltext/160114h0001.htm.

[29] En este estudio, efectuado en nombre de UPS, se realizaron numerosas compras de prueba en plataformas de comercio electrónico ubicadas en Estados Unidos, Canadá, Japón, India y China con entrega en una serie de destinos de la UE. Los operadores de servicios de mensajería tramitaron el 50% de las compras y los operadores postales públicos tramitaron el otro 50%. El IVA se devengó sobre todos los envíos; los aranceles aduaneros se devengaron sobre el 45% de los envíos.

[30] *Ibidem*.

de paquetes postales procedentes de Estados no miembros de la UE generaron una recaudación de IVA de solo 1,4 millones de EUR (aproximadamente 1,6 millones de USD) (Senat - Commission des finances, 2015[47]).

En un trabajo realizado para la Unión Europea se estimó que las pérdidas de IVA que sufren anualmente los Estados miembros por fraudes e incumplimientos en la declaración de importaciones oscilan entre 2 600 millones de EUR (aproximadamente 3 000 millones de USD) y 3 800 millones de EUR (aproximadamente 4 300 millones de USD) (European Commission and Deloitte, 2016[48]). Ese mismo informe añade que esta estimación podría "ser bastante conservadora" citando el informe del Senado francés antes mencionado y las estimaciones del Reino Unido según las cuales las pérdidas solo en ese país ascendían a 1 500 millones de GBP (aproximadamente 1 900 millones USD) al año.[31]

En teoría, las autoridades aduaneras están facultadas para comprobar si los proveedores han valorado correctamente las mercancías y, en caso de infradeclaración, exigir el pago del IVA y los derechos pendientes. La falta de pago por el cliente dará lugar a la devolución al expedidor o al abandono del envío. En la práctica, la mayoría de las autoridades aduaneras no tienen la capacidad de ejercer este grado de control de forma exhaustiva y uniforme. El volumen de esta clase de paquetes superaría la capacidad de gestión de la mayoría de las autoridades aduaneras, y los costos asociados a la recaudación del impuesto sobre cada envío (incluidos los costos de control de riesgos y otros accesorios) probablemente serían superiores a la cuantía del IVA y de los aranceles efectivamente percibidos.

Asimismo, las autoridades aduaneras se enfrentan a menudo con dificultades para valorar con exactitud los envíos que seleccionan a efectos de inspección. La valoración de los artículos requiere con frecuencia un tiempo y unos recursos considerables. En un estudio realizado para la Comisión Europea se constató una gran variación en las actividades de comprobación que los distintos países realizan respecto al IVA y los aranceles aduaneros sobre las importaciones. El informe concluyó que el grado de comprobación es, en general, muy bajo (European Commission and EY, 2015[45]).

Además de las limitaciones de recursos a las que se enfrentan la mayoría de las administraciones tributarias y aduaneras, es probable que la pandemia de COVID-19 restrinja aún más estos escasos recursos públicos, habida cuenta del impulso que ha supuesto para el comercio electrónico. No siempre es fácil cuantificar los incumplimientos resultantes de infradeclaraciones o clasificaciones erróneas de importaciones, pero los datos muestran que son frecuentes y significativos. En consecuencia, las jurisdicciones han de intentar tener en cuenta los efectos directos e indirectos del fraude a la hora de calcular los costos de oportunidad de reformar el sistema tradicional de recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor.

(iv) Elevados costos administrativos del sistema tradicional de recaudación

Un estudio de la Comisión Europea ha analizado el elevado nivel de costos administrativos que soportan tanto las administraciones tributarias como las empresas por la gestión de las importaciones de bienes de bajo valor para el cumplimiento de las obligaciones de IVA y aranceles aduaneros (European Commission and Deloitte, 2016[48]).[32] Tras realizar una extensa investigación que incluyó consultas a los actores relevantes, estudios de expertos independientes e investigaciones internas, se confirmó la idea de que el régimen tradicional del IVA aplicable a las ventas internacionales B2C de bienes imponía a las

[31] Véanse las cifras de HM Revenue & Customs (2016), *Fulfilment House Due Diligence Scheme*, página 4 en https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507610/Fulfilment_House_Due_Diligence_Scheme_-_HMRC_consultation.pdf.

[32] Los costos administrativos son los correspondientes a las ventas B2C de bienes a distancia dentro de la UE, así como a las ventas originadas fuera de la Unión Europea.

administraciones tributarias cargas desproporcionadas de control, así como costos significativos para muchas empresas derivados de las obligaciones de cumplimiento. La Comisión de Productividad del Gobierno australiano y su Grupo de Trabajo para la Tramitación de Paquetes de Bajo Valor apreciaron problemas similares en relación con los costos asociados a la recaudación transfronteriza del IVA.[33] Probablemente, la situación de las jurisdicciones de LAC sea muy similar.

Además de la recaudación de impuestos, los procedimientos aduaneros también tienen por objeto, entre otras cosas, facilitar el comercio y garantizar la seguridad de las fronteras.[34] Por lo tanto, la infraestructura aduanera es necesaria no solo por motivos de control tributario. Sin embargo, los ingresos por IVA resultantes de las liquidaciones de las autoridades aduaneras probablemente no sean suficientes siquiera para amortizar los costos marginales de la recaudación de un volumen creciente de paquetes de escaso valor.

Además, las cargas administrativas, relativamente escasas, que soportan los proveedores no residentes de bienes de bajo valor incrementan las ventajas económicas de las que disfrutan gracias a la franquicia del IVA en los envíos de bajo valor.[35] En cambio, las empresas nacionales registradas a efectos de IVA han de hacer frente con frecuencia a onerosas obligaciones de cumplimiento, tanto en las ventas a consumidores nacionales como en las importaciones de mercancías desde el exterior.

Por otra parte, las incertidumbres inherentes a los sistemas tradicionales de recaudación del IVA de importación pueden producir efectos negativos también en los proveedores no residentes. La insatisfacción del consumidor por gastos no esperados en concepto de IVA y tasas administrativas puede ocasionar devoluciones costosas o reticencia a realizar nuevas compras.

3B.1.2. Reevaluación de la idoneidad del marco recaudatorio tradicional – Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015 y el movimiento reformista

(i) Informe sobre la Acción 1 BEPS – Descripción general de los retos de la economía digital para los impuestos indirectos

En el Informe sobre la Acción 1 BEPS se abordan los retos que plantea la economía digital para los impuestos en general. A este respecto, el informe ofrece un análisis exhaustivo de los desafíos que plantea la economía digital para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de bienes de bajo valor. Es importante señalar, para contextualizar, que esta cuestión no constituye en absoluto el objeto principal o exclusivo de dicho informe. Tras resumir los principios fundamentales de la fiscalidad

[33] Los principales informes que tratan este tema son:

Productivity Commission (2011), Economic Structure and Performance of the Australian Retail Industry, Report No.56. Véase en particular "Chapter 7: Appropriateness of current indirect tax arrangements", páginas 169 a 214, y "Appendix H: Impacts of reducing the LVT" en https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/retail-industry/report/retail-industry.pdf

Australian Department of the Treasury (2012), Low Value Parcel Processing Taskforce: Final Report - Julio de 2012 en https://treasury.gov.au/publication/low-value-parcel-processing-taskforce-final-report.

Productivity Commission (2017), Collection Models for GST on Low Value Imported Goods, Report No.86 en https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/collection-models/report/collection-models.pdf.

[34] Para una breve descripción de los procedimientos aduaneros en la importación de bienes de bajo valor, véase el Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015, "Anexo C: La recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor", en particular las páginas 185 a 193.

[35] El importador, en lugar del proveedor no residente del producto, suele ser el responsable de declarar el impuesto. Esto significa, en realidad, que una carga significativa correspondiente a las importaciones de bienes de bajo valor es trasladada a las autoridades, operadores postales/empresas de mensajería, y particulares.

(directa e indirecta) y describir la evolución de la economía digital, los modelos de negocio que ha generado hasta la fecha y las oportunidades que ofrece para las actividades BEPS, el informe se centra con más detalle en los desafíos directos e indirectos que plantea la economía digital y en las opciones para abordarlos.

En el contexto del IVA, el Informe sobre la Acción 1 BEPS estudia en profundidad los desafíos asociados a la recaudación del IVA que se derivan del fuerte crecimiento de los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles a distancia. En la sección 3A del Kit de Herramientas ya se ha analizado detalladamente el marco de política tributaria de la OCDE relativo a servicios e intangibles, por lo que no procede ofrecer aquí explicaciones adicionales acerca de la parte del Informe sobre la Acción 1 BEPS que trata del citado informe.

(ii) Retos fiscales asociados a las importaciones de bienes de bajo valor

El Informe sobre la Acción 1 BEPS ha indicado los principales retos asociados a la recaudación del IVA resultantes del rápido crecimiento del comercio electrónico y, en particular, de las compras en línea de bienes físicos realizadas por los consumidores a proveedores de otros países. Dicho informe subrayó que las franquicias del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor dan lugar a una disminución de los ingresos por IVA y generan presiones competitivas desleales respecto a muchos comerciantes nacionales que por lo general deben, dependiendo de su tamaño entre otras cosas, cargar el IVA sobre sus ventas a los consumidores nacionales. Además, las franquicias suponen un incentivo para que los proveedores nacionales se trasladen o relocalicen a una jurisdicción extranjera con objeto de vender sus productos de bajo valor libres de IVA. Todas estas consecuencias tienen efectos negativos adicionales en el empleo y en los ingresos por impuestos directos del país

Por lo tanto, las franquicias del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor son cada vez más controvertidas en el contexto de la floreciente economía digital. La dificultad radica en encontrar el equilibrio adecuado entre la necesidad de proteger los ingresos y evitar distorsiones de la competencia, que tiende a favorecer una franquicia para envíos de bajo valor inferior o nula, y la exigencia de mantener unos costos de recaudación proporcionados al nivel relativamente pequeño del IVA sobre los envíos individuales, que favorece la adopción de una franquicia superior. Además, el fuerte incremento del volumen de envíos puede hacer imposible la recaudación de impuestos sobre la mayoría de los envíos, incluidos los que superen la franquicia, por falta de capacidad y recursos de las autoridades tributarias para hacer frente a estos desafíos.

El Informe sobre la Acción 1 BEPS recalcó que las jurisdicciones podrían estar en condiciones de abordar los retos asociados a las franquicias del IVA para envíos de bajo valor, incluida una reducción o incluso supresión total de tales franquicias, si pudieran mejorar la eficiencia de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Se ha llevado a cabo un estudio en profundidad acerca de las posibles opciones para lograr una recaudación más eficiente del IVA sobre importaciones de bienes de bajo valor y sus resultados han sido presentados en el “Informe sobre importaciones de bajo valor”, que figura en el anexo C del Informe sobre la Acción 1 BEPS. En dicho informe se recomienda a los gobiernos que consideren estos métodos a la luz de su situación nacional y su exposición a los potenciales efectos que el crecimiento de la economía digital podría producir en el IVA.

En la subsección 3B.2 siguiente se resumen brevemente las principales conclusiones del Informe sobre importaciones de bajo valor, y tales conclusiones se complementan con las ideas y los resultados extraídos de la experiencia de las jurisdicciones en los últimos años. A continuación, se expondrá la recomendación principal de la OCDE para la reforma del régimen tradicional –basado en las autoridades aduaneras– de recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de bienes de bajo valor. El Kit de Herramientas, en el resumen de las conclusiones del informe, indicará en qué medida la experiencia de las jurisdicciones y los trabajos posteriores a la publicación del informe en 2015 han dado lugar al perfeccionamiento de las conclusiones anteriores.

3B.2. Recaudación del IVA en los suministros internacionales B2C de bienes – Resumen de las posibles opciones

Guía de la subsección 3B.2.

Sección	Tema	Página
3B.2.1.	*El modelo tradicional de recaudación*	124
3B.2.2.	*El modelo de recaudación a través del comprador*	125
3B.2.3.	*El modelo de recaudación a través del vendedor*	125
3B.2.4.	*El modelo de recaudación a través de intermediarios*	126
3B.2.5.	*Conclusión general sobre las opciones*	127

En esta subsección se analizan los principales modelos disponibles para la recaudación del IVA de importación tal como figuran en el anexo C del Informe sobre la Acción 1 BEPS, que pueden limitar o eliminar la necesidad de la intervención de las autoridades aduaneras en la recaudación del IVA sobre importaciones que no alcancen el importe *de minimis* o franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor.[36]

Los modelos que logren este objetivo reducirán considerablemente los costos de recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. El IVA sobre las importaciones de bienes que superen la franquicia aduanera podría entonces exigirse, o continuar exigiéndose, junto con los aranceles aduaneros y los impuestos conforme a los procedimientos aduaneros ordinarios. Al mismo tiempo, es preciso reconocer que las autoridades aduaneras seguirán desempeñando un papel importante, en particular garantizar la seguridad y protección de la cadena de valor, por ejemplo, con la detección y prevención de la circulación ilegal de mercancías ilícitas o falsificadas.

Desde la publicación en 2015 del Informe sobre la Acción 1 BEPS, ciertas jurisdicciones han adoptado medidas de reforma de la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de bienes de bajo valor, y la OCDE ha realizado diversos estudios relativos a las políticas relacionadas directamente con este tema. Por tanto, el Kit de Herramientas indicará en qué medida la experiencia de las jurisdicciones y los trabajos posteriores de la OCDE han dado lugar al perfeccionamiento de las conclusiones anteriores.

3B.2.1. El modelo tradicional de recaudación

El modelo tradicional, basado en las autoridades aduaneras, para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor no es, en general, un modelo eficiente, en especial a medida que aumentan los volúmenes de las importaciones (para una explicación más detallada, véase la subsección

[36] La mayoría de las jurisdicciones aplican una franquicia *de minimis* a los aranceles aduaneros, que está regulada, en esencia, por el Convenio de Kyoto Revisado (CKR) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA). Establece aranceles aduaneros *de minimis* preceptivos y franquicias fiscales para los pequeños envíos. Aunque esta norma es obligatoria para las partes contratantes del CKR, el CKR no prescribe la cuantía de esta franquicia ni impone un nivel mínimo.

3B.1.1). La eficiencia del modelo tradicional de recaudación puede mejorar con el tiempo cuando se implanten en todo el mundo sistemas electrónicos de declaración antes de la llegada y de evaluación anticipada y pago electrónico del IVA, que sustituyan los procesos de verificación manual basados en papel. Tales sistemas forman parte, cada vez con mayor frecuencia, del régimen regulatorio de los envíos internacionales, incluso con independencia de las exigencias de índole tributario (European Commission, n.d.[49])

Estos procesos electrónicos son ya frecuentes entre las empresas de mensajería urgente, en donde han propiciado mejoras considerables de la eficiencia. En general, las empresas de mensajería urgente transmiten los datos y documentos en formato electrónico que los proveedores les facilitan a las autoridades aduaneras del país de exportación y del país de destino. Las autoridades aduaneras de destino pueden realizar evaluaciones iniciales del riesgo antes de la llegada del envío al país. Complementar la tramitación electrónica, incluyendo información anticipada sobre la carga, con el pago anticipado de aranceles e impuestos permite a las autoridades aduaneras despachar la mayoría de las mercancías a su llegada sin realizar una evaluación a efectos de recaudación.

Sin embargo, el uso de procedimientos electrónicos para la declaración y liquidación de impuestos y aranceles sobre importaciones es mucho menos frecuente entre los operadores postales. Como se ha señalado, los servicios postales siguen manejando la mayor parte de los paquetes generados por el comercio electrónico internacional B2C y (a principios de 2021) todavía gestionan el transporte de estos artículos por medios que se basan principalmente en el papel. La implantación a escala mundial de procesos electrónicos por una masa crítica de operadores postales en mercados clave podría permitir la eliminación de las actuales franquicias del IVA para envíos de bajo valor. En el entorno postal, estos sistemas se encuentran todavía en fase de desarrollo y es posible que solo estén disponibles a medio o largo plazo, ya que será necesario cierto tiempo para que sean universalmente accesibles.

No obstante, en última instancia, las mejoras en el uso de procesos y sistemas electrónicos por los transportistas no solucionará la principal deficiencia del marco tradicional de recaudación, a saber, su dependencia de las autoridades aduaneras para vigilar el cumplimiento en cada envío individual. Este sistema tradicional seguirá soportando sus principales desventajas, que consisten en el uso intensivo de la mano de obra y la vulnerabilidad al fraude.

3B.2.2. El modelo de recaudación a través del comprador

Un modelo que exija al comprador autoliquidar y pagar el IVA sobre sus importaciones de bienes de bajo valor no supondrá, con toda probabilidad, una solución suficientemente sólida para una recaudación eficiente del impuesto. Aunque probablemente el modelo de recaudación a través del comprador limitará los costos de cumplimiento que soportan los vendedores, es previsible que el grado de cumplimiento por los compradores sea bajo. Ello se debe a que la mayoría de las compras de bienes de bajo valor, tanto en términos de volumen como de valor, son efectuadas por muchos millones de consumidores particulares. La mayoría de los consumidores tienen un conocimiento muy limitado de las leyes tributarias y de IVA, y los que efectivamente las conozcan podrían encontrar rápidamente muchos mecanismos para eludir o evadir sus obligaciones. Por lo tanto, este modelo conlleva el riesgo de un nivel inaceptablemente alto de incumplimiento. Además, la aplicación, gestión y puesta en práctica de este modelo sería muy compleja y costosa para las administraciones aduaneras y tributarias.

3B.2.3. El modelo de recaudación a través del vendedor

El “modelo de recaudación a través del vendedor” exige que los proveedores no residentes se registren en el IVA y recauden el IVA sobre los suministros internacionales de bienes de bajo valor que realicen en una jurisdicción. Este modelo se centra en las operaciones internacionales B2C; la OCDE recomienda a

las jurisdicciones que aseguren el éxito de este modelo creando un mecanismo simplificado de registro y recaudación que los proveedores no residentes puedan utilizar para cumplir sus obligaciones.

Un modelo simplificado de cumplimiento para los proveedores no residentes es un elemento fundamental del marco de política tributaria que la OCDE recomienda para los suministros internacionales de bienes. Por este motivo, en la subsección 3B.3.3 se prestará una mayor atención a dicho modelo, mientras que esta subsección no lo analizará con más detalle para evitar duplicaciones.

3B.2.4. El modelo de recaudación a través de intermediarios

El "modelo de recaudación a través de intermediarios" es un concepto genérico en el que uno de los intermediarios que intervienen en la operación tiene la obligación de recaudar y pagar el IVA en nombre de los proveedores no residentes. Los intermediarios a los que los gobiernos impongan estas obligaciones tendrán necesidad de acceder a cierta información mínima que les permita liquidar y pagar el importe correcto del IVA al país de importación. Este modelo reduce al mínimo las cargas de registro y recaudación del IVA que recaen sobre los proveedores no residentes que recurren a intermediarios. Sin embargo, los intermediarios pueden soportar costos de cumplimiento adicionales, que trasladarán a los consumidores y proveedores. Este modelo puede ser especialmente atractivo para las autoridades tributarias de las jurisdicciones de consumo si los intermediarios tienen presencia en dicha jurisdicción como es el caso, por ejemplo, de las empresas de mensajería, los operadores postales, los centros de distribución y las plataformas digitales establecidas en el país. Por lo general, estos intermediarios tendrán un conocimiento mucho mayor de las normas y procedimientos tributarios y aduaneros locales que los proveedores no residentes.

Cabe señalar cuatro clases principales de posibles intermediarios:

- **Operadores postales:** En la exposición del "modelo tradicional de recaudación" se han destacado los importantes problemas que presenta ese modelo, que se deben a la escasa evolución tecnológica de los operadores postales. Por el mismo motivo, la inmensa mayoría de los operadores postales no disponen de sistemas adecuados para gestionar directamente la liquidación y recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor.
- **Empresas de mensajería urgente:** En el sector de las empresas de mensajería urgente se han implantado ya a menudo sistemas electrónicos de recopilación y transmisión de datos que permiten una recaudación y pago del IVA relativamente eficientes: la recaudación y pago del IVA a las autoridades por las empresas de mensajería urgente es una práctica habitual. La recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a través de las empresas de mensajería urgente podría suponer una solución eficaz para los bienes que estas transportan, posiblemente más útil como alternativa a un modelo principal prioritario para la recaudación del IVA. En efecto, las jurisdicciones necesitan un modelo alternativo para la gran mayoría de los envíos internacionales B2C que los proveedores remiten por correo postal. También podría resultar ventajoso instaurar un régimen simplificado de cumplimiento para las empresas de mensajería urgente y un sistema de tramitación rápida para los envíos sobre los que estas recaudan el IVA.
- **Plataformas digitales:** La asignación de un papel central a las plataformas digitales, incluida la aplicación de un régimen de plena responsabilidad del IVA, es un componente fundamental del marco de política tributaria que la OCDE recomienda para los suministros internacionales de bienes. Por este motivo, en las subsecciones 3B.3.4 y 3B.5 siguientes se prestará una mayor atención a dichas plataformas, mientras que en esta subsección no se analizarán con más detalle a fin de evitar duplicaciones.
- **Intermediarios financieros:** La mayoría de los intermediarios financieros no recopilan la información necesaria para la liquidación y recaudación del IVA sobre las importaciones de bajo valor. En consecuencia, el desarrollo de un modelo basado en intermediarios financieros para

recaudar y pagar el IVA sobre las importaciones supondría cambios fundamentales en sus procesos de recogida de datos. Por lo tanto, se considera poco probable que, a corto o medio plazo, los intermediarios financieros puedan desempeñar un papel de liderazgo en una recaudación más eficiente del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Véase el anexo B, en relación con las subsecciones 4A.1.4 y 4B.1.3, para un análisis detallado de la función de los intermediarios financieros.

3B.2.5. Conclusión general sobre las opciones

La conclusión del estudio realizado en 2015, que se ha visto confirmada por la experiencia práctica de un creciente número de jurisdicciones, es que el marco de política tributaria más eficaz y eficiente para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas B2C en línea consiste en combinar la imposición de obligaciones de registro y recaudación del IVA a los proveedores no residentes (recaudación a través del vendedor) con un régimen de plena responsabilidad para las plataformas digitales cuando estas desempeñan una función esencial a la hora de facilitar las ventas de dichos proveedores (recaudación a través del intermediario). La subsección 3B.5, que figura a continuación, ofrece una explicación más detallada de los fundamentos y el funcionamiento de este método.

En algunas de las opciones de reforma del régimen tradicional de recaudación aduanera, las jurisdicciones pueden optar por asignar una función alternativa a las autoridades aduaneras o los intermediarios, por ejemplo, los transportistas, con el fin de hacer frente a los incumplimientos de los proveedores no residentes de bienes de bajo valor. Una cooperación administrativa internacional más estrecha entre las autoridades tributarias también impulsará los esfuerzos dirigidos a incrementar el cumplimiento y las actuaciones de aplicación ejecutiva.

Con objeto de evitar la doble imposición, las jurisdicciones han de publicar normas que aclaren cuándo las distintas partes tienen una obligación de recaudación en una amplia gama de supuestos posibles, y deben instaurar procesos que permitan a las partes en cuestión, en especial a las autoridades aduaneras, comprobar si el IVA sobre un suministro ha sido ya recaudado por otra parte.

3B.3. Reasignar la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes y las plataformas digitales

Guía de la subsección 3B.3.

Sección	*Tema*	*Página*
3B.3.1.	*Comprender los motivos de la reforma recomendada*	128
3B.3.2.	*Método recomendado: Adaptación al marco de política tributaria recomendado para los servicios e intangibles*	128
3B.3.3.	*Establecimiento de un mecanismo eficaz de recaudación: El régimen simplificado de registro y recaudación*	129
3B.3.4.	*Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales, incluyendo plena responsabilidad en materia de IVA e intercambio de información*	129

Sección	Tema	Página
3B.3.5.	*Jurisdicciones a las que puede no aplicarse esta recomendación*	130
3B.3.6.	*Elementos peculiares del marco de política tributaria para las importaciones de bienes de bajo valor*	130

Se recomienda a las jurisdicciones que atribuyan la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes que los venden. Ello implica, por definición, un traslado de la responsabilidad de las autoridades aduaneras en la mayoría de los supuestos, a fin de prevenir la doble imposición. En la subsección 3B.6 se examinan algunas excepciones a este principio general.

Esta recomendación se basa en el análisis recogido en el Informe sobre la Acción 1 BEPS y, sobre todo, en la experiencia de varias jurisdicciones, después de la publicación del informe en 2015, en la aplicación de las medidas de reforma de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor.

3B.3.1. Comprender los motivos de la reforma recomendada

En la subsección 3B.1 se han expuesto las presiones que el crecimiento de las ventas internacionales B2C en línea ejercen sobre los regímenes aduaneros tradicionales, destacando que los retos para el IVA están aumentando de forma significativa y pueden afectar a casi todos los países. Dicha subsección parte la premisa de que los responsables de la formulación y administración de las políticas son conscientes de estas circunstancias.

3B.3.2. Método recomendado: Adaptación al marco de política tributaria recomendado para los servicios e intangibles

El marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor se basa en los mismos fundamentos que el aplicable a la recaudación del IVA sobre los suministros B2C de servicios e intangibles por proveedores no residentes. En esta subsección se parte de la premisa de que los lectores conocen el marco de política tributaria que la OCDE recomienda para la imposición y recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles (véase la sección 3A del Kit de Herramientas).

En todos estos tipos de suministros, las jurisdicciones se enfrentan a retos análogos en lo que respecta a la recaudación del IVA sobre las ventas realizadas a los consumidores por proveedores no residentes que carecen de presencia física en la jurisdicción de imposición.[37] En todos estos casos, la OCDE ha concluido que el planteamiento óptimo consiste en imponer obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes y facilitar el cumplimiento por parte de dichos proveedores estableciendo un régimen simplificado de registro y recaudación.

En la actualidad, no es probable que otras opciones alternativas sean razonables o viables como medio principal para que las jurisdicciones logren una recaudación efectiva, precisa y sin demoras del IVA en el comercio electrónico internacional. Esto significa, en particular, que la retención y el pago por parte de los consumidores no ofrece perspectivas realistas en la actualidad. Como se explica en la subsección 4A.1.4,

[37] La referencia a los supuestos en los que “el proveedor no se encuentra en la jurisdicción de tributación” forma parte del título oficial del Informe sobre mecanismos de recaudación y se utiliza en las Directrices y otras orientaciones de la OCDE para aludir a los supuestos en que “la jurisdicción de tributación tiene únicamente una autoridad limitada, o ninguna, para exigir al proveedor que cumpla efectivamente una obligación de recaudación”. Véase el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación (“Glosario de términos”).

no es previsible que, a corto o medio plazo, el sistema de retenciones por los intermediarios financieros sea una opción viable, aunque las jurisdicciones y el sector de servicios financieros pueden estudiar y desarrollar conjuntamente modelos con vistas a probar y determinar su viabilidad a largo plazo.

Los niveles de cumplimiento de las obligaciones de IVA por los proveedores no residentes sujetos a regímenes simplificados de registro y recaudación son altos en las jurisdicciones que han instaurado tales regímenes, incluso en el caso de los suministros B2C en línea de bienes de bajo valor. Las grandes empresas con una sólida cultura de gobernanza corporativa y de cumplimiento de las obligaciones de IVA representan con frecuencia un porcentaje elevado de las ventas internacionales de bienes en una jurisdicción en términos de valor, cuando no de volumen. Muchas pequeñas y medianas empresas, que representan la mayoría de las ventas en términos de volumen, venden principalmente a través de plataformas digitales consolidadas. Las plataformas digitales se rigen por sólidos principios de gobernanza corporativa, equivalentes a los adoptados por otras grandes empresas internacionales en materia de cumplimiento de las obligaciones de IVA y para la aplicación coercitiva plena de dichas obligaciones por las jurisdicciones.

El método del registro de proveedores no residentes ayudará a las administraciones a recortar los costos administrativos superando algunos de los principales problemas del sistema tradicional (véase la subsección 3B.2.1). Dicho método, en lugar de basarse en las autoridades aduaneras para la recaudación del IVA y el cumplimiento de las normas en cada envío individual, se centra en los ingresos globales que obtienen las plataformas o los proveedores por las ventas de bienes de bajo valor efectuadas en una jurisdicción, lo cual permite incrementar la eficiencia. Este método puede verse favorecido por la posibilidad de que los consumidores paguen los precios con el IVA incluido cuando efectúan un pedido de mercancías, en lugar de tener que abonar el IVA de importación en el momento de la recepción o importación de las mismas.

Por las razones expuestas, el Kit de Herramientas recomienda a las jurisdicciones que busquen incrementar al máximo el cumplimiento, y en consecuencia los ingresos de IVA, introduciendo en el régimen aplicable a los bienes ciertos componentes clave del régimen de servicios e intangibles, a saber:

- Establecimiento de mecanismos eficaces de recaudación; y
- Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales

3B.3.3. Establecimiento de un mecanismo eficaz de recaudación: El régimen simplificado de registro y recaudación

Se recomienda a las jurisdicciones establecer un régimen simplificado de cumplimiento para los proveedores no residentes que efectúen suministros B2C de bienes de bajo valor en su jurisdicción. Pueden utilizar la misma infraestructura administrativa y operativa que emplean para el registro y recaudación simplificados del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles. En la subsección 3A.3 se ofrece un resumen exhaustivo de las decisiones de política tributaria que las jurisdicciones han de adoptar a fin de instaurar con éxito un régimen simplificado de cumplimiento.

3B.3.4. Establecimiento de un papel central para las plataformas digitales, incluyendo plena responsabilidad en materia de IVA y entrega de información

Las jurisdicciones pueden mejorar significativamente la eficiencia en la recaudación y administración del IVA asignando la plena responsabilidad del IVA a las plataformas digitales en lo que respecta a los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor que los proveedores subyacentes realizan a través de tales plataformas. La plena responsabilidad del IVA solo debe aplicarse en ciertas circunstancias definidas. En la subsección 3A.4 se resume de forma integral el papel que pueden desempeñar las plataformas digitales. Los análisis recogidos en dicha subsección se aplican igualmente a los suministros

internacionales B2C de bienes de bajo valor que los proveedores no residentes efectúan por medio de plataformas digitales (véanse también las subsecciones 3B.4, 3B.5 y 4C.2.3).

3B.3.5. Jurisdicciones a las que puede no aplicarse esta recomendación

Es posible que los responsables de formular y administrar políticas de algunas jurisdicciones tengan que considerar con especial cuidado los costos y beneficios de las reformas que afecten a las importaciones de bienes de bajo valor. Este podría ser el caso, en particular, de aquellas pequeñas jurisdicciones (por ejemplo, algunas de las más pequeñas del Caribe) en las que el volumen de importaciones de bienes de bajo valor es escaso y la entrada a la jurisdicción tiene lugar a través de solo uno o dos centros internacionales de comunicaciones. En estos casos concretos, el sistema tradicional de recaudación puede seguir siendo una opción viable a corto o medio plazo.

3B.3.6. Elementos peculiares del marco de política tributaria para las importaciones de bienes de bajo valor

El diseño y adopción del régimen recomendado para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor exige tomar en consideración diversos aspectos peculiares específicos que no se presentan en el contexto de los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles. Se trata en concreto de los siguientes:

- **Interacciones con las autoridades aduaneras:** Un modelo basado en la imposición de responsabilidades recaudatorias a los proveedores no residentes probablemente implicará cambios en los actuales procesos y sistemas aduaneros y de recaudación de impuestos. Para exigir el cumplimiento, puede ser necesaria una mayor cooperación internacional e interinstitucional. A corto y medio plazo, es previsible que se incrementen las cargas administrativas que recaen sobre las autoridades tributarias, ya que las jurisdicciones tendrán que introducir modificaciones significativas en los sistemas y reformar los procesos aduaneros con vistas a evitar la doble imposición o la no imposición involuntaria. En concreto, se verán afectados los siguientes elementos del proceso de despacho aduanero:
    - **Mecanismos para evitar la doble imposición** – Véanse las subsecciones 3B.5.2 y 4B.3.
    - **Despacho rápido de envíos** – Véanse las subsecciones 3B.5.2 y 4B.4.
    - **Franquicias del IVA y aranceles aduaneros para envíos de bajo valor** – Véanse las subsecciones 3B.7 y 4B.4.
- **Determinación del lugar de imposición** – Véase la subsección 3B.8.

El resto de la sección 3B se centrará en las diferentes opciones políticas que tendrán que efectuar las jurisdicciones y en los distintos pasos que se recomiendan a fin de crear un marco de política tributaria eficaz para el régimen simplificado de cumplimiento del IVA en las importaciones de bienes de bajo valor.

La sección 4B del Kit de Herramientas ofrece a las jurisdicciones orientaciones detalladas acerca de la creación de las infraestructuras administrativas y operativas de apoyo de un régimen de cumplimiento simplificado del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor.

3B.4. El papel de las plataformas digitales en la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor

Un conjunto relativamente pequeño de grandes empresas y plataformas digitales domina el comercio mundial de ventas de bienes en línea (véase la sección 2). En numerosos casos, se han convertido en nombres muy conocidos en muchas partes del mundo. Las plataformas digitales disfrutan de una posición

única para poder ejercer un fuerte grado de control económico sobre los proveedores no residentes en las situaciones en las que las autoridades tributarias tienen una influencia limitada sobre dichos proveedores a efectos de exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En la sección 3A del Kit de Herramientas se recoge un resumen exhaustivo de las distintas funciones que pueden desempeñar las plataformas digitales en la recaudación del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles por proveedores no residentes (véanse, en concreto, las subsecciones 3A.4.2, 3A.4.3 y 3A.4.4). Dichas funciones pueden aplicarse del mismo modo a los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor y de servicios e intangibles.

Además del régimen de plena responsabilidad del IVA, que se examina en la siguiente subsección, las funciones de las plataformas digitales para apoyar la recaudación del IVA en las ventas en línea realizadas por los proveedores no residentes pueden incluir las siguientes:

- Obligaciones de comunicación o intercambio de información.
- Obligaciones e incentivos de formación a los proveedores subyacentes
- Acuerdos formales entre las autoridades tributarias y las plataformas digitales sobre la base del concepto de cumplimiento cooperativo
- Actuación de las plataformas digitales como intermediarios voluntarios en la recaudación del IVA
- Responsabilidad solidaria de las plataformas digitales y otros intermediarios clave, como los centros de distribución

3B.5. Responsabilidad plena del IVA para las plataformas digitales que facilitan los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor

Guía de la subsección 3B.5.

Sección	*Tema*	*Página*
3B.5.1.	***Abordar los retos del IVA en las nuevas prácticas comerciales – El modelo del "centro de distribución"***	**132**
3B.5.2.	***Incentivar el cumplimiento por parte de las plataformas y recompensar un historial sólido de cumplimiento***	**133**
3B.5.3.	***Exigir el cumplimiento a las plataformas digitales***	**134**

La subsección 3A.4 de este Kit de Herramientas contiene un análisis exhaustivo del régimen de plena responsabilidad aplicable a las plataformas digitales. Recoge asimismo un examen detallado de la justificación, el funcionamiento y el ámbito de aplicación de dichos regímenes. La sección 4 ofrece orientaciones acerca de la aplicación administrativa y operativa de dicho régimen de plena responsabilidad para las plataformas digitales.

Australia, Nueva Zelanda y Noruega han adoptado ya regímenes en los que las obligaciones de registro y recaudación del IVA que incumben a los proveedores no residentes de bienes de bajo valor se amplían para incluir la plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales. Los primeros resultados de estos regímenes, en términos de número de registros e ingresos, han sido muy favorables (véase asimismo el gráfico 4A.1 de la sección 4A). Estos países aportan experiencias prácticas para otras jurisdicciones que pretendan adoptar este método. El Reino Unido utiliza este método desde el 1 de enero de 2021 y la Unión Europea lo aplica con efectos a partir del 1 de julio de 2021 (véase el recuadro 3B.1). Singapur ha anunciado que lo hará a partir del 1 de enero de 2023.

Recuadro 3B.1. Ejemplo de un régimen de plena responsabilidad del IVA para plataformas digitales en los suministros internacionales de bienes de bajo valor – El modelo de la Unión Europea

El 1 de julio de 2021 entró en vigor la legislación de la UE relativa al régimen de plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales. En virtud de dicha legislación, las plataformas son consideradas proveedores a efectos de IVA cuando facilitan "ventas a distancia" (es decir, importaciones) de bienes por cualquier proveedor o ventas de bienes por proveedores no residentes en caso de que dichos bienes se encuentren ya en el territorio de la UE en el momento de la venta (por ejemplo, cuando los proveedores tienen depositados los bienes antes de la venta en centros de distribución nacionales).

En lo que respecta a las ventas a distancia, esta normativa se aplica a los bienes cuyo valor no supere los EUR 150 (USD 171), que es la franquicia de aranceles aduaneros fijada para los envíos de bajo valor. Cuando las plataformas digitales y los proveedores no residentes comuniquen que ya han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro, las autoridades aduaneras no realizarán una valoración de las importaciones a efectos de IVA. Las autoridades aduaneras seguirán recaudando el IVA, con el apoyo del transportista, sobre los bienes cuyo valor supere la mencionada franquicia. Los proveedores subyacentes no residentes deberán presentar una declaración aduanera completa en relación con los bienes que superen la franquicia.

Con respecto a los bienes que los proveedores no residentes tengan almacenados en el territorio de la UE en el momento de la venta, no existe un umbral de valor por artículo o envío que determine la plena responsabilidad del IVA para la plataforma. Deben declarar y recaudar el IVA sobre todos esos bienes.

Fuente: Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo (European Union, 2017[50]).

A continuación, esta subsección expone reflexiones adicionales sobre diversos aspectos del régimen de plena responsabilidad del IVA que son pertinentes más específicamente para la aplicación de dicho régimen a las plataformas digitales que intervienen en los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor.

3B.5.1 Abordar los retos del IVA en las nuevas prácticas comerciales – El modelo del "centro de distribución"

Históricamente, el principal modelo que los proveedores no residentes han utilizado para remitir suministros a una jurisdicción ha sido el envío directo de las mercancías al cliente desde el extranjero. En los últimos años se han desarrollado nuevos modelos, que tienen en cuenta el creciente porcentaje que representa el comercio electrónico internacional de mercancías. En el más importante de dichos modelos, los proveedores no residentes utilizan instalaciones de almacenamiento situadas en la jurisdicción del consumidor, que los responsables de la formulación de políticas normalmente denominan "centros de distribución".

En ocasiones las plataformas digitales cuentan con su propio centro de distribución en una jurisdicción y comercializan sus servicios logísticos a los proveedores no residentes. En otros supuestos, los proveedores no residentes utilizan centros de distribución independientes. Según el modelo del centro de distribución, los proveedores no residentes llegan a un acuerdo con un proveedor de servicios logísticos para depositar sus mercancías al por mayor en uno de los almacenes del país de la empresa de logística, normalmente antes de recibir los pedidos de mercancías de los consumidores. Cuando un consumidor cursa un pedido, el proveedor no residente podrá hacer entrega de las mercancías con rapidez, a una velocidad semejante a la de los proveedores del país. En dicho acuerdo, el proveedor del centro de

servicios logísticos normalmente se encarga del envío de los bienes, por correo o por servicio de mensajería, desde el centro logístico nacional al domicilio del consumidor.

En muchas ocasiones, los proveedores no residentes que efectúan ventas recurriendo a centros de distribución nacionales reúnen los criterios que obligan a registrarse conforme al régimen general de registro de IVA. Pero en la práctica, muchos de estos proveedores venden en una jurisdicción sin registrarse. También pueden infravalorar sus mercancías en el momento de la importación para eludir el IVA de importación. Estos incumplimientos y fraudes pueden ocasionar a las jurisdicciones pérdidas muy significativas de ingresos de IVA.

Con objeto de abordar estos problemas, al menos para los suministros que las plataformas digitales facilitan, las jurisdicciones pueden ampliar expresamente el ámbito de aplicación del régimen de plena responsabilidad del IVA de las plataformas digitales a fin de incluir todos los suministros (con independencia de que sean nacionales o internacionales) efectuados por los proveedores subyacentes no residentes a los consumidores de la jurisdicción, en lugar de limitar el régimen de plena responsabilidad a los envíos internacionales de bienes de bajo valor realizados por proveedores no residentes (es decir, las importaciones). Así lo prevé precisamente la legislación neozelandesa vigente relativa al régimen de plena responsabilidad del IVA de las plataformas digitales, al igual lo hará el régimen de la Unión Europea a partir de julio de 2021 (véase el breve estudio práctico del modelo de la UE en el recuadro 3B.1 más adelante).

Por supuesto, la ampliación del ámbito de aplicación del régimen de plena responsabilidad de las plataformas digitales no servirá para tratar los incumplimientos y fraudes de los proveedores no residentes que utilizan centros de distribución nacionales para vender directamente a los consumidores por medio de sus propios sitios web y cuentas en las redes sociales. Por consiguiente, con carácter alternativo o adicional, las jurisdicciones pueden combinar estas medidas relativas a las plataformas con actividades de formación que promuevan un mayor conocimiento de las obligaciones de IVA entre los operadores de centros de distribución y proveedores no residentes. Asimismo, las jurisdicciones pueden ejercer sus facultades coercitivas sobre los centros logísticos nacionales imponiéndoles obligaciones estrictas de llevanza de registros y/o de entrega de información, incluso como requisito para autorizarles a operar. El Reino Unido ha establecido un “Fulfilment House Due Diligence Scheme” (FHDDS; Régimen de cumplimiento debido de los centros de distribución), que entró en vigor el 1 de abril de 2019 y que impone algunas de estas obligaciones de llevanza de registros y entrega de información, así como sanciones potencialmente elevadas, a los centros de distribución con clientes que no cumplen la legislación del IVA de Reino Unido. Las jurisdicciones pueden también facultar a las autoridades tributarias para que impongan a los centros de distribución responsabilidad solidaria por el IVA impagado por los proveedores no residentes que utilicen sus servicios.

3B.5.2. Incentivar el cumplimiento por parte de las plataformas y recompensar un historial sólido de cumplimiento

Como en el caso de los proveedores no residentes en general, las autoridades tributarias y aduaneras pueden incentivar el cumplimiento del régimen de plena responsabilidad facilitando el despacho rápido de los envíos cuyo IVA sea recaudado por las plataformas digitales y/o los proveedores no residentes.

Con objeto de facilitar un despacho aduanero rápido con unas garantías razonables de cumplimiento, las autoridades fiscales y aduaneras tendrán que implementar infraestructuras eficaces y procesos coordinados para comprobar el estado de la liquidación del IVA de todas las importaciones. Se evitará también de este modo la doble imposición de las mercancías por las autoridades aduaneras o la no imposición involuntaria de las mismas. Para garantizar el buen funcionamiento de esta infraestructura y de los procesos conexos, las plataformas digitales han de coordinarse estrechamente con los proveedores subyacentes con miras a garantizar que el etiquetado y las declaraciones de los bienes de bajo valor sean precisos y adecuados.

Es posible que las autoridades tributarias deseen adoptar un planteamiento pragmático respecto a la obligación de los proveedores no residentes y/o plataformas digitales de determinar la naturaleza de sus clientes (en caso de que las plataformas digitales y/o los proveedores no residentes únicamente tengan obligaciones de IVA por ventas B2C de bienes de bajo valor). En particular, podría permitirse que las plataformas digitales se basen en la información facilitada por el cliente. Con carácter alternativo, las autoridades tributarias podrían establecer algunas sencillas presunciones *iuris tantum* que faculten a una plataforma a suponer, salvo prueba en contrario, que los proveedores que operan en la plataforma son empresas y los compradores son consumidores finales.

3B.5.3. Exigir el cumplimiento a las plataformas digitales

Es posible que los operadores de plataformas digitales no cuenten con un establecimiento u otra presencia física en la jurisdicción de importación. En esos casos se plantean problemas en cuanto a la gestión de riesgos y las facultades de aplicación coercitiva. Lo mismo sucede con las plataformas que facilitan suministros de servicios e intangibles. No obstante, para los bienes de bajo valor, las consecuencias pueden ser más tangibles y con mayores repercusiones políticas, ya que los incumplimientos podrían causar fuertes cuellos de botella en puertos y aeropuertos por la presión a la que se verían expuestas las autoridades aduaneras si tuvieran que llevar a cabo un proceso de verificación, intensivo en mano de obra, de todos los envíos efectuados a través de una plataforma incumplidora. El apartado 4C.4 de la sección 4 de este Kit de Herramientas ofrece a las jurisdicciones indicaciones detalladas acerca de la forma más eficaz de interactuar con las plataformas digitales no residentes. El apartado 5.6 de la sección 5 del Kit de Herramientas describe las estrategias y medidas de aplicación coercitiva que las jurisdicciones pueden adoptar para tratar el problema de las plataformas incumplidoras.

3B.6. Establecer excepciones al principio según el cual los proveedores no residentes y/o plataformas u otros intermediarios son responsables de recaudar el IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes

3B.6.1. Información general sobre las excepciones

La recomendación de trasladar la responsabilidad de la recaudación del IVA por la importación de bienes de bajo valor a las plataformas digitales y/o proveedores no residentes u otros intermediarios puede aplicarse en principio a la gran mayoría de las ventas internacionales B2C de bienes. Sin embargo, por lo general será más eficiente que las autoridades aduaneras continúen recaudando el IVA de importación de determinados tipos de envíos. Estas excepciones se refieren principalmente a los siguientes artículos:

- Los bienes cuyo valor supere las franquicias de aranceles aduaneros aplicables a envíos de bajo valor; y
- Las categorías de bienes a las que las autoridades tributarias y aduaneras aplican impuestos adicionales o un mayor control regulatorio

En la práctica, estas categorías excepcionales están formadas principalmente por los productos sujetos a impuestos especiales (en adelante, “productos sujetos a impuestos especiales”). Algunas jurisdicciones establecen también normas especiales y requisitos reglamentarios para el tratamiento aduanero de otros bienes, en particular los productos médicos, los productos animales y ciertos productos al por menor. En ocasiones las restricciones y normas especiales solo se aplican cuando las compras de los consumidores superan los límites cuantitativos prescritos. Finalmente, por motivos políticos y regulatorios, las jurisdicciones a veces prohíben por completo la importación de ciertos productos, en particular los procedentes de determinados lugares geográficos.

3B.6.2. Envíos que superan la franquicia de aranceles aduaneros

La subsección 3B.7 versa sobre las opciones de las que disponen las jurisdicciones para reformar el sistema de franquicias de IVA para los envíos de bajo valor y su relación con las franquicias equivalentes de aranceles aduaneros. A los efectos de la presente subsección, basta con recomendar que las jurisdicciones sigan atribuyendo a las autoridades aduaneras la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre los bienes cuyo valor supere las correspondientes franquicias de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Por lo general, dichos bienes deberán seguir siendo objeto de declaraciones aduaneras ordinarias, y no simplificadas.

Muchas jurisdicciones calculan el IVA de importación sobre la base del valor aduanero de las mercancías incluyendo los aranceles aduaneros devengados. Exigir a los proveedores no residentes que recauden el importe correcto del IVA devengado sobre los suministros sujetos a aranceles aduaneros puede suponer para estos una complejidad considerable. Por ello, las jurisdicciones deben facilitar a los proveedores no residentes la información suficiente que les permita entender en detalle los baremos y listas de aranceles, con frecuencia muy complicados, que determinan si procede aplicar aranceles aduaneros a los distintos bienes y en qué cuantía.

3B.6.3. Productos sujetos a impuestos especiales y productos sometidos a restricciones

Las jurisdicciones normalmente exigen impuestos especiales a los proveedores nacionales en la fase de producción o en las proximidades de esta fase, mientras que las autoridades aduaneras deben recaudar los impuestos especiales sobre las importaciones en el momento de la importación. Los artículos sujetos a impuestos especiales son normalmente el alcohol, los productos del tabaco y los hidrocarburos, pero la lista puede ser más amplia. Aunque los impuestos especiales generan ingresos, las jurisdicciones los exigen principalmente para influir en el comportamiento de los consumidores, por ejemplo, por razones de salud y medioambientales.

Los impuestos especiales suelen aplicarse conjuntamente con el IVA y pueden requerir complejas normas de cálculo, pues el IVA se aplicará a menudo al precio de los bienes incluidos los impuestos especiales. A falta de disposiciones específicas que hagan frente a esta complejidad de los cálculos, las jurisdicciones pueden optar por una solución práctica y excluir los productos sujetos a impuestos especiales del ámbito de aplicación de los regímenes simplificados de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes.

Algunas jurisdicciones aplican límites cuantitativos, de modo que los consumidores puedan importar pequeñas cantidades de productos sujetos a impuestos especiales sin tener que abonar tales impuestos, pues se considera que presentan un valor limitado como fuente de ingresos. Si no plantea problemas prácticos a los proveedores, incluidas dificultades de cumplimiento, las jurisdicciones podrían incluir estos productos sujetos a impuestos especiales en el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes de bienes de bajo valor. Sin embargo, la determinación de si los envíos no alcanzan las restricciones cuantitativas podría entrañar una pesada carga administrativa para los proveedores. Así podría suceder en especial con los productos altamente regulados, como el alcohol, el tabaco y los perfumes, a los cuales pueden ser aplicables tanto franquicias de importación específicas como impuestos especiales específicos. En esta situación, sería beneficioso para las jurisdicciones optimizar la eficiencia de la recaudación del IVA manteniendo la asignación de la obligación de recaudación a las autoridades aduaneras.

3B.7. Reforma de la aplicación de las franquicias del IVA por envíos de bajo valor

3B.7.1. Principales métodos para la reforma de las franquicias del IVA para envíos de bajo valor

Las recomendaciones de este Kit de Herramientas relativas a la reforma de la recaudación del IVA sobre la importación de bienes de bajo valor se basan en la premisa fundamental de que las jurisdicciones tomarán este proceso de reforma como una oportunidad para abordar los problemas de neutralidad que generan las tradicionales franquicias de IVA para los envíos de bajo valor y crear y conseguir al mismo tiempo eficiencias administrativas significativas.

El traslado de la responsabilidad de la recaudación del IVA desde las autoridades aduaneras a los proveedores no residentes brinda una oportunidad de lograr estos objetivos reformando la aplicación de las franquicias de IVA para envíos de bajo valor o suprimiéndolas por completo. A este respecto, las jurisdicciones han adoptado, **en líneas generales, dos métodos**. En esta subsección se analizarán las ventajas y desventajas relativas de cada método. La sección 4B ofrece orientaciones detalladas adicionales sobre la posible aplicación y funcionamiento de estos métodos. Tales métodos son:

(i) Inexistencia de franquicias del IVA;

(ii) Umbral de registro y franquicia de IVA.

3B.7.2. Inexistencia de franquicias del IVA

El método que no prevé franquicias comprende, en general, los siguientes elementos:

- Suprimir, en las importaciones de bienes de bajo valor, la franquicia del IVA a nivel de artículos individuales o agrupados.
- Exigir o permitir a los proveedores no residentes que suministren bienes cuyo valor sea inferior a la franquicia aduanera a consumidores finales de esa jurisdicción, que se registren a efectos de IVA y recauden y paguen el IVA sobre esas importaciones de bienes de bajo valor en esa jurisdicción. Esto puede aplicarse sin un umbral de registro del IVA. Si el IVA es recaudado por el proveedor no residente, no se aplica un IVA adicional sobre la importación.
- Evaluar si el umbral existente de franquicia de los derechos aduaneros para los envíos de bajo valor es óptimo para lograr eficiencias administrativas.

La Unión Europea y Noruega son ejemplos de jurisdicciones que han adoptado un método de este tipo (para más información, véase la subsección 4B.2.4). Su ventaja consiste en que el IVA se devenga sobre todos los bienes importados que los consumidores compren a proveedores no residentes, con independencia del valor de tales bienes. En teoría, este método debería generar el nivel más alto de ingresos potenciales de IVA y abordar de manera integral las preocupaciones de las empresas nacionales sobre la desigualdad de condiciones y las ventajas competitivas injustas para las empresas no residentes.

Una desventaja de este método es que tiene el riesgo de imponer unas cargas administrativas comparativamente mayores a las autoridades aduaneras y tributarias y a los proveedores no residentes de menor tamaño. Las autoridades aduaneras han de determinar, para cada envío concreto, si el proveedor ya ha cobrado el IVA en el momento de la venta, a fin de evitar la doble imposición o una no imposición involuntaria. Para ello, tendrán que imponer a los proveedores no residentes determinadas obligaciones de información en el momento de la declaración aduanera o del etiquetado de los envases de los envíos. Con carácter alternativo, las autoridades aduaneras pueden utilizar otro indicador razonable o una presunción *iuris tantum* para determinar que el proveedor ya ha cobrado el IVA devengado.

Si un gran número de proveedores no residentes de bienes de bajo valor consideran que las cargas administrativas de registro y recaudación son excesivamente onerosas teniendo en cuenta el volumen de

operaciones que efectúan, podrían decidir dejar de efectuar suministros a los consumidores en esa jurisdicción o bien continuar operando como proveedores no registrados, lo que podría infringir las leyes y reglamentos aplicables si el registro y la recaudación son preceptivos. El primero de estos supuestos sería perjudicial para el comercio internacional. En el segundo supuesto, las autoridades aduaneras tendrían que dedicar recursos considerables a evaluar las declaraciones aduaneras y la documentación de los envíos a fin de determinar si se ha devengado IVA por la importación de artículos o envíos concretos. Asimismo, las autoridades tributarias tendrían que considerar destinar unos recursos considerables a las actividades de cumplimiento y aplicación coercitiva.

La inexistencia de una franquicia de IVA podría conducir en la práctica a una franquicia "*de facto*" ya que las administraciones tributarias podrían no tener la capacidad o la voluntad de llevar a cabo actuaciones administrativas para detener dichos envíos de bajo valor en la frontera o intentar obligar a los pequeños operadores a cumplir.

Conforme a este modelo, las autoridades aduaneras normalmente siguen siendo responsables de la recaudación del IVA sobre los bienes cuyo valor sea inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Las jurisdicciones deben evaluar si han fijado la franquicia de aranceles aduaneros a un nivel adecuado que optimice la eficiencia administrativa. Pueden plantearse fijarla a un nivel muy superior al histórico si de este modo se reducirían sustancialmente las cargas administrativas y los costos de recaudación para las autoridades aduaneras. A título comparativo, cabe citar como ejemplos internacionales, las franquicias de aranceles aduaneros existentes en la Unión Europea de EUR 150 (USD 171), en Estados Unidos de USD 800 y en Australia de AUD 1 000 (USD 688).

3B.7.3. Umbral de registro y franquicia de IVA

Este método basado en umbrales y franquicias contiene normalmente los siguientes elementos:

- Una franquicia del IVA en las importaciones de bienes de bajo valor, a nivel de artículos individuales o agrupados. Según este método, las autoridades aduaneras despacharán las importaciones de artículos o envíos cuyo valor no supere dicha franquicia, sin liquidar el IVA de importación.
- Un umbral de registro basado en los ingresos del proveedor, aplicable a los proveedores no residentes que suministran bienes de valor inferior a la franquicia del IVA a los consumidores finales de la jurisdicción, así como una obligación a cargo de tales proveedores de registrarse a efectos de IVA y recaudarlo sobre los bienes importados de bajo valor que vendan, siempre que sus ingresos superen el umbral de registro. Este umbral de registro podría ser el mismo que el aplicable a los proveedores nacionales.
- Posible armonización de la franquicia de IVA para envíos de bajo valor, ya sea a nivel de artículos individuales o agrupados, con la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor, es decir, que las jurisdicciones las fijen al mismo nivel.

Australia y Nueva Zelanda son ejemplos de jurisdicciones que han adoptado métodos de esta clase. Singapur ha anunciado recientemente su intención de establecer un método similar. La ventaja estriba en que la jurisdicción puede recaudar unos ingresos de IVA considerables sobre los bienes de bajo valor suministrados por proveedores de tamaño mediano y por grandes proveedores no residentes, maximizando al mismo tiempo la eficiencia administrativa y la neutralidad entre empresas extranjeras y nacionales. Este método elimina para las pequeñas empresas y microempresas las cargas y los costos asociados a la obligación de registrarse a efectos de IVA. A efectos de reforzar la neutralidad, la ventaja consiste en que las jurisdicciones pueden prescribir que el umbral de registro de IVA para los proveedores no residentes sea el mismo que para los proveedores nacionales.

En aras de la coherencia y neutralidad entre los proveedores de distintos tipos de suministros, se recomienda que las normas relativas a los umbrales de registro en el IVA sobre la base de los ingresos

exijan a los proveedores no residentes que sumen los ingresos procedentes de todas las ventas B2C que efectúen en la jurisdicción, ya se trate de bienes, servicios, intangibles o una combinación de los mismos.

En este modelo basado en umbrales o franquicias, las jurisdicciones fijan una franquicia del IVA sobre los envíos de bajo valor, a nivel de artículos individuales o agrupados. Dicha franquicia puede fijarse al mismo nivel que la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor con vistas a mejorar la eficiencia administrativa.

Este método global aplicable a las franquicias para envíos de bajo valor libera a las autoridades aduaneras de la enorme carga de liquidar el IVA sobre la ingente cantidad de artículos y envíos que no alcanzan la franquicia. Pueden despachar todos los paquetes que no alcancen la franquicia de IVA con el fin de facilitar la fluidez del comercio. Este sistema ofrece también a las pequeñas empresas y microempresas no residentes una forma legítima de efectuar suministros de bienes de bajo valor, libres de IVA, en una jurisdicción en la que sus ingresos son inferiores al umbral de registro.

Las plataformas digitales facilitan la mayoría de los suministros de bienes de bajo valor por empresas no residentes, si bien las ventas directas de las grandes empresas representan también un porcentaje importante de dichos suministros. Tal como indican las subsecciones 3B.3.4 y 3B.5, este Kit de Herramientas recomienda atribuir la responsabilidad plena del IVA a las plataformas digitales en determinadas circunstancias. En este método, las autoridades aduaneras pueden operar suponiendo que las plataformas y los proveedores no residentes obligados a registrarse normalmente lo habrán hecho y habrán cargado el IVA sobre los bienes de bajo valor en el momento de la venta.

Posiblemente las autoridades aduaneras y tributarias tendrán que cooperar en el desarrollo de mecanismos que detecten los incumplimientos, pero las autoridades tributarias tendrán la responsabilidad global de hacer frente a este problema mediante la gestión de los riesgos después de la aduana y actividades de cumplimiento. En general, las autoridades aduaneras únicamente detendrán paquetes a efectos de la recaudación del IVA en los supuestos en que sospechen que los proveedores han infravalorado en la declaración unos bienes cuyo valor es superior con objeto de evadir el IVA de importación y los aranceles aduaneros.

La principal desventaja de un método basado en un umbral de ingresos y franquicias radica en que la base de impuestos es menor que si las jurisdicciones no fijan franquicias para suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor. Desde el punto de vista político, la posibilidad de que un gran número de pequeños vendedores directos realicen lícitamente operaciones libres de IVA al amparo de este modelo puede crear tensiones con los proveedores nacionales y sus defensores, que se sienten agraviados por las ventajas históricas que han disfrutado los proveedores no residentes.

3B.7.4. Recomendación sobre la reforma de la franquicia del IVA de importación para envíos de bajo valor

Tanto el método en el que no se aplican franquicias del IVA como el método basado en un umbral de registro y franquicias aportan a las jurisdicciones mejoras importantes con respecto al sistema tradicional, tanto en términos de recaudación de ingresos como de neutralidad. Un método basado en franquicias ofrece mayores ventajas en cuanto a la disminución de las cargas administrativas y la reducción al mínimo de los costos de recaudación de las autoridades aduaneras. Asimismo, ofrece una mayor facilidad para operar a los proveedores no residentes más pequeños. Sin embargo, es posible que para las jurisdicciones resulte más sencillo llegar a un consenso político nacional –y posiblemente obteniendo mayores ingresos globales– sobre soluciones en las que se no apliquen umbrales de registro o franquicias a los suministros internacionales B2C de bienes.

3B.8. Determinación del "lugar de imposición" de los suministros internacionales B2C de bienes

Existe un amplio consenso en el sentido de que el "principio de destino" debe determinar las normas que establecen la adjudicación de los derechos de imposición del IVA en el comercio internacional. Con arreglo al principio de destino, los ingresos por IVA deben corresponder al país de importación en el que tiene lugar el consumo final.

A diferencia de lo que sucede con la aplicación del principio de destino a los suministros internacionales de servicios e intangibles cuando la identificación de la jurisdicción de consumo es incierta, la aplicación del principio de destino al comercio internacional de bienes resulta sencilla, al menos en principio. Cuando en una operación una empresa transporta bienes de una jurisdicción a otra, la jurisdicción en la que se hace la entrega de los bienes (que figura en la dirección de entrega del envío) constituye un indicador muy razonable para determinar la jurisdicción de consumo conforme al principio de destino.

Otros datos adicionales de corroboración, como la jurisdicción de la cuenta bancaria o de la tarjeta de crédito/débito utilizada por el cliente para efectuar el pago y la dirección IP del ordenador en el que el consumidor concluye la operación pueden también ser útiles, pero no son esenciales. A este respecto, pueden ser ilustrativas las orientaciones proporcionadas en las Directrices, en el Informe sobre mecanismos de recaudación y en el Informe sobre plataformas.

Otros datos adicionales de corroboración pueden contribuir a verificar el lugar de entrega cuando el proveedor tenga reservas justificadas acerca del destino final de los bienes. Por ejemplo, este puede ser el caso si el consumidor utiliza los servicios de una empresa de reexpedición a fin de conseguir productos que no ha logrado comprar de forma presencial o a través de canales en línea que sirvan en su jurisdicción. En esta situación, el consumidor puede facilitar a un proveedor no residente una dirección de entrega que sea el punto de recogida de una empresa de reexpedición bien conocida. El apartado 4C.3.3 de la sección 4 de este Kit de Herramientas analiza en detalle las empresas de reexpedición y su potencial función en la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales B2C de bienes.

3B.9. Suministros internacionales de empresa a empresa (B2B) de bienes

Muchas jurisdicciones han establecido medidas de simplificación del IVA en relación con la importación comercial de bienes, que contribuyen a reducir al mínimo los problemas de flujos de efectivo y las cargas administrativas para las empresas. Tales medidas prevén normalmente alguna forma de "liquidación diferida", lo que significa que las empresas importadoras pueden liquidar en sus declaraciones periódicas el IVA a pagar y a recuperar sobre las importaciones, en lugar de abonarlo por adelantado en el momento de la importación. Asimismo, las jurisdicciones pueden ofrecer beneficios similares autorizando a los clientes empresariales nacionales a aplicar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las importaciones que adquieran en el desarrollo de su negocio, exactamente de la misma manera en que pueden hacerlo en la mayoría de las jurisdicciones en el caso de las compras internacionales de servicios e intangibles. Para más información, véase la sección 3A y en especial las subsecciones 3A.2 y 3A.3. En aras de una buena gestión de los riesgos, las autoridades tributarias pueden ejercer un margen de discrecionalidad en relación con el derecho de todos los proveedores no residentes de acogerse automáticamente a esas medidas de simplificación. Es posible que las autoridades tributarias deseen aplicar un proceso de diligencia debida reforzado sobre dichos proveedores antes de conceder autorización para utilizarlas.

3B.10. Introducción al diseño de la legislación

El siguiente paso para los responsables de la formulación de políticas es diseñar una política tributaria del IVA en atención al creciente volumen de bienes de bajo valor que se importan como consecuencia del

incremento del comercio electrónico, así como elaborar y promulgar leyes que aprueben este marco de política tributaria.

La elaboración de nuevas leyes puede ser un proceso complejo. Para promulgar con éxito nuevas leyes, es necesario incorporarlas efectivamente al sistema legislativo en vigor en materia de IVA, que con frecuencia será extenso y fruto de varias décadas de complejas modificaciones y sustituciones de disposiciones. Asimismo, las jurisdicciones han de velar por armonizar las nuevas leyes de IVA con las leyes aduaneras y generales, y con otros regímenes regulatorios aplicables a las empresas.

Con vistas a ayudar a las jurisdicciones a este respecto, la sección 6 del Kit de Herramientas presenta una lista de comprobación que contiene las principales cuestiones que han de tomarse en consideración al formular políticas tributarias y legislación dirigidas a suministros internacionales B2C de servicios e intangibles.

Obviamente no existe un único método válido en todos los supuestos para introducir las soluciones recomendadas de recaudación del IVA sobre el comercio electrónico en un régimen legal de IVA existente. Por consiguiente, este Kit de Herramientas insiste en que no es ni posible ni deseable ofrecer una legislación modelo que las autoridades tributarias puedan o deban simplemente transponer a su legislación nacional. Por lo tanto, las jurisdicciones deben ser conscientes de que las orientaciones de la sección 6 no son prescriptivas. Las jurisdicciones han de entender dicha sección como un conjunto de “listas de comprobación”, sin carácter exhaustivo, que sirven de apoyo en el diseño de las políticas tributarias, y no como “modelos”.

Sección 3C. Abordar los efectos en materia de IVA de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos – Potenciales funciones de las plataformas digitales

3C.1. El crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos puede plantear retos para la política y administración del IVA... pero también oportunidades importantes

En los últimos años, el desarrollo de la llamada economía colaborativa y de trabajos esporádicos ha sido notable a nivel mundial y regional. Se ha visto potenciado por la creciente capacidad de las plataformas digitales de conectar a millones de agentes económicos con clientes de todo el mundo. En la economía colaborativa y de trabajos esporádicos intervienen numerosos operadores económicos nuevos, con frecuencia personas particulares, que monetizan sus bienes y servicios infrautilizados ofreciendo el uso temporal ("compartido") de los mismos a consumidores finales, por medio de plataformas digitales.

El auge de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos ha creado una nueva realidad comercial en diversos sectores, en particular en los sectores de transporte (con la aparición del "ride-sourcing" o aplicaciones digitales para el alquiler por tiempo limitado de vehículos con conductor) y de alojamiento (en especial, los alquileres a corto plazo) y está también transformando paulatinamente los sectores financiero y de servicios profesionales. Ha propiciado la entrada en el mercado de un número considerable, y todavía creciente, de actores económicos nuevos que ejercen actividades a menudo en formas nuevas y con una situación laboral o de empleo no estándar.

Estas nuevas modalidades de operar han llevado a preguntarse si los regímenes de IVA existentes cuentan con los recursos suficientes para tratar de manera eficiente esta innovadora realidad económica, en particular a efectos de proteger los ingresos del IVA y reducir al mínimo las distorsiones económicas entre los operadores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y las empresas tradicionales. También suscitan la cuestión de si este nuevo fenómeno, y en especial la función de las plataformas de economía colaborativa y de trabajos esporádicos, brinda nuevas oportunidades para mejorar el cumplimiento y la administración y, en concreto, para contribuir a reducir la proliferación de la economía informal.

También en LAC se ha registrado un crecimiento y desarrollo significativo de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Las grandes plataformas mundiales de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que operan en numerosos países están expandiendo sus servicios en la región. Asimismo, han aparecido plataformas dominantes a nivel local y regional que replican los servicios típicos de las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y que atienden a las necesidades y circunstancias específicas de la región. Los estudios indican que la población de LAC es especialmente receptiva a la idea de compartir activos (70%) en comparación con Europa (54%) y América del Norte (52%), lo cual probablemente ofrecerá mayores oportunidades de crecimiento y diversificación de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en esta región (Nielsen, 2014[51]). Brasil, México, Argentina y Perú son algunas de las jurisdicciones que están a la vanguardia del desarrollo de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, y han creado activos ecosistemas en este tipo de economía. En LAC, las actividades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos se han concentrado en los sectores de transporte y alojamiento (IE Business School, 2016[52]). A medida que la digitalización se acelera en la región (en particular, gracias a un mejor acceso digital a través de dispositivos móviles; véase la sección 2.2) y continúa aumentando la oferta de trabajadores autónomos, la economía colaborativa y de trabajos esporádicas presenta el potencial de crecer y diversificarse aún más en LAC en los próximos años (Beylis et al., 2020[53]).

En esta sección se ofrece un panorama general de los elementos básicos de una estrategia de política tributaria integral en materia de IVA que puede resultar útil a las autoridades fiscales para dar respuesta al crecimiento de dicha economía. Proporciona, en particular, indicaciones detalladas en torno al papel significativo que las plataformas de economía colaborativa y de trabajos esporádicos pueden desempeñar a la hora de facilitar este tipo de economía, incluida la regularización de la actividad económica informal. Obviamente, la economía colaborativa y de trabajos esporádicos suscita diversas cuestiones de carácter

económico, social, tributario, legal y regulatorio que van más allá del ámbito de la administración y el cumplimiento del IVA, y que requieren un examen más detenido en el marco de una respuesta más integral del "gobierno en su conjunto" ante el crecimiento de este tipo de economía.

La presente sección se basa en los análisis y orientaciones ofrecidos en el informe de la OCDE titulado *El impacto del crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en la política tributaria en materia de IVA y su administración* (en adelante, el "Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos"). Se invita a los lectores de este Kit de Herramientas a consultar el citado informe de la OCDE para obtener análisis y orientaciones detalladas adicionales sobre este tema.

Recuadro 3C.1. Informe sobre el impacto del crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en la política tributaria en materia de IVA y su administración

Dicho informe presenta un análisis exhaustivo de los efectos del IVA en el crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, y expone los principales elementos de una estrategia de política de IVA para que las autoridades tributarias los tengan en cuenta al evaluar posibles respuestas. En el citado informe se examinan los rasgos principales de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y sus modelos de negocio principales; se identifican los correspondientes desafíos y oportunidades respecto al IVA; y se presenta un abanico de posibles medidas y métodos para hacer posible una respuesta política eficaz. Se ofrecen asimismo orientaciones detalladas sobre el potencial papel de las plataformas digitales con vistas a facilitar y mejorar el cumplimiento del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. El informe se complementa con un análisis en profundidad de los modelos de negocio en los dos sectores que actualmente dominan la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, a saber, el alojamiento y el transporte. Fue elaborado por la OCDE tras mantener intensas consultas con representantes de los países miembros de la OCDE y de un número considerable de economías no pertenecientes a la OCDE, así como con representantes de importantes actores en el campo de dicha economía colaborativa y otros representantes del mundo académico que participan en los debates habituales de la OCDE.

Fuente: OCDE (2021), *The Sharing/Gig Economy Report* (OECD, 2021[6]).

3C.2. Desarrollo de una estrategia integral para abordar las repercusiones de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en el IVA: posibles pasos para la evaluación de las necesidades y la formulación de políticas

La economía colaborativa y de trabajos esporádicos presenta características específicas que pueden intensificar los retos y oportunidades existentes para la política y administración del IVA y crear otros nuevos. Estos aspectos específicos están relacionados en particular con:

- Las características de los proveedores en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, que con frecuencia son un gran número de actores económicos nuevos y/o trabajadores no regulares, con escasos conocimientos de las obligaciones en materia de IVA o limitada capacidad para cumplirlas;
- Las actividades de estos proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, que a menudo son de una cuantía muy reducida pero con unos volúmenes relativamente altos.

Uno de los desafíos fundamentales para la política tributaria y la administración del IVA consiste en que el crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos puede propiciar que un porcentaje considerable de la actividad de ciertos sectores se desplace desde los grandes operadores consolidados y en gran medida cumplidores (por ejemplo, cadenas hoteleras, empresas de transporte) a un enorme número de operadores de la economía colaborativa y/o "trabajadores esporádicos" que con frecuencia pueden ser menos cumplidores. Aun cuando puedan o estén dispuestos a cumplir, cabe que no estén

sujetos a obligaciones de IVA si sus actividades no alcanzan el umbral previsto en la jurisdicción para el registro a efectos de IVA. Por otra parte, la gestión de este gran número de nuevos operadores (a menudo de tamaño reducido) de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos podría ejercer presiones significativas sobre las administraciones tributarias, en especial en las jurisdicciones que tienen una capacidad relativamente limitada de gestión tributaria.

Sin embargo, el crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos también crea oportunidades para las autoridades tributarias. En particular, el papel que desempeñan las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en la facilitación y centralización de este tipo de actividades económicas, así como la función crítica de los datos en los modelos de negocio de dichas plataformas, brindan oportunidades significativas de regularizar la actividad económica informal mediante la imposición de obligaciones de entrega de información y/o recaudación del IVA a cargo de tales plataformas en relación con las actividades de la economía colaborativa en las que intervienen.

Los motivos fundamentales para el desarrollo de una estrategia de IVA que responda a los retos y oportunidades asociados al crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos probablemente variarán entre las distintas jurisdicciones. Dicha estrategia dependerá de una serie de factores, entre otros el tamaño y crecimiento de (un sector de) la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en una determinada jurisdicción, su posible impacto en la base y los ingresos del IVA, las presiones competitivas que genera en los sectores económicos equivalentes y las oportunidades que crea en cuanto a la regularización de la actividad económica informal. Los objetivos de las políticas en este ámbito pueden ser cambiantes, en especial por cuanto la expansión de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos se encuentra aún en sus fases iniciales y continúa cambiando y evolucionando, aunque ya ha transformado sustancialmente diversos sectores.

La tabla 3C.1 siguiente expone los principales componentes de una estrategia integral, que las jurisdicciones deberían tomar en consideración al formular su política de IVA y la respuesta de la administración al crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. El reciente Informe de la OCDE contiene análisis y orientaciones más detallados para el diseño y la aplicación de los componentes de esta política estratégica del IVA y la respuesta administrativa al crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.

Tabla 3C.1. Elementos clave de una estrategia de IVA en respuesta al crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos

Paso 1.	Comprender correctamente el tamaño y el crecimiento de las actividades de la economía colaborativa/de trabajos esporádicos
Consideraciones clave de política tributaria	• Como apoyo a la toma de decisiones sobre la base de evidencias, las jurisdicciones necesitan una comprensión correcta y actualizada del volumen y de las perspectivas de crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y de sus diversos sectores a nivel nacional. • Las jurisdicciones pueden establecer un marco a fin de recopilar datos estadísticos sobre las actividades de economía colaborativa y de trabajos esporádicos. La imposición de obligaciones de entrega de información a los actores que intervienen en la cadena de suministro de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, en particular a las plataformas que operan en dicha economía, puede permitir a las jurisdicciones mejorar con rapidez la evaluación de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, obteniendo por consiguiente una mejor comprensión de su dimensión y crecimiento. • Reconociendo que el seguimiento y la cuantificación de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos presenta una pertinencia obvia más allá de la política del IVA, es aconsejable que las jurisdicciones adopten un enfoque coordinado del gobierno en su conjunto respecto al

	seguimiento y la cuantificación de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos para apoyar una estrategia y una aplicación coherentes, basadas en hechos, eficaces y específicas.
Paso 2.	**Evaluar las necesidades y oportunidades de la política del IVA y fijar los objetivos de las respuestas de dicha política (respuesta a la pregunta "por qué")**
Consideraciones clave de política tributaria	• Es posible que la prioridad de la política tributaria de una jurisdicción no sea imponer el IVA sobre todas las actividades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Por ejemplo, cabe que antes desee adquirir una comprensión suficiente de la evolución de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y controlar los potenciales riesgos de erosión de la base del IVA o las oportunidades de hacer frente a la actividad informal en determinados sectores económicos. • Una comprensión clara de los objetivos que persigue la política del IVA es decisiva para identificar y diseñar la respuesta más adecuada. Por ejemplo, si el objetivo consiste simplemente en supervisar la actividad de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, posiblemente la imposición a las plataformas de obligaciones de entrega de información constituya un elemento fundamental de la respuesta de política del IVA. No obstante, el diseño de esta obligación de información probablemente será diferente cuando, por ejemplo, tenga por objeto facilitar la recaudación y cumplimiento del IVA ofreciendo borradores prellenados de las declaraciones de IVA de los trabajadores de la economía de trabajos esporádicos, o detectar incumplimientos y/o apoyar el cumplimiento mediante análisis de riesgos. • Las jurisdicciones pueden optar por una estrategia progresiva, centrando su acción política en primer lugar en los principales sectores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que puedan plantear los riesgos más inmediatos a los ingresos de IVA y/o a la neutralidad de la competencia, así como las oportunidades más importantes de disminuir la actividad económica informal, en tanto que siguen supervisando los demás sectores (emergentes) para garantizar la identificación temprana de nuevas necesidades y oportunidades de acción política.
Paso 3.	**Determinar y aplicar las respuestas adecuadas en materia de política y administración del IVA (la cuestión del "cómo")**
Consideraciones clave de política tributaria	• La respuesta preferida es aquella que sea coherente con las normas y principios generales del sistema de IVA existente en la jurisdicción y limite la introducción de nuevas excepciones o regímenes especiales. Así se garantizará la igualdad de trato de los diversos canales de distribución de un determinado mercado, ya sean tradicionales o digitales, en particular habida cuenta de la incipiente convergencia de los modelos de negocio entre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y la economía en general. • Con frecuencia, las autoridades tributarias se enfrentarán a una difícil disyuntiva entre, por una parte, la necesidad de proteger los ingresos y reducir al mínimo la distorsión de la competencia y, por otra parte, la necesidad de salvaguardar la eficiencia de la administración tributaria y evitar costos de cumplimiento indebidos. Esta última exigencia puede apuntar a un método que reduzca al mínimo la incorporación al sistema del IVA de un gran número de nuevos actores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, que pueden tener una capacidad de cumplimiento limitada y escaso conocimiento de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, ese método puede ocasionar importantes consecuencias adversas en los ingresos y en la competencia si la actividad se desplaza desde un número limitado de operadores tradicionales, consolidados y en gran medida cumplidores del IVA, a una gran cantidad de pequeños operadores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que pueden estar fuera del ámbito de aplicación del IVA (por ejemplo, la actividad de los hoteles frente a los alquileres

vacacionales a corto plazo). La incorporación al sistema del IVA de todos estos nuevos operadores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos puede acarrear, no obstante, presiones excesivas para las administraciones tributarias de aquellas jurisdicciones con una capacidad administrativa limitada.

- Con objeto de alcanzar una respuesta equilibrada a este problema, las jurisdicciones pueden plantearse diversas medidas, no mutuamente excluyentes, dirigidas a gestionar el número de nuevos actores económicos que se incorporan al sistema del IVA y simplificar las obligaciones de cumplimiento de los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Dichas medidas pueden ser, entre otras: fijar un umbral adecuado para el registro a efectos de IVA y/o su recaudación; aplicar regímenes en base a presunciones (por ejemplo, sistemas de tasa única) a fin de determinar las obligaciones de IVA de los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos; simplificar la contabilidad y presentación de declaraciones; mecanismos de pagos fraccionados/retenciones para la recaudación del IVA; uso de la tecnología para facilitar la administración y el cumplimiento del IVA; obligaciones de información de terceros; capacitación a los contribuyentes y otras actividades de sensibilización. Se ofrecen orientaciones detalladas acerca de cada una de estas respuestas políticas en el capítulo 2, sección 2, del Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.
- Se recomienda en especial a las jurisdicciones que consideren las importantes oportunidades que ofrece la función central que desempeñan las plataformas digitales en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos a la hora de facilitar el cumplimiento y la administración del IVA. Estas plataformas están bien posicionadas para dotar de mayor visibilidad y trazabilidad a las actividades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, ofreciendo así oportunidades significativas para la regularización de las actividades que anteriormente estaban incluidas en la economía informal (véase un análisis más detenido en la subsección 3C.3 más adelante). Las jurisdicciones pueden considerar en particular:
    - la imposición de obligaciones de entrega de información a las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, sobre la base de las Normas modelo de la OCDE para la entrega de información por operadores de plataformas en relación con los vendedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos (Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, actualmente disponible en inglés y francés) (OECD, 2020[54]) (véase el anexo C); y
    - la imposición a las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos de la obligación de recaudar el IVA sobre las operaciones que faciliten en este tipo de economía.

  Asimismo, las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos pueden desempeñar una función destacada impartiendo formación a los proveedores que operan en este tipo de economía en lo que respecta a sus obligaciones en materia de IVA, y ayudando a dichos proveedores a cumplir sus obligaciones tributarias. (Véanse indicaciones más detalladas en el capítulo 3, sección 3, del Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos).
- Los niveles de cumplimiento mejorarán si se garantiza una comunicación temprana y adecuada de las medidas de política tributaria y se prevén plazos suficientes para su implementación, así como orientaciones claras para todos los actores afectados de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Asimismo se invita a las jurisdicciones a complementar su respuesta, en términos de política de IVA, al crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos con estrategias de gestión de riesgos específicos, incluso por medio de un uso exhaustivo de datos de terceras fuentes, con vistas a facilitar el control del cumplimiento y el análisis de datos, así como adoptando medidas que disuadan el incumplimiento y recurriendo a la cooperación

	administrativa internacional, cuando proceda. En el capítulo 4 del Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y en la sección 5 de este Kit de Herramientas se ofrecen orientaciones detalladas adicionales sobre estas cuestiones. • La economía colaborativa y de trabajos esporádicos es un área en evolución. Los nuevos avances, incluso en el ámbito normativo (por ejemplo, novedades en materia de legislación laboral que pudieran dar nueva forma a las relaciones entre las plataformas y los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos) y en el área tecnológica, seguirán influyendo en el carácter, ámbito y escala de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos a nivel nacional, regional y global. Así pues, es preciso continuar con el seguimiento de los avances y evaluar la eficiencia de las políticas y las necesidades y/o oportunidades de actuación política. • El diseño de las respuestas de política tributaria ha de basarse en una buena comprensión de los actores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, sus ecosistemas y tendencias con vistas a mejorar su eficiencia y eficacia en la práctica. Por lo tanto, es importante que las administraciones tributarias consulten con los actores relevantes, en particular las plataformas y los operadores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, los operadores económicos tradicionales y otros actores relevantes terceros, tales como los desarrolladores de tecnología y los proveedores de servicios de cumplimiento fiscal y contable.

Fuente: Análisis de la OCDE.

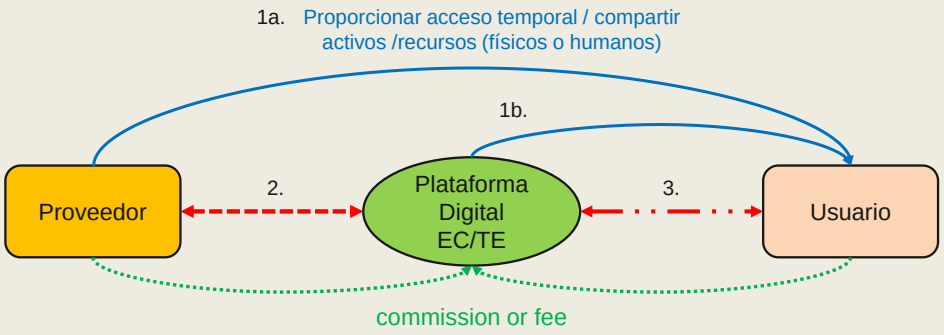
3C.3. Las plataformas digitales pueden desempeñar un papel importante a la hora de facilitar el cumplimiento del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos

Las plataformas digitales juegan un papel central en las cadenas de suministro de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Cabe observar una gran diversidad de modelos de negocio entre las distintas plataformas, incluso dentro del mismo sector de economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Estas diferencias pueden consistir en:

- El tipo de los servicios que se prestan y/o facilitan, por ejemplo, viajes compartidos (“ride-sharing”) o alquiler de vehículos sin conductor (“ride-sourcing”)
- El control que la plataforma ejerce sobre los proveedores y usuarios (por ejemplo, a la hora de establecer los términos y condiciones; salvaguardar la calidad y la seguridad, etc.)
- La información pertinente a efectos de IVA recopilada por la plataforma (cabe señalar, no obstante, que las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos recogen por lo general cantidades considerables de datos relativos a los operadores, los clientes y las actividades canalizan)
- Los flujos y soluciones de pago (por ejemplo, pago por tarjetas de crédito y/o en línea, que es el sistema por defecto, o pago en efectivo, que aún se utilizan en ciertas jurisdicciones)

El Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos contiene un análisis más detallado de los principales modelos de negocio de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, en particular en los sectores de alojamiento y transporte (véase el anexo D de dicho Informe). En el recuadro 3C.2 siguiente se ofrece una ilustración básica del papel de una plataforma digital en una cadena de suministro de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.

Recuadro 3C.2. Una cadena de suministro básica en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos – Función de las plataformas digitales



Las posibles interacciones entre las partes pueden ser:

1a. Proporcionar acceso temporal / compartir activos /recursos (físicos o humanos) por el proveedor al usuario

1b. Proporcionar acceso temporal / compartir activos /recursos (físicos o humanos) por la plataforma digital al usuario

2. Interacción entre el proveedor y la plataforma digital

3. Interacción entre la plataforma digital y el usuario

Aunque las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos operan en muchos sectores distintos y sus modelos de negocio varían, en una transacción de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos normalmente intervendrán los siguientes actores/participantes, que no necesariamente estarán ubicados en la misma jurisdicción:

- El proveedor (con frecuencia un particular) que proporciona activos, recursos, tiempo y/o habilidades a cambio de una contraprestación/tarifa (monetaria).
- El usuario de dichos activos, recursos, tiempo y/o competencias. A menudo el usuario es un particular, aunque no cabe excluir que sean empresas, en especial en determinados sectores (por ejemplo, alojamiento y/o servicios a demanda).
- La plataforma de economía colaborativa/de trabajos esporádicos que conecta a los proveedores con los clientes/usuarios y hace posible la prestación, directa o indirecta, de servicios de economía colaborativa/de trabajos esporádicos a dichos usuarios. A nivel nacional se pueden utilizar varios términos para designar a estos actores, en particular: “plataformas”, “plataformas de mercadeo (en línea)”, “interfaces electrónicas” o “intermediarios”.

Con respecto al papel de la plataforma digital en la cadena de suministro, pueden distinguirse dos escenarios generales principales:

- En el escenario 1 (que se ilustra con la fecha 1a en el diagrama), la plataforma de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos conecta directamente a los proveedores y usuarios en relación con el suministro en cuestión. A cambio, la plataforma digital puede percibir una contraprestación/comisión del proveedor, del usuario o de ambos (**el “papel de agente”**).
- En el escenario 2 (que se ilustra con la flecha 1b del diagrama), la plataforma adquiere primero el suministro al proveedor subyacente de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y lo proporciona en su propio nombre a sus usuarios. En este escenario, la plataforma normalmente es considerada por la legislación nacional como la proveedora del servicio (**el “papel de principal”**). Con frecuencia, estas plataformas contratan con el proveedor subyacente individual y actúan como la parte contratante para prestar el servicio.

La legislación laboral nacional puede incluir en la determinación, a efectos de IVA, de la función/condición exacta de la plataforma digital y de los proveedores subyacentes. Así sucede, en concreto, cuando la legislación laboral nacional considera que la plataforma tiene una relación laboral legal o *de facto* con el proveedor (subyacente). En estas circunstancias, es posible que se considere que la plataforma ha realizado el suministro en su propio nombre y por su propia cuenta (es decir, actuando como principal) y que el proveedor subyacente sea considerado como un empleado.

En la cadena de suministro de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos pueden participar también otros actores, con vinculación directa o indirecta con la plataforma digital, el proveedor y/o el usuario. Por ejemplo, en las actividades de reparto de alimentos (comidas), diferentes proveedores pueden intervenir en la preparación de la comida y, posteriormente, en su entrega al cliente. En el sector de alojamiento, un agente puede interactuar directamente con una plataforma en relación con la oferta de apartamentos que pueden pertenecer a distintos propietarios, a quienes la plataforma no necesariamente conoce.

Nota: La secuencia de números que consta en el diagrama se incluye solamente a efectos de identificación. No persigue indicar el orden cronológico de un paso específico.

Fuente: OCDE (2021), *The Sharing/Gig Economy Report* (OECD, 2021[6]).

Como se ha señalado en la tabla 3C.1 anterior, entre las medidas de política tributaria para dar una respuesta eficaz y eficiente a las repercusiones en materia de IVA se encuentra la atribución de potenciales funciones a las plataformas digitales que facilitan las operaciones en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Estas funciones potenciales, no mutuamente excluyentes, son:

- Asumir alguna forma de responsabilidad en la recaudación del IVA sobre las operaciones de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que facilitan. Las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que actúan como proveedores (con el "papel de principal" como se ilustra en el recuadro 3C.2 anterior) están en principio sujetas a obligaciones de IVA con respecto a estas actividades de acuerdo con las normas ordinarias de IVA de la jurisdicción. Cuando las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos actúan como agentes (el “papel de agente” que se ilustra en el recuadro 3C.2 anterior), pueden adoptarse medidas específicas con el fin de que dichas plataformas asuman la responsabilidad del IVA sobre las actividades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que faciliten, por ejemplo, considerando que tales plataformas son los “proveedores presuntos” de los servicios de este tipo de economía. Puede consultarse más información sobre la aplicación de este régimen de plena responsabilidad en materia de IVA de las plataformas digitales en la subsección 3A.4 de este Kit de Herramientas.
- Comunicar información a las autoridades tributarias. Estos datos pueden ser utilizados por las administraciones tributarias para la supervisión de la actividad de economía colaborativa y de trabajos esporádicos, para facilitar el cumplimiento (por ejemplo, ofreciendo una propuesta prellenada de las declaraciones de IVA) y/o para minimizar los incumplimientos de los proveedores de economía colaborativa y de trabajos esporádicos. La base internacionalmente aceptada para el diseño de las obligaciones de comunicación de información a cargo de las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos se encuentra en las Normas modelo de la OCDE para la entrega de información por operadores de plataformas en relación con los vendedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos (véase el anexo C);
- Impartir capacitación a los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en relación con sus obligaciones de IVA.

La subsección 3A.4 de este Kit de Herramientas contiene indicaciones relativas a las funciones de las plataformas digitales en la recaudación del IVA sobre las ventas en línea de servicios y productos digitales (como la transmisión en *streaming* de música y películas, aplicaciones de software, etc.). Dichas indicaciones son también pertinentes para las actividades de la economía colaborativa y de trabajos

esporádicos. Sin embargo, la economía colaborativa y de trabajos esporádicos presenta una serie de rasgos específicos que requieren un examen adicional a la hora de diseñar y establecer las funciones de las plataformas digitales. La tabla 3C.2 siguiente expone las principales semejanzas y peculiaridades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en comparación con las plataformas de la economía general.

Tabla 3C.2. La economía colaborativa y de trabajos esporádicos frente a la economía basada en plataformas en general

Semejanzas	Particularidades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos
• Las plataformas digitales desempeñan una función crítica para facilitar los suministros mediante el uso de tecnología avanzada. • Los suministros en sí no son nuevos, pero sí lo son los medios a través de los cuales se ofrecen. • Las plataformas tienen una relación tanto con el proveedor subyacente como con el consumidor. Son plataformas "multilaterales" en el sentido de que permiten la interacción directa entre dos o más clientes o grupos de participantes (por lo general usuarios/clientes y proveedores), de modo que cada grupo de participantes (uno de los "lados") son clientes de la plataforma multilateral en alguna manera relevante. • Las plataformas digitales tienen acceso a información relevante sobre el IVA en el curso de su actividad comercial normal. • Normalmente las plataformas digitales no tienen presencia física en la jurisdicción de tributación. • Un número creciente de jurisdicciones ya han promulgado o están en proceso de promulgar leyes sobre las plataformas digitales para la recaudación del IVA sobre las ventas en línea.	• En la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, los proveedores pueden ser personas físicas o pequeñas empresas que generan un volumen de negocios relativamente reducido con sus actividades en este tipo de economía. • Las actividades de economía colaborativa y de trabajos esporádicos pueden suponer con frecuencia grandes volúmenes de operaciones de bajo valor (por ejemplo, en el sector del transporte). • Los proveedores subyacentes de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos cuentan a menudo con (algún tipo de) presencia en la jurisdicción de imposición y son menos propensos a prestar sus servicios en múltiples jurisdicciones. • Las operaciones de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos se refieren a menudo a activos físicos/capital de cierto valor en la jurisdicción de imposición (por ejemplo, un vehículo o un bien inmueble en los sectores de transporte y alojamiento, actualmente dominantes). • Los proveedores subyacentes de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos con frecuencia utilizan activos tanto para sus actividades privadas como para sus actividades en este tipo de economía. • En la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, las autoridades tributarias pueden perseguir una gama más amplia de objetivos de política del IVA en lugar de limitarse simplemente a exigir el IVA sobre tales actividades (por ejemplo, el seguimiento de la evolución del mercado).

Es preciso sopesar detenidamente diversas consideraciones antes de establecer un régimen de responsabilidad del IVA para las plataformas digitales de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Con frecuencia, dichas plataformas no están situadas en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, en cambio, están con frecuencia ubicados en la jurisdicción de imposición y pueden ya estar registrados en ella a efectos de IVA. No sucede lo mismo con las plataformas

de la economía general, en especial en las ventas en línea de bienes, servicios y productos digitales, en las que a menudo intervienen vendedores en línea que operan en mercados en los que no tienen presencia física. Cuando la plataforma de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos no esté situada en la jurisdicción de imposición, es posible que las autoridades tributarias deseen sopesar cuidadosamente los riesgos y beneficios que entraña trasladar la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre este tipo de operaciones desde los proveedores individuales que residen en su jurisdicción a una plataforma que no reside en esa jurisdicción.

Asimismo, con objeto de reducir al mínimo la carga administrativa y los riesgos de cumplimiento en las solicitudes de deducción del IVA soportado que presenten los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que operan a través de una plataforma digital, ha de estudiarse cuidadosamente la posibilidad de complementar el régimen de plena responsabilidad del IVA con medidas de simplificación para los proveedores subyacentes, tales como un sistema de tasa única del impuesto o un mecanismo de deducción del IVA soportado que opere a través de la declaración del impuesto sobre la renta o beneficios del proveedor (para más información, véase la sección 3.2.2. del Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos).

En general, reconociendo que no existe una “solución única válida en todos los supuestos”, se exhorta a las jurisdicciones tributarias a garantizar un trato equitativo de los diversos canales de distribución en un mercado concreto, ya sean tradicionales o digitales. Se invita a las jurisdicciones a tener en cuenta los principios generales de diseño de la política de IVA que se han expuesto en la sección 3A a la hora de configurar las potenciales funciones que pueden desempeñar las plataformas digitales para la mejora del cumplimiento y la administración del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, así como a adoptar un conjunto de medidas que fomenten la aplicación eficaz y eficiente de estas opciones políticas tal como se indica en la sección 5 de este Kit de Herramientas.

4 Implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria de la OCDE para la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico internacional

La sección 4 del Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe ofrece asesoramiento práctico sobre el desarrollo de una infraestructura administrativa, operativa y de TI que sustente el marco de política tributaria recomendado en materia de IVA. Esto incluye orientaciones concretas sobre la adopción de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA en el comercio electrónico de servicios, intangibles y bienes de bajo valor.

Guía para los lectores

La sección 3 de este Kit de Herramientas ofrece a los lectores un análisis detallado del marco de política tributaria de la OCDE para la recaudación del IVA en las operaciones internacionales B2C. En particular, se centra en la creación de leyes que incluyan dichas operaciones en el ámbito de aplicación del IVA e impongan obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes que las realizan, ya sea por prestaciones de servicios o entregas de bienes intangibles o bienes de bajo valor. Recomienda que las autoridades tributarias establezcan regímenes simplificados de registro y recaudación del IVA para esos proveedores. También aconseja que, cuando proceda, las autoridades tributarias impongan responsabilidades de recaudación a las plataformas digitales respecto a las operaciones realizadas por proveedores no residentes con su intermediación.

El objetivo de la sección 4 del Kit de Herramientas es proporcionar a las jurisdicciones asesoramiento práctico sobre el desarrollo de una infraestructura administrativa y operativa para implementar este marco con éxito.

Para facilitar su consulta y centrarse en profundidad en los diferentes elementos clave, el Kit de Herramientas organiza la sección 4 en cuatro partes principales:

- **Sección 4A**: Esta sección se centra específicamente en las áreas de implementación administrativa y operativa que son específicas de los servicios e intangibles. Comienza con una hoja de ruta resumida para la implementación y, a continuación, analiza los elementos prácticos de la implementación administrativa que son aplicables en particular a los servicios e intangibles.
- **Sección 4B**: Esta sección se centra específicamente en las áreas de implementación administrativa y operativa que son específicas de los bienes de bajo valor. Comienza con una hoja de ruta resumida para la implementación y, a continuación, analiza los elementos prácticos de la implementación administrativa que son aplicables en particular a las importaciones de bienes de bajo valor.
- **Sección 4C**: La sección 4C se centra en el diseño y la implementación de los principales elementos de administración para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA. La mayoría de los elementos que componen esta administración pueden y deben aplicarse a todas las operaciones internacionales B2C. En aras de la eficiencia, el Kit de Herramientas trata de forma conjunta los servicios, intangibles y bienes de bajo valor en la sección 4C.
- **Sección 4D**: Esta sección se centra en el diseño y la implementación de los principales elementos de la infraestructura operativa y de TI para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA. Asimismo, la mayoría de los elementos que componen esta infraestructura operativa y de TI pueden y deben aplicarse a todas las operaciones internacionales B2C. En aras de la eficiencia, el Kit de herramientas trata de forma conjunta los servicios, intangibles y bienes de bajo valor en la sección 4D.

La sección 5 provee recomendaciones sobre el desarrollo de estrategias de control y gestión de riesgos en un régimen simplificado de registro y recaudación a los responsables de la formulación de políticas y a los encargados de administrarlas.

Sección 4A. Implementación administrativa y operativa para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles (en particular las ventas en línea de servicios e intangibles)

Mensajes clave

Contexto y descripción general:

El marco de política tributaria de la OCDE para la aplicación del IVA al comercio electrónico establece los métodos recomendados para que las jurisdicciones hagan valer su derecho a imponer el IVA a las ventas en línea realizadas por proveedores no residentes a clientes de su jurisdicción. Presenta reglas y mecanismos recomendados para imponer obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes que realicen suministros en línea a consumidores finales (operaciones B2C). Aconseja a las jurisdicciones que optimicen el grado de cumplimiento proporcionando a los proveedores no residentes de servicios e intangibles B2C un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para cumplir con sus obligaciones. Estas recomendaciones se exponen detalladamente en la sección 3 de este Kit de Herramientas, en primer lugar, con respecto a las ventas en línea de servicios e intangibles y, posteriormente, con respecto a las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea.

Esta sección 4A del Kit de Herramientas ofrece orientación sobre la implementación administrativa y operativa de estas recomendaciones, centrándose en particular en la aplicación del marco de política tributaria de la OCDE para los suministros internacionales de servicios e intangibles B2C. Proporciona orientación sobre la gestión del proyecto de reforma y sobre los aspectos clave de la implementación administrativa de los enfoques de política tributaria recomendados que se aplican específicamente a las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes.

La sección 4B se basa en las pautas expuestas en la sección 4A, centrándose en la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Esto refleja la recomendación de secuenciar la aplicación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico, centrándose primero en las ventas en línea de servicios e intangibles y, posteriormente, en las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea.

La sección 4C ofrece una guía para configurar un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes, que se aplica tanto a los suministros de servicios e intangibles como a las importaciones de bienes de bajo valor. La sección 4D aborda, por último, la infraestructura central operativa y de TI que da soporte a estos regímenes.

Los aspectos fundamentales que se abordan en la sección 4A y las recomendaciones asociadas pueden resumirse como sigue:

- **Gestión del proyecto de reforma**: La implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones en línea de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes requiere una buena gestión del proyecto de reforma. Esto comprende los siguientes aspectos:
    - **Plan del proyecto de reforma**: Definir el alcance de un plan del proyecto de reforma para aplicar el marco de política tributaria recomendado. Esto supone identificar los productos, los costos y el plazo que las autoridades tributarias y las empresas necesitan para implementar las reformas, entre otros. Para la reforma dirigida a las ventas en línea de servicios e intangibles se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor.
    - **Equipo del proyecto de reforma:** Formar un equipo de proyecto con responsabilidades claras para poner en marcha y gestionar la infraestructura de TI, la legislación y directrices, una estrategia de comunicaciones, una estrategia de gestión de riesgos y del cumplimiento, etc.

- **Transición desde los mecanismos vigentes**: Considerar la forma en que los mecanismos vigentes, como los regímenes de retención del IVA a través de los intermediarios financieros, afectarán y orientarán la transición a un régimen simplificado de registro y recaudación.
- **Conformidad con otras leyes nacionales pertinentes:** Las jurisdicciones, antes de proceder a implementar su reforma del IVA dirigida a las ventas en línea de servicios e intangibles, deben comprobar cuidadosamente que su configuración político-tributaria y administrativa se ajusta a otras leyes nacionales pertinentes. Esto comprende las reglas relativas a la seguridad, el uso de las comunicaciones electrónicas, la privacidad del contribuyente y la confidencialidad de sus datos.

- **Anticipar la posibilidad de extender este régimen a las importaciones de bienes de bajo valor**: Se aconseja a las jurisdicciones que garanticen la adaptabilidad y escalabilidad de su régimen de recaudación del IVA dirigido a los suministros de servicios e intangibles en línea de forma que su uso pueda extenderse a una gama más amplia de actividades, incluida la importación de bienes de bajo valor.

- **Tratamiento de las operaciones internacionales B2B realizadas por proveedores no residentes**: Cuando el marco jurídico del IVA de una jurisdicción distingue entre operaciones B2B y B2C, las orientaciones de la OCDE recomiendan la inversión del sujeto pasivo como mecanismo principal para recaudar el IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B realizadas por un proveedor no residente. Las jurisdicciones cuyo régimen del IVA no diferencie entre operaciones B2C y B2B pueden plantearse permitir el uso del régimen simplificado de registro y recaudación para ambas categorías de operaciones.

- **Aplicar la inversión del sujeto pasivo en las operaciones internacionales B2B:** Las jurisdicciones que apliquen un mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B realizadas por proveedores no residentes deben tener en cuenta ciertos aspectos relacionados con su administración y funcionamiento. Entre ellos se incluyen reglas oportunas y claras sobre el alcance de la inversión del sujeto pasivo, sobre la determinación de la naturaleza del cliente, la posible aplicación de herramientas para verificar el número de registro del IVA de una empresa cliente, los supuestos en que no opera el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y las medidas para combatir posibles abusos.

- **Categorías de servicios e intangibles en el ámbito de un régimen simplificado de cumplimiento para las operaciones internacionales B2C**: A la hora de definir el ámbito de aplicación de un régimen de este tipo, las jurisdicciones pueden adoptar un método "amplio" o "específico". Un método amplio abarca todas las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por medios remotos entre proveedores no residentes y consumidores finales en una jurisdicción. Un método selectivo restringe las obligaciones de recaudación del IVA de los proveedores no residentes a determinados suministros de servicios e intangibles, normalmente aquellos que los responsables de la formulación de políticas consideran servicios y productos digitales. La tendencia internacional se inclina por el método amplio.

- **Identificación de los proveedores no residentes obligados a registrarse a efectos del IVA**: Como parte del proceso de implementación administrativa y operativa, así como de las estrategias de control y gestión de riesgos, las jurisdicciones tendrán que identificar a los proveedores no residentes que estén obligados a registrarse en virtud de un régimen que les imponga obligaciones de recaudación sobre sus ventas a los consumidores de la jurisdicción. Entre las posibles fuentes de información podrían figurar los datos de la «Unidad de Inteligencia Financiera» de una jurisdicción u organismo similar, las listas de registro de las jurisdicciones que ya han aplicado regímenes simplificados de cumplimiento o las listas disponibles de analistas de datos comerciales, como las entidades de extracción de datos (*web-scraping*). Los mayores proveedores no residentes y plataformas digitales deberían ser una prioridad.

- **El régimen general del IVA como opción alternativa de cumplimiento para los proveedores no residentes:** Es posible que las jurisdicciones deseen evaluar el funcionamiento de sus procedimientos de registro del IVA bajo las reglas generales en aras de hacerlos accesibles como una posibilidad alternativa para los proveedores no residentes.

Nota sobre las listas de comprobación de la sección 6: Los lectores encontrarán un conjunto exhaustivo de listas de comprobación en la sección 6 del Kit de herramientas. El objetivo de estas listas de comprobación es servir de apoyo al diseño y a la aplicación de una estrategia eficaz para recaudar el IVA en el comercio internacional B2C. Para ello, las listas de comprobación sintetizan y trazan los principales mensajes de todas las áreas clave que trata el Kit de herramientas: política, legislación, administración, infraestructura operativa e informática, así como estrategias de control y gestión de riesgos. Se incluyen también los temas que la sección 4A aborda en profundidad

Guía de la sección 4A

Sección	Tema	Página
4A.1	***Hoja de ruta para una implementación administrativa y operativa exitosa***	**158**
4A.2.	***Determinación del alcance administrativo de un régimen simplificado de registro y recaudación para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles***	**179**

4A.1. Hoja de ruta para una implementación administrativa y operativa exitosa

Guía de la subsección 4A.1.

Sección	Tema	Página
4A.1.1.	***Introducción a la implementación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles***	**158**
4A.1.2.	***Hoja de ruta de implementación sumaria y cuestiones clave a tener en cuenta***	**161**
	(i) Adhesión a los principios de una buena política y administración tributaria	161
	(ii) Decisiones y acciones críticas durante la fase de diseño de política tributaria	163
	(iii) Comprender las necesidades de las empresas	165
	(iv) Gestión del proyecto de reforma	166
4A.1.3.	***Descripción general y análisis comparativo de los regímenes del IVA en LAC***	**172**
4A.1.4.	***Regímenes de retención por los intermediarios financieros - Posibilidad de transición a un régimen simplificado de registro y recaudación***	**175**
	(i) Utilizar los datos de retención a través de los intermediarios financieros para determinar un umbral de registro del IVA apropiado	177
	(ii) Consideraciones adicionales	178

4A.1.1. Introducción a la implementación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles

El método que la OCDE recomienda para recaudar el IVA sobre los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles realizados por proveedores no residentes es aplicar un régimen simplificado de registro y recaudación. En la economía digital moderna, una elevada proporción de estas operaciones son

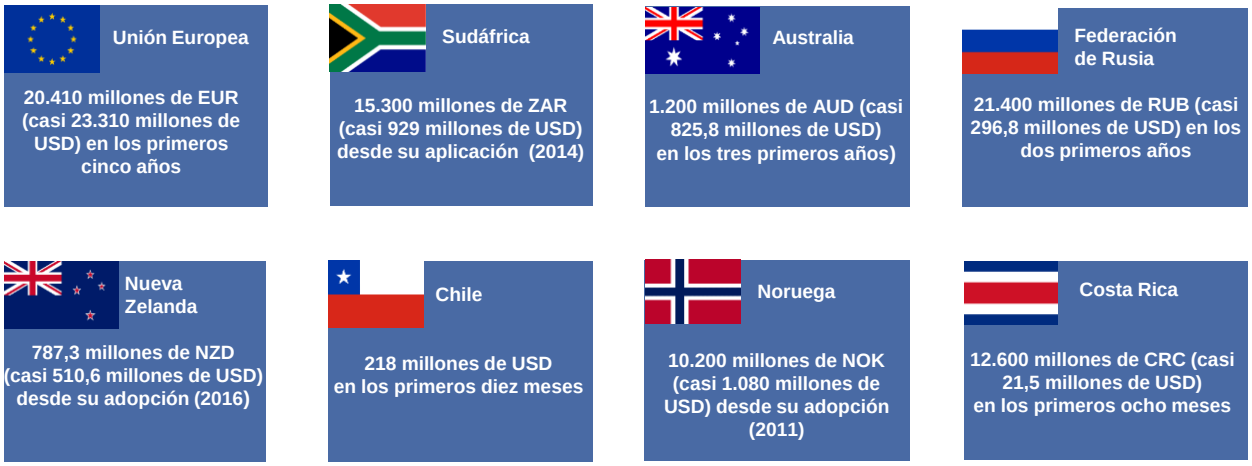
lo que los responsables de la formulación de políticas públicas suelen denominar "servicios digitales" y "productos digitales”.

La sección 3A de este Kit de Herramientas expone en detalle el marco de política tributaria aplicable a servicios e intangibles. La subsección 3A.3, en particular, se centra en el diseño de política tributaria y el marco administrativo general de los regímenes simplificados de registro y recaudación (abreviado como «regímenes simplificados de cumplimiento»). El objetivo de la sección 4 del Kit de Herramientas es proporcionar a las jurisdicciones asesoramiento práctico sobre el desarrollo de una infraestructura administrativa y operativa para implementar este marco con éxito. La sección 4 ofrece orientación sobre la implementación del marco de la OCDE para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles, así como para las operaciones internacionales de suministro de bienes. Dentro de este contexto más amplio, la sección 4A se centra específicamente en las cuestiones de aplicación relativas a los servicios e intangibles. Comienza con una hoja de ruta resumida para la implementación y, a continuación, analiza los elementos prácticos de la implementación administrativa que son aplicables en particular a los servicios e intangibles.

A la hora de asignar sus recursos internos a la divulgación de información, comunicaciones y promover el cumplimiento, las administraciones tributarias tal vez deseen conceder máxima prioridad a las grandes empresas no residentes que realizan operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2C, ya que los suministros de estas empresas generarán la mayor parte de los nuevos ingresos tributarios de IVA. Para lograr el objetivo último de recaudar de forma eficaz los ingresos tributarios de IVA, las jurisdicciones han de intentar simplificar todo lo posible el cumplimiento de su legislación tributaria y, con este objetivo en mente, reducir al máximo las cargas administrativas. Las empresas que operan en varias jurisdicciones pueden cumplir de manera mucho más efectiva con los regímenes respectivos de estas jurisdicciones que gravan las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles cuando dichos regímenes son consistentes entre las distintas jurisdicciones. Esto puede lograrse armonizando dichos regímenes con el marco de política tributaria internacionalmente aceptado y basado en las orientaciones de la OCDE. Esta armonización aumenta los ingresos tributarios por IVA en beneficio de los gobiernos y reduce los costos de cumplimiento de las empresas. También resulta esencial reducir al máximo, según sea apropiado, los costos de cumplimiento de las empresas, especialmente los de las pequeñas y medianas empresas, para las que el impacto relativo de los costos de cumplimiento puede ser especialmente intenso. Los regímenes simplificados de cumplimiento también deben buscar mantener la neutralidad entre los proveedores nacionales y los extranjeros.

Los métodos coherentes con estas recomendaciones, que incluyen mecanismos sencillos de registro, declaración y pago, han demostrado ser muy eficaces. En el momento de redactar este Kit de Herramientas, más de 70 jurisdicciones de todo el mundo ya habían aplicado los estándares y guías de la OCDE en materia del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles B2C. La aplicación de estos estándares está dando resultados impresionantes, como se ilustra en el gráfico 4A.1 que figura a continuación.

Gráfico 4A.1. Descripción general de los ingresos resultantes



1. Sudáfrica amplió en 2019 su régimen de recaudación del IVA por parte de los proveedores no residentes que realizan operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles para incluir las transacciones B2B. Esta cifra incluye, por tanto, ciertas transacciones B2B en las que el cliente habría podido reclamar la devolución del IVA soportado.
Fuente: Investigación de la OCDE.

Operaciones de empresa a empresa (B2B). La sección 3A de este Kit de Herramientas expone las orientaciones de la OCDE sobre el tratamiento óptimo del IVA en las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2B. Véanse en particular las subsecciones 3A.2.7 y 3A.3.3. En resumen, las Directrices[38] recomiendan que las reglas relativas al lugar de imposición correspondientes a operaciones B2B deben atender no solo al lugar en el que la empresa cliente utilizará sus compras para producir los suministros que adquirirán los consumidores finales, sino también a que se facilite el traslado de la carga tributaria al consumidor final, manteniendo asimismo la neutralidad del régimen de IVA.

En la práctica, esto significa que se aconseja a las jurisdicciones que, en relación con las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2B, adopten reglas que eviten el cobro del IVA por parte de los proveedores no residentes a los clientes empresariales nacionales. Para lograr este objetivo, las jurisdicciones pueden liberar tanto al proveedor no residente como al cliente empresarial nacional de la obligación de registrar la transacción a efectos del IVA o pueden adoptar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo. En virtud de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el cliente empresarial nacional contabiliza el IVA de sus compras a proveedores no residentes declarando tanto el IVA repercutido en el suministro por el proveedor no residente como, si procede, su propio derecho a recuperar el IVA soportado por la compra del suministro. El cliente empresarial nacional registrará esta información sobre el IVA repercutido y soportado en la misma declaración. De este modo, a efectos del IVA, la transacción es neutra para el cliente y este queda liberado de la carga que la transferencia de fondos al proveedor no residente por el IVA devengado en la operación supone para la liquidez de la empresa.

En LAC, la mayoría de las jurisdicciones que gravan con el IVA las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles ponen a disposición de los clientes empresariales algún tipo de mecanismo de inversión del sujeto pasivo, como se analiza con más detalle en la tabla 4A.2 de esta sección. En resumen, solo Barbados, República Dominicana, Honduras, Paraguay y Santa Lucía no prevén (al parecer) ningún tipo de mecanismo de inversión del sujeto pasivo en su legislación en materia de IVA. Ciertamente, esto puede reflejar el hecho de que en algunas jurisdicciones el régimen del IVA no

[38] Véase el párrafo 3.2 de las Directrices. Los lectores pueden consultarlo en el capítulo 3: «Determinación del lugar de imposición de los suministros transfronterizos de servicios e intangibles», páginas 33 a 36.

distingue entre operaciones de suministro B2C y B2B. La sección 4 del Kit de Herramientas incluye pautas para los responsables de la formulación de políticas tributarias sobre la eventual aplicación de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las jurisdicciones que así lo deseen, en particular en la subsección 4A.2.2.

Plataformas digitales e intermediarios Como se explica en la sección 3A, las plataformas digitales y otros intermediarios pueden contribuir significativamente a mejorar la eficiencia de la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional. Véanse los apartados sobre «Intermediarios y agentes» en la subsección 3A.3.5.(v), y toda la subsección 3A.4. La configuración de un régimen simplificado de cumplimiento debe promover la plena participación de las plataformas y los intermediarios. Las plataformas digitales, en particular, suelen enfrentar obligaciones en un gran número de jurisdicciones en comparación con otras empresas internacionales.

4A.1.2. Hoja de ruta de implementación sumaria y cuestiones clave a tener en cuenta

Recuadro 4A.1. Descripción general de las principales recomendaciones

- Definir el alcance de un plan del proyecto de reforma para implementar el marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre los suministros internacionales de servicios e intangibles B2C.
  - Identificar los productos, los costos aproximados y establecer un plazo de ejecución adecuado para que tanto las autoridades tributarias como las empresas apliquen los cambios en los sistemas y estructuras de apoyo.
  - Para la reforma del IVA dirigida a las ventas en línea de servicios e intangibles se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor. Por su parte, para la reforma del IVA sobre los bienes importados de bajo valor suele considerarse adecuado un plazo de 12 a 18 meses. Una estrecha alineación con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE en materia de IVA puede acortar considerablemente estos plazos, ya que las empresas digitales y las autoridades tributarias pueden aprovechar las soluciones y la tecnología ya aplicadas en las jurisdicciones que han adoptado un enfoque similar.
- Formar un equipo de proyecto con responsabilidades claras para poner en marcha y gestionar:
  - El diseño, la creación y las pruebas de un portal simplificado de registro, declaración y pago
  - El desarrollo legislativo y normativo
  - El desarrollo y la ejecución de una estrategia de comunicaciones eficaz
  - Una estrategia eficaz de gestión de riesgos y de cumplimiento; y
  - Las necesarias modificaciones de los procedimientos vigentes
- Considerar la forma en que los métodos vigentes, como la retención del IVA a través de los intermediarios financieros, afectarán y orientarán la transición a un régimen simplificado de registro y recaudación.

(i) Adhesión a los principios de una buena política y administración tributaria

Las *Condiciones tributarias marco de Ottawa* (OECD, 2001[55]) enuncian el conjunto de principios generales que rigen la forma en que las jurisdicciones deben configurar los regímenes de imposición del comercio internacional y, dentro de ese marco, especialmente el comercio electrónico. Los responsables de la formulación de políticas tributarias y los encargados de administrarlas deberían tener en mente estos principios a la hora de emprender un programa de reformas para implementar el marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional.

Recuadro 4A.2. *Condiciones tributarias marco de Ottawa* - Principios

Neutralidad

La tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre este y el comercio convencional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas en vez de tributarias. Aquellos contribuyentes que se encuentren en situaciones similares y efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos similares.

Eficiencia

Deben reducirse, tanto como sea posible, los costos de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que soportan las autoridades tributarias.

Certeza y simplicidad

Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales incluso antes de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales.

Efectividad y justicia:

Los sistemas tributarios han de establecer el volumen idóneo de impuestos y en forma oportuna, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y elusión al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados.

Flexibilidad

Los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para procurar mantenerse al día de los avances tecnológicos y comerciales, y adaptarse a ellos.

Fuente: OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions* (OECD, 2001[55]).

Además, el Foro sobre Administración Tributaria aprobó en 2001 los siguientes Principios Administrativos Generales. Esta guía servirá de ayuda al implementar el marco de política tributaria recomendado en materia de IVA sobre el comercio electrónico internacional a nivel administrativo y operativo, sobre todo a la hora de comunicarse con las empresas.

Recuadro 4A.3. Relaciones con los contribuyentes

Se exhorta a las autoridades tributarias a:

- aplicar la legislación fiscal de manera equitativa, fiable y transparente;
- señalar y comunicar a los contribuyentes sus derechos y obligaciones, así como los mecanismos de recurso y los procedimientos de atención de quejas disponibles;
- facilitar sistemáticamente información de calidad y tratar las consultas, solicitudes y recursos de los contribuyentes en tiempo y forma;
- prestar un servicio de información accesible y fiable sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes con respecto a la ley;
- velar por reducir los costos de cumplimiento a los mínimos imprescindibles para lograr el cumplimiento de la legislación fiscal;
- cuando proceda, brindar a las contribuyentes oportunidades para comentar los cambios en los procedimientos y las políticas administrativas;
- emplear la información de los contribuyentes solo en la medida que permita la ley;
- entablar y mantener buenas relaciones de trabajo con grupos de clientes y con la comunidad en general

Fuente: OECD (2001), *General Administrative Principles* (OECD, 2001[56]).

(ii) Decisiones y acciones críticas durante la fase de diseño de política tributaria

Los responsables de la formulación de políticas tributarias y los encargados de administrarlas tomarán muchas decisiones clave en la fase de diseño de política, que afectarán a la eficacia y la eficiencia de los regímenes simplificados de cumplimiento. En la sección 3A se identifican las cuestiones principales al respecto, concretamente, en la subsección 3A.3.4. La lista de comprobación de legislación y de política tributaria de la sección 6 también señala estas cuestiones de diseño que afectan a la eficacia general de la infraestructura administrativa y operativa. En beneficio de los lectores interesados principalmente en la creación de la infraestructura administrativa y operativa, esta subsección ofrece un breve resumen de los elementos clave. Todas las partes relevantes para el desarrollo de regímenes simplificados de cumplimiento deben colaborar desde el principio en la toma de decisiones clave que afecten al alcance y la configuración del régimen de una jurisdicción. Esto incluye tanto a los Ministerios de Hacienda como a las autoridades tributarias. El proceso de colaboración también debería abordar los costos de inversión y funcionamiento para las autoridades tributarias.

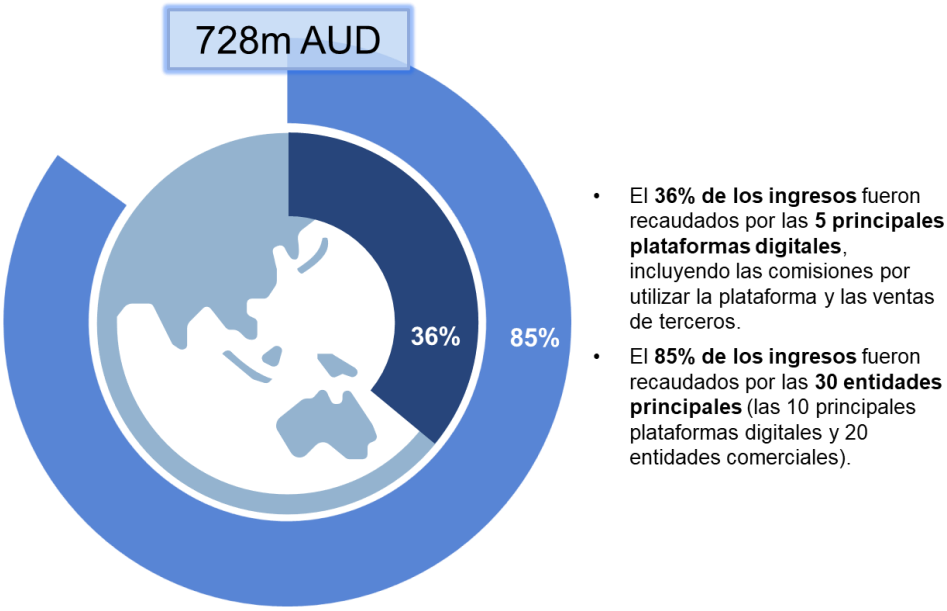
Las decisiones clave que afectan al alcance y configuración de los regímenes simplificados de cumplimiento incluyen:

- Suministros comprendidos en su ámbito de aplicación y naturaleza de los clientes
- Cómo determinar la naturaleza del cliente
- Si hay que adoptar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para los clientes empresariales nacionales y, de ser así, cuándo y cómo hacerlo
- Indicios y pruebas para determinar el lugar de tributación
- Actividades económicas comprendidas en su ámbito de aplicación - Categorías de suministros comprendidos
- Umbral de registro
- Permitir o denegar la deducción del impuesto soportado

- Función del régimen tradicional de registro
- Función de las plataformas digitales
- Función de los agentes y representantes fiscales
- Cualquier disposición transitoria que se aplique a las reglas vigentes, que el nuevo marco de política tributaria sustituirá

Establecer relaciones con los contribuyentes en una fase temprana. Se aconseja encarecidamente a las jurisdicciones que traten de identificar y comunicarse con los principales proveedores no residentes durante la fase de configuración de la política tributaria. Esto mejorará la efectividad de la administración del régimen para las autoridades tributarias desde el momento en que la ley entre en vigor. A modo de ejemplo, Australia realizó un análisis de los 728 millones AUD que recaudó en los dos primeros años de implantación de su régimen para los servicios e intangibles del 1 de julio de 2017 al 30 de junio de 2019. Australia descubrió que el 36% de los ingresos por IVA recaudados bajo dicho régimen provenían de las 5 principales entidades, todas ellas plataformas digitales. Además, el 85% de los ingresos fueron recaudados por las 30 entidades principales (las 10 principales plataformas digitales y 20 entidades comerciales).

Gráfico 4A.2. Australia - GST recaudado en productos y servicios digitales (del 1 de julio de 2017 al 30 de junio de 2019)



Fuente: Australian Taxation Office.

Dar prioridad a la sencillez y centrarse en los ingresos netos. Se anima a las jurisdicciones a que traten de maximizar el volumen de ingresos tributarios *netos* en relación con los costos totales de administración y cumplimiento. Por lo tanto, se aconseja a las jurisdicciones que sus regímenes simplificados de cumplimiento para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles sean lo más sencillos posible. Se les aconseja reducir al mínimo las características de diseño únicas o a medida y asegurarse de que dichas características no creen dificultades de cumplimiento para los proveedores. Las decisiones de política tributaria relativas al umbral de registro, la función de las plataformas digitales y el tratamiento de las operaciones B2B pueden contribuir, de forma acumulativa, a

reducir los costos generales de cumplimiento y a optimizar la administración del régimen. Estas decisiones limitarán el número de declarantes en virtud de este régimen, de manera que se alivien las cargas para aquellas empresas que probablemente fueran a aportar pocos o ningún ingreso neto.

Financiación de los regímenes simplificados de cumplimiento. Las jurisdicciones también deben considerar la financiación interna de la reforma para adoptar y aplicar el régimen simplificado de cumplimiento. Esto supondría evaluar los requisitos de implementación para la administración tributaria, los cuales incluyen: la configuración y la adopción de nuevas soluciones de tecnología de la información, comunicación con las empresas no residentes afectadas, el diseño y la prestación de orientación técnica y asesoramiento, la gestión de riesgos y estrategias de cumplimiento y, cuando sea necesario, el costo de la integración con los sistemas de TI vigentes de las administraciones tributarias y de las modificaciones en los procesos de soporte y los marcos administrativos.

Infraestructura operativa y de TI Es fundamental analizar, en una fase muy temprana, los requerimientos en materia de tecnología de la información que se necesitarán para poner a disposición del contribuyente un régimen simplificado de cumplimiento, con el fin de determinar:

- Si el mejor método para ofrecer un sistema funcional de registro, declaración y pago para proveedores no residentes es la creación de un sistema completamente nuevo, la modificación de los sistemas vigentes o la externalización
- El plazo que requiere diseñar, probar y desplegar las modificaciones necesarias, teniendo en cuenta que esto determinará, a su vez, cuándo pueden entrar en vigor las leyes que imponen obligaciones a los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento
- La financiación que se necesita para acometer las modificaciones necesarias en la tecnología de la información

Controlar y exigir el cumplimiento. Además, en la fase de configuración de la política tributaria, las jurisdicciones pueden necesitar evaluar si tienen facultades adecuadas para supervisar y gestionar el cumplimiento de los proveedores no residentes. En muchos casos, las jurisdicciones pueden utilizar la misma o similar gama de disposiciones sancionadoras y facultades contra las prácticas abusivas que las aplicables a los proveedores nacionales. En lo que respecta a los consumidores, en la práctica hay pocas evidencias de fraude iniciado por los consumidores, ya que sus compras suelen ser de un valor relativamente bajo. Aun así, las jurisdicciones pueden plantearse la necesidad de prever disposiciones para gestionar adecuadamente situaciones en las que los consumidores pueden hacerse pasar por empresas nacionales registradas a efectos del IVA con el fin de evitar el pago de este impuesto. Consulte la subsección 5.6 de este Kit de Herramientas para obtener más información al respecto.

(iii) Comprender las necesidades de las empresas

En la fase de desarrollo de política tributaria, los responsables de su formulación y los encargados de administrarla deben consultar directamente, siempre que sea posible, a las empresas afectadas y recabar su opinión. El grupo consultivo «Business at OECD» y varios otros organismos representativos de la industria pueden ofrecer asesoramiento y orientación. Estos organismos incluyen organizaciones internacionales y nacionales, como las cámaras de comercio o las federaciones empresariales de un país determinado. Este asesoramiento y orientación aportará mejoras en el diseño de las políticas tributarias, las leyes y la administración al identificar las oportunidades y las limitaciones clave.

La interacción con las empresas desde un primer momento hará que las rondas posteriores de consulta sean mucho más fluidas, fomentando la colaboración. La consulta a las empresas ha resultado útil para ajustar elementos de configuración de los regímenes simplificados de cumplimiento, con el fin de mejorar los procedimientos de cumplimiento cuando resulte necesario. Estas adaptaciones afectan a los sistemas de registro, declaración y pago y tienen en cuenta la configuración y las circunstancias nacionales del IVA. Las empresas pueden apoyar el desarrollo de materiales de orientación técnica y de instrumentos legales

subordinados que indiquen cómo la autoridad tributaria planea aplicar el régimen en la práctica. Se aconseja a las autoridades tributarias que faciliten a los proveedores no residentes el acceso a todo este material, o al menos las partes esenciales, en uno o varios idiomas que se empleen de forma global.

También es importante tener en cuenta el tiempo que las empresas necesitan para actualizar sus sistemas y procesos internos de modo que puedan hacer frente a las nuevas obligaciones de recaudación del IVA. En el caso de las plataformas digitales, esta cuestión incluye también los procesos que las plataformas deben poner en marcha con los proveedores no residentes subyacentes para hacerse cargo del IVA de los suministros de estos últimos. Cabe esperar que la mayoría de las grandes empresas internacionales se comprometan con las jurisdicciones a garantizar el cumplimiento de las reformas para la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional. Sin embargo, los propios procedimientos de gobernanza de las empresas, la financiación y las restricciones de recursos son susceptibles de limitar la rapidez con la que estas pueden empezar a cumplir en la práctica.

El anuncio general de nuevas obligaciones, como tal, a menudo no proporcionará la suficiente certeza para que las empresas determinen si deben invertir en cambios de su sistema de cumplimiento. En ocasiones, las jurisdicciones pueden modificar sustancialmente las políticas tributarias y la configuración de los procedimientos administrativos durante la fase de diseño de la reforma, lo que puede tener un impacto significativo en la configuración de los sistemas de cumplimiento de las empresas. Por lo anterior, la mayoría de las empresas esperará hasta que el nuevo régimen haya sido adoptado formalmente y de manera definitiva y se hayan aprobado las obligaciones tributarias que este conlleva antes de autorizar inversiones en modificaciones importantes de sus sistemas de cara a cumplir con las nuevas reglas. Por lo tanto, las jurisdicciones deben prever un plazo adecuado entre la fecha de promulgación de las nuevas medidas y la fecha de su entrada en vigor. Esto es fundamental para garantizar un alto grado de cumplimiento desde el principio, y debe reflejar un plazo adecuado para que las autoridades tributarias comuniquen y consulten a las empresas no residentes sobre estos cambios. Un factor relacionado que es crítico para asegurar que las empresas estén adecuadamente preparadas para aplicar estos cambios es, por lo tanto, que las autoridades tributarias establezcan canales claros de comunicación. Para la reforma del IVA dirigida a las ventas en línea de servicios e intangibles se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor. Por su parte, para la reforma del IVA sobre los bienes importados de bajo valor suele considerarse adecuado un plazo de 12 a 18 meses. Una estrecha alineación con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE en materia de IVA puede acortar considerablemente estos plazos, ya que las empresas digitales y las autoridades tributarias pueden aprovechar las soluciones y la tecnología que ya se han aplicado en las jurisdicciones que han adoptado un método similar.

Algunas jurisdicciones ya han adoptado leyes de IVA aplicables a las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2C, incluidas las realizadas por proveedores no residentes, pero sin prever un régimen simplificado de cumplimiento. Se aconseja a las jurisdicciones que, posteriormente, al tratar de crear un régimen simplificado de cumplimiento para fomentar un más alto grado de cumplimiento, tengan en cuenta la importancia de un período de transición adecuado que los proveedores necesitarán para modificar sus sistemas internos y coordinarse con otros agentes clave, como las plataformas digitales.

(iv) Gestión del proyecto de reforma

Establecer una estructura de gestión del proyecto de reforma. Cuando las jurisdicciones decidan ejercer sus derechos de imposición del IVA sobre las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2C, las autoridades tributarias[39] deberán establecer una estructura de gestión del

[39] El uso del término «autoridades tributarias» en este sentido también reconoce el hecho que en algunas jurisdicciones los Ministerios de Economía y Hacienda pueden desempeñar funciones de liderazgo clave en la ejecución de nuevos proyectos de reforma tributaria.

proyecto de reforma para supervisar el desarrollo de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes. Dicha estructura debe establecer claramente un marco de gobernanza, el ámbito de aplicación del proyecto de reforma y un director del proyecto lo antes posible. El director del proyecto de reforma debe poder recurrir a un equipo con responsabilidad directa en la gestión de la implementación de la reforma. El equipo del proyecto de reforma puede incluir representantes de otros organismos gubernamentales. El establecimiento de la estructura y el enfoque de la gestión del proyecto de reforma debe comenzar preferentemente durante la fase de desarrollo de la política tributaria, antes de aprobarse las nuevas leyes. El director del proyecto de reforma debe ser el responsable de informar a los altos cargos de las autoridades tributarias, así como a un grupo más amplio de funcionarios públicos, sobre las cuestiones o problemas de su implementación.

La creación de un plan de reforma detallado debe incluir el diseño y la ejecución de las siguientes estrategias:

- **Política tributaria, legislación y orientación al contribuyente**: Se prevé un marco de política tributaria y legislativo que haga recaer sobre los proveedores no residentes la responsabilidad en materia de IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C realizadas con consumidores que tengan su residencia habitual en la jurisdicción. Este marco debería incluir un régimen simplificado de cumplimiento y un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales. Las leyes y los reglamentos de desarrollo deben establecer claramente el procedimiento de registro y los requisitos de cumplimiento. El marco también debe aclarar el tratamiento adecuado de las operaciones B2B y el correspondiente procedimiento de registro, así como los requisitos de cumplimiento, en caso de que el marco del IVA de la jurisdicción distinga entre operaciones B2C y B2B. Otros elementos son la orientación a través de Internet sobre el funcionamiento del régimen, la exención de sanciones al inicio de la entrada en vigor de las nuevas medidas y los procedimientos para gestionar las consultas técnicas y la gestión de los litigios.
- **Portal simplificado de registro, declaración y pago**: Esto supone la elaboración de un presupuesto independiente para la creación del portal digital, planes de diseño técnico detallados, costos de desarrollo y calendarios de desarrollo, pruebas y despliegue.
- **Estrategia de comunicaciones**: Aquí se contemplan estrategias y material eficaces para comunicarse con las empresas no residentes, incluidas las plataformas, los intermediarios y otros actores relevantes, como los consumidores y las empresas nacionales. También incluye los canales de ayuda y las declaraciones sobre las expectativas de cumplimiento (véase asimismo la subsección 4C.4).
- **Riesgo y cumplimiento**: Esto abarca el análisis y la elaboración de modelos para identificar las empresas que pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación de la ley, estrategias de tratamiento, los procedimientos para combatir el incumplimiento mediante inspecciones y otras acciones (véase también la sección 5), y la comunicación de estos procedimientos de modo que los proveedores no residentes entiendan las consecuencias del incumplimiento.
- **Modificaciones necesarias de los procedimientos vigentes**: Esto incluye los planes de actualización y modificación de los procedimientos y sistemas administrativos vigentes relacionados con la gestión de cuentas, incluidas las sanciones, la presentación de declaraciones, deudas y otros procedimientos.

El gráfico 4A.4, al final de esta subsección, ofrece un calendario indicativo de la implementación de la reforma a alto nivel para todos los actores relevantes, y revela cómo pueden ejecutarse simultáneamente los elementos de la reforma descritos anteriormente.

Cambios y desarrollo de los sistemas de TI. Es posible que las autoridades tributarias ya hayan establecido protocolos y metodologías de gestión de proyectos para regir la aplicación de nuevas medidas tributarias y los cambios de los sistemas de tecnología de la información relacionados. Sin embargo, el

proceso de desarrollo de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes puede presentar nuevos desafíos dado su carácter internacional, en particular con respecto a la creación de un nuevo portal digital. Para las jurisdicciones que busquen orientación adicional en relación con la gestión de proyectos de desarrollo digital, el sitio web de la OCDE Digital Government Toolkit[40] expone los principios clave y ejemplos de mejores prácticas para apoyar el desarrollo y la ejecución de estrategias de gobierno digital. El sitio web del Observatorio de Innovación del Sector Público[41] ofrece igualmente orientaciones útiles sobre una gama más amplia de temas en los ámbitos de la innovación y la transformación del sector público, incluida la "Transformación digital y tecnológica".

Gestión de riesgos y estrategias de cumplimiento. A la hora de diseñar los planes y estrategias de los proyectos de reforma, los responsables de la formulación de políticas tributarias también pueden recurrir a la aplicación de métodos de conocimientos conductuales (BI por su sigla en inglés) para orientar el desarrollo de sus estrategias de comunicación y riesgo. Se aconseja a dichos responsables que consideren la posibilidad de aplicar exenciones específicas para fomentar el cumplimiento; por ejemplo, la exención de sanciones en el primer año en vigor del régimen simplificado de cumplimiento cuando las empresas hayan hecho un verdadero intento de cumplir. También pueden considerar la posibilidad de establecer disposiciones transitorias y formas de ayudar a las empresas registradas a cumplir con el régimen cuando no sea posible conceder un plazo adecuado, por ejemplo, debido a razones políticas.

La OCDE ha proporcionado orientaciones sobre el uso de BI para desglosar una cuestión de formulación política en sus componentes conductuales e identificar los posibles obstáculos de conducta que pueden socavar el resultado de la política prevista, así como los posibles facilitadores de conducta que, en última instancia, pueden aumentar su eficacia (OCDE, 2019[57]). Las orientaciones de la OCDE utilizan un proceso que orienta al responsable de la formulación de políticas a través del Comportamiento, Análisis, Estrategias, Intervención y Cambio (abreviado «BASIC» por su sigla en inglés). El BASIC es un kit de herramientas que ofrece al responsable de la formulación de políticas las mejores prácticas, métodos y pautas éticas para llevar a cabo proyectos de BI desde el principio hasta el final de un ciclo de elaboración de políticas públicas.

Gráfico 4A.3. La vía «BASIC»

Fuente: OECD (2019), *Tools and Ethics for Applied Behavioural Insights: The BASIC Toolkit* (OECD, 2019[58]).

Los dos principales factores de riesgo en la conducta de los proveedores no residentes de servicios e intangibles se describen en la tabla siguiente, a saber, el desconocimiento y el desentendimiento deliberado.

[40] Véase además la página web disponible en https://www.oecd.org/governance/digital-government/toolkit/.

[41] Véase además la página web disponible en https://oecd-opsi.org/toolkit-navigator/.

Tabla 4A.1. Evaluación resumida del riesgo de los proveedores no residentes basada en conocimientos conductuales

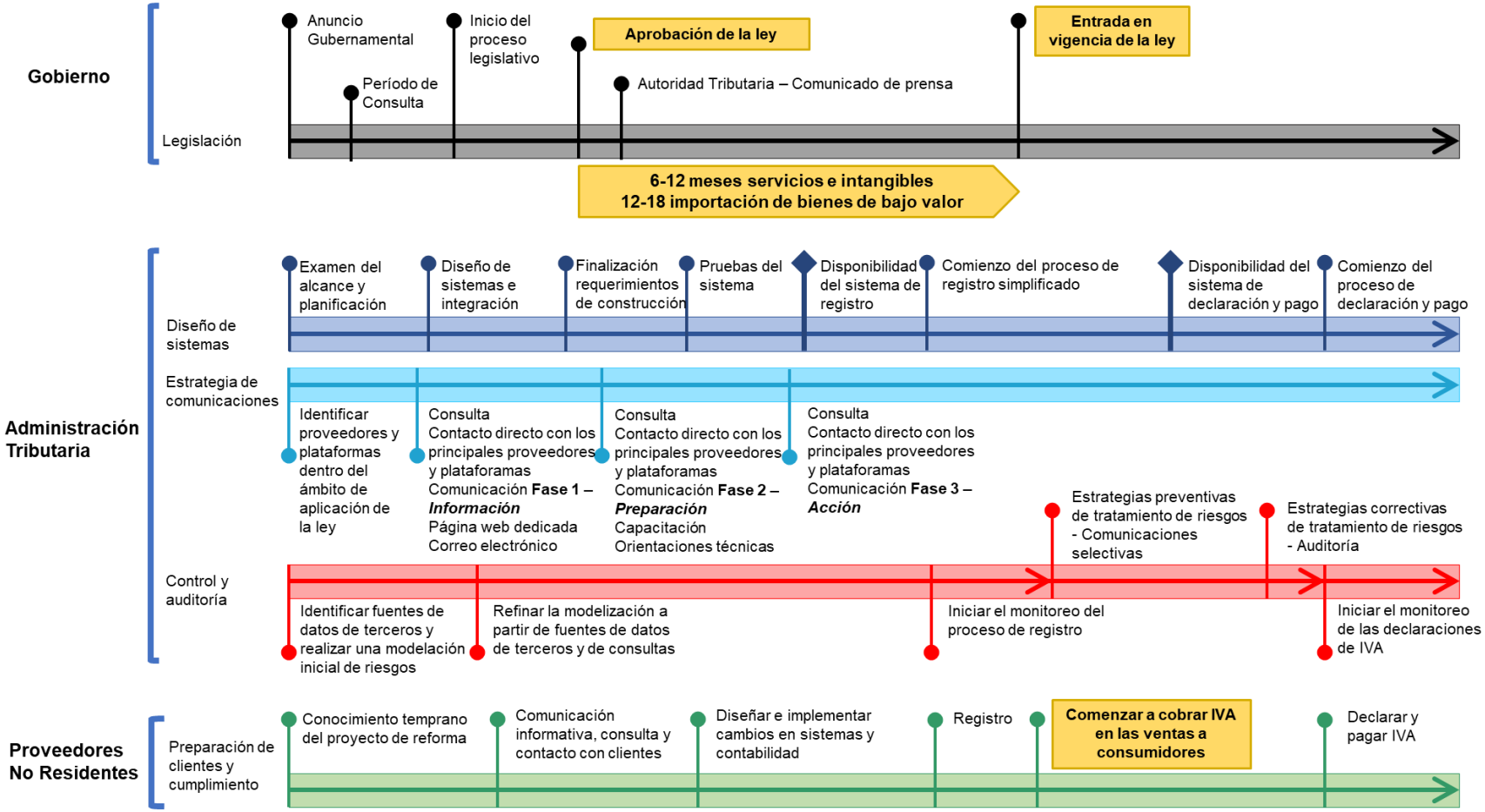
Conducta	Estrategia para combatir el riesgo
Desconocimiento	
Los proveedores desde el extranjero pueden desconocer realmente sus obligaciones fuera de la jurisdicción de su domicilio.	**Ayudar a los proveedores no residentes a cumplir voluntariamente.** Véase «Estrategia de comunicación» en la subsección 4C.4 de la sección 4C de este Kit de Herramientas.
Confusión sobre cómo les afecta la ley.	
Mala experiencia del cliente para los proveedores como resultado de los problemas de funcionamiento de los sistemas operativos de la autoridad tributaria. Estos dificultan mucho el acceso y la utilización de los procedimientos simplificados de registro, declaración y pago.	
Recelo de estafa - La entidad puede no creer que la comunicación de la autoridad tributaria sea verdadera y, de hecho, considerarla una estafa.	
Desentendimiento deliberado [1]	
El costo del cumplimiento de la ley conduce a la falta de voluntad o a la incapacidad de realizar la inversión que supone adaptar los sistemas de la empresa para cumplir con la ley.	**Adoptar las medidas de cumplimiento disponibles para responder al incumplimiento deliberado, desarrollando nuevas medidas cuando sea necesario.** Véase la sección 5 - Control y gestión de riesgos de este Kit de Herramientas.
Deseo de obtener una ventaja comercial de precios mediante la evasión del IVA.	
Creencia en que las autoridades tributarias extranjeras no serán capaces de exigir el cumplimiento de su normativa de forma efectiva.	
Creencia del proveedor en que una jurisdicción extranjera no está legalmente facultada para imponerle la obligación de recaudar el IVA.	
Adopción de una postura de «esperar a ver qué pasa» - Solo se compromete si la autoridad tributaria le envía una notificación.	

1. El desentendimiento también puede surgir en contribuyentes que tradicionalmente han cumplido cuando consideran que la autoridad tributaria no está aplicando las oportunas medidas coercitivas a sus competidores que no cumplen.
Fuente: Investigación de la OCDE.

La sección 5 de este Kit de Herramientas ofrece un examen más detallado sobre la gestión de riesgos y estrategias de cumplimiento.

Evaluación continua del plan de reforma y de los resultados de su implementación: El equipo del proyecto también debe desarrollar procesos que permitan medir y evaluar la eficacia de su plan e informar a los responsables de la formulación de políticas tributarias cuando sea necesario. Esto puede comprender, sin carácter limitativo, evaluar la eficacia de las comunicaciones y de la orientación jurídica, así como del número de declarantes y de los ingresos recaudados. Una declaración pública sobre la forma en que está funcionando el régimen en el momento oportuno también puede ofrecer garantías a los proveedores no residentes que cumplen con la ley de que se están logrando los resultados previstos, ya que presumiblemente se preocuparán de que sus competidores cumplan con la ley. Probablemente, las empresas nacionales y los consumidores también estarán interesados en conocer la eficacia de la reforma.

Gráfico 4A.4. Calendario indicativo de la implementación de la reforma



Fuente: Investigación de la OCDE.

4A.1.3. Descripción general y análisis comparativo de los regímenes del IVA en LAC

Las jurisdicciones de todo el mundo, incluidas las de LAC, han establecido regímenes para la recaudación del IVA sobre las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2C en consonancia con las orientaciones de la OCDE. El funcionamiento y ámbito de aplicación de estos regímenes pueden variar, pero en líneas generales siguen el principio de registro y recaudación simplificados. El informe de la OCDE *Consumption Tax Trends 2020* informa sobre las características, similitudes y diferencias de los regímenes para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles en los países miembros de la OCDE, incluidos los regímenes simplificados de cumplimiento (OECD, 2020[59]). En la subsección 4A.1.2 anterior se recuerdan las decisiones clave sobre configuración político-tributaria y administrativa que las jurisdicciones deben adoptar al crear regímenes simplificados de cumplimiento.

Muchas jurisdicciones de LAC no aplican actualmente regímenes que se ajusten estrechamente a las orientaciones de la OCDE para la recaudación del IVA en las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles. Existen varias diferencias en las prácticas que caracterizan actualmente los regímenes del IVA de la región.

La siguiente tabla presenta una descripción general y un análisis comparativo de las características clave relevantes de los regímenes del IVA de las jurisdicciones de LAC.

Tabla 4A.2. Descripción general de los regímenes del IVA en LAC

Jurisdicción	IVA[1]	Aplicación de IVA a las operaciones internacionales de servicios e intangibles[2]	Para las jurisdicciones que aplican el IVA a las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles					
			Registro de proveedores no residentes			Umbral de registro del IVA[6]	Retención a través de los intermediarios financieros[7]	Inversión del sujeto pasivo B2B[8]
			Registro simplificado[3]	Régimen general obligatorio[4]	Registro voluntario bajo el régimen general[5]			
Anguila	☒	-	-	-	-	-	-	-
Antigua y Barbuda	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Argentina	☑	☑	☒	☒	☒	☒	☑	☑
Aruba	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Bahamas	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☒	☑
Barbados	☑	☑	☑	☒	☑	☒	☒	☒
Bermudas	☒	-	-	-	-	-	-	-
Bolivia	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Bonaire, San Eustaquio y Saba[9]	☒	-	-	-	-	-	-	-
Brasil[10]	☒	-	-	-	-	-	-	-

Jurisdicción	IVA[1]	Aplicación de IVA a las operaciones internacionales de servicios e intangibles[2]	Para las jurisdicciones que aplican el IVA a las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles					
			Registro de proveedores no residentes			Umbral de registro del IVA[6]	Retención a través de los intermediarios financieros[7]	Inversión del sujeto pasivo B2B[8]
			Registro simplificado[3]	Régimen general obligatorio[4]	Registro voluntario bajo el régimen general[5]			
Islas Caimán	☒	-	-	-	-	-	-	-
Chile[11]	☑	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☑
Colombia[12]	☑	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☑
Costa Rica[13]	☑	☑	☑	☒	☒	☒	☑	☑
Cuba	☒	-	-	-	-	-	-	-
Curazao[14]	☒	-	-	-	-	-	-	-
República Dominicana[15]	☑	☑	☒	☑	☒	☒	☒	☒
Ecuador[16]	☑	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☑
El Salvador	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☒	☑
Granada	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Guatemala	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Guinea	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☒	☑
Guyana	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Haití	☒	-	-	-	-	-	-	-
Honduras	☑	☑	☒	☒	☒	☒	☒	☒
Jamaica	☑	☒	-	-	-	-	-	-
México	☑	☑	☑	☒	☒	☒	☒	☑
Montserrat	☒	-	-	-	-	-	-	-
Nicaragua	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Panamá	☑	☑	☒	☒	☒	☒	☒	☑
Paraguay[17]	☑	☑	☒	☒	☒	☒	☑	☒
Perú	☑	☑	☒	☒	☒	☒	☒	☑

Jurisdicción	IVA[1]	Aplicación de IVA a las operaciones internacionales de servicios e intangibles[2]	Para las jurisdicciones que aplican el IVA a las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles					
			Registro de proveedores no residentes			Umbral de registro del IVA[6]	Retención a través de los intermediarios financieros[7]	Inversión del sujeto pasivo B2B[8]
			Registro simplificado[3]	Régimen general obligatorio[4]	Registro voluntario bajo el régimen general[5]			
San Cristóbal y Nieves	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Santa Lucía	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☒	☒
San Martín	☑	☒	-	-	-	-	-	-
San Vicente	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Surinam	☒	-	-	-	-	-	-	-
Trinidad y Tobago	☑	☒	-	-	-	-	-	-
Islas Turcas y Caicos	☒	-	-	-	-	-	-	-
Uruguay	☑	☑	☑	☒	☑	☒	☑	☑

1. La jurisdicción ha establecido un IVA, esto es, un impuesto nacional, sea cual sea su denominación o sigla, que presenta las características básicas de un impuesto sobre el valor agregado expresadas en el capítulo 1 de las *Directrices Internacionales sobre IVA*, esto es, un impuesto general sobre el consumo final recaudado a través de las empresas, aunque *a priori* no soportado por estas, mediante un procedimiento recaudatorio plurifásico, independientemente del método que se utilice para determinar la obligación fiscal (por ejemplo, el método de deducción financiera o el de sustracción).

2. Se refiere a cualquier régimen o medida para la aplicación del IVA a las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas desde el exterior por un proveedor no residente, tal como se indica en la sección 3A.3.1.

3. El régimen de "registro simplificado" se refiere a un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes que persigue la recaudación y pago del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas desde el exterior por estos proveedores, tal y como se describe en la sección 3A.3.4 de este Kit de Herramientas.

4. En virtud del "régimen general obligatorio", los proveedores no residentes están obligados a registrarse conforme al mismo régimen de registro general a efectos del IVA que los proveedores nacionales. No se simplifican de ninguna manera el procedimiento y los requisitos del registro para los proveedores no residentes.

5. En virtud del "registro voluntario bajo el régimen general", el registro bajo el régimen general a efectos del IVA está disponible para los proveedores no residentes con respecto a las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas B2C en la jurisdicción sin requerir ningún tipo de presencia comercial.

6. El umbral de registro del IVA se refiere al importe de los suministros imponibles realizados a una jurisdicción o dentro de esta, expresado en una moneda, por debajo del cual los proveedores no residentes no están sujetos a la obligación de registro y recaudación del IVA, tal y como se describe en la sección 3A.3.5.

7. Se refiere a todo régimen o medida que atribuye a los intermediarios financieros, como bancos o proveedores de servicios de pago, la responsabilidad de recaudar el IVA sobre el precio pagado por servicios e intangibles sujetos al impuesto.

8. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo traslada del proveedor al cliente la responsabilidad de declarar el impuesto. Esta columna se refiere únicamente a las transacciones de empresa a empresa (B2B).

9. El impuesto sobre los gastos generales del Caribe Neerlandés (Algemene bestedingsbelasting o ABB) es comparable a un impuesto sobre las ventas.

10. Brasil no cuenta con un sistema federal de IVA.

11. La Ley del IVA de Chile prevé un mecanismo de retención a través de los intermediarios financieros como medida de protección contra los proveedores incumplidores.

12. Colombia. (i) La Ley del IVA prevé un procedimiento voluntario ante la Administración Tributaria (DIAN) para que las entidades emisoras de tarjetas de crédito (TC) y débito (TC) retengan el IVA en la fuente por cuenta del proveedor (procedimiento opcional a petición del proveedor no residente). Asimismo, la DIAN está facultada para emitir una lista de proveedores no residentes incumplidores, y en ese caso los intermediarios financieros deben retener el IVA correspondiente. (ii) La jurisdicción tiene un umbral de registro del IVA nacional que se aplica a las personas físicas, pero no tiene un umbral de registro para las empresas personas jurídicas. Sin embargo, no se aplica ningún umbral de registro a las operaciones de suministro realizadas por proveedores no residentes.

13. Costa Rica. (i) Se promueve el registro simplificado desde un primer momento. Los afectados que no se registren estarán sujetos a la retención del 13% del IVA por parte de las entidades emisoras de tarjetas de pago (por ejemplo, Visa, MasterCard, etc.). (ii) Las empresas locales están obligadas a aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en sus compras de servicios o intangibles, a menos que el proveedor no residente (o el intermediario) esté registrado ante la Administración Tributaria o esté sujeto al mecanismo de retención a través del intermediario financiero.

14. El impuesto sobre el volumen de negocios de Curazao (Omzetbelasting u OB) es comparable a un impuesto sobre las ventas.

15. República Dominicana. Una vez registrada ante las autoridades locales, la entidad se considerará domiciliada a efectos tributarios y deberá cumplir con todos los deberes y obligaciones tributarios como si fuera una entidad residente.

16. Ecuador. Para las transacciones B2C, el pago está generalmente sujeto a un impuesto de exportación de divisas del 5%, cuya responsabilidad recae sobre el cliente.

17. La nueva normativa del IVA de Paraguay en relación con las ventas digitales realizadas por empresas extranjeras a clientes nacionales entró en vigor el 1 de enero de 2021. Al igual que otras normas vigentes en Suramérica, la carga de la liquidación y la recaudación del IVA devengado (la tasa general del IVA de Paraguay es del 10%) recae en el banco local, emisor de la tarjeta de pago utilizada en la compra.

No hay información completa disponible sobre Belice.

Fuente: Investigación de la OCDE.

4A.1.4. Regímenes de retención por los intermediarios financieros - Posibilidad de transición a un régimen simplificado de registro y recaudación

En LAC, una característica destacable en algunas jurisdicciones es la utilización de regímenes basados en la retención por los intermediarios financieros para recaudar el IVA sobre las operaciones internacionales B2C de suministro de servicios e intangibles. En lugar de la recaudación por parte de los proveedores no residentes, estos regímenes imponen a las instituciones financieras, como los bancos y los proveedores de servicios de pago (PSP), la obligación de retener los importes correspondientes de los pagos de los consumidores a las empresas no residentes, en concepto de IVA devengado. En algunos casos, los regímenes exigen a las instituciones financieras que carguen un importe adicional por separado al consumidor en lugar de retener una parte del pago al proveedor.

Argentina, Colombia, Costa Rica y Paraguay mantienen actualmente regímenes de retención por los intermediarios financieros que se ajustan a uno de estos métodos. Algunas otras jurisdicciones de LAC conservan la facultad legal de utilizar la retención a través de los intermediarios financieros como medida de salvaguarda para combatir el incumplimiento generalizado por parte de los proveedores no residentes de los regímenes basados en el registro y la recaudación por los proveedores.

La sección 3 (véase el anexo B) pone de relieve una serie de problemas por los que la retención a través de los intermediarios financieros es menos adecuada como solución sostenible y eficaz para la recaudación del IVA por parte de los proveedores no residentes. Por lo tanto, este Kit de Herramientas no recomienda el uso de dicho régimen como mecanismo principal de una jurisdicción para la recaudación del IVA en el comercio internacional. Sin embargo, el Kit de Herramientas sí reconoce las ventajas de que las jurisdicciones posean la facultad de imponer la obligación de retener el IVA a los intermediarios financieros en relación con empresas concretas como instrumento secundario de fiscalización del incumplimiento generalizado (véase la sección 5 para más detalles). Dicho esto, las jurisdicciones de LAC que ya han adoptado un modelo de retención por los intermediarios financieros están preparadas para adoptar un régimen simplificado de registro y recaudación para los proveedores no residentes, siempre y cuando lo deseen, como se explica más adelante a lo largo de la sección 4 de este Kit de Herramientas.

En resumen, los principales problemas prácticos de un régimen de retención por los intermediarios financieros son dos. Por un lado, los intermediarios financieros rara vez disponen de la información

necesaria para practicar correctamente la retención. Por ello, a menudo se producirán niveles considerables de sobreimposición o infraimposición (sobre todo en función del método adoptado por el intermediario financiero) y una gran incertidumbre, complejidad, así como importantes costos de cumplimiento y administrativos derivados de litigios, solicitudes de rectificación y devoluciones. Por otra parte, estos regímenes de retención por los intermediarios financieros son relativamente fáciles de eludir por los consumidores, dado su creciente acceso a una variedad de opciones para pagar sus compras en línea sin soportar una retención del IVA. En resumen, los regímenes de retención por los intermediarios financieros originan una importante complejidad, costos de cumplimiento y administrativos, al tiempo que con frecuencia conducen a una aplicación incorrecta del impuesto y ofrecen posibilidades de evasión relativamente fáciles. Por lo general, esto conduce no solo a un resultado insatisfactorio en términos de cumplimiento y recaudación de ingresos, sino también a importantes riesgos de distorsión de la competencia. El siguiente resumen recapitula con más detalle estos desafíos principales:

- Los intermediarios financieros rara vez poseen los datos transaccionales que necesitan para practicar correctamente la retención. Entre ellos se encuentra la información necesaria para determinar si un pago se refiere a una transacción que está sujeta al IVA en la jurisdicción de la que procede y, en caso afirmativo, para determinar el importe que está sujeto a retención. Esta tarea se complica aún más en los regímenes de IVA que prevén distintas tasas y exenciones para diferentes suministros. Normalmente, esto requiere conocer la condición y ubicación de las partes de la operación subyacente (si la hay) y la naturaleza exacta del suministro. Otra complejidad surge del hecho de que muchos proveedores (en línea) no residentes han adoptado acuerdos por los que los pagos de sus suministros son procesados por un tercero (por ejemplo, una plataforma digital) en su nombre. Los intermediarios financieros muy raramente poseerán esta información necesaria, si es que poseen algún tipo de información. Incluso si tuvieran acceso a estos datos, la tarea de analizar cada uno de ellos sería, por lo general, demasiado compleja para llegar a aplicar correctamente la retención en las numerosísimas operaciones de pago que procesan a diario.
- Para superar estas dificultades derivadas de la falta de información para tomar una decisión tributaria acertada, algunas jurisdicciones adoptan un método menos matizado en el que permiten a los intermediarios financieros retener el IVA a una única tasa fija (normalmente la tasa general) sobre todos los pagos asociados a una lista de proveedores no residentes. Este método a menudo ha resultado requerir demasiados recursos, ya que la autoridad tributaria debe intentar continuamente identificar a todos los proveedores no residentes que venden en su jurisdicción en el contexto de un sector minorista en línea dinámico y en constante evolución. El método menos selectivo también puede originar grandes cargas administrativas a la hora de corregir situaciones en que la retención se ha hecho por un importe excesivo o erróneo, incluido el elevado volumen de solicitudes de devolución en los casos en que los bancos y los PSP han aplicado la tasa general a pagos que en realidad no estaban sujetos a retención o que estaban exentos o sujetos a una tasa reducida.
- En todos los modelos de retención a través de los intermediarios financieros, los bancos y los PSP incurren en grandes costos de implementación y operativos, que pueden querer repercutir a los consumidores, a los proveedores o a las autoridades tributarias. Además de crear e implementar un mecanismo de retención, los intermediarios financieros también se enfrentan a importantes costos de cumplimiento en relación con las inspecciones tributarias y la supervisión de cualquier proceso de notificación de las transacciones para garantizar el cumplimiento de las leyes en materia de privacidad y protección de datos de las jurisdicciones.
- Los sistemas de contabilidad y de elaboración de informes, tanto de los proveedores no residentes como de los clientes empresariales nacionales, se enfrentan a considerables dificultades para conciliar el tratamiento contable correcto de las transacciones con la retención del IVA efectuada por un intermediario financiero tercero. Esto repercute notablemente en la capacidad de los

programas informáticos de contabilidad para modelar eficazmente las consecuencias de las transacciones en el flujo de efectivo, los saldos acreedores y los pasivos contingentes.

- Muchos consumidores dispondrán de medios para evitar y eludir las obligaciones de pago del IVA, especialmente mediante el uso de tarjetas de crédito y otros instrumentos de pago emitidos y/o administrados por bancos, instituciones financieras y otros PSP ajenos a la banca tradicional nacional. Las oportunidades de evasión disponibles para los consumidores incluyen el creciente número de opciones alternativas de pago en línea, como los monederos electrónicos administrados por PSP no residentes y el uso de criptodivisas. Las tarjetas y los vales regalo ofrecen un medio adicional para evitar la retención a través de los intermediarios financieros.
- Puede ser más sencillo aplicar un modelo de retención a través de los intermediarios financieros en jurisdicciones con una industria de servicios financieros fuertemente regulada, que incluye un número restringido de participantes en el sector de la banca minorista. Sin embargo, la tendencia global en la mayoría de las jurisdicciones se dirige a la reforma de su mercado de servicios financieros para promover un entorno más competitivo, sostenible y menos regulado por el Estado, en el que participen muchos actores del sector bancario minorista.

Los problemas que enfrentan los regímenes de retención por los intermediarios financieros, tal y como se ha destacado en este resumen, hacen que dicho régimen sea menos adecuado y sostenible como mecanismo principal de un país para la recaudación del IVA en el comercio internacional. Las jurisdicciones que actualmente operan con un régimen de este tipo pueden considerar adoptar un régimen simplificado de registro y recaudación, que ha demostrado su alto nivel de eficacia en las jurisdicciones de todo el mundo que lo han aplicado. Esta subsección del Kit de Herramientas ofrece algunas consideraciones adicionales sobre las vías que pueden tomar estas jurisdicciones para hacer la transición a un régimen simplificado de cumplimiento para la recaudación del IVA por parte de los proveedores no residentes.

(i) Utilizar los datos de retención a través de los intermediarios financieros para determinar un umbral de registro del IVA apropiado

La experiencia de un régimen de retención por los intermediarios financieros suele ser una valiosa fuente de información que facilitará el proceso de transición a un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes, así como la aplicación de dicho régimen. Las jurisdicciones de LAC podrían utilizar los datos transaccionales que recopilan en un régimen de retención para establecer un umbral de registro del IVA apropiado para los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento. Las jurisdicciones podrían analizar esos datos que indican el valor de las operaciones realizadas por los distintos proveedores, incluidos los promedios de las operaciones agregadas, para fijar el umbral en un nivel que pueda generar ingresos elevados y, al mismo tiempo, minimizar las cargas para los proveedores más pequeño.

Al considerar el nivel apropiado de un umbral de registro, se recomienda a las jurisdicciones que tengan en cuenta los principios de neutralidad del IVA, en particular, la justicia en la distribución de las obligaciones y cargas del IVA entre los proveedores nacionales y los no residentes. Por lo tanto, las jurisdicciones pueden querer aplicar el mismo umbral a los proveedores nacionales y a los no residentes. Las jurisdicciones con un umbral nacional muy bajo o inexistente podrían analizar los costos y beneficios de elevar significativamente el umbral y ampliarlo a los proveedores no residentes, con el fin de optimizar la neutralidad y eficiencia de la recaudación del IVA en el comercio internacional. La sección 4C de este Kit de Herramientas, subsección 4C.1.1, ofrece un análisis más detallado de la determinación de un umbral de registro del IVA para los proveedores no residentes.

(ii) Consideraciones adicionales

Si las jurisdicciones pasan del mecanismo de retención a través de los intermediarios financieros a un modelo de cumplimiento simplificado para los proveedores no residentes, seguirán teniendo que gestionar cualquier cuestión pendiente relacionada con el régimen de retención. Tendrán que hacerlo de acuerdo con los requisitos legales y los plazos aplicables para cuestiones como la tramitación de las modificaciones de las declaraciones del IVA y el pago de las devoluciones a los clientes empresariales nacionales y a los consumidores que hayan pagado el IVA en exceso o a los proveedores no residentes a los que los intermediarios financieros hayan practicado incorrectamente la retención sobre los pagos a los consumidores.

4A.2. Determinación del alcance administrativo de un régimen simplificado de registro y recaudación para las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles

Guía de la subsección 4A.2.

Sección	Tema	Página
4A.2.1.	***Consideraciones preliminares antes de adoptar un régimen simplificado de cumplimiento***	**180**
	(i) Mantener el tradicional régimen general de registro y recaudación del IVA como alternativa para los proveedores no residentes	180
	(ii) Considerar los marcos normativos más allá del IVA	181
	(iii) Preparar para el futuro regímenes que solo abarcan servicios e intangibles	181
4A.2.2.	***La recaudación del IVA en las operaciones B2B realizadas por proveedores no residentes: ¿Régimen simplificado de registro y recaudación o régimen B2B específico?***	**181**
	(i) Distinguir entre operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C y B2B	181
	(ii) Establecer un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para las operaciones B2B	182
4A.2.3.	***Actividades económicas comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de registro y recaudación***	**185**
	(i) Determinación de las operaciones de suministro de servicios e intangibles incluidas en el ámbito de aplicación - El método amplio frente al método selectivo	185
	(ii) Identificar a los proveedores no residentes que tendrán obligación de registrarse	186

El resto de la sección 4A de este Kit de Herramientas se centrará en las características específicas del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C realizadas por proveedores no residentes, que las jurisdicciones deberían tomar en consideración al configurar la administración para un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para estas operaciones.

A modo de recordatorio, tal y como se aclara en la introducción de la subsección 3A.1 y en la subsección 3B.3.2, los respectivos marcos de política tributaria que la OCDE recomienda para recaudar el IVA por parte de los proveedores no residentes con respecto a las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C, por un lado, y a las importaciones de bienes de bajo valor, por otro, son sustancialmente similares en muchos aspectos clave. Definitivamente, las jurisdicciones pueden y se les aconseja utilizar la misma infraestructura administrativa, operativa y de TI para gestionar las obligaciones de IVA de los proveedores no residentes derivadas de todos estos tipos de operaciones, siempre que sea posible, es decir, de todas las formas de comercio electrónico. Debido a las significativas eficiencias que las jurisdicciones pueden lograr al adoptar este método común para las operaciones de suministro de servicios, intangibles y bienes de bajo valor, el Kit de Herramientas proporciona orientación, en su sección 4C, sobre la mayoría de los elementos de administración que se aplican a todas las formas de comercio

electrónico. Del mismo modo, el Kit de Herramientas proporciona orientación sobre el desarrollo de la infraestructura operativa y de TI que, generalmente, puede abarcar todas las formas de comercio electrónico en la sección 4D.

4A.2.1. Consideraciones preliminares antes de adoptar un régimen simplificado de cumplimiento

(i) Mantener el tradicional régimen general de registro y recaudación del IVA como alternativa para los proveedores no residentes

Hay circunstancias en las que los proveedores no residentes pueden considerar más apropiado acceder al régimen general de registro y recaudación del IVA respecto a sus operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C que están sujetas al IVA en una jurisdicción determinada (véase la subsección 4A.1). Esto puede deberse a las obligaciones nacionales en materia de IVA sobre otros tipos de operaciones que realicen, a las obligaciones en materia de impuestos directos (por ejemplo, las relacionadas con contar con un «establecimiento permanente»), a otras leyes tributarias o al deseo de recuperar el IVA soportado sobre los costos en la jurisdicción de que se trate, entre otras razones.

Sin embargo, es difícil, si no imposible, que un proveedor no residente se registre a efectos del IVA en el régimen general en virtud de la normativa del IVA vigente en muchas jurisdicciones de LAC. Por ejemplo, más de la mitad de las jurisdicciones de LAC que aplican el IVA a los servicios e intangibles internacionales prohíben el registro bajo el régimen general a los no residentes si no tienen algún tipo de presencia comercial en la jurisdicción (véase la tabla 4A.2 en la subsección 4A.1.3 anterior). Hay otros factores que pueden disuadir a los proveedores no residentes de intentar registrarse en el régimen general del IVA, incluso cuando está permitido. Entre ellos, las situaciones en las que el registro de las empresas no residentes exige el nombramiento de un representante fiscal con responsabilidad solidaria (lo que en la práctica a menudo se ha demostrado una condición difícil, si no imposible, de cumplir) o exige emplear la facturación electrónica para todas las transacciones (lo que puede requerir modificaciones desproporcionados en los sistemas de la empresa no residente) o proporcionar ingentes datos transaccionales en cada declaración del IVA.

Es posible que las jurisdicciones deseen evaluar el funcionamiento de sus procedimientos de registro en el régimen general del IVA en aras de hacerlos accesibles y opcionales para que los proveedores no residentes cumplan con las obligaciones en materia de IVA que rigen en la jurisdicción con respecto a las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C. Por ejemplo, tanto Chile como Colombia ya conceden este derecho. Permitir a los proveedores no residentes registrarse en el régimen general del IVA también podría incluir medidas con la finalidad de reducir al máximo las cargas administrativas como requisito del registro, que pueden no considerarse estrictamente necesarias para garantizar la recaudación efectiva del IVA sobre estas operaciones y para proteger el sistema del IVA de la jurisdicción contra los abusos (por ejemplo, con respecto a la deducción y las devoluciones del IVA soportado).

Algunas jurisdicciones han estructurado su legislación de modo que el registro en el régimen general del IVA sea una obligación legal y el cumplimiento simplificado represente una alternativa opcional para evitar la obligación de registrarse en el régimen general (por ejemplo, Australia). En la práctica, es probable que la inmensa mayoría de los proveedores no residentes opten por el cumplimiento simplificado. Por ejemplo, el total de inscripciones en el registro a efectos de IVA (GST) en Australia por parte de empresas que realizan operaciones de suministro de servicios e intangibles a consumidores australianos era de 475 a 30 de junio de 2019. De ellas, 436 se inscribieron en el régimen simplificado de registro y recaudación y solo 39 en el régimen general.

(ii) Considerar los marcos normativos más allá del IVA

Las jurisdicciones deben revisar cuidadosamente su legislación nacional antes de proceder a aplicar el régimen simplificado de cumplimiento para asegurarse de que la configuración político-tributaria y administrativa del régimen simplificado se ajusta a otras leyes nacionales pertinentes. Entre ellas, leyes generales relativas la administración tributaria, que abarcarán las reglas en materia de seguridad, el uso de las comunicaciones electrónicas, la privacidad del contribuyente y la confidencialidad de sus datos. Dichas leyes afectarán a la configuración legal de un régimen simplificado de cumplimiento, con respecto a cuestiones como la publicación de la identidad de los declarantes y los métodos autorizados de comunicación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes.

(iii) Preparar para el futuro regímenes que solo abarcan servicios e intangibles

Varias jurisdicciones han ampliado o ampliarán pronto sus regímenes simplificados de cumplimiento para servicios e intangibles a los suministros internacionales de bienes de bajo valor. Entre estas jurisdicciones se encuentran Australia, los 27 Estados miembros de la UE, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur y el Reino Unido. Por lo tanto, al diseñar y construir la infraestructura administrativa y operativa para el régimen simplificado de cumplimiento en relación con los servicios e intangibles, se aconseja encarecidamente a las jurisdicciones que garanticen la adaptabilidad y escalabilidad de su diseño de forma que su uso pueda extenderse a una gama más amplia de actividades, incluida la importación de bienes de bajo valor. La sección 4B ofrece más detalles al respecto.

4A.2.2. La recaudación del IVA en las operaciones B2B realizadas por proveedores no residentes: ¿Régimen simplificado de registro y recaudación o régimen B2B específico?

(i) Distinguir entre operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C y B2B

Las orientaciones de la OCDE que establecen las reglas internacionalmente aceptadas y los métodos recomendados para la aplicación del IVA a los servicios e intangibles comercializados internacionalmente ofrecen recomendaciones distintas para las operaciones B2C y las B2B. Esto refleja el hecho de que muchos sistemas de IVA distinguen entre operaciones B2C y B2B a la hora de determinar el lugar de tributación de los servicios e intangibles comercializados internacionalmente, así como al recaudar y aplicar el IVA en relación con estas dos categorías de operaciones. Las orientaciones de la OCDE tienen en cuenta, sin embargo, que el sistema de IVA de una jurisdicción puede no establecer distinciones entre las operaciones B2C y B2B y señalan que, por lo tanto, esto no debe interpretarse como una recomendación estricta para que las jurisdicciones establezcan reglas distintas o apliquen mecanismos diferentes a cada una de estas categorías de operaciones en su legislación nacional. En la sección 3A, especialmente en las subsecciones 3A.2.1 y 3A.3.3, se abordan, en detalle, antecedentes y orientaciones sobre esta cuestión.

Las orientaciones de la OCDE recomiendan aplicar un régimen simplificado de registro y recaudación para el cobro del IVA en las operaciones de servicios e intangibles B2C realizadas por proveedores no residentes. Las jurisdicciones cuyo régimen del IVA no diferencie entre operaciones B2C y B2B pueden plantearse permitir el uso del régimen simplificado de registro y recaudación para ambas categorías de operaciones. La sección 4C del Kit de Herramientas ofrece orientaciones detalladas para crear la infraestructura administrativa y operativa básica de un régimen simplificado de registro y recaudación.

El resto de esta subsección ofrece recomendaciones adicionales sobre la recaudación y administración del IVA en las operaciones internacionales de suministro de servicios e intangibles B2B. Las recomendaciones van dirigidas a las autoridades tributarias de las jurisdicciones cuyo régimen del IVA permite distinguir entre operaciones B2C y B2B o que podrían considerar la posibilidad de reformar su régimen del IVA para aplicar tal distinción. Estas consideraciones expuestas en relación con las

operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B pueden aplicarse también, en principio, a las importaciones de bienes de bajo valor, si las jurisdicciones desean ofrecer simplificaciones a las empresas nacionales que importan dichos bienes. La decisión de ampliar las recomendaciones relativas a las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B a las de suministro de bienes de bajo valor B2B dependerá de la evaluación de las ventajas y los riesgos relativos de hacerlo en el contexto de los bienes, en particular los riesgos de recaudación y de fraude para los envíos de mayor valor y la disponibilidad de mecanismos alternativos de recaudación en las operaciones de suministro de bienes B2B, como el régimen aduanero tradicional.

(ii) Establecer un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para las operaciones B2B

Las orientaciones de la OCDE recomiendan la «autoliquidación» o «inversión del sujeto pasivo» como mecanismo principal para recaudar el IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B realizadas por un proveedor no residente. Las subsecciones 3A.2 (en particular, 3A.2.1 y 3A.2.7) y 3A.3 (en concreto, 3A.3.3) explican la fundamentación de aplicar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo y su funcionamiento. En resumen, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo hace que los clientes empresariales nacionales sean responsables de declarar y, en su caso, ingresar en la Hacienda Pública el IVA de los servicios e intangibles adquiridos a empresas no residentes. Esto supone un alivio significativo de las cargas administrativas de los proveedores no residentes, al eliminar cualquier obligación de registrarse en una jurisdicción para las operaciones B2B que realicen, al tiempo que favorece la liquidez de los clientes empresariales nacionales y elimina los riesgos recaudatorios que podrían surgir si los proveedores no residentes recaudaran el IVA sobre las operaciones B2B de mayor valor que los clientes empresariales nacionales declaran como IVA soportado recuperable o deducible.

Algunas jurisdicciones prevén una excepción a la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo con respecto a las operaciones en las que los clientes empresariales nacionales tienen derecho a la devolución íntegra del IVA soportado, eximiendo a los clientes empresariales nacionales de aplicar el impuesto a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en estas circunstancias (por ejemplo, Australia y Nueva Zelanda).

Muchas, si no la mayoría, de las jurisdicciones de LAC que aplican el IVA a los servicios e intangibles internacionales cuentan con un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para las operaciones B2B como parte de sus regímenes de IVA (véase la tabla 4A.2 en la subsección 4A.1.3 anterior). Otras jurisdicciones pueden considerar la posibilidad de adoptar un régimen de este tipo. El resto de esta subsección ofrece orientaciones sobre la adopción y el funcionamiento de un régimen de inversión del sujeto pasivo en relación con la recaudación del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B realizadas por proveedores no residentes.

Se aconseja a las jurisdicciones que adopten un mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2B realizadas por proveedores no residentes que tengan en cuenta lo siguiente:

- **Garantizar reglas claras sobre cuándo los proveedores no residentes deben registrarse en el régimen general del IVA**. Cualquier norma que imponga un tratamiento específico a las operaciones realizadas por empresas no residentes exige definir claramente las empresas que se consideran proveedores no residentes y cuyas operaciones están, por lo tanto, sujetas a ese tratamiento. Normalmente, esto excluirá a los proveedores no residentes que se considere que ejercen una actividad empresarial en la jurisdicción a efectos del IVA y que, en consecuencia, serán considerados residentes o se les dispensará un trato análogo al de estos. Por ejemplo, una jurisdicción podría exigir a un proveedor que realiza operaciones de suministro de servicios e intangibles a distancia desde el extranjero, pero que también realiza otros tipos de operaciones

en la jurisdicción de tributación, que se registre bajo el régimen general del IVA para todas las operaciones.

- **Comunicación y orientación tempranas**. Las jurisdicciones que planean introducir un mecanismo de inversión del sujeto pasivo deben comunicar esta reforma en una fase temprana del proceso a todos los actores relevantes clave y proporcionarles un plazo adecuado para que adopten los cambios correspondientes en sus sistemas. Entre los actores relevantes se encuentran los proveedores no residentes, las empresas nacionales y los proveedores de programas informáticos de contabilidad, entre otros.
- **Identificar claramente las categorías de empresas nacionales que están sujetas a la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo**.
    - Las jurisdicciones pueden limitar la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las empresas nacionales registradas a efectos del IVA. En ese caso, deben instruir a los proveedores no residentes para que traten a las empresas no registradas a efectos del IVA como consumidores finales (y para que declaren el impuesto sobre esas ventas con arreglo a un régimen simplificado de cumplimiento para las ventas internacionales B2C, si han instaurado dicho régimen).
    - Las autoridades tributarias deben comunicar claramente a las empresas nacionales cualquier otra circunstancia en la que no se aplique la inversión del sujeto pasivo. Por ejemplo, la jurisdicción puede prohibir que se aplique el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en las operaciones en las que haya otras partes implicadas contractualmente que tengan presencia en la jurisdicción de tributación, como un agente residente del proveedor no residente.
- **Determinar la naturaleza de un comprador nacional**. Los proveedores no residentes necesitarán reglas claras que describan la base y los indicios correspondientes sobre los que deben determinar si un cliente es una empresa o un consumidor final. Estas reglas podrían incluir orientaciones sobre las circunstancias en las que un proveedor puede responder de la información contenida en los acuerdos contractuales con su cliente, normalmente en el contexto de las prestaciones de servicios de alto valor. En el recuadro 4A.4 siguiente se exponen los indicios que recoge el Informe sobre los Mecanismos de Recaudación, también descritos en la subsección 3A.3.5.
- **¿Qué ocurre si un proveedor no residente repercute el IVA a una empresa nacional sujeta a la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo?**
    - A veces, las jurisdicciones insisten en que el cliente empresarial nacional aplique la inversión del sujeto pasivo independientemente de que el proveedor no residente repercuta el IVA. El cliente tendría entonces que solicitar un reembolso al proveedor no residente. Sin embargo, una aplicación limitada de la regla de inversión del sujeto pasivo puede ayudar a mitigar la complejidad del cumplimiento y su impacto en la liquidez de estas empresas nacionales.
    - Las jurisdicciones podrían considerar permitir a los clientes empresariales nacionales recuperar el IVA soportado que en tales casos le repercutieron involuntariamente los proveedores no residentes por compras de bajo valor y bajo riesgo (normalmente por debajo de un umbral cuantitativo especificado).
    - La sección 4C aborda la cuestión de la recuperación del IVA soportado y las devoluciones en general.
- **Excepciones a la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo**. Las jurisdicciones pueden decidir liberar en mayor medida a los clientes empresariales nacionales de cargas administrativas suprimiendo la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo cuando el cliente tiene derecho a la devolución íntegra del IVA soportado. En esta situación, los clientes solo aplicarían la inversión del sujeto pasivo cuando realicen operaciones total o parcialmente exentas o adquieran suministros para uso privado/no empresarial.

- **Herramientas que los proveedores pueden utilizar para validar el número de registro de IVA**. Una forma de facilitar significativamente el trámite a los proveedores no residentes es poner a su disposición un mecanismo para automatizar la validación instantánea de los números de registro de IVA de los clientes nacionales. En la práctica, esto implicaría que las jurisdicciones dispusieran de una interfaz de programación de aplicaciones (API) que los proveedores podrían utilizar para vincular sus sistemas internos a un registro electrónico de números de registro del IVA actualizado por la autoridad tributaria en la jurisdicción correspondiente.
- **Interacciones entre el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y el umbral de registro del IVA**. Las leyes del IVA de algunas jurisdicciones exigen que los clientes empresariales no registrados a efectos del IVA incluyan el valor de las compras que realizan a proveedores empresariales no residentes (que están sujetos a la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo para las empresas nacionales registradas a efectos del IVA) como parte de su volumen de negocios a la hora de calcular el umbral de registro del IVA.
- **Disposiciones antiabuso y sanciones adecuadas para combatir la conducta fraudulenta de los consumidores que se hacen pasar por empresas**. Estas pueden comprender disposiciones que prohíban a un consumidor final declarar falsamente que es un cliente empresarial aparejadas a las sanciones administrativas adecuadas.

Recuadro 4A.4. Indicios para determinar la naturaleza del cliente - Tipología indicativa

- Un número de identificación, por ejemplo, un número de registro de IVA o un número de identificación fiscal empresarial que indique la identidad empresarial y el registro del cliente; o
- Un certificado expedido por las autoridades tributarias que sean competentes sobre el cliente, en el que conste la identidad empresarial y el registro del cliente; o
- Información disponible en registros mercantiles; o
- Indicios comerciales que pueden proporcionar una indicación fiable de la naturaleza del cliente, individualmente o en combinación con otros indicios. Estos pueden incluir:
  - la naturaleza y/o las características específicas de la operación, por ejemplo, el suministro de música digitalizada sin titularidad de los derechos de propiedad intelectual asociados podría indicar que el cliente no es una empresa, mientras que el suministro de programas informáticos con licencia para uso empresarial en un gran número de ordenadores conectados en red indicaría que el cliente es una empresa
  - el valor del suministro, por ejemplo, el alto valor de un paquete de *software* podría indicar que el cliente es una empresa
  - el historial de operaciones comerciales del cliente con el proveedor no residente. Esto puede incluir registros de transacciones anteriores de los que inferir la naturaleza del cliente
  - certificados digitales o certificados identificativos (es decir, credenciales electrónicas que se utilizan para certificar la identidad en línea de su propietario). Estos podrían servir para determinar la naturaleza del cliente, especialmente cuando incluyen información específica sobre el registro de IVA del cliente o el régimen tributario de la empresa. Actualmente, el uso de estos certificados parece estar menos extendido entre los clientes personas físicas que entre las empresas

Fuente: OECD (2017), *Informe sobre los Mecanismos de Recaudación* (OECD, 2017[2]).

4A.2.3. Actividades económicas comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de registro y recaudación

(i) Determinación de las operaciones de suministro de servicios e intangibles incluidas en el ámbito de aplicación - El método amplio frente al método selectivo

La subsección 3A.3.5 explica la decisión de política tributaria que deben tomar los responsables de la formulación de este tipo de políticas y los encargados de administrarlas para determinar qué categorías de servicios e intangibles entran en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de registro y recaudación de una jurisdicción. A grandes rasgos, pueden optar por adoptar un método «amplio» o «selectivo». El método amplio impone obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes en todas las operaciones de suministro a distancia de servicios e intangibles que realicen con los consumidores de una jurisdicción. El método selectivo restringe las obligaciones de recaudación del IVA de los proveedores no residentes a determinados suministros de servicios e intangibles, normalmente aquellos que los responsables de la formulación de políticas consideran servicios y productos digitales (por ejemplo, compras de contenidos digitales, suscripciones en línea a contenidos digitales, servicios de *software*, licencias de contenidos y de programas informáticos, telecomunicaciones y radiodifusión).

Aunque ambos métodos tienen sus ventajas, la tendencia internacional se inclina por el método amplio. La preferencia por el método amplio refleja sus ventajas en términos de simplicidad administrativa, neutralidad entre los proveedores de diferentes categorías de servicios e intangibles, neutralidad entre los proveedores nacionales y extranjeros que compiten entre sí, y ampliación de la base imponible para maximizar los ingresos por IVA.

Desde el punto de vista de la creación de una administración eficaz de los regímenes simplificados de cumplimiento para los proveedores no residentes, las jurisdicciones que han adoptado el método amplio señalan que ha simplificado en gran medida la comunicación y la gestión de sus reformas, en particular eliminando la necesidad de considerar la mayoría de las cuestiones de definición y abordando de forma más exhaustiva las preocupaciones de los proveedores nacionales sobre la igualdad de condiciones. En comparación, las jurisdicciones que adopten un método selectivo se enfrentarán a problemas de definición y estos pueden, a su vez, crear dificultades a las empresas sobre las que recae la tarea de determinar qué operaciones están dentro y fuera del ámbito de aplicación en múltiples jurisdicciones.

A modo de ejemplo, Australia define en su orientación jurídica el ámbito de aplicación para los proveedores de intangibles y servicios desde el extranjero como el suministro de «servicios, derechos o productos digitales a un consumidor australiano» (Australian Taxation Office, 2017[60]). Esta orientación no limita la definición de los servicios a los que claramente revisten carácter «digital», por lo que entran en el ámbito de aplicación de los proveedores no residentes una amplia gama de servicios que estos pueden prestar a distancia, incluyendo la contabilidad, el diseño arquitectónico y el asesoramiento jurídico, entre otros servicios. [42]

Nueva Zelanda es otra jurisdicción que ha adoptado un método amplio aplicando su IVA a todos los intangibles y servicios B2C. Entre las jurisdicciones que adoptan un método selectivo se encuentran la

[42] Australia establece una excepción en el caso de las plataformas digitales no residentes, que solo deben declarar el IVA de los servicios y productos digitales. Esto se debe a que las operaciones de suministro a distancia de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes a través de plataformas digitales revisten, en su inmensa mayoría, carácter digital. Sin embargo, no es necesario que las jurisdicciones restrinjan de este modo las responsabilidades de recaudación del IVA de las plataformas digitales.

Unión Europea[43] y Sudáfrica[44], aunque la Unión Europea ha extendido su legislación para adoptar el método amplio a partir del 1 de julio de 2021.

(ii) Identificar a los proveedores no residentes que tendrán obligación de registrarse

La sección 4C de este Kit de Herramientas ofrece un debate en profundidad sobre el proceso de comunicación directa con los proveedores no residentes (véase en particular la subsección 4C.4). La identificación de estos proveedores puede no ser siempre fácil y, por ello, el Kit de Herramientas ofrece orientación a las jurisdicciones sobre cómo identificarlos. Los siguientes ejemplos reflejan las mejores prácticas adoptadas por las autoridades tributarias que han aplicado con éxito un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA a las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C realizadas por proveedores no residentes:[45]

- Adquirir datos transaccionales de la «Unidad de Inteligencia Financiera» u organismo análogo de una jurisdicción. Por ejemplo, la Oficina Tributaria Australiana tiene un acuerdo formal para obtener información del Centro Australiano de Informes y Análisis de Transacciones (AUSTRAC, por su sigla en inglés), que incluye informes transaccionales de operaciones cuya información, por ejemplo, ha sido facilitada por uno de los mayores proveedores de servicios de monedero electrónico. Una simple búsqueda por el nombre de la entidad puede, por lo general, identificar los datos transaccionales agregados y completos de un no residente determinado, para el que el proveedor del servicio de monedero electrónico ha operado las transacciones. El siguiente enlace contiene una lista de entidades análogas para otras jurisdicciones tributarias: *https://www.egmontgroup.org/en/membership/list*.
- Consultar las listas de registro de las jurisdicciones que ya han aplicado regímenes simplificados de cumplimiento. A veces están disponibles en los sitios web de las autoridades tributarias, pero, si no es así, las jurisdicciones pueden solicitarlas a través de las disposiciones sobre intercambio de información de los convenios tributarios que hayan firmado o de la Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (MAAC).
- Consultar las listas disponibles de entidades de extracción de datos comerciales (*web-scraping*) (como Alexa o SimilarWeb), que muestran los principales sitios web (por categoría) utilizados por la población de una jurisdicción. Estos datos no son financieros, sino que se refieren al número de «visitas» realizadas y, por tanto, muestran los sitios web más populares y no los que más ingresos generan.
- Los intermediarios financieros también pueden proporcionar una rica fuente de datos transaccionales sobre los pagos de los consumidores. Algunas jurisdicciones de LAC, como Argentina y Costa Rica, ya han adoptado este método a la hora de determinar qué proveedores no residentes deben estar sujetos al IVA como parte de sus regímenes de retención por los intermediarios financieros. Aunque este Kit de Herramientas no recomienda la adopción de dichos regímenes, las jurisdicciones que los han adoptado pueden utilizar los datos transaccionales

[43] Véase European Commission, *Explanatory notes on the place of supply of TBE services* en https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/explanatory-notes-place-supply-tbe-services_en

[44] Sudáfrica adoptó inicialmente un método selectivo cuando aprobó la legislación por primera vez en 2014, pero posteriormente modificó su normativa para ampliar el alcance de los «servicios electrónicos». Véase National Treasury of South Africa (2019), *Explanatory Memorandum: Regulations prescribing electronic services for the purpose of the definition of "electronic services" in Section 1(1) of the Value-Added-Tax Act, 1991* en http://www.treasury.gov.za/publications/other/Explanatory%20Memorandum-Regulations%20prescribing%20electronic%20services%20-%2018%20March%202019.pdf

[45] Entre estas jurisdicciones se encuentran Australia, Nueva Zelanda y Singapur.

disponibles para gestionar de forma más eficiente la transición al marco de política tributaria de la OCDE.

Evidentemente, la identificación de los mayores proveedores no residentes y plataformas digitales debe ser una prioridad en este proceso.

Sección 4B. Implementación administrativa y operativa para las importaciones de bienes de bajo valor (en particular, para las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea)

Mensajes clave

Contexto y descripción general:

La sección 4A de este Kit de Herramientas ofrece orientación sobre la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes. Proporciona orientación sobre la gestión del proyecto de reforma y sobre la implementación administrativa de los métodos de política tributaria recomendados que se aplican específicamente a las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes.

Esta sección 4B se basa en las pautas expuestas en la sección 4A, centrándose en la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Esto refleja la recomendación de secuenciar la aplicación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico, centrándose primero en las ventas en línea de servicios e intangibles y, posteriormente, en las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea.

La sección 4C ofrece una guía para configurar un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes, que se aplica tanto a los suministros de servicios e intangibles como a las importaciones de bienes de bajo valor. La sección 4D aborda, por último, la infraestructura central operativa y de TI que da soporte a estos regímenes.

Los aspectos fundamentales que se abordan en la sección 4B y las recomendaciones asociadas pueden resumirse como sigue:

- **Secuenciar la aplicación de las reformas**: Este Kit de Herramientas recomienda que las jurisdicciones consideren la posibilidad de secuenciar la aplicación de las reformas para imponer las obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes, centrándose primero en los servicios e intangibles y ampliando posteriormente estas obligaciones a las importaciones de bienes de bajo valor. Reformar los regímenes de recaudación del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor puede resultar más complejo, principalmente debido a su relación con los trámites aduaneros. No obstante, incluso al empezar a configurar un régimen simplificado de cumplimiento para los servicios e intangibles, las jurisdicciones deberían hacer partícipe al personal administrativo, informático y tecnológico de alto nivel en aras de que estos evalúen todas las principales características y funcionalidades adicionales que el régimen necesitaría para ampliar su alcance al IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor.
- **Gestión del proyecto de reforma**: La implementación administrativa y operativa de un régimen para los proveedores no residentes de bienes de bajo valor requiere, al igual que el régimen para los proveedores de servicios e intangibles, una buena gestión del proyecto de reforma. Por lo tanto, las jurisdicciones deben tener en cuenta el análisis del marco de gobernanza y la gestión del proyecto de reforma expuestos en la sección 4A. Además, las consideraciones específicas relativas a las importaciones de bienes de bajo valor implican, necesariamente, que:
    - Los responsables de la formulación de políticas tributarias y los encargados de administrarlas deben colaborar estrechamente con las autoridades aduaneras desde el principio del proceso de configuración de la política tributaria
    - Se consulte a un mayor número de empresas, ya que normalmente el número de empresas que intervienen en operaciones de suministro o en la logística de la cadena de suministro de bienes de bajo valor es mayor en comparación con los servicios e intangibles

- El plazo de adopción puede ser más largo debido a la mayor complejidad de las importaciones de bienes. Basándose en la experiencia internacional, las jurisdicciones deberían considerar fijar, como mínimo, un plazo de entre 12 y 18 meses desde la aprobación de la normativa, hasta su entrada en vigor.

- **Infraestructura administrativa, operativa y de TI:** Como se indica en las notas de las secciones 4C y 4D anteriores, existen oportunidades significativas para que las jurisdicciones empleen la misma infraestructura de cumplimiento simplificado que utilizan para los servicios e intangibles en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2B. En aras de la eficacia y la neutralidad, se aconseja que cualquier umbral de registro del IVA basado en un monto de ingresos fijado para los proveedores no residentes se aplique sobre la base del conjunto de todas las operaciones imponibles que realice un proveedor no residente y no de forma independiente por tipo de operación imponible. Lo ideal es que los proveedores no residentes puedan presentar declaraciones del IVA consolidadas y realizar pagos consolidados que abarquen todas las operaciones sujetas al IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento de una jurisdicción.
- **Papel central de las plataformas digitales, incluyendo los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA:** El régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales puede mejorar significativamente la eficacia y la eficiencia del marco de política tributaria que la OCDE recomienda para la recaudación del IVA en el comercio electrónico internacional, en particular de los bienes importados de bajo valor.
- **Funciones de otros intermediarios**: Los transportistas pueden desempeñar un papel auxiliar en la recaudación del IVA en nombre de las autoridades aduaneras cuando un proveedor no residente no cobra el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor en el momento de efectuar el suministro. Este Kit de Herramientas no recomienda la utilización de mecanismos de retención del IVA basados en intermediarios como sistema principal para la recaudación del IVA sobre los suministros B2C. No obstante, las jurisdicciones podrían plantearse, como medida de salvaguarda, establecer un régimen de retención por los intermediarios financieros con respecto a los proveedores no residentes persistentemente incumplidores que se nieguen a registrarse a efectos de IVA y a recaudar dicho impuesto.
- **Establecer y administrar las franquicias de aranceles aduaneros y del IVA para envíos de bajo valor**: Las jurisdicciones tendrán que tomar la importante decisión de si aplicar (o seguir aplicando) una franquicia del IVA para envíos de bajo valor y, de ser así, determinar la cuantía en que conviene establecerla. En líneas generales, las jurisdicciones aplican dos métodos distintos en los regímenes de recaudación del IVA sobre importaciones de bajo valor realizadas por proveedores no residentes:
  - **«Inexistencia de franquicia del IVA»:** Algunas jurisdicciones han suprimido *la franquicia del IVA* a la importación *para envíos de bajo valor*, lo que significa que el IVA se devenga en todas las importaciones de bienes. Además, han establecido responsabilidades, opcionales o preceptivas, de registro y recaudación del IVA para proveedores no residentes y plataformas digitales respecto a todas las importaciones de bienes que cuyo valor sea inferior a la *franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor.* Este método requiere mecanismos claros de prevención de la doble imposición en la importación cuando el proveedor o la plataforma ya han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro.
  - **«Umbral de registro y franquicia de IVA»:** Algunas jurisdicciones han mantenido una franquicia del IVA para envíos de bajo valor, ya sea a nivel de artículos individuales o agrupados, estableciéndola a menudo en una cuantía relativamente alta e igual a la de la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Según este método, las autoridades aduaneras despacharán las importaciones de artículos o envíos cuyo valor no supere dicha cuantía, sin liquidar el IVA a la importación. Esto suele combinarse con un umbral de registro del IVA basado en los ingresos para los proveedores no residentes de esos bienes de bajo valor que operan con consumidores finales en esa jurisdicción, y la obligación para dichos proveedores de registrarse y recaudar el IVA sobre

todas las importaciones de bienes de bajo valor que realicen si sus ingresos superan ese umbral de registro.

- **Productos sujetos a impuestos especiales**: El Kit de Herramientas recomienda excluir los productos sujetos a impuestos especiales (por ejemplo, alcohol, tabaco, perfumes, etc.) del ámbito de aplicación de las obligaciones de recaudación del IVA por proveedores no residentes sobre importaciones de bienes de bajo valor.
- **Valoración de los bienes**: Las jurisdicciones deben garantizar que la valoración de los bienes en el marco de los regímenes simplificados de cumplimiento se ajusta adecuadamente a la legislación aduanera. Es posible que quieran considerar la posibilidad de ofrecer soluciones y orientaciones en relación con las cuestiones de conversión de divisas, el tratamiento de los paquetes de bienes de bajo valor agrupados en un único envío y el tratamiento de los paquetes mixtos de bienes de bajo y alto valor en un único envío.
- **Operaciones B2B**: Las jurisdicciones han de determinar el régimen aplicable a los bienes importados de bajo valor suministrados a clientes empresariales. Las jurisdicciones que no distinguen entre operaciones B2B y B2C podrían considerar la aplicación del régimen simplificado de cumplimiento tanto a las operaciones B2C como a las B2B. Las jurisdicciones que sí diferencien entre suministros B2B y B2C podrían considerar la aplicación de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo o de regímenes de «liquidación diferida» para operaciones B2B de importación de bienes de bajo valor, sujeto a condiciones específicas para minimizar los riesgos de fraude e incumplimiento. Si el régimen simplificado de cumplimiento se limita a las operaciones B2C, las jurisdicciones deberían considerar adoptar medidas para evitar la doble imposición en los casos en los que un no residente haya recaudado el IVA en operaciones B2B para las que el cliente empresarial nacional realizará la inversión del sujeto pasivo o liquidará el IVA devengado directamente con las autoridades aduaneras.
- **Ampliación del modelo de plena responsabilidad para plataformas digitales a determinadas suministros internos de bienes por parte de proveedores no residentes - El supuesto del centro de distribución:** Existen riesgos especiales asociados a las operaciones realizadas por proveedores no residentes que efectúan suministros internos a los consumidores de una jurisdicción, en particular aquellos que utilizan en el proceso de venta empresas nacionales de centros de distribución. Con objeto de hacer frente a estos riesgos, las jurisdicciones pueden plantearse ampliar el régimen de plena responsabilidad de las plataformas digitales de modo que incluya los suministros internos de bienes efectuados por proveedores no residentes. Otra posibilidad sería que ampliaran el régimen de plena responsabilidad de forma selectiva para incluir solo los suministros internos que los proveedores no residentes realicen a través de centros de distribución.
- **Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria de las importaciones de bienes de bajo valor:** Las obligaciones de presentación de información y de intercambio de datos resultarán de utilidad como apoyo a las estrategias de las autoridades tributarias y aduaneras para reducir al mínimo los riesgos de doble imposición, infraimposición y no imposición involuntaria en un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor. Al diseñar medidas de este tipo, es posible que las jurisdicciones quieran basarse en los estándares internacionales y garantizar el flujo de información necesario entre las autoridades aduaneras y tributarias. Es probable que esto exija la participación de funcionarios aduaneros o de personal con conocimientos aduaneros adecuados en el diseño y desarrollo de la infraestructura operativa y de TI del régimen simplificado de cumplimiento.
- **Facilitar los trámites de despacho aduanero rápido**: Cualquier marco de política tributaria que traslade la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor desde las autoridades aduaneras a los proveedores no residentes debe tener en cuenta la independencia operativa permanente de las autoridades aduaneras para someter todos los bienes a inspección, especialmente en materia de la seguridad de los productos. Sin embargo, desde el punto de vista de la liquidación y recaudación de los ingresos, un régimen que traslade la recaudación del IVA a los proveedores no residentes brindará oportunidades para el despacho

aduanero rápido de estos bienes. El despacho aduanero rápido constituye un incentivo importante para que los proveedores no residentes cumplan con las obligaciones que les incumben en materia de IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor.

Nota relativa a las listas de comprobación de la sección 6: Los lectores encontrarán un conjunto exhaustivo de listas de comprobación en la sección 6 del Kit de herramientas. El objetivo de estas listas de comprobación es servir de apoyo al diseño y la aplicación de una estrategia eficaz para recaudar el IVA en el comercio internacional B2C. Para ello, las listas de comprobación sintetizan y trazan los principales mensajes de todas las áreas clave objeto del Kit de herramientas: política, legislación, administración, infraestructura operativa e informática, así como estrategias de control y gestión de riesgos. Se incluyen también los temas que la sección 4B aborda en profundidad.

Guía de la sección 4B

Sección	Tema	Página
4B.1.	***Hoja de ruta para una implementación administrativa y operativa exitosa***	**193**
4B.2.	***Diseño de los aspectos administrativos de un régimen simplificado de registro y recaudación para las importaciones de bienes de bajo valor***	**214**
4B.3	***Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria de las importaciones de bienes de bajo valor***	**230**
4B.4.	***Facilitar los trámites de despacho aduanero rápido***	**239**

4B.1. Hoja de ruta para una implementación administrativa y operativa exitosa

Guía de la subsección 4B.1.

Sección	Tema	Página
4B.1.1.	***Introducción a la implementación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C***	**194**
	(i) Resumen de los motivos para adoptar el marco de política tributaria recomendado	196
	(ii) Coordinar la aplicación del régimen simplificado de cumplimiento para la recaudación del IVA en los suministros de servicios e intangibles B2C y en las importaciones de bienes de bajo valor	198
4B.1.2.	***Hoja de ruta resumida para la implementación***	**198**
	(i) Decisiones y acciones críticas en la fase de diseño de la política tributaria	198
	(ii) Gestión del proyecto de reforma	201
4B.1.3.	***La función de las plataformas digitales y otros intermediarios***	**201**
	(i) Intermediarios transportistas	202
	(ii) Intermediarios financieros	204
4B.1.4.	***Implementación del marco de política tributaria de la OCDE en la práctica - Descripción general comparada de las reformas desde el Informe sobre la Acción 1 BEPS***	**205**
	(i) Reformas similares de los impuestos al consumo a escala subnacional	209

Sección	Tema	Página
4B.1.5.	*Descripción general de los regímenes aduaneros y de IVA vigentes para las importaciones de bienes de bajo valor en las jurisdicciones de LAC- Ámbito de aplicación de la reforma*	210

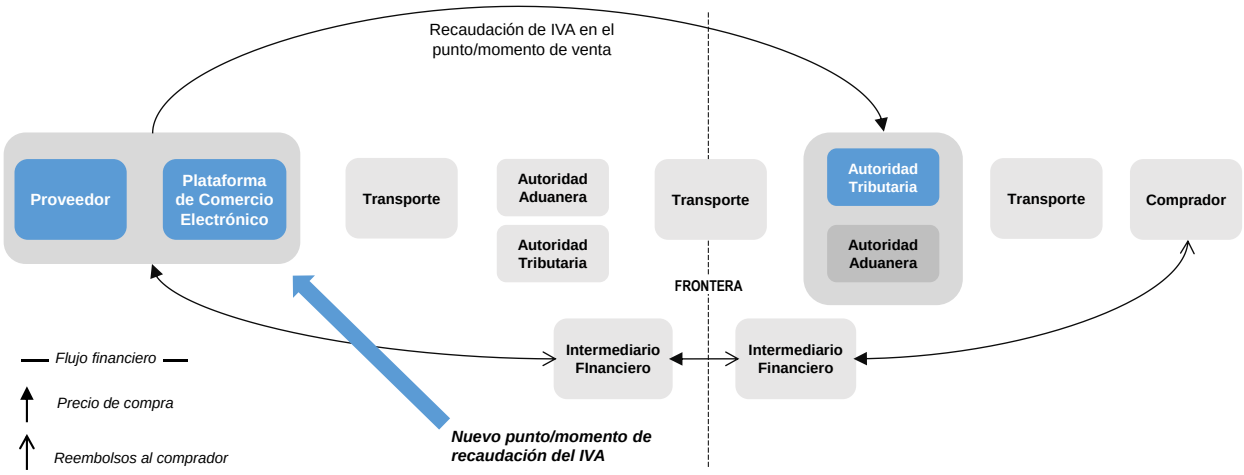
4B.1.1. Introducción a la implementación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C

En el momento de redactar este Kit de Herramientas (a principios de 2021), un número creciente de jurisdicciones había adoptado o estaba en proceso de adoptar medidas que reflejan las orientaciones de la OCDE para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de las ventas en línea B2C. Entre estas jurisdicciones se encuentran Australia, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur, el Reino Unido y los 27 Estados miembros de la Unión Europea.[46]

En la sección 3B del Kit de Herramientas se explica detalladamente el marco de política tributaria recomendado, basado en las orientaciones de la OCDE. Este marco prevé trasladar la responsabilidad de la recaudación del IVA sobre los bienes importados de bajo valor en las ventas en línea realizadas por proveedores no residentes a los consumidores finales en la jurisdicción de importación – un traslado de la responsabilidad desde las autoridades aduaneras hacia estos proveedores no residentes (o hacia las plataformas de mercadeo en línea y/u otras plataformas e intermediarios digitales). Aunque estos bienes comprenden principalmente importaciones, también pueden incluir ciertos suministros internos realizados por proveedores no residentes, como los efectuados a través de centros de distribución locales. El marco de política tributaria recomienda que las jurisdicciones exijan a estos proveedores no residentes que ingresen el IVA sobre estas importaciones de bienes de bajo valor a través de un régimen simplificado de registro y recaudación, análogo al régimen recomendado para los suministros internacionales de servicios e intangibles B2C. Por último, el marco de política tributaria recomienda adjudicar un papel central a las plataformas digitales en la recaudación del IVA sobre estas importaciones de bienes de bajo valor, incluyendo un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para dichas plataformas en determinadas circunstancias. El gráfico siguiente ilustra el mecanismo de recaudación del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor sujetas a un régimen simplificado de registro y recaudación.

[46] En el anexo E se ofrece una descripción general de las principales características de las medidas adoptadas por las jurisdicciones que han aplicado un régimen simplificado de registro y recaudación para ventas en línea.

Gráfico 4B.1. Descripción general de la recaudación del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor sujetas a un régimen simplificado de registro y recaudación



Fuente: Investigación de la OCDE.

La OCDE y las primeras jurisdicciones en introducir el marco recomendado desarrollaron este método en colaboración con otras organizaciones internacionales, incluida la Organización Mundial de Aduanas (OMA). El *Marco de normas relativas al comercio electrónico transfronterizo* de la OMA (World Customs Organization, 2018[61]) reconoce y promueve una estrecha cooperación entre las autoridades tributarias y aduaneras en la adopción de modelos que trasladan la responsabilidad de recaudar el IVA sobre los bienes de bajo valor desde las autoridades aduaneras en las fronteras y puertos de entrada de una jurisdicción hacia los proveedores no residentes que suministran los bienes.

La sección 4B reconoce la importancia de la legislación tributaria y aduanera nacional y el papel de la Unión Postal Universal (UPU)[47, 48] en relación con la implementación administrativa y operativa de un régimen de recaudación del IVA dirigido a las importaciones de bienes de bajo valor, en particular en lo que respecta a la regulación del suministro de datos, incluidos los datos electrónicos anticipados, para apoyar el funcionamiento de los regímenes simplificados de registro y recaudación y evitar la doble imposición.

La sección 4A del Kit de Herramientas ofrece una hoja de ruta resumida para la adopción de regímenes simplificados de registro y recaudación para los suministros internacionales de servicios e intangibles B2C. Como se ha señalado en los párrafos anteriores, el marco de política tributaria propuesto por el Kit de Herramientas para las importaciones de bienes de bajo valor coincide sustancialmente en muchos aspectos clave con el marco propuesto para los suministros internacionales de servicios e intangibles B2C. Estas similitudes incluyen la utilización de la misma infraestructura de administración central, operativa y de TI para el registro y la recaudación simplificados del IVA de los proveedores no residentes en relación con todas las categorías de suministros internacionales y todos los ámbitos del comercio electrónico. A los responsables de la formulación de políticas tributarias que vayan a adoptar medidas

[47] Véase OMA-UPU (2018), *Postal Customs Guide* en http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/upu/wco_upu-postal-customs-guide.pdf?db=web.

[48] Véanse las directrices conjuntas de la OMA y la UPU sobre el intercambio de datos electrónicos anticipados entre los servicios postales y las administraciones de aduanas en http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/upu/joint-wco-upu-guidelines.pdf?db=web.

para los suministros internacionales de bienes de bajo valor les interesará, por tanto, consultar la sección 4A además de la sección 4B.

La sección 4B proporciona una hoja de ruta resumida comparada para adoptar el marco de política tributaria de la OCDE en relación con las importaciones de bienes de bajo valor, así como orientaciones detalladas sobre la configuración de la infraestructura administrativa y operativa respecto a los elementos del marco de política tributaria que son específicos de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Las secciones 4C y 4D del Kit de Herramientas ofrecen orientaciones detalladas sobre la infraestructura administrativa y operativa que las jurisdicciones pueden desarrollar para abarcar todas las operaciones internacionales B2C, incluidos los suministros de bienes, servicios e intangibles. Ni la sección 4B ni el Kit de Herramientas en su conjunto ofrecen recomendaciones dirigidas específicamente a la recaudación de aranceles aduaneros, ya que exceden el ámbito de este trabajo.

(i) Resumen de los motivos para adoptar el marco de política tributaria recomendado

En la sección 3B del Kit de Herramientas se analizan las dificultades de aplicar el modelo tradicional de recaudación basado en las autoridades aduaneras al IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor y se exponen los motivos para adoptar el marco de política tributaria recomendado. Esta subsección resume brevemente los puntos principales del análisis.

El costo de la recaudación en frontera para las importaciones de bienes de bajo valor puede ser elevado. Por ello, muchas jurisdicciones han aprobado franquicias para envíos de bajo valor, tanto de los aranceles aduaneros como del IVA a la importación, a menudo estableciéndolas por distinta cuantía para uno u otro tipo de franquicia. Estas franquicias para envíos de bajo valor liberan a las autoridades aduaneras de la obligación de recaudar los aranceles respecto a los bienes cuyo valor es inferior a la franquicia *de minimis* fijada para los aranceles aduaneros, así como de recaudar el IVA respecto a los bienes cuyo valor es inferior a la franquicia *de minimis* fijada para el IVA a la importación. La Organización Mundial del Comercio (OMC), la OCDE, la OMA y la Cámara de Comercio Internacional (CCI), tradicionalmente, han recomendado adoptar estas franquicias *de minimis* y el Convenio de Kioto Revisado (CKR) de la OMA se adhiere a este método.

La cuantía por la que se establecen las franquicias para envíos de bajo valor varía mucho de una jurisdicción a otra. Además, algunas jurisdicciones, varias de ellas de LAC, establecen la cuantía de sus franquicias en la moneda de sus principales socios comerciales, por ejemplo, en dólares estadounidenses (USD). Sin embargo, hay varias jurisdicciones que no prevén, para envíos de bajo valor, una franquicia de aranceles aduaneros, o una franquicia del IVA a la importación, o ninguna de los dos.

En el contexto de la creciente economía digital, las exenciones del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor suscitan cada vez más controversia. Cuando se aprobaron la mayoría de estas exenciones del IVA, no existían las compras por Internet y el volumen de importaciones que se beneficiaban de la exención era relativamente bajo. Un número cada vez mayor de países ha visto, y sigue viendo, un crecimiento significativo y rápido del volumen de importaciones de bienes de bajo valor sobre las que no se recauda el IVA por aplicarse la exención del IVA a los envíos de bajo valor. Esta situación provoca una significativa pérdida de ingresos por IVA y crecientes presiones competitivas sobre los comercios minoristas nacionales, que están obligados a repercutir el IVA sobre sus ventas a los consumidores nacionales. En un número cada vez mayor de países ya no se considera aceptable que este volumen creciente de mercancías procedentes de ventas en línea se importe libre de IVA como consecuencia de la exención de las importaciones de bienes de bajo valor. No solo preocupa la pérdida de ingresos por IVA, sino también las presiones competitivas sobre las empresas locales, cada vez más incapaces de competir contra los volúmenes en continuo aumento de las ventas de bienes en línea libres de IVA, con los consiguientes efectos negativos sobre el empleo nacional y la recaudación por impuestos directos.

Las Administraciones tributarias y aduaneras también encaran desafíos en lo que respecta a la recaudación del IVA sobre las importaciones cuyo valor supera la franquicia del IVA. Las autoridades aduaneras desempeñan muchas otras funciones importantes, como la facilitación del comercio, el control de las drogas y los precursores de drogas, el control de los derechos de propiedad intelectual y, lo que es más importante, la seguridad de los ciudadanos con respecto a la importación de mercancías peligrosas y la amenaza del terrorismo. En este contexto, la OMA ha observado que el crecimiento del comercio electrónico de bienes está planteando importantes desafíos a las autoridades aduaneras y tributarias, y publicó en 2018 un *Marco de normas relativas al comercio electrónico transfronterizo*, uno de cuyos objetivos principales es garantizar una recaudación eficaz.

Los desafíos a los que se enfrentan las autoridades tributarias, incluso en lo que respecta a las circunstancias en las que se deben recaudar el IVA y los aranceles aduaneros, es decir, en las importaciones cuyo valor supera las respectivas franquicias *de minimis* del IVA y/o de aranceles aduaneros, indican que la mera supresión de la franquicia para bienes de bajo valor no es la solución. Es probable que una solución de este tipo sin medidas de apoyo sea contraproducente, ya que las autoridades aduaneras tendrían que controlar más envíos, lo que afectaría a otras de sus funciones. El enfoque que inspira las orientaciones de la OCDE, en las que se basa la solución que propone este Kit de Herramientas, refleja un amplio consenso internacional sobre la solución más eficaz para una recaudación más eficiente del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Este enfoque prescinde de la recaudación del IVA sobre dichas importaciones en el marco del procedimiento aduanero vigente en frontera y la traslada a los proveedores no residentes de estos bienes (y/o a las plataformas de mercadeo en línea, y/o a otras plataformas o intermediarios digitales). Esto implica que el proveedor no residente deviene responsable de recaudar el IVA en el momento de la venta de los bienes y de ingresarlo en la Hacienda Pública de la jurisdicción tributaria de importación a través de un mecanismo simplificado de registro y recaudación.

Este marco de política tributaria recomendado para las importaciones de bienes de bajo valor tiene una serie de ventajas para la recaudación de ingresos tributarios, la neutralidad, la eficiencia administrativa y el cumplimiento. Entre dichas ventajas figuran:

- Reducir los costos administrativos de la recaudación para los gobiernos y liberar a las autoridades aduaneras de la carga que les impone el marco tradicional de recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Esta estrategia permite a las autoridades aduaneras centrarse en asuntos importantes de seguridad y protección pública.
- Los proveedores no residentes, en particular las plataformas digitales, aplicarán el IVA al precio que el consumidor paga por los bienes (incluidos el transporte y el seguro) en lugar de que las autoridades aduaneras apliquen el IVA al valor declarado en aduana. Este método resuelve en gran medida la pérdida de ingresos a gran escala que se produce por la infravaloración de los bienes importados en las declaraciones aduaneras.[49]
- Liberar a las autoridades aduaneras de sus responsabilidades en materia de recaudación del IVA (y la reducción de los costos asociados a dicha recaudación) brinda a las jurisdicciones la oportunidad de:
    - Maximizar la base imponible eliminando la franquicia del IVA para los envíos de bajo valor; o
    - Incrementar al máximo la eficiencia administrativa armonizando y elevando las franquicias del IVA y de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor, junto con la fijación de un umbral de registro basado en los ingresos para los proveedores no residentes, con el fin de garantizar la

[49] Véase Unión Postal Universal (2019), *Convention Manual Update 1*, Article 20, Customs control (Customs duty and other fees) en https://www.upu.int/UPU/media/upu/files/UPU/aboutUpu/acts/manualsInThreeVolumes/actInThreeVolumesManualOfConventionMaj1En.pdf.

recaudación del IVA sobre los bienes que estos venden a los consumidores finales en la jurisdicción.

- Usar una misma infraestructura para el registro, la declaración y el pago del IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C y en los suministros de servicios e intangibles B2C por parte de proveedores no residentes origina sinergias administrativas y operativas tanto para las autoridades tributarias como para los proveedores no residentes.
- Eliminación de las tasas que cobran los transportistas y otros intermediarios al repercutir el IVA a los consumidores para así recaudarlo en nombre de las autoridades aduaneras en el marco tradicional.
- La recaudación del IVA en el momento de la venta evita una serie de limitaciones de la recaudación del IVA en el momento de la importación que se aplican en determinadas circunstancias y/o para determinadas importaciones según el CKR y las Directrices sobre despacho inmediato (*Immediate Release Guidelines*) de la OMA (World Customs Organization, 2018[62]).

(ii) Coordinar la aplicación del régimen simplificado de cumplimiento para la recaudación del IVA en los suministros de servicios e intangibles B2C y en las importaciones de bienes de bajo valor

Las jurisdicciones que hayan adoptado un régimen simplificado de cumplimiento para los suministros de servicios e intangibles B2C por parte de proveedores no residentes, tal y como se recomienda en este Kit de Herramientas, podrán utilizar la mayor parte de esa infraestructura administrativa y operativa al adoptar el marco de política tributaria en relación con los bienes de bajo valor. Esto incluye la infraestructura de TI *back-end*, como los sistemas de registro, declaración, notificación y pago, y la infraestructura *front-end*, como los portales de registro en línea y de gestión de cuentas tributarias para los proveedores. Armonizar la administración y las operaciones de este modo puede suponer un importante ahorro de costos para las autoridades tributarias.

4B.1.2. Hoja de ruta resumida para la implementación

Las jurisdicciones deben elaborar una perspectiva general del diseño y la previsión de costos de la infraestructura administrativa y operativa en una fase temprana del desarrollo de su marco de política tributaria para las importaciones de bienes de bajo valor. Los responsables de la formulación de políticas tributarias y los encargados de administrarlas deben colaborar estrechamente con las autoridades aduaneras, y deben hacerlo en una fase temprana del proceso de diseño de la política y la legislación. Las autoridades aduaneras tienen un papel fundamental en el despacho de las importaciones, que incluye comprobar si los proveedores han declarado el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Este papel cobra aún más relevancia en los supuestos en que las jurisdicciones suprimen su franquicia del IVA para envíos de bajo valor.

Es posible que proveedores y transportistas, como las empresas de mensajería urgente y las autoridades postales, tengan que modificar sus procedimientos de declaración de aduanas para que las autoridades aduaneras puedan identificar los envíos respecto a los que los proveedores ya han declarado el IVA, ya que esto será crucial para facilitar el despacho rápido de los envíos y evitar la doble imposición.

(i) Decisiones y acciones críticas en la fase de diseño de la política tributaria

Los responsables de la formulación de políticas tributarias y los encargados de administrarlas tomarán muchas decisiones clave en la fase de configuración de la política, que afectarán a la eficacia y la eficiencia de los regímenes simplificados de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor. En la sección 3A se identifican las cuestiones principales al respecto, concretamente, en la subsección 3A.3.4. La lista de comprobación legislativa y de política tributaria de la sección 6 también señala estas

cuestiones de configuración de la política tributaria que afectan a la eficacia general de la infraestructura administrativa y operativa. En beneficio de los lectores interesados principalmente en la creación de la infraestructura administrativa y operativa, esta subsección ofrece un breve resumen de los elementos clave. Todas las partes relevantes en el desarrollo de regímenes simplificados de cumplimiento deben colaborar desde el principio en la toma de decisiones clave que afecten al alcance y la configuración del régimen de una jurisdicción. Esto incluye tanto a los Ministerios de Hacienda como a las autoridades tributarias. El proceso de colaboración también debería referirse a los costos de inversión y funcionamiento de las autoridades tributarias.

Las decisiones clave que afectan al alcance administrativo y la configuración de los regímenes simplificados de cumplimiento incluyen:

- Suministros comprendidos en su ámbito de aplicación y naturaleza de los clientes
- Cómo determinar la naturaleza del cliente
- Si hay que conceder un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para los clientes empresariales nacionales y, de ser así, cuándo y cómo hacerlo
- Umbral de registro
- Permitir o denegar la deducción/devolución del IVA soportado
- Función del régimen tradicional de registro
- Función de las plataformas digitales
- Cualquier disposición transitoria que se aplique a las reglas existentes, que el nuevo marco de política tributaria sustituirá

Como se ha señalado en la subsección anterior, se aconseja encarecidamente a las jurisdicciones que, en la medida de lo posible, alineen estas decisiones de política tributaria con el marco recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C realizadas por proveedores no residentes, tanto por motivos de neutralidad fiscal como de eficiencia administrativa. Sin embargo, hay varios elementos críticos en el desarrollo de un marco para las importaciones internacionales de bienes de bajo valor, que son específicos de este tipo de importaciones. A este respecto, cabe mencionar:

- Determinación de la cuantía de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor (y, posiblemente, la franquicia de aranceles aduaneros), incluida la posibilidad de suprimir la franquicia del IVA. Véase la subsección 4B.2.
- Procesos de despacho de aduanas para determinar el estado de liquidación del IVA de las importaciones. Esto es necesario tanto para proteger a los consumidores de la doble imposición como para evitar el fraude y el abuso del régimen. Véase la subsección 4B.3.
- Obligación de presentar información sobre los bienes y el transporte para apoyar los procedimientos de despacho aduanero
- Reglas sobre cómo los proveedores y las autoridades aduaneras deben tratar los bienes de bajo valor contenidos en un único envío cuyo valor, en conjunto, supere la franquicia de aranceles aduaneros (y que, por lo tanto, en principio, está sujeto a la recaudación del IVA conforme al procedimiento aduanero ordinario). Del mismo modo, las reglas sobre cómo los proveedores y las autoridades aduaneras deben tratar un envío que incluya un paquete de bienes de bajo valor y bienes de alto valor. Véase la subsección 4B.2.
- Reglas de conversión de divisas para que los proveedores determinen el valor de un bien en el momento de efectuar el suministro. Véase la subsección 4B.2.
- Financiación de las autoridades aduaneras y tributarias para adoptar las nuevas medidas. Véase la subsección 4B.2.

- Identificar y establecer contacto con los proveedores que realizan un volumen elevado de suministros de bienes de bajo valor B2C importados a una jurisdicción. Es probable que el número de proveedores no residentes con obligación de registrarse sea mucho mayor que en el caso de los servicios e intangibles. Véase la subsección 4C.4.
- Determinar cuándo las plataformas digitales y otros intermediarios son responsables del IVA respecto a los bienes vendidos a través de su plataforma por proveedores subyacentes no residentes. Esto puede implicar la adopción de mecanismos administrativos adicionales para coordinar el intercambio de información entre las plataformas digitales, sus proveedores subyacentes, los transportistas y las autoridades aduaneras. Véanse las subsecciones 4B.3 y 4C.2.

Establecer plazos de aplicación realistas: Todas las jurisdicciones que han adoptado hasta ahora medidas para transferir las responsabilidades de recaudación del IVA a los proveedores no residentes de bienes de bajo valor han tenido que retrasar su aplicación o introducir disposiciones transitorias especiales. En algunos casos, las jurisdicciones no proporcionaron al sector empresarial el tiempo o la orientación suficientes para adaptar sus sistemas y procesos empresariales internos y/o para garantizar la financiación y los recursos necesarios para diseñar, probar y aplicar las adaptaciones necesarias de sus sistemas de cumplimiento. A modo de ilustración de estos retrasos en los plazos:

- Australia: La fecha de entrada en vigor se pospuso del 1 de julio de 2017 al 1 de julio de 2018.
- Nueva Zelanda: La fecha de entrada en vigor se pospuso del 1 de octubre de 2019 al 1 de diciembre de 2019.
- Noruega: Fecha de entrada en vigor el 1 de abril de 2020, reconociendo que el poco tiempo transcurrido entre la promulgación y la entrada en vigor de las leyes pertinentes requería disposiciones transitorias.
- Unión Europea: la fecha de entrada en vigor se pospuso del 1 de enero de 2021 al 1 de julio de 2021.

Basándose en esta experiencia internacional, las jurisdicciones deberían considerar fijar, como mínimo, un plazo de entre 12 y 18 meses desde la aprobación de la normativa, hasta su entrada en vigor. Esta antelación permitirá a las empresas disponer de tiempo suficiente para adaptar sus sistemas en aras de garantizar el cumplimiento, siendo adecuado optar por el periodo más largo si las autoridades tributarias no están en condiciones de publicar orientaciones sobre la forma en que, en la práctica, administrarán las medidas una vez entren en vigor.

Consulta al sector empresarial. Se aconseja encarecidamente a las autoridades tributarias y aduaneras que consulten a las empresas que puedan verse afectadas por las nuevas reglas, preferiblemente desde la fase de configuración de la política tributaria. Entre los actores relevantes y los representantes clave se encuentran: el Grupo Consultivo «Business at OECD», los proveedores no residentes, las plataformas digitales, los profesionales de la contabilidad y el derecho, los transportistas y los agentes de aduanas, y los representantes de la industria internacional y nacional, incluidas las cámaras de comercio y las federaciones empresariales de los países. Esta consulta ha demostrado ser eficaz para mejorar la eficacia de las políticas, las leyes y el diseño administrativo al identificar las oportunidades y las limitaciones en relación con las prácticas, los recursos y las capacidades de las empresas.

La adopción de las mejores prácticas ha propiciado que las autoridades tributarias se comprometan con las empresas a desarrollar notas de orientación técnica detallada que expliquen la forma en que las autoridades tributarias administrarán el marco de política tributaria y la legislación que lo implementa, incluyendo ejemplos de prácticas aceptadas y de incumplimiento, así como detalles de eventuales salvaguardas para las empresas que actúan de buena fe. Entre los ejemplos de esta orientación se

encuentran las notas publicadas por las siguientes jurisdicciones: Australia, Nueva Zelanda, Noruega y la Unión Europea [50].

Es importante señalar que las empresas que intervienen en la logística de la cadena de suministro de bienes de bajo valor constituyen un recurso de gran valor para asesorar sobre si las propuestas de política tributaria funcionarán en la práctica. Estas empresas, incluidos los transportistas y las plataformas digitales, disponen de una visión global, en particular al estar expuestas a las medidas ya adoptadas por las jurisdicciones para atribuir a los proveedores no residentes la responsabilidad de recaudar el IVA sobre los suministros internacionales de bienes de bajo valor.

(ii) Gestión del proyecto de reforma

La sección 4A, en la subsección 4A.1.2, ofrece indicaciones sobre la gestión del proyecto de reforma y los procesos de planificación necesarios para crear y aplicar con éxito regímenes simplificados de cumplimiento para los proveedores no residentes de servicios e intangibles. El Kit de Herramientas prevé que dicho régimen sea el paso inicial de un programa de reformas secuencial que podría abarcar posteriormente las ventas internacionales de bienes de bajo valor. Por lo tanto, las mismas consideraciones que la sección 4A esboza con respecto a la gestión del proyecto de reforma se aplicarán a la implementación del marco normativo para los bienes de bajo valor. Esto tiene en cuenta, una vez más, que las jurisdicciones pueden extender el régimen simplificado de cumplimiento preexistente para los servicios e intangibles de modo que abarque también las importaciones de bienes de bajo valor, eliminando así la necesidad de desarrollar una nueva infraestructura administrativa y operativa para muchos elementos clave de un régimen dirigido a los bienes de bajo valor.

4B.1.3. La función de las plataformas digitales y otros intermediarios

Las orientaciones de la OCDE sugieren que un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes que adjudique la plena responsabilidad del IVA a las plataformas digitales en determinados supuestos es el método más eficiente y eficaz para recaudar el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. La experiencia reciente de las jurisdicciones que han adoptado este método confirma plenamente esta idea.

No obstante, las orientaciones de la OCDE, en particular el Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015, también consideran la posibilidad de ampliar el régimen de plena responsabilidad a otros intermediarios, más allá de las plataformas digitales. Las orientaciones analizan la idoneidad de los intermediarios en función de su acceso a la información necesaria para tomar la decisión tributaria correcta con respecto a las importaciones de bienes de bajo valor. La siguiente matriz del Informe sobre la Acción 1 BEPS resume este marco analítico para los principales actores: [51]

---

[50] Véanse Comisión Europea (2020), *Explanatory notes on VAT e-commerce rules* en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf; Comisión Europea (2021); *Guide to the VAT One Stop Shop* en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/oss_guidelines_en.pdf; Comisión Europea (2020), *Importation and exportation of low value consignments – VAT e-commerce package, «Guidance for MSs and Trade»* en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-03/oss_guidelines_en_0.pdf. Pueden consultarse más recomendaciones e información en el portal de la Comisión Europea «Modernising VAT for cross-border e-commerce» en https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en.

[51] Véase el Informe sobre la Acción 1 BEPS, Anexo C «The collection of VAT/GST on imports of low value goods», y tabla C.2. «Minimum information available to each stakeholder in the supply chain», página 193.

Tabla 4B.1. Información mínima disponible para los actores relevantes en la cadena de suministro y de valor

Actores relevantes	Información transaccional clave para tomar decisiones tributarias correctas					
	Naturaleza de los bienes	Valor	País de destino	Momento de la importación/entrega	Datos de transporte	Reglas tributarias y aduaneras
Comprador	☑	☑	☑	☑	Quizás	Quizás
Vendedor	☑	☑	☑	Quizás	☑	Quizás
Plataforma de comercio electrónico[1]	Algunos	☑	Quizás	Quizás	Quizás	Algo/tal vez
Empresa de mensajería urgente	☑	☑	☑	☑	☑	☑
Operador de servicios postales	Quizás	Quizás	☑	☑	☑	☑
Intermediario financiero	☒	☑	Quizás	☒	☒	☒

1. Este término se refiere en realidad a lo que las orientaciones posteriores de la OCDE y este Kit de Herramientas denominan simplemente «plataformas digitales». El Informe sobre la Acción 1 BEPS las define como «plataformas que proporcionan un marco comercial a los vendedores pero que no son parte en la transacción comercial entre el vendedor y el comprador» - Informe sobre la Acción 1 BEPS de 2015, página 125.
Fuente: OCDE (2015), *Informe sobre la Acción 1 BEPS* (OECD, 2015[4]).

La experiencia ha demostrado que, en principio, la mayoría de los proveedores y muchas plataformas digitales tienen acceso a la información de todos los campos recogidos en la matriz. Normalmente, las plataformas digitales pueden identificar el país de destino (es decir, la dirección de entrega) y el importe que el consumidor paga por el transporte de los bienes (que forma parte de un suministro combinado con los bienes). Sin embargo, en muchos casos, las plataformas deben basarse en la información que les proporcionan los proveedores.

Las orientaciones de la OCDE concluyen que las jurisdicciones pueden plantearse recurrir a intermediarios distintos de las plataformas digitales, si resulta apropiado, en el contexto de la naturaleza y el alcance de su marco normativo. Al evaluar las posibles funciones de otros intermediarios, las jurisdicciones deberían tener en cuenta la coherencia de dicho método con los métodos de las jurisdicciones vecinas y similares. Cuanto más uniformes sean los métodos de las distintas jurisdicciones, más probable será que los proveedores no residentes cumplan fácil y rápidamente con los regímenes simplificados de cumplimiento. Tomando nota de esta precaución, las siguientes subsecciones consideran la función de los transportistas e intermediarios financieros con más detalle.

(i) Intermediarios transportistas

Las jurisdicciones podrían complementar un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes de importaciones de bienes de bajo valor con otorgar un papel auxiliar en la recaudación del IVA a los transportistas de modo que estos lo recauden en nombre de las autoridades aduaneras. Este papel de los transportistas se aplicaría especialmente a las jurisdicciones que supriman su franquicia del

IVA para envíos de bajo valor.[52] Sin dicha exención, el IVA a la importación deviene exigible sobre todos los bienes que se importen en una jurisdicción, a menos que el proveedor no residente o una plataforma digital se encarguen de pagarlo mediante un régimen simplificado de cumplimiento. Si ni el proveedor no residente ni la plataforma digital asumen esta obligación, la responsabilidad de la recaudación recaería o bien en otro intermediario que actúe en nombre del proveedor o en las autoridades aduaneras. En tales circunstancias, las jurisdicciones pueden optar por otorgar un papel auxiliar en la recaudación del IVA a los transportistas, de modo que estos lo recauden en nombre de las autoridades aduaneras.

Las jurisdicciones tendrán que considerar las posibles consecuencias en materia de costos, cumplimiento e ingresos netos con respecto a cualquier régimen para las importaciones de bienes de bajo valor que dependa en parte de los transportistas.

En 2017, la Comisión de Productividad de Australia (Australian Productivity Commission) evaluó los costos de un modelo que hiciera recaer la plena responsabilidad en materia de recaudación del IVA (GST) en las importaciones de bienes de bajo valor únicamente en los transportistas (Australian Government Productivity Commission, 2017[63]).[53] Comparó estos costos con la estimación de costos de establecer un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes y descubrió que los costos de un modelo basado en el transportista eran significativamente mayores que los del régimen simplificado de cumplimiento. Aunque su análisis fuera específico de las circunstancias de Australia, ilustra la importancia de evaluar los costos de los diferentes modelos y las implicaciones de cada uno de ellos para los ingresos tributarios netos en concepto de IVA, diferenciados de los ingresos bruto.

Para las jurisdicciones que se planteen otorgar un papel alternativo a los transportistas de modo que estos recauden el IVA en nombre de las autoridades aduaneras, puede ser útil tener en cuenta que algunas jurisdicciones han permitido que los transportistas repercutan las tasas de despacho aduanero a los consumidores finales (que son, normalmente, los destinatarios designados de dichos bienes). Algunos ejemplos son:

- El «Programa de envíos de bajo valor de la Agencia de Servicios Fronterizos de Canadá»[54]; y
- La gestión de las tasas aduaneras de importación del Reino Unido[55] a través de Royal Mail [56] y Parcelforce[57]

Los gastos de despacho de aduanas pueden ser a menudo superiores al IVA devengado en un envío de bajo valor. Las jurisdicciones suelen aplicar una tasa cero de IVA para cobrar las tasas de despacho aduanero[58], de modo que, en esos supuestos, constituyen un costo de oportunidad para los gobiernos.

---

[52] La subsección 3B.2 ofrece un análisis detallado de las principales opciones con las que cuentan las jurisdicciones para reformar el funcionamiento de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor.

[53] Véase, en particular, la tabla de la página 99 del informe en el que se comparan los costos administrativos y de cumplimiento de los distintos modelos de recaudación del IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C.

[54] Véase Canada Border Services Agency (2016), Courier Low Value Shipment Program (Memorandum D17-4-0) en https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d17/d17-4-0-eng.html.

[55] Véase HM Revenue and Customs (2021), *Notice 143: a guide for international post users* en https://www.gov.uk/government/publications/notice-143-a-guide-for-international-post-users/notice-143-a-guide-for-international-post-users.

[56] Véase Royal Mail, *Help with paying customs fees* en https://personal.help.royalmail.com/app/answers/detail/a_id/7208#customstable.

[57] Véase UK Parcelforce, *Why do Parcelforce Worldwide charge customs clearance fees* en https://www.parcelforce.com/help-and-advice/receiving/why-do-parcelforce-worldwide-charge-customs-clearance-fees.

[58] Véase Universal Postal Union (2019), *Convention Manual Update 1*, Article 20, Customs control (Customs duty and other fees) en

Se aconseja a las jurisdicciones que consideren las siguientes cuestiones adicionales en relación con la posibilidad de otorgar un papel alternativo en la recaudación del IVA a los transportistas, de modo que estos lo recauden en nombre de las autoridades aduaneras:

- Aclaración de que el cliente (o el importador registrado, si es diferente del cliente) sigue siendo responsable del IVA sobre las importaciones cuando un transportista opera como agente de recaudación auxiliar.
- Cambios en los procedimientos aduaneros para operar eficazmente un modelo basado en los transportistas, teniendo en cuenta los estándares y orientaciones pertinentes de la OMA, incluidas las Directrices sobre despacho Inmediato (*Immediate Release Guidelines;* IRG) (World Customs Organization, 2018[62]) para facilitar los trámites de despacho rápido; y
- Los límites prácticos de la capacidad de los transportistas nacionales para verificar y garantizar la exactitud de los valores declarados de todos los envíos de gran volumen y bajo valor que gestionan. Dado que los transportistas no supervisan la venta de los bienes ni intervienen en la tramitación de los pagos, son receptores de información y no generadores de información.

Suministros internacionales de bienes B2B. En lo que respecta a las importaciones B2B, las jurisdicciones suelen habilitar mecanismos para que los clientes empresariales nacionales que reúnan los requisitos necesarios puedan aplazar el pago del IVA a la importación a través de regímenes de «liquidación diferida, aplazada o pospuesta». A menudo, para acogerse a estos regímenes es necesario cumplir unos requisitos de elegibilidad y registro. Por lo general, estos regímenes pretenden reducir al máximo el impacto en la liquidez de las empresas por la importación de bienes, teniendo en cuenta que, en cualquier caso, tendrían derecho a recuperar el IVA de las importaciones. El funcionamiento de los regímenes de este tipo refleja el hecho de que las importaciones de las empresas suelen ser de mayor valor y que las autoridades aduaneras les exigen que realicen declaraciones aduaneras completas, a menudo con la intervención de agentes de aduanas. En la práctica, las empresas declaran y liquidan el IVA devengado estableciendo una cuenta con las autoridades aduaneras o consignando las transacciones en su declaración del IVA. En virtud de ciertos acuerdos, las autoridades aduaneras pueden compartir información sobre los diferimientos del IVA a la importación con las autoridades tributarias, que prerrellenan el importe adeudado en un campo especial de la declaración del IVA.

En la práctica, el funcionamiento de un régimen de liquidación diferida para el IVA a la importación de bienes de bajo valor puede resultar difícil si solo existen declaraciones aduaneras simplificadas y es difícil identificar correctamente al importador registrado, por ejemplo, en el caso de los envíos internacionales por correo postal. Sea cual sea el método que adopte una jurisdicción, deberá comunicar claramente a los importadores comerciales nacionales, a los transportistas y a los agentes de aduanas las responsabilidades y obligaciones que les incumben.

(ii) Intermediarios financieros

Este Kit de Herramientas no recomienda la utilización de mecanismos de retención del IVA basados en intermediarios financieros como sistema principal para la recaudación del IVA sobre los suministros B2C. Tiene en cuenta, no obstante, que las jurisdicciones podrían plantearse, como medida de salvaguarda, establecer un régimen de retención por los intermediarios financieros con respecto a los proveedores no residentes persistentemente incumplidores que se nieguen a registrarse a efectos de IVA y a recaudarlo. En el anexo B y en la subsección 4A.1.4 se analizan con más detalle los principales desafíos y dificultades que pueden plantear estos regímenes.

A pesar de estas reservas, este Kit de Herramientas reconoce que algunas jurisdicciones de LAC han aprobado obligaciones de retención dirigidas a los intermediarios financieros de modo que estos recauden

https://www.upu.int/UPU/media/upu/files/UPU/aboutUpu/acts/manualsInThreeVolumes/actInThreeVolumesManualOfConventionMaj1En.pdf.

el IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles B2C realizadas por proveedores no residentes. La tabla 4A.2 de la subsección 4A.1.3 identifica estas jurisdicciones. Recurrir a intermediarios financieros para recaudar el IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C exacerbaría muchos de los principales desafíos que plantean los regímenes de retención aplicables a los servicios e intangibles. Como ejemplos de estos mayores desafíos, se incluyen:

- La carencia de la información necesaria para aplicar correctamente la retención, de la que adolecen los intermediarios financieros, es aún más exacerbada en el caso de los suministros de bienes, debido al número generalmente mayor de tasas reducidas de IVA y de exenciones aplicables a estos últimos.
- El riesgo de doble imposición es mayor cuando el intermediario financiero desconoce la dirección de entrega de una compra de bienes de bajo valor. En esta situación, el intermediario financiero puede suponer que su propia jurisdicción es el destino de los bienes, cuando, de hecho, el destino real se encuentra en otra jurisdicción en la que las autoridades aduaneras liquidan el IVA a la importación de esos bienes, por ejemplo, porque un consumidor compra un regalo para un familiar en una jurisdicción extranjera.
- Las dificultades que plantean las solicitudes de devolución del IVA para los consumidores se agravan cuando los intermediarios financieros retienen incorrectamente el IVA en las transacciones sujetas a tasa cero o exentas, practican una retención excesiva en concepto de IVA en las entregas con tasa reducida y en las situaciones en las que los consumidores optan por devolver los bienes. Naturalmente, los consumidores pueden reclamar a los proveedores no residentes la devolución de la retención en concepto de IVA practicada incorrectamente por ellos en primer término, pero estos proveedores no habrán recibido un importe correspondiente al IVA. Esto generaría un elevado volumen de solicitudes de devolución de bajo importe, lo que crearía una carga de trabajo desproporcionada para las autoridades tributarias, complejidades para los intermediarios financieros y elevados costos de cumplimiento y de flujo de efectivo para los proveedores no residentes.
- Desglosar y calcular las tasas de retención para los suministros combinados de servicios, intangibles y bienes puede ser extremadamente complejo —cuando no imposible— y originar cargas administrativas muy pesadas para los intermediarios financieros. Un ejemplo práctico de suministro mixto sería cuando un cliente adquiere una suscripción a un proveedor de juegos en línea y, al mismo tiempo, compra un bien material conexo, como una camiseta y una gorra con la marca de uno de los juegos más populares del proveedor. Este tipo de suministros puede implicar diferentes tasas de IVA aplicables y dos lugares de imposición distintos debido a los diferentes indicadores que operan para los suministros de servicios e intangibles y para los suministros de bienes.

4B.1.4. Implementación del marco de política tributaria de la OCDE en la práctica - Descripción general comparada de las reformas desde el Informe sobre la Acción 1 BEPS

En los últimos años, varias jurisdicciones han hecho recaer sobre los proveedores no residentes y las plataformas digitales la responsabilidad de recaudar el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor, aplicando un régimen simplificado de cumplimiento para facilitar el cumplimiento de esta obligación. Las reformas tributarias australiana, neozelandesa y noruega fueron las primeras en aprobarse y adoptaron ciertas características comunes, entre ellas:

- En primer lugar, trasladan la recaudación del IVA del marco tradicional de las autoridades aduaneras que evalúan los bienes de bajo valor sobre la base del valor de declaración en aduana. En su lugar, estas jurisdicciones han impuesto a los proveedores no residentes y a las plataformas digitales la obligación de recaudar el IVA en el momento de efectuar el suministro.

- Hasta la fecha, todas las jurisdicciones que han aplicado este marco de política tributaria para los bienes de bajo valor lo han restringido a mercancías de valor aduanero igual o inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor (es decir, aranceles aduaneros *de minimis*).
- Estas jurisdicciones exigen que los proveedores calculen el IVA en el momento de efectuar el suministro basándose en el precio de venta de los bienes más los costos de transporte y seguro. Esto equivale al valor del costo, seguro y flete o valor «CIF Incoterms». El efecto general es mitigar en gran medida la infravaloración sistemática de muchos de estos bienes de bajo valor.
- Todas estas jurisdicciones han adoptado un modelo simplificado de registro y recaudación para que los proveedores no residentes recauden el IVA en sus suministros de bienes de bajo valor a consumidores finales en la jurisdicción de importación (operaciones B2C), asumiendo las plataformas digitales la plena responsabilidad en materia de IVA en determinadas circunstancias. Estas jurisdicciones combinan este modelo para las operaciones B2C con un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para los suministros de bienes de bajo valor a clientes empresariales en la jurisdicción de importación (operaciones B2B).
- Estas jurisdicciones han ampliado la misma infraestructura de cumplimiento simplificado que ya usaban para la recaudación del IVA por parte de proveedores no residentes de servicios e intangibles a consumidores finales en esa jurisdicción (operaciones B2C).
- La obligación de registrarse y recaudar el IVA rige para todos los bienes de valor inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor (a menos que, como se prevé en la normativa de Australia y Nueva Zelanda, los ingresos del proveedor se mantengan por debajo del umbral de registro a efectos de IVA). Cuando los proveedores tienen la obligación de registrarse, no existe la exención del IVA para bienes de bajo valor en el momento de la venta ni las exenciones por obsequios a clientes.
- Estas jurisdicciones han establecido que los proveedores no residentes recauden el IVA únicamente respecto a los bienes de bajo valor (de valor inferior a la franquicia de aranceles aduaneros) y que las autoridades aduaneras sigan recaudando el IVA, los aranceles aduaneros y otros conceptos respecto a las mercancías de valor superior a la franquicia de aranceles aduaneros.
- También se han asegurado de que los procedimientos de cumplimiento de las reglas aduaneras sean lo más sencillos posible, al tiempo que utilizan la información que los proveedores, las plataformas digitales y los transportistas manejan en la cadena de suministro para el despacho aduanero. En algunos casos, estas jurisdicciones prevén además la obligación de facturación para reducir al mínimo los riesgos de doble imposición.
- Asimismo, permiten a los proveedores no residentes con derecho a recuperar el IVA soportado en la jurisdicción registrarse en el régimen general del IVA. Por ejemplo, un proveedor no residente puede tomar la decisión comercial de repercutir y recaudar el IVA en el momento de la venta respecto a todos los bienes, incluidos los de alto valor, asumiendo así la responsabilidad del IVA a la importación como importador registrado de dichos bienes de alto valor y, en consecuencia, quedando sujeto al régimen general de registro a efectos de IVA. Del mismo modo, un proveedor no residente puede almacenar las mercancías al por mayor en centros de distribución nacionales antes de la venta, en cuyo caso también tendría la condición de importador registrado en el momento de la importación.
- Todas estas jurisdicciones han desarrollado y comunicado reglas claras para que los proveedores y las plataformas digitales comprendan exactamente qué bienes están comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen, cuándo están obligados a registrarse, cuándo deben repercutir el IVA y cómo deben gestionar las declaraciones y devoluciones.

Reforma de la franquicia del IVA para importaciones de bajo valor Existe una diferencia significativa de enfoque entre las jurisdicciones que han adoptado, o tienen previsto adoptar, el marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. La diferencia viene dada por la forma en que las jurisdicciones establecen y aplican la franquicia del IVA para envíos de bajo valor y el modo en que esta interacciona con la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. El recuadro 4B.1 presenta una breve explicación de las franquicias de aranceles aduaneros y del IVA para envíos de bajo valor. En la tabla 4B.2 siguiente se puede consultar una descripción general de estas franquicias en las jurisdicciones de LAC.

Recuadro 4B.1. Franquicias de aranceles aduaneros y del IVA para envíos de bajo valor

- **Franquicia del IVA a la importación para envíos de bajo valor**: Se refiere a la cuantía en función de la cual se determina si las autoridades aduaneras deben recaudar el IVA *sobre la importación de* mercancías, que en la práctica puede recaudar un transportista en su nombre. Para evitar dudas, si la jurisdicción cuenta con un régimen simplificado de registro y recaudación para los proveedores no residentes, entonces puede y debe exigir a estos proveedores que recauden el IVA en todas las importaciones de bienes cuyo valor sea inferior **a la franquicia del IVA para envíos de bajo valor**.
- **Franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor**: Se refiere a la cuantía en función de la cual se determina si las autoridades aduaneras deben recaudar aranceles aduaneros *sobre la importación* de mercancías. Esto también, en la práctica, puede hacerlo un transportista en su nombre. En principio, los aranceles aduaneros solo deberían aplicarse a las mercancías de valor superior a la franquicia de aranceles aduaneros (véase la subsección 3B.3).
- **Distinción fundamental entre la franquicia del IVA para envíos de bajo valor y la franquicia de aranceles aduaneros**: La franquicia del IVA para envíos de bajo valor se refiere únicamente al devengo del IVA a la importación de un bien. No se refiere a la cuestión de si el IVA debe aplicarse al suministro de ese bien en la jurisdicción, que es un hecho imponible a efectos del IVA distinto de la importación. Por el contrario, la «franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor» supone que estos no se aplican en ningún caso a los bienes de valor inferior a la franquicia.

La cuestión principal en este contexto es si una jurisdicción desea aplicar (o seguir aplicando) una franquicia del IVA para envíos de bajo valor y, de ser así, determinar la cuantía en que conviene establecerla. La cuestión correlativa es si dicha jurisdicción quiere establecer la franquicia del IVA por la misma cuantía que la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. La decisión que tome la jurisdicción de que se trate sobre este tema afectará al papel de las autoridades aduaneras en la evaluación del estado de liquidación del IVA de las importaciones de bienes de bajo valor. La subsección 3B.7 ofrece un resumen de las diferentes opciones de política tributaria de que disponen las jurisdicciones; mientras que la subsección 4B.2.4 analiza y se basa en la experiencia práctica de las jurisdicciones que han aplicado reformas y en sus repercusiones en la infraestructura administrativa y operativa de las autoridades tributarias y aduaneras.

De los dos enfoques tan diferentes que han adoptado las jurisdicciones, Australia y Nueva Zelanda, por un lado, y la Unión Europea y Noruega, por otro, ofrecen buenos ejemplos.

Australia y Nueva Zelanda han establecido franquicias *de minimis del IVA y de aranceles aduaneros* relativamente altas, de AUD 1 000 (USD 688) y NZD 1 000 (USD 648), respectivamente. De hecho, Nueva Zelanda ha elevado sus franquicias del IVA y de aranceles aduaneros, fijadas anteriormente en NZD 400

(USD 259).[59] Por el contrario, la Unión Europea eliminará por completo su franquicia *de minimis* del IVA a partir del 1 de julio de 2021 (es decir, pasará a ser de 0 EUR), aunque conservará una franquicia *de minimis* arancelaria fijada en EUR 150 (USD 171). En contraste con esto, Noruega presenta otro enfoque distinto, ya que ha eliminado su anterior franquicia de *minimis* fijada en NOK 350 (USD 37), al tiempo que ha elevado su franquicia arancelaria de *minimis* a NOK 3 000 (USD 318) para determinadas mercancías.[60]

La Unión Europea pondrá en marcha una «ventanilla única de importación» (Import One Stop Shop; IOSS), que se basa en un modelo simplificado de registro y recaudación. Permitirá a los proveedores no residentes en la UE declarar a través de un único portal digital el IVA de todos los suministros de bienes de bajo valor que realicen a clientes de todos los Estados miembros de la UE. La Unión Europea no aplicará un umbral de registro del IVA basado en los ingresos para los proveedores no residentes, lo que en teoría implica que un proveedor no residente en la UE debería registrarse a efectos del IVA incluso si solo realizara una única venta de bienes de bajo valor en la Unión Europea. Sin embargo, el IOSS no será obligatorio y para los supuestos en que los proveedores no recauden el IVA en el momento de efectuar el suministro, la Unión Europea también ofrece otro procedimiento simplificado que se basará en un modelo de recaudación a través del transportista. La declaración de importación contendrá información que permitirá a las autoridades aduaneras determinar si los proveedores ya han recaudado el IVA antes de la importación de bienes de bajo valor. Si los proveedores no han recaudado ya el IVA, la responsabilidad de recaudarlo recaerá sobre los transportistas, y si los proveedores ya lo han recaudado, no se devengará un IVA adicional en el momento de la importación y los envíos se beneficiarán de un despacho aduanero rápido a través de los controles de recaudación y liquidación de las autoridades aduaneras.

Noruega, por su parte, ha adoptado un régimen obligatorio, en el que todos los proveedores no residentes de bienes de bajo valor (bienes valorados en hasta NOK 3 000 [USD 318]) con una facturación total en Noruega superior a NOK 50 000 (casi USD 5 300) deberán registrarse y recaudar el IVA en el momento de efectuar el suministro. A los proveedores no residentes se les permite gestionar su responsabilidad en materia de IVA a través del régimen simplificado de cumplimiento mencionado anteriormente: el régimen de «IVA en el comercio electrónico» (VOEC). Si el proveedor no recauda el IVA en el momento de efectuar el suministro, las autoridades aduaneras de Noruega aplicarán el IVA a la importación a los bienes importados. De este modo, se garantiza el pago del IVA en todos los suministros de bienes de bajo valor. Sin embargo, para facilitar la aplicación del nuevo régimen, Noruega está aplicando actualmente disposiciones transitorias que, en la práctica, implican que los bienes de bajo valor con un valor inferior a NOK 350 (USD 37) no se inspeccionan en la frontera aunque no haya pruebas de que el proveedor haya recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro.[61]

---

[59] Anteriormente, el Servicio de Aduanas de Nueva Zelanda (New Zealand Customs Service) recaudaba el IVA/GST en todos los envíos importados junto a 60 NZD (39 USD) o más en concepto de aranceles aduaneros. La cuantía de 400 NZD (259 USD) ha sido calculada para reflejar ese enfoque.

[60] La franquicia de aranceles aduaneros de Noruega solo se aplica a los bienes respecto a los que la obligación de recaudar el IVA noruego se gestiona a través del régimen simplificado de cumplimiento del país, es decir, el régimen de IVA en el comercio electrónico («VAT on E-Commerce»; VOEC). Los productos alimenticios, las mercancías sujetas a impuestos especiales y las mercancías restringidas no tienen cabida en el régimen VOEC.

[61] Conviene precisar, para evitar dudas, que la obligación de registrarse a efectos del IVA en el marco del VOEC no se aplica a los suministros de productos alimenticios, las mercancías sujetas a impuestos especiales y las mercancías restringidas. El régimen transitorio no es aplicable a este tipo de bienes, respecto a los que las autoridades aduaneras aplican el IVA a la importación independientemente de su valor.

Por el contrario, las autoridades aduaneras de Australia y Nueva Zelanda no realizarán, por lo general, controles de recaudación y liquidación sobre las importaciones de mercancías con un valor aduanero[62] igual o inferior a AUD 1 000 (USD 688) o NZD 1 000 (USD 648). Este enfoque se aplicará independientemente de si los proveedores han cobrado el IVA/GST sobre esas importaciones en el momento de efectuar el suministro e implica que las autoridades aduaneras son libres de despachar todos los bienes de bajo valor tan pronto como las mercancías pasan los controles de seguridad y cuarentena. Estas jurisdicciones fundamentan su enfoque estableciendo un umbral de registro del IVA para los proveedores no residentes de AUD 75 000 (USD 52 000 aproximadamente) y NZD 60 000 (USD 39 000 aproximadamente), respectivamente. El umbral se calcula en función del valor total de todas las operaciones B2C que un proveedor realiza con consumidores australianos o neozelandeses, incluidos los servicios e intangibles. Por lo tanto, en la práctica, muchos pequeños proveedores no residentes podrán realizar legítimamente operaciones libres de IVA con consumidores de Australia y Nueva Zelanda siempre que sus ingresos por operaciones B2C sean inferiores al umbral de registro. Es importante destacar que este enfoque garantiza que el elevado volumen de suministros internacionales de bienes de bajo valor en Australia y Nueva Zelanda no provoque atascos en el despacho de aduanas en los puertos, aeropuertos y almacenes de carga autorizados.

El Reino Unido[63] introdujo reformas que entraron en vigor el 1 de enero de 2021. Estas reformas se ajustan al enfoque general del modelo de la UE, aplicándose a los bienes importados de valor inferior a GBP 135 (USD 105) y utilizando un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes y las plataformas digitales. Suiza[64] también ha puesto en marcha un mecanismo de recaudación para proveedores no residentes. Su enfoque varía respecto a los requisitos de registro y no incluye a las plataformas, si bien en 2020 se realizó una consulta sobre la posibilidad de ampliar el régimen a las plataformas digitales.

En la subsección 4B.2 se ofrece un análisis más detallado sobre los enfoques de la reforma de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor y sus implicaciones en relación con la franquicia de aranceles aduaneros y el papel de las autoridades aduaneras en la recaudación y el cumplimiento del IVA.

(i) Reformas similares de los impuestos al consumo a escala subnacional

Aunque no es posible establecer una analogía directa con los marcos nacionales de política tributaria para la recaudación del IVA en las operaciones internacionales, cabe señalar que varias jurisdicciones subnacionales también han adoptado cambios para aplicar los impuestos al consumo mediante el registro de los proveedores no residentes y medidas equivalentes a la plena responsabilidad de las plataformas digitales. En Estados Unidos, la mayoría de los estados (y en algunos casos los condados y ciudades), como reacción a la resolución del caso *Dakota del Sur contra Wayfair, Inc.* (Supreme Court of the United

[62] Es la valoración que la autoridad aduanera utiliza para determinar si las mercancías importadas superan las franquicias *de minimis* aplicables y, por lo tanto, si en el momento de la importación se devengan el IVA y los aranceles. Por lo general, equivale al importe que el consumidor ha pagado por los bienes, excluyendo los gastos satisfechos en concepto de transporte y seguro.

[63] Véase HM Revenue & Customs (2020), *Changes to VAT treatment of overseas goods sold to customers from 1 January 2021* en https://www.gov.uk/government/publications/changes-to-vat-treatment-of-overseas-goods-sold-to-customers-from-1-january-2021/changes-to-vat-treatment-of-overseas-goods-sold-to-customers-from-1-january-2021.

[64] Véase Swiss Federal Tax Administration, *Information on the mail-order regulation as of 1 January 2019* en https://www.estv.admin.ch/estv/en/home/value-added-tax/vat-assoggettamento/mail-order-trade.html.

States, 2018[64]) [65] han reformado su régimen del impuesto sobre las ventas[66] adoptando franquicias de ventas o de operaciones para imponer obligaciones de recaudación a los proveedores que operan a distancia y a las plataformas digitales que venden (o intermedian en la venta) bienes y servicios a consumidores en sus estados. Asimismo, la provincia canadiense de Quebec ha reformado el Impuesto sobre las Ventas de Quebec[67] para adoptar un método similar. Cabe destacar dos observaciones sobre estos métodos:

- Estas jurisdicciones subnacionales no limitan las obligaciones de recaudación de impuestos únicamente a los proveedores y plataformas con sede en la jurisdicción nacional, sino que las imponen también a los proveedores y plataformas digitales no residentes; y
- Estas jurisdicciones subnacionales suelen aplicar un umbral de registro que supone un alivio considerable de las cargas que soportan las empresas no residentes más pequeñas (por ejemplo, un umbral de USD 100 000 o 200 transacciones en muchos estados de EE.UU., el umbral aprobado en el caso *Wayfair*[68]) y con frecuencia son mucho mayores que el umbral de registro equivalente para las empresas residentes en la jurisdicción subnacional.

4B.1.5. Descripción general de los regímenes aduaneros y de IVA vigentes para las importaciones de bienes de bajo valor en las jurisdicciones de LAC- Ámbito de aplicación de la reforma

Un examen de las jurisdicciones de LAC pone de manifiesto tanto las diferencias como las similitudes en las actuales leyes aduaneras y tributarias para las importaciones de bienes de bajo valor. Al considerar la reforma para adoptar el marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor, las jurisdicciones de LAC tendrán que determinar si:

- Sus actuales franquicias del IVA y de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor resultan (todavía) adecuadas.
- El umbral de registro del IVA fijado actualmente para las empresas nacionales resultaría igualmente adecuado para aplicarlo a los proveedores no residentes en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento. ¿Maximizaría la eficiencia administrativa de las autoridades

[65] *South Dakota v. Wayfair*, Inc. 585 U.S. __, 138 S. Ct. 2020 (2018). La resolución derogó el requisito constitucional que hasta entonces prohibía a los estados imponer obligaciones de recaudación del impuesto sobre las ventas a vendedores que operan a distancia sin presencia física en el estado y lo sustituyó por una prueba de presencia «económica», reflejada en franquicias de ventas o de operaciones en USD.

[66] US Streamlined Sales Tax Governing Board, *Remote Seller Guidelines* en https://www.streamlinedsalestax.org/for-businesses/remote-seller-faqs/remote-seller-state-guidance. La Conferencia Nacional de Legislaturas Estatales aprobó una legislación modelo para la recaudación del impuesto sobre las ventas por las plataformas de mercadeo (Marketplace Facilitator Sales Tax Collection Model Legislation) que refleja la legislación vigente en muchos estados, dirigida a las plataformas para ampliar los requisitos de recaudación del impuesto sobre las ventas. El modelo está disponible en https://www.ncsl.org/Portals/1/Documents/Taskforces/SALT_Model_Marketplace_Facilitator_Legislation.pdf.

[67] Véase el comunicado de prensa publicado *«E-commerce: certain suppliers outside Québec required to collect the QST beginning September 1, 2019»* en https://www.ryan.com/globalassets/canada-articles/revenu-quebec-notice-on-e-commerce.pdf.

[68] En el caso *Wayfair*, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos declaró: «En este caso, el nexo es claramente suficiente basándose en los contactos tanto económicos como virtuales que los demandados tienen con el Estado. La Ley se aplica únicamente a los vendedores que al año suministran bienes o servicios en Dakota del Sur por más de 100 000 USD o que realizan 200 o más transacciones distintas de suministro de bienes y servicios en el Estado. Esta volumen de operaciones no podría haber ocurrido de no haberse valido el vendedor del privilegio sustancial de realizar negocios en Dakota del Sur». *South Dakota v. Wayfair*, Inc. 585 U.S. __, 138 S. Ct. 2020, 2099 (2018) (cita omitida).

aduaneras y proporcionaría una simplificación y un alivio adecuados de las cargas administrativas a los proveedores no residentes más pequeños?

Al examinar la primera cuestión, los responsables de la formulación de políticas tributarias deberán definir claramente sus objetivos políticos y consultar con las autoridades aduaneras y el sector empresarial. Cada uno de los dos enfoques generales de la reforma de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor (con o sin franquicia) tiene ventajas y contrapartidas. Como se ha señalado anteriormente, la legislación aduanera excede el objeto del presente Kit de Herramientas, no obstante, se indicará claramente en qué supuestos las modificaciones legislativas del IVA a la importación pueden tener consecuencias para las autoridades aduaneras y las empresas en el momento de la importación.

La siguiente tabla ofrece una descripción general de las franquicias de aranceles aduaneros y del IVA a la importación vigentes en las jurisdicciones de LAC.

Tabla 4B.2. Franquicias de aranceles aduaneros y del IVA a la importación en las jurisdicciones de LAC[1]

Jurisdicción	Aranceles aduaneros *de minimis*	Tributación *de minimis*	Jurisdicción	Aranceles aduaneros *de minimis*	Tributación *de minimis*
Anguila	XCD 0,00	XCD 0,00	**Trinidad y Tobago**	TTD 0,00	TTD 0,00
Antigua y Barbuda	USD 0,00	USD 0,00	**Islas Turcas y Caicos**	USD 0,00	USD 0,00
Aruba	USD 0,00	USD 0,00	**Ecuador[2]**	USD 10,00	USD 0,00
Bahamas	USD 0,00	USD 0,00	**Guinea**	USD 15,00	USD 15,00
Barbados	BBD 0,00	BBD 0,00	**Granada**	XCD 20,00	USD 0,00
Belice	BZD 0,00	BZD 0,00	**Chile**	USD 30,00	USD 30,00
Bermudas	BMD 0,00	BMD 0,00	**Honduras**	USD 30,00	USD 30,00
Islas Caimán	USD 0,00	USD 0,00	**Argentina[3]**	USD 50,00	USD 50,00
Cuba	USD 0,00	USD 0,00	**Brasil**	USD 50,00	USD 50,00
Dominica	USD 0,00	USD 0,00	**México[4]**	USD 50,00	USD 50,00
Guyana	USD 0,00	USD 0,00	**Costa Rica**	USD 50,00	USD 50,00
Haití	USD 0,00	USD 0,00	**Curazao**	USD 100,00	USD 100,00
Nicaragua	NIO 0,00	NIO 0,00	**San Martín**	USD 100,00	USD 0,00
Santa Elena	USD 0,00	USD 0,00	**Colombia**	USD 200,00	USD 200,00
San Cristóbal y Nieves	USD 0,00	USD 0,00	**República Dominicana**	USD 200,00	USD 200,00
Santa Lucía	USD 0,00	USD 0,00	**El Salvador**	USD 200,00	USD 200,00

Jurisdicción	Aranceles aduaneros *de minimis*	Tributación *de minimis*	Jurisdicción	Aranceles aduaneros *de minimis*	Tributación *de minimis*
San Vicente	XCD 0,00	XCD 0,00	**Perú**	USD 200,00	USD 200,00
Surinam	XCD 0,00	XCD 0,00	**Guatemala**[5]	USD 500,00	USD 500,00

1. Excluye la Francia de ultramar (France d'outre-mer)
2. Ecuador: Régimen especial de importación para personas físicas: Las mercancías de menos de USD 400 y 4 kg pagan un arancel aduanero fijo de USD 42 (con un máximo de 4 importaciones al año).
3. Argentina: Solo se aplica a los envíos no comerciales gestionados por el servicio postal nacional de Argentina (Correo Argentino). Limitado a 12 envíos por año. Solo aplicable a personas físicas.
4. México: USD 117 para EE. UU. y Canadá (Acuerdo USMC).
5. Guatemala: Limitado a una operación cada 6 meses.
Fuente: Zonos, *De minimis values* (Zonos, n.d.[65]).

Salta a la vista que la mayoría de las jurisdicciones del Caribe no prevén franquicias del IVA y de aranceles aduaneros, mientras que las jurisdicciones de Latinoamérica o no las prevén o, cuando lo hacen, su cuantía es relativamente baja. Las excepciones destacables son Guatemala, con franquicias de aranceles aduaneros y del IVA relativamente altas, de USD 500 (aunque el umbral de USD 500 de Guatemala está limitado a una sola importación cada seis meses), y Colombia, Perú, República Dominicana y El Salvador, con USD 200.

Las jurisdicciones que se planteen adoptar un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor pueden considerar establecer una franquicia de aranceles aduaneros por un importe adecuadamente alto, específicamente para las importaciones de bienes vendidos por proveedores no residentes a consumidores finales (operaciones B2C). El impacto en los ingresos netos de una franquicia de aranceles aduaneros de este tipo puede ser relativamente limitado, sobre todo teniendo en cuenta las mejoras de la eficiencia en la recaudación de impuestos y la menor dependencia de las jurisdicciones de LAC de los ingresos procedentes de los aranceles aduaneros y de importación, como consecuencia de la liberalización del comercio, y su creciente dependencia (por término medio) de los ingresos procedentes del IVA. La jurisdicción que establezca la franquicia más alta podría entonces exigir a los proveedores no residentes que recauden el IVA de estos bienes en el momento de la venta y que lo ingresen en la jurisdicción de importación mediante un régimen simplificado de cumplimiento. No obstante, el establecimiento de una franquicia de aranceles aduaneros debe considerarse cuidadosamente, en particular a la luz de su impacto en los ingresos públicos. En este contexto, es importante señalar que trasladar la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor desde las autoridades aduaneras en la frontera a los proveedores no residentes es una herramienta especialmente eficaz para abordar los elevados niveles de infravaloración de los bienes importados que se producen en muchas jurisdicciones. En particular, las plataformas de comercio electrónico con un modelo de plena responsabilidad en materia de IVA ofrecen a las jurisdicciones una alta probabilidad de obtener ingresos en concepto de IVA sobre el precio de venta de los bienes y no sobre el valor que el proveedor subyacente podría consignar fraudulentamente en una declaración de aduana. Ciertamente, las plataformas de comercio electrónico están en condiciones de garantizar esto con mayor eficacia y facilidad que los transportistas o las autoridades aduaneras.

Las jurisdicciones también deberían considerar si quieren establecer una franquicia del IVA a la importación a nivel de artículos individuales o agrupados, o eliminar completamente dicha franquicia. Si prevén una franquicia del IVA, podrían fijarla por la misma cuantía que la franquicia de aranceles aduaneros para así incrementar al máximo la eficiencia administrativa. Esto facilitará el proceso aduanero en el momento de la importación. El hecho imponible por el que se devengará el IVA será entonces el

suministro de los bienes de bajo valor al cliente en la jurisdicción de importación, en lugar de la importación en sí misma (si el suministro lo realiza un proveedor que está sujeto a la obligación de registrarse a efectos del IVA en la jurisdicción de tributación - véase el párrafo siguiente). La regla del lugar de imposición para este suministro se determina por referencia a la dirección en la que el proveedor entrega los bienes; véase la subsección 3B.8. Además, la subsección 4B.2.4 explora con más detalle esta cuestión sobre el establecimiento de franquicias del IVA y de aranceles aduaneros.

La cuestión conexa se refiere a la conveniencia de ampliar los actuales umbrales nacionales de registro del IVA a los proveedores no residentes. La decisión que tome una jurisdicción sobre los umbrales de registro repercutirá directamente en las cargas administrativas para las autoridades aduaneras, las autoridades tributarias, los transportistas y otros actores relevantes que desempeñan un papel clave en la importación de bienes de bajo valor. En los siguientes apartados del Kit de Herramientas (subsecciones 4B.2.4 y 4C.1.1) se analiza este tema con más detalle, pero, en resumen: un umbral de registro del IVA elevado eliminará potencialmente la carga administrativa innecesaria que supone para las autoridades tributarias la gestión del registro, las declaraciones y el pago del IVA por parte de muchas pequeñas empresas no residentes por un volumen de ingresos potencialmente nimio. La coherencia con el umbral de registro del IVA aplicable a las empresas nacionales reforzará la neutralidad de trato en el ámbito tributario de todos los proveedores.

4B.2. Diseño de los aspectos administrativos de un régimen simplificado de registro y recaudación para las importaciones de bienes de bajo valor

Guía de la subsección 4B.2.

Sección	Tema	Página
4B.2.1.	***Consideraciones preliminares para el desarrollo de un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor***	**215**
4B.2.2.	***Mecanismos de recaudación y administración distintos en función de la naturaleza del cliente: operaciones B2C y B2B***	**216**
	(i) Operaciones de empresa a consumidor (B2C)	216
	(ii) Operaciones de empresa a empresa (B2B)	216
4B.2.3.	***Consideraciones específicas para determinar el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor***	**218**
4B.2.4.	***Establecimiento de franquicias del IVA y de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor***	**219**
4B.2.5.	***Tratamiento del IVA de múltiples bienes de bajo valor en un solo envío***	**224**
4B.2.6.	***Posible expresión de las franquicias en una moneda de reserva o en la moneda del principal socio comercial***	**226**
4B.2.7.	***Inclusión opcional de envíos de mayor valor***	**227**
4B.2.8.	***Operaciones de suministro de bienes realizadas por proveedores no residentes bajo el modelo de «centro de distribución»***	**227**

Como se explica en la subsección 4B.1.1, existen oportunidades significativas para que las jurisdicciones extiendan la misma infraestructura de cumplimiento simplificado que utilizan para los suministros internacionales B2C de servicios e intangibles a los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C.

Una parte importante de los consejos que se dan en la sección 4 de este Kit de Herramientas se refiere al desarrollo de la infraestructura administrativa, operativa y de TI que requieren los regímenes simplificados de cumplimiento para proveedores no residentes. La sección 4C, sobre los aspectos administrativos, y la sección 4D, sobre la infraestructura operativa y de TI, ofrecen orientaciones aplicables por igual a los servicios, los bienes intangibles y los bienes de bajo valor.

Por lo tanto, el resto de la sección 4B se centrará principalmente en las características relevantes y distintivas del marco de política tributaria de la OCDE que se aplican específicamente a los suministros internacionales de bienes de bajo valor, y no a los de servicios e intangibles. La sección 4B destaca, cuando procede, el impacto de los regímenes simplificados de cumplimiento en el contexto aduanero. Las jurisdicciones tendrán entonces que considerar qué elementos adicionales de reforma han de adoptar para lograr la máxima eficacia en el funcionamiento del régimen simplificado de registro y recaudación.

Como se ha señalado en la subsección 4A.1.2, las *Condiciones tributarias marco de Ottawa*[69] proporcionan los principios generales que deberían informar toda buena política tributaria, incluidas las políticas relativas a la recaudación del IVA en el comercio internacional y, especialmente, en el comercio electrónico internacional. La publicación *General Administrative Principles* del Foro de Administración Tributaria (OECD, 2001[56]) también ofrece un marco eficaz para guiar la reforma a nivel administrativo y operativo, sobre todo a la hora de comunicarse con las empresas.

Este Kit de Herramientas tiene en cuenta los enfoques respaldados por la OMA y la UPU, de hecho, la sección 4B hace referencia a esas orientaciones cuando pueden redundar en la mejora de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Es importante destacar que el análisis propuesto en el Kit de Herramientas y, concretamente, en su Sección 4B:

- No pretende sugerir que las jurisdicciones deban modificar los regímenes y trámites aduaneros, ni cómo hacerlo, si no que se limita a poner de relieve cómo reformar la recaudación del IVA puede suponer una reducción de costos operativos y cargas administrativas para las autoridades aduaneras.
- No recomienda que las jurisdicciones utilicen un régimen simplificado de cumplimiento para la recaudación de los aranceles aduaneros, impuestos especiales o cualquier otro impuesto o tasa de importación asociados.

En caso de no haberlo hecho ya, los lectores deberían consultar las hojas de ruta resumidas para la ejecución y gestión del proyecto de reforma en las subsecciones 4A.1.2 y 4B.1.2 antes de poner en marcha un programa de reforma integral de su régimen del IVA para los suministros internacionales de bienes B2C.

4B.2.1. Consideraciones preliminares para el desarrollo de un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor

La subsección 4A.2.1 establece las consideraciones preliminares que las jurisdicciones deben tener en cuenta en la primera fase del desarrollo de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes de servicios e intangibles. Estas consideraciones también se aplican en gran medida a las importaciones de bienes de bajo valor. Esta subsección establece una serie de consideraciones adicionales para las jurisdicciones que deseen ampliar el régimen simplificado de cumplimiento vigente para los servicios e intangibles a las importaciones de bienes de bajo valor.

Las jurisdicciones deben considerar la posibilidad de establecer un umbral de registro del IVA. En las subsecciones 4B.2.4 y 4C.1.1 se analiza con más detalle la fijación de umbrales de registro. Una jurisdicción puede optar por imponer a los proveedores no residentes la obligación de registrarse y declarar las operaciones que realicen con los consumidores en esa jurisdicción solo cuando hayan realizado ventas por encima de un umbral cuantitativo definido. Se aconseja a esas jurisdicciones que apliquen un único umbral de registro del IVA que tenga en cuenta el conjunto de todas las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del requisito de registro y recaudación, ya se trate de servicios, bienes intangibles o bienes de bajo valor. Las operaciones en las que no se devengue el IVA en ningún caso, por estar exentas o sujetas a tasa cero, podrían excluirse del cálculo del umbral. Este enfoque agregado facilitará en gran medida el funcionamiento del umbral de registro del IVA en un régimen aplicable —además de a los suministros de servicios e intangibles— a las ventas de bienes de bajo valor. Es probable que muchos (si no la mayoría) de los proveedores no residentes sujetos a dicho régimen realicen una serie de suministros combinados. Los consumidores suelen comprar tanto bienes y servicios de bajo valor como intangibles al mismo proveedor, a menudo en una sola transacción. Además, algunas compras de bienes pueden incurrir también en comisiones de servicio en el momento de la venta. El funcionamiento de umbrales de registro distintos para los suministros de bienes de bajo valor, por un lado,

[69] Véase el párrafo 1.16 de las Directrices.

y para suministros de servicios e intangibles, por otro, daría lugar a una complejidad administrativa innecesaria y a una pérdida de ingresos.

Además, los proveedores no residentes deben poder presentar declaraciones del IVA consolidadas y realizar pagos consolidados que abarquen todas las operaciones sujetas al IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento.

Las jurisdicciones deberían considerar la posibilidad de mantener el tradicional régimen general de registro y recaudación del IVA como alternativa para los proveedores no residentes. Como se explica en la subsección 4A.2.1, los proveedores no residentes prefieren a veces registrarse a través del régimen general de registro del IVA. Esto puede deberse a las mismas consideraciones señaladas en esa subsección, pero también a razones comerciales propias de las operaciones de suministro de bienes.

Por ejemplo, algunos proveedores no residentes pueden preferir registrarse en virtud del régimen general para poder declarar el IVA de todas las importaciones de bienes que realicen, incluidas las de bienes de alto valor. Estos proveedores pueden pretender, por ejemplo, comercializar la gestión de todos los trámites del IVA y los aranceles aduaneros como parte de su oferta de servicios al cliente, y mejorar y optimizar sus propios sistemas internos de gestión de las declaraciones del IVA en varias jurisdicciones. En estas situaciones, el proveedor asumiría la responsabilidad de los costos de importación como importador registrado, pagando cualquier IVA aplicable, los aranceles y otros gastos aduaneros. Por lo general, el proveedor solo podría recuperar el IVA sobre estos costos de importación si está registrado en el régimen general del IVA.

La subsección 4B.2.7 ofrece, bajo el epígrafe «Inclusión opcional de envíos de mayor valor», un análisis más detallado de las diferentes opciones de política tributaria en relación con las operaciones de suministro de bienes de alto valor realizadas por proveedores no residentes y plataformas digitales.

4B.2.2. Mecanismos de recaudación y administración distintos en función de la naturaleza del cliente: operaciones B2C y B2B

(i) Operaciones de empresa a consumidor (B2C)

En la sección 3 del Kit de Herramientas (en particular, en la subsección 3A.3) se explican los motivos por los que los regímenes simplificados de cumplimiento se proponen principalmente como una solución para la recaudación del IVA en las operaciones B2C realizadas por proveedores no residentes. En las subsecciones 4A.1.1, 4A.2.1 y 4A.2.2 se resumen esos motivos. No obstante, el Kit de Herramientas tiene en cuenta que un régimen de IVA puede no establecer distinciones entre las operaciones B2C y B2B y que, en ese caso, las jurisdicciones podrían plantearse aplicar un régimen simplificado de cumplimiento tanto a las operaciones B2C como a las B2B.

(ii) Operaciones de empresa a empresa (B2B)

Las subsecciones 3A.2 y 3A.3 del Kit de Herramientas exponen en detalle los motivos por los que se recomienda a las jurisdicciones aplicar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para recaudar el IVA en las operaciones B2B realizadas por un proveedor no residente, cuando ello sea compatible con el régimen del IVA de la jurisdicción, en particular en relación con las operaciones de suministro de servicios e intangibles. La subsección 3B.9 explica que este enfoque podría aplicarse igualmente a las operaciones internacionales de suministro de bienes B2B. Esta subsección y la subsección 4A.2.2 proporcionan más pautas sobre la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo desde una perspectiva administrativa y operativa.

La inversión del sujeto pasivo o los mecanismos análogos favorecen significativamente la liquidez de los clientes empresariales nacionales y suponen un alivio igualmente importante de las cargas administrativas para los proveedores no residentes, especialmente porque es probable que la mayoría de los clientes

empresariales tengan derecho a recuperar el IVA soportado en la mayor parte de sus importaciones de bienes. En la práctica, sin embargo, puede ser difícil para las autoridades aduaneras establecer la distinción entre un cliente empresarial y un consumidor final con respecto a un bien importado cuando han de hacerlo en base a la información consignada en una declaración de aduanas simplificada. Esto hace que el funcionamiento de la inversión del sujeto pasivo se complique en relación con los bienes de bajo valor, y que pueda dar lugar a supuestos de doble imposición si el IVA lo recaudan tanto las autoridades aduaneras en la frontera como el cliente empresarial que aplica la inversión del sujeto pasivo. Para las empresas nacionales más grandes que importan predominantemente bienes de mayor valor o en grandes cantidades, los mecanismos análogos a la inversión del sujeto pasivo, como los regímenes de «liquidación diferida», pueden ofrecer ventajas fiscales similares. Para las empresas más pequeñas, sin embargo, puede ser más difícil acceder a estos mecanismos.

Evitar la doble imposición cuando el proveedor no residente, accidentalmente, ha recaudado el IVA de las operaciones B2B en virtud de un régimen simplificado de cumplimiento. Cuando un régimen simplificado de cumplimiento se aplica solo a las operaciones B2C, un proveedor no residente puede tratar, accidentalmente, a un cliente empresarial como consumidor final y recaudar el IVA devengado en la operación. Esto puede dar lugar a una doble imposición, por ejemplo, cuando las autoridades aduaneras hayan recaudado el IVA sobre esa misma operación en la frontera o cuando la operación esté sujeta a la obligación de realizar la inversión del sujeto pasivo. En la subsección 4A.2.2 se observa que las jurisdicciones pueden optar por permitir la recuperación del IVA soportado por las empresas nacionales en tales casos, sin exigirles la presentación de factura. Algunas jurisdicciones de LAC (por ejemplo, Costa Rica o Chile) permiten a las empresas nacionales, en tales casos, recuperar el IVA soportado (o reclamar un «crédito fiscal») sobre la base del comprobante de pago que la autoridad aduanera emite en el momento de la importación. Las jurisdicciones podrían adaptar este principio para abarcar el recibo o el comprobante de pago emitido por un proveedor no residente en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento.

Otra posibilidad sería que las jurisdicciones autorizaran a los proveedores no residentes a emitir factura en las operaciones internacionales de suministro de bienes de bajo valor B2B en los casos en que el cliente empresarial nacional les comunique que han repercutido el IVA incorrectamente. Esto permitiría al cliente empresarial deducirse en su declaración el IVA soportado indebidamente en lugar de tener que solicitar al proveedor no residente que se lo devuelva.

Por ejemplo, Nueva Zelanda[70] permite a los proveedores no residentes emitir una factura por importe máximo de NZD 1 000 (excluyendo el GST devengado por la venta) en el supuesto de que el proveedor haya repercutido incorrectamente el impuesto en una operación B2B, de forma que este no en todos los casos se ve obligado a devolver el importe correspondiente al GST (IVA) indebidamente cobrado. Además, Nueva Zelanda prevé un procedimiento simplificado que permite a los proveedores no residentes repercutir el impuesto en un suministro de bienes de bajo valor a un cliente empresarial registrado a efectos del GST y emitir de forma proactiva al cliente una factura en condiciones específicas. Esto se aplica cuando:

- El valor del suministro (excluyendo el GST) es de NZD 1 000 (USD 648) o menos; y
- El proveedor espera razonablemente que, en los 12 meses posteriores a la operación, más del 50% de sus suministros a clientes en Nueva Zelanda se realicen a personas que no están registradas a efectos del GST.

En la práctica, este enfoque libera a los proveedores de distinguir entre las operaciones B2C y B2B de bienes de bajo valor. Además, un proveedor no residente que repercuta el GST a una empresa registrada

[70] Véase la guía pertinente publicada en el sitio web de la New Zealand Inland Revenue Service: *When GST has been charged twice* en https://www.ird.govt.nz/gst/gst-for-overseas-businesses/gst-on-low-value-imported-goods/when-gst-h.

a efectos del GST en virtud de esta norma puede emitir un único documento que se califica a la vez como una factura completa y un recibo que el cliente puede presentar ante el Servicio de Aduanas de Nueva Zelanda (New Zealand Customs Service) para evitar la doble imposición. El proveedor debe asegurarse de que la documentación que emite cumple los requisitos de las leyes y reglamentos neozelandeses en materia de emisión de facturas y recibos.

4B.2.3. Consideraciones específicas para determinar el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor

Tal y como se indica en las subsecciones 4B.1 y 4B.2.1, los regímenes simplificados de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor están dirigidos principalmente a las importaciones de bienes de valor inferior a la franquicia de aranceles aduaneros realizadas por proveedores no residentes a consumidores. Esta subsección describe una serie de preocupaciones específicas que las jurisdicciones deben tener en cuenta a la hora de determinar el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor.

- **La hipótesis de partida es que el IVA se aplica a los bienes de bajo valor comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento de igual forma que a los bienes suministrados en el ámbito nacional**. Las leyes del IVA deben definir claramente qué importaciones están comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento. Se trata, en principio, de las importaciones de bienes cuyo valor es inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor, vendidos por proveedores no residentes a consumidores finales en la jurisdicción de importación. El IVA debe aplicarse a estos artículos importados de la misma manera que se aplica a los suministros internos, incluyendo el aplicar una misma tasa impositiva a los bienes de la misma naturaleza.
- **Se recomienda a las jurisdicciones excluir los bienes de bajo valor sujetos a impuestos especiales (por ejemplo, alcohol, tabaco, perfumes y otro tipo de productos)**. Puede resultar más sencillo que las autoridades aduaneras sigan recaudando el IVA sobre los bienes sujetos a impuestos especiales.
- **Conviene que las jurisdicciones que se planteen aplicar un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor revisen sus franquicias vigentes para envíos de bajo valor y consideren si su cuantía es la idónea para lograr el máximo beneficio económico**. Cuando la franquicia de aranceles aduaneros sea muy baja o nula, pueden revisarla y elevar su cuantía para incrementar al máximo los beneficios administrativos y en materia de ingresos que ofrece un régimen simplificado de cumplimiento. Por razones similares, también puede ser conveniente que las jurisdicciones evalúen la eficacia de su franquicia del IVA para importaciones de bajo valor a la luz de los objetivos generales de recaudación del IVA. En la siguiente subsección se analizan con más detalle las opciones de las jurisdicciones a la hora de reformar estas franquicias.
- **Garantizar que la valoración de los bienes en el marco de los regímenes simplificados de cumplimiento se ajusta adecuadamente a la legislación aduanera.**
    - Las jurisdicciones deben proporcionar pautas claras a los proveedores no residentes sobre los criterios de valoración que determinan si un suministro es un bien de bajo valor o un bien de mayor valor. La falta de uniformidad o de claridad sobre esta cuestión crea riesgos sustanciales de doble imposición y de no imposición. Un enfoque adecuado requiere la uniformidad de los criterios de valoración del IVA en los que se basan las autoridades aduaneras para evaluar las importaciones a efectos de la franquicia de aranceles aduaneros.
        - Las autoridades aduaneras suelen utilizar el «valor aduanero» de las mercancías para determinar si el IVA y los aranceles aduaneros deben aplicarse a la importación. Este valor suele excluir transporte, seguro, aranceles de importación, impuestos y otros gastos.

- Las leyes que regulan la recaudación del IVA por parte de las autoridades aduaneras a menudo hacen referencia a las mercancías con un valor aduanero «inferior» o «igual o inferior» a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor (franquicia *de minimis*). A las importaciones de bienes cuyo valor es inferior a esta franquicia se les aplica, normalmente, un régimen simplificado de cumplimiento. En virtud de dicho régimen, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA sobre estos bienes se traslada desde las autoridades aduaneras al proveedor no residente. Para garantizar la coherencia entre el procedimiento del IVA y el aduanero, las jurisdicciones deben asegurar una cuidadosa armonización terminológica entre la legislación aduanera y la del IVA que imponen una obligación de recaudación a los proveedores no residentes.

Por ejemplo:

  - Si una jurisdicción establece una franquicia de aranceles aduaneros aplicable a los bienes de valor inferior a USD 100, entonces, las leyes que imponen responsabilidades de recaudación del IVA a los proveedores no residentes deberían aplicarse igualmente solo a esos bienes de valor inferior a USD 100. En este supuesto, las mercancías de USD 100 serían consideradas bienes de mayor valor, respecto a los cuales las autoridades aduaneras conservarían legalmente sus responsabilidades de recaudación del IVA. Si la jurisdicción no comunica claramente a los proveedores no residentes en sus leyes y directrices que no deben recaudar el IVA sobre los bienes de USD 100 (y valor superior), existe el riesgo de doble imposición.
  - Si la jurisdicción establece la franquicia de modo que se aplique a los bienes con un valor igual o inferior a USD 100, entonces, las mercancías de USD 100 serán consideradas bienes de bajo valor y estarán sujetas a las responsabilidades de recaudación de los proveedores no residentes. Si la jurisdicción no comunica claramente a los proveedores no residentes que deben recaudar el IVA sobre los bienes de USD 100 (y valor inferior), existe el riesgo de no imposición involuntaria.

- **Sin embargo, es preciso aclarar que los proveedores no residentes deben utilizar los criterios de valoración especificados únicamente para determinar si los bienes son de bajo valor y, por tanto, si están o no sujetos al régimen simplificado de cumplimiento.** Estos criterios de valoración no determinan la base imponible para el cálculo del IVA devengado por el suministro, que el proveedor no residente debe determinar en el momento de la venta. Esta base imponible del IVA incluye normalmente el valor total del suministro, incluidos los costos del transporte y el seguro. Las subsecciones 4B.2.5 a 4B.2.7 profundizan en las consideraciones sobre la previsión de reglas para determinar el valor aduanero de los bienes en el momento de la venta.

4B.2.4. Establecimiento de franquicias del IVA y de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor

En la subsección 3B.7 se han expuesto las dos opciones generales de política tributaria que conviene que las jurisdicciones tengan en cuenta a la hora de establecer franquicias del IVA a la importación y de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor en el contexto de la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento para la recaudación del IVA sobre las importaciones de este tipo de bienes. La subsección 3B.7 se refiere a estas dos opciones, respectivamente, como el enfoque de la «inexistencia de franquicia del IVA» y el enfoque del «umbral de registro y franquicia de IVA».

En la práctica, las jurisdicciones han adoptado una serie de enfoques diferentes a la hora de adoptar nuevos marcos de política tributaria para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Cada jurisdicción tendrá que decidir el enfoque que desea adoptar a la luz de sus regímenes de IVA y aduanero vigentes y de sus objetivos políticos. Las jurisdicciones también pueden optar por

mantener el *statu quo* respecto a la franquicia del IVA, respecto a la franquicia de aranceles aduaneros, o respecto a ambas. En los apartados y la tabla siguientes se resumen las decisiones que las distintas jurisdicciones han adoptado sobre la cuestión.

- Eliminar la franquicia del IVA para envíos de bajo valor.
  - **Tanto la Unión Europea como Noruega**[71] han adoptado este enfoque. Según este modelo, el IVA se aplica a todas las importaciones. En virtud de este enfoque, las autoridades aduaneras recaudarán el IVA en todas las importaciones de bienes de valor superior a la franquicia de aranceles aduaneros, mientras que los proveedores no residentes tendrán la opción voluntaria (Unión Europea) o la obligación (Noruega) de recaudar el IVA en el momento de efectuar el suministro de los bienes cuyo valor sea inferior la franquicia. Las autoridades aduaneras, con el apoyo de las empresas de transporte, recaudarán el IVA a la importación de no hacerlo el proveedor no residente en el momento de efectuar el suministro. La ventaja de este modelo es que es el que crea la mayor base imponible potencial para la recaudación del IVA sobre las importaciones y permite hacer frente a las presiones políticas de las empresas nacionales registradas a efectos del IVA para eliminar cualquier ventaja potencial para los proveedores no residentes. Sin embargo, una mayor base imponible y unos ingresos brutos elevados no se traducen necesariamente en unos ingresos netos más elevados en comparación con otros enfoques.
  - Si un proveedor no residente suministra bienes de bajo valor a consumidores finales en la jurisdicción de importación sin registrarse a efectos del IVA en el régimen simplificado de cumplimiento, las autoridades aduaneras siguen participando en la recaudación del IVA sobre la importación de estos bienes de bajo valor para evitar la no imposición. Por ejemplo, según el modelo de la UE, las autoridades aduaneras exigirán a las empresas de mensajería urgente y a los operadores de servicios postales que repercutan el IVA a sus clientes cuando estos sean personas físicas y el valor de los bienes no supere los EUR 150 (USD 171) en que se fija la franquicia de aranceles aduaneros de la UE, si el proveedor no residente no lo ha declarado ya o el cliente no ha importado los bienes en su propio nombre.
  - La Unión Europea optó por mantener su franquicia de aranceles aduaneros en la misma cuantía de EUR 150 tras la entrada en vigor, en julio de 2021, de su régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes de bienes de bajo valor. Por el contrario, las autoridades tributarias y aduaneras noruegas aprovecharon la introducción de un régimen simplificado de cumplimiento para elevar significativamente la franquicia de aranceles aduaneros. Como medida de simplificación, Noruega multiplicó casi por diez la cuantía de su franquicia, que pasó de NOK 350 (USD 37) a NOK 3 000 (USD 318) para los bienes comprendidos en su régimen simplificado de cumplimiento. La ventaja que ofrece esta revalorización de la franquicia de aranceles aduaneros es que reduce los costos y las cargas administrativas, tanto para los proveedores como para las autoridades aduaneras, de lidiar con la compleja reglamentación aduanera para los envíos de valor relativamente bajo. El objetivo es lograr un alto grado de cumplimiento por parte de los proveedores no residentes y de las plataformas digitales sujetos al régimen simplificado de cumplimiento y maximizar los ingresos por IVA.
- Mantener elevadas franquicias del IVA y de aranceles aduaneros

[71] Aunque la legislación noruega eliminó el IVA *de minimis* a la importación, las disposiciones transitorias vigentes establecen que las autoridades aduaneras no comprobarán—a efectos tributarios y mientras esté en vigor el régimen transitorio— las importaciones de bienes con un valor inferior a 350 NOK, excepto cuando se trate de importaciones de productos alimenticios, mercancías sujetas a impuestos especiales y mercancías restringidas. Véase Norwegian Tax Administration, *VAT on low value imported goods* en *https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/vat/foreign/e-commerce-voec/low-value/*.

- **Australia**: Al establecer las responsabilidades de recaudación del GST (IVA) para los proveedores no residentes de bienes de bajo valor, Australia mantuvo sus franquicias del GST a la importación y de aranceles aduaneros fijadas en AUD 1 000 (USD 688), que es también el umbral a partir del cual rige la obligación de presentar una declaración de importación completa. Estos umbrales de exención relativamente altos tienen beneficios similares a los obtenidos en Noruega al revalorizar su franquicia de aranceles aduaneros. Para mejorar aún más la eficiencia administrativa y la fluidez del tránsito de mercancías en la frontera, Australia también fijó un umbral de registro basado en los ingresos para los proveedores no residentes al mismo nivel que el nacional (AUD 75 000 /aproximadamente USD 52 000).
- Según este modelo, los proveedores no residentes con ingresos imponibles superiores al umbral de registro están obligados a registrarse y recaudar el GST en todos los suministros de bienes B2C a consumidores australianos con un valor igual o inferior a AUD 1 000. Las autoridades aduaneras no recaudarán el GST sobre ningún bien de valor igual o inferior a AUD 1 000, excepto en el caso de ciertas exclusiones de las obligaciones de recaudación de los proveedores, como los productos sujetos a impuestos especiales.
- Se presume que todas las importaciones de bienes de valor inferior a AUD 1 000 proceden de proveedores que han repercutido el IVA en el momento de efectuar el suministro o que se trata de operaciones legalmente exentas de IVA porque el proveedor no alcanza el umbral de registro. La autoridad tributaria adopta las medidas ejecutivas adecuadas para identificar y abordar los casos de incumplimiento por parte de los proveedores no residentes de bienes de bajo valor que deberían haberse registrado.

- Elevar las franquicias del IVA y de aranceles aduaneros.
  - **Nueva Zelanda:** Nueva Zelanda incrementó considerablemente sus franquicias del IVA y de aranceles aduaneros, pasando de un máximo de NZD 400 (USD 259) a NZD 1 000 (USD 648). Al igual que Australia, también aplica un umbral de registro basado en los ingresos a los proveedores no residentes, que se ha establecido en NZD 60 000 (casi USD 39 000). El modelo funciona en gran medida de la misma manera que el de Australia y sus fundamentos y ventajas son similares.

La tabla siguiente resume las diferentes opciones políticas respecto a las franquicias para envíos de bajo valor establecidas por determinadas jurisdicciones que han impuesto obligaciones de recaudación del IVA a los proveedores no residentes de bienes de bajo valor.

Tabla 4B.3. Franquicias a la importación (*de minimis*) y a la obligación de presentar una declaración de aduanas completa en determinadas jurisdicciones antes y después de la reforma del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor

Cuantía de ambos tipos de franquicia antes de la reforma			
Jurisdicción	**IVA *de minimis* a la importación**	**Aranceles aduaneros *de minimis***	**Declaración de aduanas completa**
Australia	AUD 1 000	AUD 1 000	Más de AUD 1 000
Unión Europea	EUR 10 – 22	EUR 150	Más de EUR 150
Nueva Zelanda	NZD 229 - 400 [1]	NZD 229 - 400 [1]	NZD 1 000
Noruega	NOK 350	NOK 350	Más de NOK 350
Cuantía de ambos tipos de franquicia después de la reforma			
Jurisdicción	**IVA *de minimis* a la importación**	**Aranceles aduaneros *de minimis***	**Declaración de aduanas completa**

Australia	AUD 1 000	AUD 1 000	AUD 1 000
Unión Europea	EUR 0 [2]	EUR 150 [2]	EUR 150 [2]
Nueva Zelanda	NZD 1 000	NZD 1 000	NZD 1 000 [3]
Noruega	NOK 0	NOK 3 000	NOK 3 000 [4]

1. La anterior franquicia *de minimis de* Nueva Zelanda (tanto del IVA como de aranceles aduaneros) solo era aplicable cuando el total a pagar por el importador superaba los NZD 60, lo que implicaba que el límite respecto al valor de los bienes podía variar en función de si la operación estaba sujeta a aranceles aduaneros, al IVA, o a ambos.
2. Valores aplicables a partir del 1 de julio de 2021, fecha de entrada en vigor del nuevo régimen de la UE para la recaudación del IVA sobre los bienes importados de bajo valor B2C.
3. El *Inward Cargo Report* requiere un código arancelario obligatorio para cada artículo del envío cuando el valor del envío es de entre NZD 400 y NZD 1 000.
4. Debe presentarse una declaración de aduanas completa para los productos alimenticios, las mercancías sujetas a impuestos especiales y las mercancías restringidas de valor inferior a NOK 3 000.
Fuente: Investigación de la OCDE.

La tabla anterior también señala el valor a partir del cual los importadores deben presentar una declaración de aduanas completa[72]. Como muestra la tabla, estas jurisdicciones suelen exigir declaraciones aduaneras completas solo para las mercancías de un valor igual o superior al de la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. La subsección 4B.3 considera cómo enfocar de forma óptima las declaraciones y demás trámites aduaneros para permitir el despacho rápido de mercancías mediante procedimientos de despacho simplificados, en particular cuando los proveedores ya han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro.

El resto de esta subsección examina una serie de consideraciones adicionales que influyen en la toma de decisiones de las jurisdicciones con respecto a las franquicias para envíos de bajo valor al configurar un régimen simplificado de cumplimiento dirigido a las importaciones de este tipo de bienes. En primer lugar, examina la cuestión de si se debe mantener una franquicia del IVA para envíos de bajo valor o si, alternativamente, conviene suprimirla y mantener únicamente una franquicia de aranceles aduaneros. A continuación, analiza la determinación de la cuantía adecuada para fijar la franquicia de aranceles aduaneros, que normalmente es el valor por debajo del cual los proveedores no residentes deberán recaudar y pagar el IVA en la jurisdicción de importación en virtud del régimen simplificado de cumplimiento.

- **Aspectos que las jurisdicciones deben considerar al decidir si establecen o no una franquicia del IVA para envíos de bajo valor**

Algunas jurisdicciones pueden sentirse obligadas a suprimir su franquicia del IVA tanto para maximizar la base imponible como para hacer frente a las presiones competitivas sobre los proveedores nacionales. Esto puede ser más factible para las Administraciones tributarias y aduaneras bien dotadas de recursos en jurisdicciones grandes, y no tanto en las pequeñas. Otras jurisdicciones pueden considerar que suprimir la franquicia del IVA para envíos de bajo valor puede resultar demasiado costoso, debido a las cargas que implica para las autoridades aduaneras y otros actores relevantes, como los transportistas, el seguir administrando la recaudación del IVA para todas las mercancías sobre las que los proveedores no residentes no recaudan el IVA en el momento de efectuar el suministro. En la subsección 4B.3 se analiza

[72] La presentación de información para el despacho formal de las mercancías importadas, incluida la liquidación de los aranceles aduaneros y el IVA, por parte de las autoridades aduaneras, por lo que normalmente aplican una tasa de tramitación. El documento que los proveedores presentan a tal efecto se conoce como «Declaración Aduanera de Importación» (Customs Import Declaration) en la Unión Europea; «Import Entry» en los Estados Unidos e «Important Declaration» en otros países.

más a fondo cómo las jurisdicciones pueden mejorar la eficacia de la recaudación del IVA en los regímenes sin franquicia del IVA a la importación.

Las jurisdicciones que decidan mantener una franquicia del IVA para envíos de bajo valor pueden considerar la posibilidad de fijarla por la misma cuantía que la franquicia de aranceles aduaneros, Los bienes de valor aduanero inferior a la franquicia que estén comprendidos en el régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes quedan en principio, por lo tanto, exentos tanto del IVA como de la recaudación de los aranceles aduaneros en la frontera. Así pues, son los proveedores no residentes quienes recaudan el IVA sobre estos bienes en el momento de efectuar el suministro (el momento de la venta) a los consumidores finales en la jurisdicción de importación. Una jurisdicción puede optar aplicar a estos proveedores no residentes la misma franquicia del IVA que a los proveedores nacionales. Esta armonización de las franquicias ofrece simplificaciones tanto para las administraciones aduaneras como para proveedores y clientes.

- **Aspectos que las jurisdicciones deben considerar al fijar la cuantía de la franquicia de aranceles aduaneros**

La siguiente cuestión se refiere a la cuantía adecuada por la que establecer la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Esto es relevante tanto para las jurisdicciones que adoptan el enfoque de «inexistencia de franquicias del IVA» como en el de las que adoptan el de «umbral de registro y franquicia de IVA», ya que el régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes de bienes de bajo valor se aplica, en principio, solo a la recaudación del IVA de los bienes importados cuyo valor es inferior a la franquicia de aranceles aduaneros. La determinación de la cuantía adecuada en la que fijar la franquicia de aranceles aduaneros exigirá, normalmente, la elaboración de modelos mediante los que analizar los posibles efectos de establecer la franquicia en una u otra cuantía, basados en la información sobre los volúmenes y valores de los bienes de bajo valor que se importan a las jurisdicciones.

Probablemente, establecer una franquicia de aranceles aduaneros de bajo importe conlleve complicaciones administrativas y dificulte el cumplimiento, ya que lo más frecuente es que los envíos incluyan tanto mercancías de valor superior a la franquicia, como de valor inferior. Estas complejidades podrían surgir, por ejemplo, si las jurisdicciones prevén reglas específicas para un envío que contenga múltiples bienes de bajo valor que, en conjunto, supere la franquicia de aranceles aduaneros para este tipo de bienes. Las fluctuaciones de los tipos de cambio de las divisas pueden crear otros problemas para determinar el valor de las mercancías con respecto a la franquicia, sobre todo cuando esta se fija en una cuantía relativamente baja.

Se aconseja a las jurisdicciones que, a la hora de analizar en qué cuantía les conviene fijar la franquicia de aranceles aduaneros en el marco del funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor, tenga en cuenta los siguientes aspectos:

- Trabajar con las autoridades aduaneras y otras autoridades relevantes para:
  - Revisar los registros aduaneros que presentan los operadores de carga (incluidas las empresas de mensajería urgente) y los operadores postales para analizar el flujo de mercancías por volumen y rango de valor, por ejemplo, USD 0-100[73], USD 101--200, USD 201-300, etc. El análisis debería desglosar los datos en importaciones de consumidores finales y de empresas. Tenga en cuenta que estos datos pueden contener solo el valor de los envíos completos y no de las mercancías unitarias que los componen; y
  - Realizar un muestreo para determinar el valor aduanero medio declarado de las mercancías en diferentes rangos de valor. Esto puede ser más relevante en los supuestos en que los proveedores y transportistas no informan de forma habitual a través de declaraciones aduaneras completas, por ejemplo, en las importaciones por correo.

[73] El USD se utiliza solo a título indicativo.

  - Revisar envíos específicos como parte del análisis para comprobar la exactitud de las declaraciones de aduana en diferentes rangos de valor y para determinados tipos de productos con el fin de estimar la magnitud del fraude por infravaloración.
- Trabajar con pronósticos económicos y/o proveedores de datos financieros de terceros para:
  - Identificar los patrones de gasto medio actuales e históricos de los consumidores nacionales en bienes adquiridos en el extranjero.
  - Identificar las tendencias o los cambios previstos en los patrones de gasto de los consumidores, especialmente a la luz del crecimiento del comercio electrónico (por ejemplo, cualquier tendencia que indique un aumento del gasto de los consumidores en bienes de mayor valor). Establecer aranceles aduaneros (y un IVA a la importación) *de minimis* basado en patrones de gasto históricos y actuales sin evaluar las tendencias futuras puede afectar a la eficacia a largo plazo de un marco de política tributaria y a los ingresos que genera.
  - Interpretar las eventuales tendencias inflacionistas significativas de los principales socios comerciales, cuando sea pertinente.
- Trabajar con el correspondiente banco central y/u otra autoridad financiera relevante en aras de interpretar cualquier tendencia y variabilidad histórica de la moneda de la jurisdicción frente a las de los principales socios comerciales.
- Comunicarse con las plataformas de comercio electrónico y los grandes proveedores en línea para entender en qué cuantía sería más eficaz y eficiente para ellos, desde una perspectiva operativa, que se fijara la franquicia para envíos de bajo valor.

4B.2.5. Tratamiento del IVA de múltiples bienes de bajo valor en un solo envío

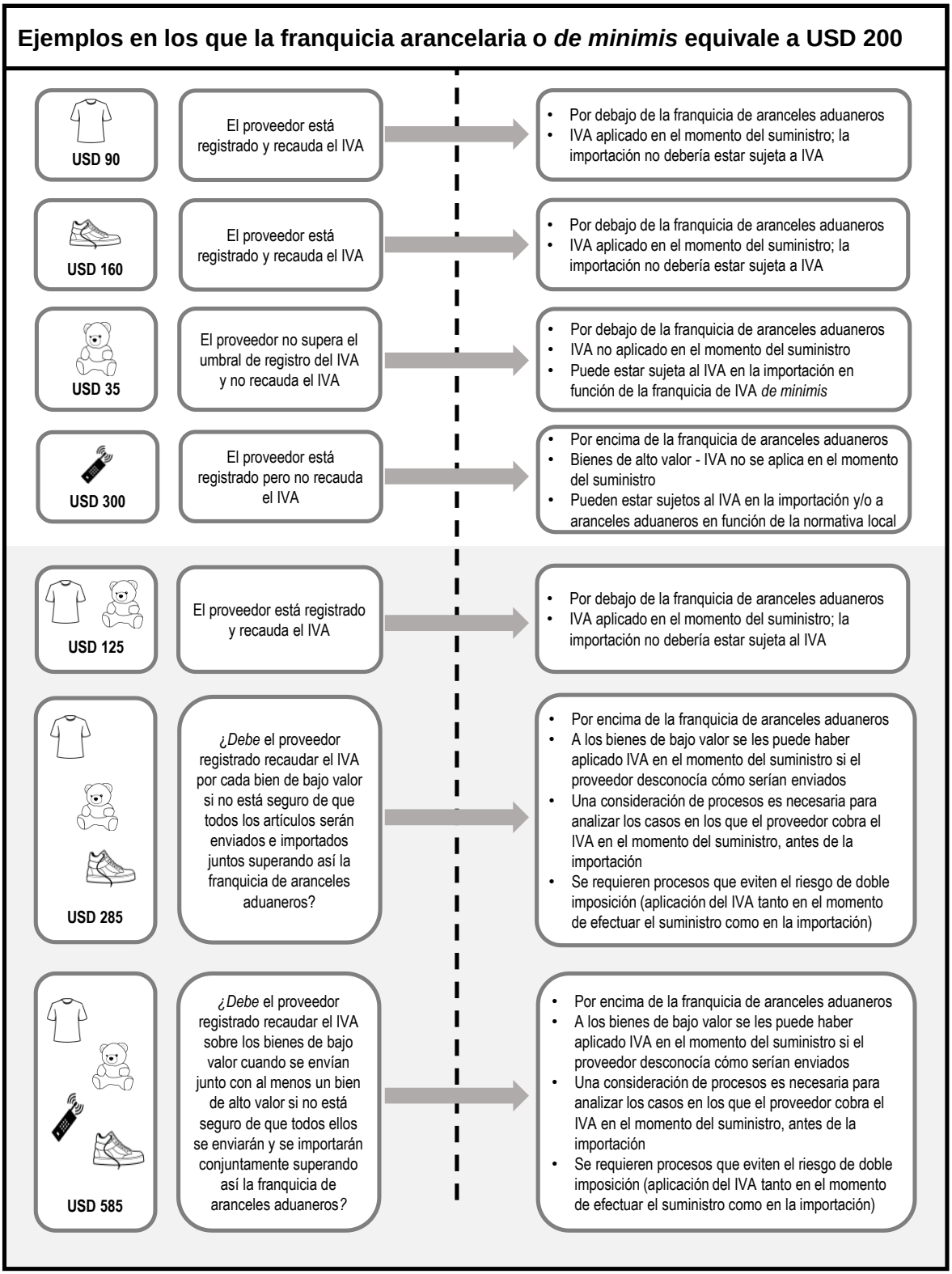
Las jurisdicciones que han introducido reformas para transferir la responsabilidad del IVA de las importaciones de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes han limitado esas obligaciones para los proveedores no residentes únicamente a los bienes cuyo valor es inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. Las autoridades aduaneras siguen recaudando el IVA sobre la importación de envíos cuyo valor supera esa franquicia de aranceles aduaneros. En la práctica, determinar si un envío que contiene bienes de bajo valor excede o no la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor puede resultar complejo en diversas circunstancias, en particular:

- Cuando un proveedor vende múltiples bienes de bajo valor y los transporta juntos en un único envío a la jurisdicción de importación, lo que hace que el valor agregado del envío sea superior a la franquicia de aranceles aduaneros. Es posible que el proveedor no siempre sea consciente de que esto es así, por ejemplo, cuando el embalaje y el transporte los gestiona un proveedor de servicios externo.
- Cuando uno o varios bienes de alto valor formen parte de un único envío de bienes de bajo valor que, en consecuencia, pueden superar, considerados en conjunto, la franquicia de aranceles aduaneros en el momento de la importación.

Las jurisdicciones deben establecer reglas que fijen claramente las responsabilidades de recaudación del IVA de los proveedores no residentes y de las autoridades aduaneras en estos supuestos. La forma en que una jurisdicción decide abordar este tipo de supuestos puede repercutir en los procedimientos de despacho aduanero de las importaciones de bienes de bajo valor.

El gráfico 4B.2. que aparece a continuación ofrece una descripción general ilustrativa de las cuestiones clave que hay que tener en cuenta a este respecto.

Gráfico 4B.2. Ejemplos ilustrativos de cómo afectan los distintos tipos de envíos a los marcos de política tributaria que imponen a los proveedores no residentes la responsabilidad de recaudar el IVA de los bienes de bajo valor



Fuente: Investigación de la OCDE.

Las jurisdicciones han adoptado los siguientes métodos para abordar la cuestión de cómo tratar adecuadamente los múltiples bienes de bajo valor que se presentan en un único envío de importación:

- **Método «a nivel de artículos individuales»**: Australia y Noruega adoptan este método por defecto y Nueva Zelanda se plantea adoptarlo en algunos casos. En la práctica, esto significa que los proveedores no residentes deben recaudar el IVA sobre cualquier mercancía de valor inferior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor, independientemente de cómo se embalen estos bienes de bajo valor para su transporte.
- **Método de la «excepción del envío de alto valor»**: Australia adopta este método en casos determinados. Dicho método permite a los proveedores no residentes no aplicar el IVA en el momento de la operación. Sin embargo, solo están facultados para hacerlo cuando tienen motivos razonables para creer que los bienes de bajo valor que han vendido serán transportados a la jurisdicción de importación en un envío agrupado con un valor aduanero total superior a la franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor. En consecuencia, las autoridades aduaneras liquidarán el IVA a la importación, los aranceles y cualquier otro gasto inherente a la importación del envío. Por ejemplo, según el método australiano, los proveedores deben tomar medidas razonables para obtener información sobre si, en virtud de la normativa aduanera australiana, los bienes constituyen o no una importación imponible (es decir, si las autoridades van a considerarlos parte de un envío con un valor superior a la franquicia de aranceles aduaneros) (Australian Taxation Office, 2018[66]). Después de tomar estas medidas, el proveedor debe tener motivos razonables para creer que los bienes formarán parte de una importación imponible. En el caso de Australia, debido a que su franquicia de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor es relativamente alta, de AUD 1 000 (USD 688), la tasa de incidencia de los proveedores con posibles motivos para aplicar la excepción es relativamente baja. Cuando los proveedores no residentes no están seguros de cómo se transportarán los bienes, deben aplicar el IVA al suministro de todos los bienes de bajo valor que vendan.
- **Método de la «distinción del valor»**: Este es el método general adoptado por Noruega. Se aplica cuando un suministro de múltiples bienes contiene tanto bienes de bajo valor como otros bienes con un valor superior a la franquicia de aranceles aduaneros de NOK 3 000 (USD 318), o uno o más bienes no comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen noruego de cumplimiento simplificado del IVA (por ejemplo, productos alimenticios o las mercancías restringidas). Esto supone, en la práctica, que los proveedores tengan que dividir el envío en partidas separadas para evitar las declaraciones aduaneras completas sobre los bienes de bajo valor que forman parte del pedido.

En todos estos métodos, es esencial que los trámites aduaneros reconozcan la distinción entre los bienes sobre los que los proveedores han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro y aquellos sobre los que no. La subsección 4B.3 ofrece más asesoramiento sobre el desarrollo de estos trámites.

4B.2.6. Posible expresión de las franquicias en una moneda de reserva o en la moneda del principal socio comercial

Las jurisdicciones podrían expresar sus franquicias del IVA y/o de aranceles aduaneros para envíos de bajo valor en una moneda de reserva o en la moneda del principal socio comercial para ofrecer una seguridad adicional. Este método puede ser más relevante para las jurisdicciones pequeñas o aquellas con una moneda nacional muy volátil. A este respecto, obviamente, resulta útil que los responsables de la formulación de políticas tributarias y los encargados de administrarlas tengan en cuenta que los proveedores no residentes:

- No siempre fijarán el precio de las mercancías vendidas en la moneda de la jurisdicción a la que se transportan.

- No siempre realizarán las transacciones (es decir, liquidarán los pagos de los clientes) en la moneda de la jurisdicción a la que transportarán las mercancías; y
- Tendrían que actualizar continuamente los tipos de cambio en los sistemas de la empresa para determinar el tratamiento adecuado del IVA de los bienes que venden y transportan a jurisdicciones cuyas franquicias del IVA y/o de aranceles aduaneros están establecidas en una moneda distinta de la moneda principal en la que opera la empresa. Por lo tanto, los proveedores necesitarían tener acceso a tipos de cambio precisos que reflejen los valores en tiempo real. Obtener esta información podría ser difícil con respecto a las monedas que las empresas no utilizan normalmente en los mercados globales. Sin acceso a tipos de cambio precisos, el riesgo de doble imposición sistemática o de no imposición aumenta considerablemente si el tipo de cambio utilizado por el proveedor en el momento de la venta es sistemática y materialmente diferente del utilizado por la autoridad aduanera cuando se despachan las mercancías.

Algunas jurisdicciones de LAC ya aplican un arancel aduanero y un IVA *de minimis* a la importación basado en USD (véase la tabla 4B.2 en la subsección 4B.1.5). Las jurisdicciones que actualmente no adoptan este método podrían considerar las ventajas e inconvenientes de hacerlo, incluyendo sus posibles repercusiones en las leyes y procedimientos aduaneros más amplios.

4B.2.7. Inclusión opcional de envíos de mayor valor

Las jurisdicciones podrían plantearse la posibilidad de ofrecer a los proveedores no residentes la opción de recaudar también el IVA de los bienes de mayor valor en el marco del funcionamiento del régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor, en determinadas circunstancias. Nueva Zelanda ha adoptado este tipo de reglas, con los siguientes requisitos específicos:

- Los proveedores no residentes de bienes de bajo valor pueden optar por aplicar el GST (IVA) a los bienes con un valor superior a NZD 1 000 (USD 648) («bienes de alto valor») si estos se suministran a consumidores de Nueva Zelanda. La opción está disponible si es probable que los bienes de bajo valor comprendan al menos el 75% del valor total de los bienes que un proveedor suministra a consumidores en Nueva Zelanda. El período de referencia para aplicar este criterio del 75% son los 12 meses siguientes a la fecha en que el proveedor opta por recaudar el GST sobre los bienes de mayor valor.
- Alternativamente, un proveedor podrá repercutir el GST en sus suministros de bienes de alto valor a los consumidores si el Commissioner of Inland Revenue considera que permitirle hacerlo no supondrá un riesgo para la integridad del sistema tributario.

El fin que persigue este método es evitar los costos de cumplimiento que supone para los proveedores el tener que distinguir entre las ventas de bienes de bajo y de alto valor en el momento de la venta. En consecuencia, los proveedores pueden optar por recaudar el IVA sobre los bienes de alto valor en aquellas situaciones en las que los costos de cumplimiento derivados de verse obligados a distinguir entre bienes de bajo y alto valor sean desproporcionados con respecto a un eventual riesgo recaudatorio derivado de no hacerlo. Esto se aplicaría, por ejemplo, cuando el valor total de las ventas de bienes de alto valor del proveedor a los consumidores sea relativamente bajo, o cuando el proveedor tenga un buen historial de cumplimiento fiscal.

4B.2.8. Operaciones de suministro de bienes realizadas por proveedores no residentes bajo el modelo de «centro de distribución»

La naturaleza dinámica del comercio electrónico internacional de mercancías B2C ha propiciado que surjan nuevos modelos de negocio. Entre ellos, como se ha descrito en la subsección 3B.5.1, el desarrollo de modelos de centro de distribución «justo a tiempo», que permiten a los proveedores no residentes satisfacer mejor las expectativas de los consumidores nacionales de una entrega garantizada el mismo

día o al día siguiente. En consecuencia, se ha producido un aumento del número de empresas «de distribución», algunas de las cuales las plataformas digitales mantienen como parte de su oferta global de servicios para la venta de bienes en línea, mientras que muchos otros centros de distribución los gestionan empresas independientes. Una empresa de distribución proporciona a los proveedores no residentes los medios para importar mercancías al por mayor a una jurisdicción y almacenarlas en almacenes nacionales antes de su venta. Cuando un consumidor realiza un pedido, el operador del centro de distribución o el proveedor puede entonces organizar el envío rápido de las mercancías de acuerdo con un calendario de entrega que es tan rápido, si no más, que el que podría proporcionar una empresa nacional. Normalmente, no son lo mismo que los «depósitos aduaneros», que suelen estar sujetos a trámites de despacho de aduanas diferentes.

Las jurisdicciones se enfrentan a un creciente fraude del IVA por parte de empresas no residentes que utilizan los servicios de centros de distribución para almacenar bienes en la jurisdicción en la que los venden a los consumidores sin declarar el IVA de dichas ventas. El modelo de centros de distribución ha sido objeto de especial escrutinio en determinadas jurisdicciones en los últimos años debido a las pruebas de fraude generalizado del IVA y de que los proveedores no residentes que utilizan centros de distribución infravaloraban sistemáticamente las importaciones; por ejemplo, la investigación y revisión de la National Audit Office del Reino Unido.[74] Por ello, jurisdicciones como el Reino Unido[75],[76] han adoptado medidas específicas para imponer sanciones y multas más graves a los vendedores no residentes que no cumplen las reglas o a los centros de distribución que colaboran con ellos.

El régimen de plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales con respecto a las importaciones de bienes de bajo valor proporciona una poderosa herramienta para hacer frente al fraude en el marco del modelo de centros de distribución. Este objetivo puede alcanzarse ampliando la plena responsabilidad de las plataformas digitales para declarar el IVA de los suministros de bienes importados de bajo valor por proveedores no residentes a través de su plataforma para incluir las ventas realizadas a través de centros de distribución (véase la subsección 3B.5). La Unión Europea adoptó este método a partir del 1 de julio de 2021 y el Reino Unido lo introdujo a partir del 1 de enero de 2021. [77]

En términos generales, estos enfoques se ajustan al de Nueva Zelanda, donde las reglas de plena responsabilidad del GST (IVA) para las plataformas digitales consideran a las plataformas como proveedor respecto a todos los suministros de bienes de bajo valor realizados por proveedores no residentes con su intermediación. La plena responsabilidad se aplica independientemente de si el proveedor subyacente almacena los bienes en Nueva Zelanda o en una jurisdicción extranjera en el momento de efectuar el suministro. La plena responsabilidad se aplica a todos los bienes con un valor igual o inferior a NZD 1 000 (USD 648) que un proveedor no residente suministre a una dirección de entrega en Nueva Zelanda. La siguiente tabla ofrece un resumen de las diferencias entre las reglas del GST aplicadas a los suministros de bienes de bajo valor y a los servicios remotos prestados por proveedores no residentes con la intermediación de plataformas digitales, tal y como eran antes y después de la introducción, en diciembre

[74] Véase el informe de 2017 de la UK National Audit Office *Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales* en https://www.nao.org.uk/report/investigation-into-overseas-sellers-failing-to-charge-vat-on-online-sales/.

[75] Véanse las directrices del Gobierno del Reino Unido, *Apply for the Fulfilment House Due Diligence Scheme*, en https://www.gov.uk/guidance/fulfilment-house-due-diligence-scheme.

[76] Véase HM Revenue & Customs, *Tackling online VAT fraud and error – the role of online marketplaces in co-operating with HMRC (The agreement),* en https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-and-online-marketplaces-agreement-to-promote-vat-compliance/tackling-online-vat-fraud-and-error-the-role-of-online-marketplaces-in-co-operating-with-hmrc-the-agreement.

[77] Véase HM Revenue & Customs (2020), *Changes to VAT treatment of overseas goods sold to customers from 1 January 2021,* en https://www.gov.uk/government/publications/changes-to-vat-treatment-of-overseas-goods-sold-to-customers-from-1-january-2021/changes-to-vat-treatment-of-overseas-goods-sold-to-customers-from-1-january-2021.

de 2019, del régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor en Nueva Zelanda.

Tabla 4B.4. GST de Nueva Zelanda sobre las operaciones realizadas por proveedores no residentes a través de plataformas digitales - Antes y después de diciembre de 2019

	Servicios remotos e intangibles a consumidores de NZ	Bienes de bajo valor en NZ en el momento de efectuar el suministro	Bienes de bajo valor fuera de NZ en el momento de efectuar el suministro
Régimen tributario anterior	El operador de la plataforma era considerado como proveedor a efectos del GST	El vendedor era responsable del GST	Operación no sujeta al GST
Nuevo régimen tributario	Sin cambios	**El operador de la plataforma es considerado como proveedor a efectos del GST**	**El operador de la plataforma es considerado como proveedor a efectos del GST**

Fuente: New Zealand Inland Revenue Service.

Los proveedores no residentes que cumplen la normativa y que realizan suministros a través del modelo de centro de distribución, normalmente soportarán el IVA a la importación cuando importen a la jurisdicción los bienes al por mayor para su almacenamiento. Se anima a las jurisdicciones a que permitan a estos proveedores registrarse en el régimen general del IVA y, de este modo, permitirles deducirse el IVA a la importación como IVA soportado en sus declaraciones, o proporcionarles otro mecanismo de devolución sencillo de poner en práctica. Esto contribuirá a minimizar los costos de liquidez para los proveedores no residentes y a reducir el riesgo de doble imposición. Para más información, véase la subsección 4B.3.

En general, la ampliación del régimen de plena responsabilidad en materia de IVA a las plataformas digitales con el fin de extenderlo a los bienes que los proveedores no residentes subyacentes suministran a través de los centros de distribución puede representar una importante simplificación tanto para los propios proveedores como para las plataformas digitales. Elimina la complejidad que supone para las plataformas digitales determinar la ubicación de los bienes en el momento de efectuar el suministro y ofrece mayores garantías contra el fraude y el incumplimiento en el ámbito del IVA. Las ventajas derivadas de simplificar el régimen serían especialmente significativas en este contexto si las jurisdicciones encontraran la forma de simplificar aún más los trámites de registro a efectos de IVA y las obligaciones tributarias de los proveedores no residentes que utilizan centro de distribución sin impedirles recuperar el IVA soportado. Véase en la subsección 4C.1.6 un análisis de las opciones de recuperación del IVA soportado en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento.

4B.3. Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria de las importaciones de bienes de bajo valor

Guía de la subsección 4B.3.

Sección	Tema	Página
4B.3.1.	*Riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria*	230
4B.3.2.	*Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria mediante la presentación de declaraciones y el intercambio de datos*	232
4B.3.3.	*Herramientas para declarar el estado de liquidación del IVA de los envíos*	233
4B.3.4.	*Intercambio electrónico de información en la cadena de suministro de mercancías*	235
4B.3.5.	*Intercambio de datos entre las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias*	237
4B.3.6.	*Fuentes alternativas de información*	239

En esta subsección se plantea la posibilidad de establecer obligaciones de presentar información y métodos de intercambio de datos para apoyar los planes de las autoridades tributarias y aduaneras dirigidos a reducir al mínimo los riesgos de doble imposición, infraimposición o no imposición involuntaria en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor.

En primer lugar, se exponen los riesgos y causas principales de una posible doble imposición y de una no imposición o infraimposición involuntaria. A continuación, se exploran los posibles métodos y herramientas disponibles para la recopilación y el intercambio de datos en apoyo de las estrategias de gestión de riesgos de las autoridades tributarias y aduaneras, incluido el intercambio de datos entre dichas autoridades de la jurisdicción de tributación.

4B.3.1. Riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria

Los principales riesgos de doble imposición en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor se refieren a las situaciones en las que un proveedor no residente recauda el IVA en el momento de efectuar el suministro, mientras que las autoridades aduaneras también liquidan y recaudan el IVA a la importación sobre estos bienes en el momento de la importación. Esto puede ser consecuencia de la incorrecta aplicación del IVA por parte del proveedor o de las autoridades aduaneras. La uniformidad de las políticas tributarias, las legislaciones y los procedimientos para el reparto de las responsabilidades de recaudación del IVA entre las diferentes partes mitigará este riesgo. Las decisiones adoptadas en la fase de diseño de política tributaria tienen especial incidencia en la exposición futura de una jurisdicción a los riesgos de doble imposición, lo que comprende entre otros los aspectos que se exponen a continuación.

- **Franquicia del IVA a la importación para envíos de bajo valor**. La supresión de la franquicia del IVA a la importación para envíos de bajo valor provoca que las autoridades aduaneras, y otros actores relevantes en el procedimiento aduanero como los transportistas, deban verificar si los proveedores no residentes han recaudado el IVA en el momento de efectuar el suministro de los envíos cuyo valor es inferior a la franquicia de aranceles aduaneros. Si el proveedor no ha

recaudado el IVA, las autoridades aduaneras liquidarán y recaudarán el IVA en el momento de la importación. La falta de un proceso de verificación sólido o cualquier fallo en dicho proceso puede dar lugar a un mayor riesgo de doble imposición debido a que, según lo establecido, las autoridades aduaneras recaudarán el IVA cuando no dispongan de información clara sobre el estado de liquidación del IVA de los bienes en el momento de la importación.

- **Franquicia de aranceles aduaneros**. La cuantía en que se fija la franquicia de aranceles aduaneros afecta directamente a la proporción de bienes importados de bajo valor sobre los que los proveedores no residentes deben recaudar el IVA en el momento de efectuar el suministro. Cuanto menor sea la proporción de bienes con un valor cercano a la franquicia de aranceles aduaneros, menor será la posibilidad de que se produzca una doble imposición debido a errores de los proveedores o de las autoridades aduaneras o a causa de los diferentes métodos de conversión de divisas (por ejemplo, diferentes fuentes de tipos de cambio o metodologías para determinar el momento y la fecha de conversión).
- **Reglas sobre los envíos que contienen múltiples bienes**. Los consumidores a menudo compran más de un bien en una misma transacción, que los proveedores empaquetan y envían conjuntamente a la jurisdicción de destino. Dichos paquetes pueden contener una mercancía de bajo valor y otra de alto valor o, alternativamente, dos o más bienes de bajo valor cuyo valor, en conjunto, supera la franquicia de aranceles aduaneros. Las jurisdicciones deben proporcionar seguridad tanto a las autoridades aduaneras como a los proveedores en relación con el tratamiento que deben dar a tales envíos, para evitar la doble imposición susceptible de producirse si ambas partes optan por recaudar el IVA sobre los mismos bienes. Todas las demás partes relevantes en la transacción y la entrega de los bienes, como los transportistas y/o las plataformas digitales, deben comprender sus obligaciones, en particular las relativas a presentar información.
- **Suministros de bienes en el modelo de centro de distribución**. Como se explica en la subsección 4B.2.8, los proveedores no residentes que cumplen la normativa y realizan suministros de bienes B2C a través de centros de distribución podrían enfrentarse a una doble imposición efectiva si no están facultados para recuperar el IVA soportado en el momento de la importación de los bienes que se almacenan en el centro de distribución. Esto se debe a que volverán a declarar el IVA por la venta de los bienes a los consumidores en esa jurisdicción. Las jurisdicciones pueden posibilitar la recuperación del IVA a la importación, ya sea permitiendo el registro en el régimen general del IVA o mediante un mecanismo alternativo de devolución.

Además del riesgo de doble imposición, el funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento para los bienes de bajo valor puede también dar lugar a una no imposición involuntaria. A continuación, se exponen los principales supuestos en los que esto puede ocurrir.

- **Cuando se combina un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor con una franquicia del IVA a la importación**:
    - El mecanismo por defecto en un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor que se combina con una franquicia del IVA a la importación, a nivel de artículos individuales o agrupados, supone que las autoridades aduaneras no inspeccionarán sistemáticamente los envíos de bajo valor en el momento de la importación. En este régimen, el IVA se aplica al suministro de los bienes importados por parte del proveedor no residente, sin que se devengue por la importación de dichos bienes. Esto crea una oportunidad para que los proveedores no residentes que deberían haberse registrado a efectos del IVA continúen realizando suministros sin cumplir con sus responsabilidades de recaudación o sin que las autoridades aduaneras recauden el impuesto en el momento de la importación. Por lo general, las autoridades tributarias tendrán que tomar la iniciativa para abordar estos casos de incumplimiento.

- También reduce la detección de posibles errores por parte de los proveedores no residentes y de las plataformas digitales (por ejemplo, en lo que respecta a los envíos que incluyen tanto mercancías de alto valor como de bajo valor o múltiples bienes de bajo valor; errores de conversión de divisas, etc.).

- **Cuando se aplica un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor sin franquicia del IVA a la importación para envíos de bajo valor**:
  - Las autoridades aduaneras verificarán normalmente si los proveedores no residentes han repercutido el IVA en el momento de efectuar el suministro de los envíos que están sujetos al régimen simplificado de cumplimiento para los bienes de bajo valor. Cuando no sea así, las autoridades aduaneras recaudarán el IVA a la importación. La no imposición puede producirse cuando vendedores no residentes que incumplen la normativa afirmen fraudulentamente haber repercutido el IVA en el momento de efectuar el suministro y utilicen fraudulentamente los números de registro del IVA de proveedores que cumplen la normativa para eludir la detección y la liquidación por parte de las autoridades aduaneras en el momento de la importación. Esto puede incluir el incumplimiento por parte de proveedores no residentes que venden a través de plataformas digitales y que utilizan fraudulentamente los números de registro del IVA de las plataformas para eludir el cobro del IVA en las ventas que realizan a los consumidores fuera de esta plataforma (ventas directas).
  - Cuando las plataformas digitales son plenamente responsables del IVA, la falta de coordinación entre los actores clave puede crear situaciones de no imposición involuntaria. Por ejemplo, un proveedor subyacente puede creer erróneamente que la plataforma ha declarado el IVA en ciertos suministros de bienes de bajo valor y reflejar esta asunción errónea al etiquetar el embalaje de sus envíos. Sin embargo, la plataforma puede haberse abstenido de recaudar el IVA porque creía razonablemente que las autoridades aduaneras iban a liquidar y recaudar el IVA debido a que, por ejemplo, la plataforma suponía que el proveedor subyacente iba a consignar varios bienes de bajo valor para el mismo consumidor juntos en un único envío con un valor superior a la franquicia de aranceles aduaneros.

4B.3.2. Reducción al mínimo de los riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria mediante la presentación de declaraciones y el intercambio de datos

La información es clave para reducir al mínimo el riesgo de doble imposición, así como los riesgos de prácticas fraudulentas o abusivas que menoscaben la integridad del impuesto. Sin embargo, las jurisdicciones deben equilibrar las ventajas que supone la obligación de presentar información de forma proporcional a los costos de cumplimiento que supone para las empresas.

La gestión adecuada de los riesgos recaudatorios y de doble imposición en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para importaciones de bienes de bajo valor requiere:

- La obligación de informar por parte de los proveedores no residentes sobre el estado de liquidación del IVA («IVA pagado») de los envíos que están sujetos al régimen simplificado de cumplimiento
- La puesta en marcha de procesos e infraestructuras de TI que permitan a las autoridades aduaneras conocer el estado de liquidación del IVA de las mercancías en el momento de la importación

La principal obligación de presentar información que incumbe a un proveedor no residente sujeto al régimen simplificado de cumplimiento para importaciones de bienes de bajo valor es:

- La notificación a las autoridades aduaneras de su número de registro del IVA y
- El estado de liquidación del IVA («IVA pagado») de los envíos

Las jurisdicciones pueden exigir la declaración de esta información a través de la cadena de suministro y/o de los canales aduaneros apropiados, lo que permitirá, en particular, la comprobación cruzada de los datos de la carga aduanera y de las declaraciones del IVA. Sin embargo, se aconseja a las autoridades tributarias y aduaneras que tengan en cuenta en este contexto que:

- A menudo, los consumidores devuelven los bienes y reciben los correspondientes reembolsos, lo que puede dar lugar a diferencias entre las obligaciones de IVA que los proveedores no residentes presentan en sus declaraciones y los valores acumulados que las autoridades aduaneras registran a efectos de las importaciones (ya que sus registros pueden no captar con precisión los datos/registros de exportación de los bienes de bajo valor que los consumidores devuelven a los proveedores).
- El valor de los bienes a efectos de declaración de aduanas puede no coincidir exactamente con el precio que paga el consumidor.
- Las incoherencias en las declaraciones pueden deberse a actores que utilizan fraudulentamente el número de registro del IVA de un proveedor sin su conocimiento.

Las jurisdicciones podrían establecer un procedimiento por el que se exija a los proveedores no residentes que indiquen en el etiquetado de un paquete que repercutieron el IVA en el momento de efectuar el suministro y que faciliten su número de registro del IVA a las autoridades aduaneras, idealmente a través de canales electrónicos seguros cuando sea posible. No obstante, por razones prácticas, varias jurisdicciones exigen o permiten a los proveedores plasmar su número de registro del IVA en el etiquetado de los paquetes. De este modo, las autoridades aduaneras y los transportistas pueden identificar visualmente el estado de liquidación del IVA con rapidez. La inclusión de la misma información en los procedimientos de declaración de la carga también podría permitir un despacho aduanero previo. Sin embargo, las autoridades tributarias deben ser conscientes de que este método para demostrar el estado de liquidación del IVA de los envíos es potencialmente vulnerable al fraude, en particular por parte de proveedores incumplidores de la normativa que se apropian de los números de registro del IVA de proveedores que sí cumplen tratando así de evadir tanto el cobro del IVA sobre los suministros como la liquidación por parte de las autoridades aduaneras.

Las siguientes subsecciones presentan una orientación más detallada sobre las herramientas de comunicación de información y los métodos de intercambio de datos para apoyar las estrategias de gestión de riesgos de las autoridades tributarias y aduaneras, incluido el intercambio de datos entre las autoridades tributarias y aduaneras de la jurisdicción de tributación. La sección 5 de este Kit de Herramientas también analiza estas cuestiones, junto con las relativas a la cooperación administrativa internacional e intercambio de información.

4B.3.3. Herramientas para declarar el estado de liquidación del IVA de los envíos

Un nivel mínimo de documentación debe acompañar a las importaciones de bienes con respecto a los cuales los proveedores no residentes ya han cobrado el IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor, incluyendo la acreditación de cobro del IVA en el momento de la venta y el número de registro del IVA del proveedor.

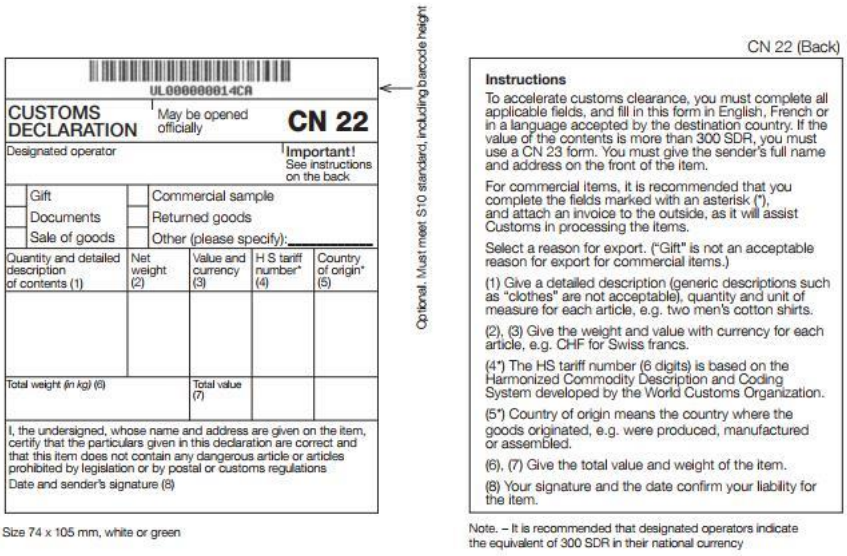
Si tienen acceso a la tecnología adecuada, las jurisdicciones podrían combinar estos requisitos mínimos con herramientas adicionales como códigos de barras personalizados[78] , códigos QR («de respuesta

[78] Existen múltiples estándares internacionales de código de barras, algunos de las cuales las empresas utilizan exclusivamente en la distribución y la logística general.

rápida»)[79], etiquetas RFID (identificación por radiofrecuencia)[80] que proporcionen un enlace a la información clave sobre las transacciones y el cumplimiento de las obligaciones tributarias para confirmar la identidad del proveedor y el estado de liquidación de IVA de las mercancías.

Las jurisdicciones deben atenerse lo más posible a los estándares vigentes sobre comunicación de información y etiquetado de los envíos o buscar el reconocimiento internacional cualquier nueva propuesta. Por ejemplo, en lo que respecta a los datos electrónicos anticipados para su uso en el correo internacional (es decir, la norma M33 ITMATT[81]), es importante tener en cuenta que la norma técnica S10 de código de barras es la única utilizada por la UPU y las autoridades postales. La nota orientativa de la UPU sobre identificación de los envíos postales *Identification of postal items - 13-character identifier (Data definition and encoding standards identifier*) explica que: «El identificador se utiliza para la visibilidad en la cadena de suministro, por ejemplo en un mensaje ITMATT de datos electrónicos anticipados» (Universal Postal Union, 2018[67]).

Imagen 4B.3. Ejemplos de un identificador S10 en las fórmulas de declaración de aduana CN22 y CN 23* en papel[1]



[79] Véase International Organisation for Standardisation, *QR code standards (ISO/IEC18004)* en https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso-iec:18004:ed-3:v1:en.

[80] Véase International Organisation for Standardisation, *RFID standards (ISO/IEC 18000-63:2015)* en https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso-iec:18000:-63:ed-2:v1:en.

[81] Véanse las directrices conjuntas de la OMA y la UPU sobre el intercambio de datos electrónicos anticipados entre los servicios postales y las administraciones de aduanas, páginas 8 a 14 en http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/upu/joint-wco-upu-guidelines.pdf?db=web.

CP 72 manifold set, first part – "Receipt"

BEFORE COMPLETING THIS FORM, READ INSTRUCTIONS ON BACK CAREFULLY!
Your goods may be subject to restrictions

(Designated operator) **The item/parcel may be opened officially**

RECEIPT

CP 007 075 992 NO

No(s). of parcel(s) (barcode, if any)

From: Name; Business; Street; Tel. No.; Postcode; City; Country

Sender's customs reference (if any)

To: Name; Business; Street; Tel. No.; Postcode; City; Country

Insured value – Words | figures

Cash-on-delivery amount – Words | figures

Giro account No. and Giro centre

Importer/addressee reference (if any) (tax code/VAT No./importer code) (optional)

Importer/addressee fax/e-mail (if known)

Detailed description of contents (1)	Quantity (2)	Net weight (in kg) (3)	Value (5)	*For commercial items only* HS tariff number (7)	Country of origin of goods (8)

Please indicate service required (tick one box): ☐ International Priority ☐ International Economy

Total gross weight (4) | Total value (6) | Postal charges/Fees (9)

Category of item (10): ☐ Gift ☐ Documents ☐ Commercial sample ☐ Returned goods ☐ Sale of goods ☐ Other (please specify): Explanation:

Comments (11): (e.g.: goods subject to quarantine, sanitary/phytosanitary inspection or other restrictions)

Office of origin/Date of posting

Number of parcels | certificates and invoices

Insured value SDR

Total gross weight of the parcel(s) | Charges

☐ Licence (12) — Licence number(s)

☐ Certificate (13) — Certificate number(s)

☐ Invoice (14) — Invoice number

I certify that the particulars given in this customs declaration are correct and that this item does not contain any dangerous article prohibited by legislation or by postal or customs regulations

Date and sender's signature (15)

Sender's instructions in case of non-delivery: ☐ Return immediately to sender; ☐ Return to sender after ___ Days; ☐ Treat as abandoned; ☐ Redirect to address below; Return/Redirect ☐ by surface/S.A.L. ☐ by air; Address

Size 210 x 148 mm (basic format A5) with a tolerance of 5 mm

Note:
- To take account of the needs of their service and/or the methods of production of this manifold set, designated operators may alter slightly the sizes of the boxes, the font for the titles and indication, provide the appropriate number of copies for each part, without however deviating too much from the directives contained in the model.
- It is strongly recommended that instructions helping the customer to complete this manifold set should be given on the back of the cover page or on the back (of the last page) of the manifold set itself.

1. Las fórmulas CN 22 y CN 23 son formularios estándar de declaración de aduanas aplicables a los envíos postales y autorizados en las Actas de la UPU actualmente vigentes. Los funcionarios de aduanas utilizan estas fórmulas para el despacho aduanero. Las fórmulas CN 22/23 contienen los siguientes campos de información: 1). Información del expedidor y del destinatario (CN 23); 2). Tasa de franqueo pagada y gastos de seguro (CN 23); 3). S10 para el identificador del envío; 4). Operador designado; 5). Categoría del envío, es decir: regalo, venta de mercaderías, muestra comercial, documento, otros; 6). Cantidad y descripción detallada del contenido; 7). Peso neto de cada objeto y peso total; 8). Valor de cada objeto y valor total, y unidad monetaria utilizada; 9). Número tarifario del SA por artículo, solo para los envíos comerciales; 10). País de origen de las mercaderías.

* La declaración de aduanas CN 23 puede formar parte del «juego de formularios» que componen la declaración de aduanas CP 72 más amplia, que aparece en la imagen superior con el título «CP 72 manifold set, first part - "Receipt"». El juego de formularios CP 72 también incluye el recibo del cliente, el boletín de expedición CP 71, las etiquetas para encomiendas (CP 73 o CP 74), así como partes que pueden utilizarse para las etiquetas de dirección. La CN 23/CP 72 permite incluir más información que la CN 22.

Fuente: Véanse las directrices conjuntas de la OMA y la UPU sobre el intercambio de datos electrónicos anticipados entre los servicios postales y las administraciones de aduanas, (WCO; UPU, n.d.[68]).

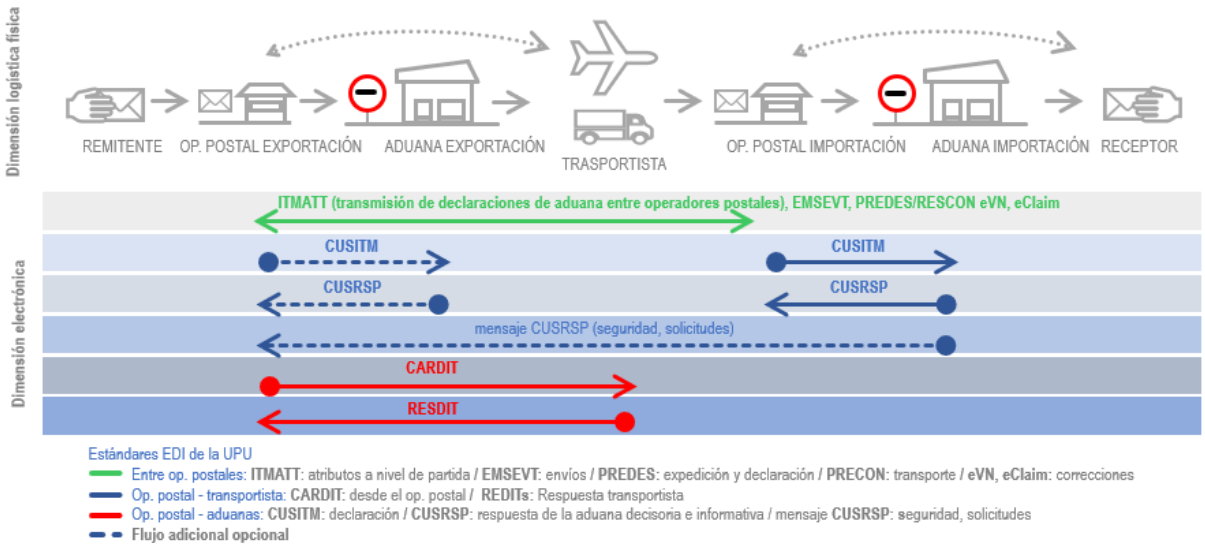
4B.3.4. Intercambio electrónico de información en la cadena de suministro de mercancías

Los intercambios inmediatos de información a lo largo de toda la cadena de suministro y entrega son importantes para mitigar los riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria en el marco de un régimen simplificado de registro y recaudación para bienes de bajo valor. Esto se logra, principalmente, mediante el intercambio de datos electrónicos anticipados (EAD, por sus siglas en inglés) con las autoridades aduaneras. Estos EAD suelen estar disponibles para las mercancías que se transportan a través de los canales de carga y mensajería urgente. Asimismo, estos EAD cada vez están más

disponibles para las mercancías que se transportan a través de los operadores de servicios postales, aunque en el momento de redactar este informe su desarrollo se encuentra todavía en fase inicial. Varias jurisdicciones tienen planes para imponer el intercambio de EAD a través del correo internacional en 2021, tanto en Estados Unidos como en Europa.

Las jurisdicciones deberían analizar con detenimiento la manera más eficaz en que los transportistas, como las empresas de mensajería urgente y los operadores de servicios postales, pueden intercambiar información con las autoridades aduaneras. Las directrices conjuntas de la OMA y la UPU sobre el intercambio de datos electrónicos anticipados entre los servicios postales y las administraciones de aduanas describen las reglas y los procesos de transmisión electrónica para facilitar el despacho de aduanas y la recaudación de ingresos. El EAD permite el intercambio de atributos a nivel de partida (ITMATT) entre las autoridades postales, comunicando así la información clave necesaria para el despacho de aduanas. A continuación, las autoridades postales transmiten la información a las autoridades aduaneras de la jurisdicción de destino a través de los mensajes de notificación previa (CUSITM) relativos a los envíos para permitir la liquidación anticipada para el despacho previo o la selección de envíos para su retención. Las autoridades aduaneras transmitirán una respuesta (CUSRSP) a la autoridad postal para informar de las acciones apropiadas. La *Guía de la UPU sobre el Comercio Electrónico* de 2020 (Universal Postal Union, 2020[69]) describe el funcionamiento y la evolución del EAD.

Gráfico 4B.4. Descripción general sintética del intercambio de datos electrónicos en la cadena de suministro postal



Fuente: Sistema de declaración de aduanas de la UPU «Folleto CDS». (Universal Postal Union, n.d.[70]).

Aunque las empresas de mensajería urgente y los operadores de servicios postales aún no han implantado plenamente el EAD, muchos han participado en actividades piloto de comprobación de los sistemas, y algunas autoridades postales están ya intercambiando EAD de forma habitual.

4B.3.5. Intercambio de datos entre las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias

Las jurisdicciones deben asegurarse de que cuentan con los marcos jurídicos, operativos y de tecnología de la información adecuados para permitir el intercambio de datos entre las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias. Los responsables de la formulación de políticas tributarias han de considerar, en la fase de diseño de la política, las medidas que tendrán que tomar para lograr ese intercambio de datos, incluyendo cambios en la legislación vigente e inversiones adicionales en tecnología de la información, así como inversiones de capital y operativas.

Incluso cuando una jurisdicción tiene plenas competencias para administrar tanto las funciones de las autoridades tributarias como las de las aduaneras, la separación legal de responsabilidades puede seguir limitando los datos que los funcionarios de uno y otro ámbito de esa misma jurisdicción pueden compartir entre sí. Por ejemplo, una autoridad postal puede tener solo capacidad legal para revelar información a los funcionarios de aduanas. Del mismo modo, un alta confidencial de proveedores no residentes que se han registrado a efectos del IVA en virtud de un régimen simplificado de cumplimiento para importaciones de bienes de bajo valor puede ser accesible, por defecto, únicamente para los funcionarios tributarios. Por lo tanto, las autoridades tributarias deben considerar los requisitos de acceso a la información tanto para los funcionarios tributarios como para los aduaneros y diseñar nuevos instrumentos legales para facilitar el intercambio de información cuando sea necesario, por ejemplo, mediante la firma de protocolos de entendimiento/acuerdo (también conocidos como «MOU/MOA», por sus siglas en inglés) entre los funcionarios de los dos ámbitos de la Administración y sus respectivas estructuras de gobierno.

Las *Directrices para fortalecer la cooperación y el intercambio de información entre las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias a nivel nacional* de la OMA[82] (Directrices de la OMA sobre intercambio de información en materia de aduanas e impuestos) (World Customs Organization, 2016[71]) proponen recomendaciones sobre cómo posibilitar la cooperación y el intercambio de información. Estas Directrices también proporcionan un marco de principios para el desarrollo y el funcionamiento de los acuerdos MOU/MOA, que las jurisdicciones deberían considerar como parte de sus estrategias de implementación de políticas tributarias.

Las jurisdicciones deben establecer procedimientos adecuados para que las autoridades aduaneras y, en su caso, otras entidades de la cadena de suministro puedan acceder a la información pertinente a efectos del IVA. Las autoridades aduaneras, tradicionalmente, han dependido de los datos que reciben a través de las declaraciones de aduana, tanto si la parte que proporciona estos datos es el proveedor, los transportistas que utilizan procedimientos simplificados de declaración y despacho o, en ocasiones, incluso el cliente como importador de las mercancías. Las declaraciones no siempre contienen información correcta sobre un envío, ya que solo el proveedor suele ser el único que dispone de documentación original verificable.[83] Aunque la infradeclaración del valor de las mercancías es un problema muy extendido en el marco tradicional de recaudación del IVA por parte de las autoridades aduaneras, la mayoría de los proveedores tienen un gran interés comercial en asegurarse de que comunican información precisa a lo largo de la cadena de suministro.

Un régimen simplificado de cumplimiento que imponga responsabilidades de recaudación del IVA a los proveedores no residentes y a las plataformas digitales en el momento de efectuar el suministro reduce significativamente el riesgo de incumplimiento derivado a una infradeclaración fraudulenta del valor de los envíos. Sin embargo, con este régimen, las autoridades aduaneras deben dejar de centrarse en el valor declarado de las mercancías y centrarse en nuevos datos críticos. En concreto, esta información crítica es la que figura en el embalaje y en la declaración de aduana, que indica si el proveedor ha recaudado el IVA de los artículos importados y que identifica el número de registro del IVA del proveedor. Los proveedores también pueden utilizar estos indicadores para informar a las autoridades aduaneras de que el suministro es una transacción B2B, que puede no estar sujeta al régimen simplificado de cumplimiento, identificando el número de registro del IVA que les ha proporcionado el cliente. Para mejorar la integridad de este proceso de verificación aduanera, las autoridades aduaneras deben tener acceso al registro de los números de IVA de los proveedores no residentes del que disponen las autoridades tributarias y sería deseable que también pudieran acceder a cualquier registro sobre el historial de cumplimiento de los proveedores.

Las autoridades tributarias, por su parte, necesitarán acceder a la información aduanera sobre el volumen y el valor de las importaciones de bienes de bajo valor sobre los que los proveedores afirman haber repercutido el IVA en el momento de efectuar el suministro. Esto ayudará a las autoridades tributarias en sus evaluaciones de riesgos y estrategias de gestión de riesgos. Véase también la sección 5. No obstante la utilidad de la información aduanera tiene limitaciones prácticas y, por lo tanto, las autoridades tributarias deben ser cautelosas a la hora de analizar los resultados del análisis de datos cuando utilicen esta información para evaluar los niveles de cumplimiento. Estas limitaciones incluyen las siguientes:

[82] La versión en español de estas directrices está disponible en http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-tax-cooperation/customs_tax_guidelines_sp.pdf?db=web.

[83] Véase el artículo «Enhancing Visibility in International Supply Chains: The Data Pipeline Concept, Introduction», en *International Journal of Electronic Government Research* 8(4), página 20, disponible para su consulta en https://www.igi-global.com/gateway/article/74812.

- Los valores aduaneros declarados, los importes sobre los que los proveedores calculan el IVA y los importes que consignan en sus declaraciones del IVA pueden ser diferentes en la moneda local de la jurisdicción de tributación como consecuencia de las reglas de conversión de divisas.
- Las partes de una transacción, por ejemplo, un transportista o el cliente, pueden modificar las declaraciones aduaneras. Por lo tanto, la información relativa a las declaraciones históricas solo puede reflejar con exactitud los volúmenes y valores en el momento en que se declararon inicialmente.
- Pueden producirse errores de transposición y de otro tipo en el proceso de registro electrónico de la información contenida en las declaraciones de aduana.
- Es posible que en algunas jurisdicciones los trámites relativos a las exportaciones, como los despachos aduaneros de exportación o las declaraciones y los informes relativos a una exportación, se establezcan en cuantías diferentes a sus homólogas en el proceso de importación. En otras palabras, la obligación de pasar por procesos no simplificados de despacho de aduanas respecto a las exportaciones de bienes puede establecerse a partir de un valor más alto que el previsto para las importaciones. Esto puede afectar a la posibilidad de que los registros aduaneros estén disponibles para demostrar la devolución de las mercancías por parte de los clientes a un proveedor no residente.

4B.3.6. Fuentes alternativas de información

Cuando las autoridades tributarias y aduaneras no puedan recabar toda la información pertinente solo a través de los procedimientos de presentación de información aduanera, podrían recurrir a datos adicionales de terceras fuentes sobre las transacciones como por ejemplo:

- Proveedores no residentes y plataformas digitales
- Intermediarios financieros
- «Unidades de Inteligencia Financiera» de las jurisdicciones [84]

Esta información puede no resultar fácilmente accesible para las autoridades tributarias o aduaneras. Por lo tanto, es posible que tengan que utilizar determinadas facultades legales de acceso a la información pertinente. Algunos de estos mecanismos susceptibles de ponerse en práctica son:

- Un MOU u otro acuerdo de intercambio de información entre las autoridades aduaneras y tributarias en virtud del cual varias autoridades podrían acceder a los datos pertinentes
- Facultades de acceso a la información, como los requerimientos formales por los que se solicita información a los proveedores, exportadores, intermediarios u otros actores relevantes en la cadena de suministro y de valor
- Los artículos sobre intercambio de información recogidos en los convenios tributarios suscritos por las jurisdicciones o en la Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (MAAC), que pueden emplearse para obtener información sobre el proveedor y cualquier otra información relevante que esté a disposición de otras jurisdicciones tributarias

4B.4. Facilitar los trámites de despacho aduanero rápido

Cualquier marco de política tributaria que desplace la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor de las autoridades aduaneras a los proveedores no residentes debe tener en cuenta la autoridad permanente de las autoridades aduaneras para someter todos los bienes a inspección, especialmente en lo que se refiere a la seguridad de los productos. Sin embargo, desde el punto de vista

[84] Véase The Egmont Group, *List of Members* en https://www.egmontgroup.org/en/membership/list.

de la liquidación y recaudación de los ingresos, un régimen que transfiera las obligaciones de recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a los proveedores no residentes brinda oportunidades para el despacho aduanero rápido de estos bienes. El despacho aduanero rápido constituye un incentivo importante para que los proveedores no residentes cumplan con las obligaciones que les incumben en materia de IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para los bienes de bajo valor.

El régimen tributario de la Unión Europea que entró en vigor el 1 de julio de 2021 ajusta los trámites de declaración en aduana para ofrecer un despacho rápido de los envíos respecto a los que los proveedores no residentes han repercutido el IVA en el momento de efectuar el suministro. En el régimen tributario de la UE, es posible declarar bienes con un valor de hasta EUR 150 (USD 171) mediante una declaración aduanera que requiere tres veces menos datos que una declaración aduanera estándar (European Commission, n.d.[72]).[85] Si un proveedor no residente no recauda el IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor, entonces el transportista lo recaudará en su lugar. El modelo de la UE permite a los transportistas cobrar a los clientes una tasa de despacho por presentar una declaración de aduana en nombre del cliente. El efecto acumulado de estos elementos es ofrecer un incentivo a los consumidores para que compren a proveedores registrados a efectos del IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento para bienes de bajo valor.

En Australia y Nueva Zelanda, los bienes de bajo valor (es decir, aquellos cuyo valor es inferior a la franquicia del GST y de aranceles aduaneros) no están sujetos al *IVA en la importación*, salvo en el caso de los bienes sujetos a impuestos especiales. Por lo tanto, las autoridades aduaneras no retendrán de forma habitual los bienes de bajo valor con fines de recaudación en la frontera. Australia aplica un régimen de despacho aduanero simplificado, que los transportistas (por ejemplo, las empresas de mensajería urgente) administran para el despacho de las importaciones cuyo valor es inferior a la franquicia de aranceles aduaneros. Esto permite un despacho rápido en el que las autoridades aduaneras solo detienen los bienes de bajo valor para inspeccionarlos si tienen dudas respecto a la seguridad de los productos en relación con un envío.

Muchas jurisdicciones de LAC han celebrado acuerdos de libre comercio que pueden conllevar la obligación de adoptar o mantener determinados trámites aduaneros que agilicen el despacho de las importaciones. Debido a estos acuerdos, es posible que las jurisdicciones ya prevean este tipo de trámites, que podrían ampliar y utilizar en el contexto de los regímenes simplificados de registro y recaudación para los proveedores no residentes de bienes de bajo valor. Por ejemplo, el capítulo 5 de los Tratados de Libre Comercio (TLC) (Office of the United States Trade Representative, n.d.[73]) entre Estados Unidos y Colombia, Perú, Chile y el CAFTA, respectivamente, utilizan un modelo similar que, en general, exige a las partes:

- Adoptar o mantener procedimientos que prevean el despacho de las mercancías en un plazo máximo.
- Esforzarse para usar tecnología de la información que haga expeditos los procedimientos para el despacho de mercancías; y adoptar o mantener procedimientos aduaneros que acelerados para los envíos urgentes.

[85] La disponibilidad de la declaración aduanera simplificada en un Estado miembro depende de que este logre modificar sus sistemas a tiempo (debe hacerse antes de 2023, como máximo).

Sección 4C. Diseño e implementación administrativa para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA

Mensajes clave

Contexto y descripción general:

La sección 4A de este Kit de Herramientas ofrece orientación sobre la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes. Proporciona orientación sobre la gestión del proyecto de reforme y sobre la implementación administrativa de los enfoques de política tributaria recomendados que se aplican específicamente a las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes.

La sección 4B se basa en las pautas expuestas en la sección 4A, centrándose en la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Esto refleja la recomendación de secuenciar la aplicación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico, centrándose primero en las ventas en línea de servicios e intangibles y, posteriormente, en las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea.

La sección 4C ofrece orientaciones detalladas para el diseño de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes, aplicables tanto a los suministros de servicios e intangibles como a las importaciones de bienes de bajo valor. La sección 4D complementa las orientaciones de la sección 4C con un análisis y un asesoramiento detallado sobre la implementación de la infraestructura operativa y de TI central que da soporte al régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para proveedores no residentes.

Los aspectos fundamentales que se examinan en la sección 4C y las consiguientes recomendaciones sobre el diseño de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes pueden resumirse del siguiente modo:

- **Portal de registro y cumplimiento en línea**: Se recomienda que el registro y cumplimiento en línea estén disponibles para los proveedores no residentes sujetos a un régimen de cumplimiento simplificado. La sección 4D de este Kit de Herramientas ofrece un análisis más detallado y orientación sobre el diseño técnico y de TI, así como sobre los elementos clave de un portal en línea para el régimen simplificado de registro y recaudación del IVA.
- **Registro simplificado del IVA**: Se recomienda limitar los requerimientos de información para el registro en un régimen simplificado de cumplimiento a los datos funcionalmente necesarios para garantizar la correcta recaudación del IVA por parte de los proveedores no residentes. En la medida de lo posible, las administraciones tributarias deben erradicar los riesgos operativos, de seguridad y de fraude al diseñar el proceso de registro.
- **Umbral de registro para los proveedores no residentes**: La posible aplicación de un umbral de registro basado en los ingresos para los proveedores no residentes merece una cuidadosa consideración. Sin embargo, eximir a los proveedores no residentes de la obligación de registrarse en una jurisdicción en la que su volumen de ventas es mínimo puede ser beneficioso tanto para los proveedores como para las administraciones tributarias, sobre todo teniendo en cuenta los costos relativamente elevados de administrar un gran número de proveedores que generan unos ingresos potenciales en concepto de IVA limitados.
- **Obligación de facturación:** Se anima a las jurisdicciones a que consideren la posibilidad de eliminar la obligación de facturación para los suministros de servicios e intangibles B2C en el marco de los regímenes simplificados de registro y recaudación para los proveedores no residentes. En el caso de las importaciones de bienes de bajo valor, hay razones por las que una jurisdicción puede tener interés en seguir imponiendo a los proveedores la obligación de emitir algún tipo de factura, aunque no necesariamente una factura completa. En los casos en que las jurisdicciones exijan la emisión de una factura, este Kit de Herramientas anima a

adoptar un enfoque pragmático para ofrecer flexibilidad, por ejemplo, en cuanto al formato, el contenido o el idioma.

- **Declaraciones del IVA**: El Kit de Herramientas recomienda que las jurisdicciones permitan a los proveedores no residentes presentar declaraciones del IVA simplificadas en virtud de un régimen simplificado de cumplimiento. Estas requerirán, por lo general, menos información y pruebas justificativas que las declaraciones del IVA que las administraciones tributarias exigen a los proveedores en el marco de su régimen general del impuesto, en el que se prevé su derecho a la deducción del IVA soportado.
- **Conservación de registros contables**: Los proveedores no residentes deben conservar registros contables fiables y verificables de las operaciones que realizan en la jurisdicción de tributación, preferiblemente en formato electrónico. Se anima a las autoridades tributarias a limitar los datos transaccionales que los proveedores deben registrar a lo necesario para garantizar que estos han repercutido y declarado el IVA correctamente en sus operaciones.
- **Recuperación del IVA soportado**: Es razonable que una jurisdicción opere un régimen simplificado de cumplimiento como un régimen de «solo pago», es decir, limitando el alcance del régimen únicamente a la recaudación del IVA sin posibilitar que el proveedor no residente pueda recuperar el IVA soportado. Este enfoque puede garantizar un equilibrio adecuado entre la simplificación y las necesidades de las Administraciones tributarias de salvaguardar los ingresos. Los no residentes podrían recuperar el IVA soportado a través del procedimiento general de devolución del IVA de la jurisdicción o de su régimen general de registro del IVA.
- **Conversión de divisas**: Las autoridades tributarias deben comunicar a los proveedores no residentes la forma en que estos han de convertir el valor de sus ventas a efectos de determinar su responsabilidad en materia del impuesto, la declaración y pago del IVA correspondiente, en los casos en que las operaciones se realicen en una moneda diferente a aquella en la que debe pagarse el IVA en la jurisdicción de tributación,
- **Liquidación del IVA devengado**: Se recomienda, en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, el uso de métodos de pago electrónico como medio para facilitar el proceso de pago a la Hacienda Pública y reducir los costos y riesgos asociados tanto para el proveedor no residente como para las administraciones tributarias.

En la sección 4C también se analizan estrategias y medidas adicionales para mejorar la eficacia de la administración tributaria y los niveles generales de cumplimiento en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes:

- Régimen de plena responsabilidad para plataformas digitales Este Kit de Herramientas destaca que un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para plataformas digitales mejora el cumplimiento y reduce los costos y riesgos de administrar, controlar y recaudar el IVA sobre un volumen cada vez mayor de ventas en línea. Las orientaciones de la OCDE recomiendan que las jurisdicciones posibiliten el acceso a su régimen simplificado de registro y recaudación también a las plataformas digitales que cumplan con sus obligaciones en el marco de un régimen de plena responsabilidad.
- **Agentes tributarios**: Las orientaciones de la OCDE reconocen que podría facilitarse aún más el cumplimiento para los proveedores no residentes si se permitiera a estos nombrar a un tercero proveedor de servicios para que actúe en su nombre en determinados procedimientos, como la presentación de declaraciones. Sin embargo, las orientaciones de la OCDE no recomiendan que las jurisdicciones exijan el nombramiento de un representante fiscal local en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento.
- **Intermediarios distintos de las plataformas digitales**: Aunque no se recomiende como mecanismo principal de recaudación, las jurisdicciones podrían considerar establecer un régimen de retención del IVA a través de los intermediarios financieros como mecanismo de salvaguarda específicamente respecto a los pagos a proveedores no residentes que incumplen la normativa, y como forma de desincentivar el

incumplimiento. Algunas jurisdicciones también prevén obligaciones para las «empresas de reexpedición» como regla de salvaguarda en determinadas circunstancias.

- **Estrategia de comunicaciones:** Una estrategia de comunicaciones eficaz es crucial para lograr niveles de cumplimiento adecuados por parte de los proveedores no residentes. En consecuencia, este Kit de Herramientas recomienda a las jurisdicciones:
  - Desarrollar una estrategia de comunicaciones por etapas que permita emitir mensajes claros y relativamente cortos centrados en los aspectos clave del régimen simplificado de cumplimiento en un enfoque gradual.
  - Empezar el proceso de comunicación ya al inicio de la fase de diseño e instauración del régimen para sensibilizar cuanto antes a los proveedores no residentes, plataformas digitales y otros actores relevantes que puedan verse afectados por la reforma.
  - Utilizar una serie de fuentes de datos disponibles para identificar y obtener información sobre los proveedores no residentes, las plataformas digitales y otros actores relevantes que puedan verse afectados por la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento.
  - Usar una estrategia de comunicación multicanal. Esto incluye colaborar con organizaciones internacionales y regionales (por ejemplo, la OCDE, el Grupo del Banco Mundial, la Organización Mundial de Aduanas, el CIAT, el BID) y los organismos del sector para contactar con las empresas no residentes, las plataformas digitales y otros actores relevantes.
  - Garantizar el establecimiento de plazos adecuados que permitan la correcta aplicación de la reforma. A título indicativo, generalmente se considera adecuado un plazo de 6 a 12 meses desde la aprobación de las leyes hasta su entrada en vigor para los servicios e intangibles y de 12 a 18 meses para las importaciones de bienes de bajo valor.

Nota sobre las listas de comprobación de la sección 6: Los lectores encontrarán un conjunto exhaustivo de listas de comprobación en la sección 6 del Kit de herramientas. El objetivo de estas listas de comprobación es servir de apoyo al diseño y a la aplicación de una estrategia eficaz para recaudar el IVA en el comercio internacional B2C. Para ello, las listas de comprobación sintetizan y trazan los principales mensajes de todas las áreas clave que trata el Kit de herramientas: política, legislación, administración, infraestructura operativa e informática, así como estrategias de control y gestión de riesgos. Se incluyen también los temas que la sección 4C aborda en profundidad.

Guía de la sección 4C

Sección	*Tema*	*Página*
4C.1.	***Diseño e implementación administrativa para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA*** *(denominado de forma abreviada «régimen simplificado de cumplimiento»)*	**245**
4C.2.	***Administración de los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales sujetas a un régimen simplificado de registro y recaudación***	**268**
4C.3.	***Función de los agentes e intermediarios tributarios distintos de las plataformas digitales en un régimen simplificado de registro y recaudación***	**273**
4C.4.	***Estrategias de comunicación dirigidas a proveedores no residentes y plataformas digitales***	**279**

4C.1. Diseño e implementación administrativa para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA

Guía de la subsección 4C.1

Sección	Tema	Página
4C.1.1.	***Registro simplificado del IVA***	**246**
	(i) Repercusiones del registro simplificado del IVA en los sistemas de TI «back-end»	248
	(ii) Facilitación de los procedimientos de registro - Uso del correo electrónico como alternativa al portal en línea	248
	(iii) Umbral de registro	249
	(iv) Registros del IVA públicos	251
4C.1.2.	***El papel de los datos transaccionales***	**251**
4C.1.3.	***Obligación de facturación***	**252**
	(i) Facturación de los suministros de servicios e intangibles B2C en un régimen simplificado de cumplimiento	252
	(ii) Facturación de los suministros de bienes de bajo valor B2C en un régimen simplificado de cumplimiento	254
	(iii) Facturación de las operaciones internacionales B2B en un régimen simplificado de cumplimiento	254
	(iv) Precios con IVA incluido	256
4C.1.4.	***Declaraciones del IVA***	**256**
4C.1.5.	***Conservación de registros contables y almacenamiento de datos***	**258**
4C.1.6.	***Recuperación del IVA soportado***	**260**
4C.1.7.	***Conversión de divisas***	**261**
	(i) Tipos de cambio	261
	(ii) Momento de la conversión de divisa	262

Sección	Tema	Página
	(iii) Consideraciones adicionales sobre la conversión de divisas	262
	(iv) Reglas de conversión de divisas para determinar si los suministros de bienes por parte de proveedores no residentes se consideran «de bajo valor»	262
4C.1.8.	***Liquidación del IVA devengado***	**263**
4C.1.9.	***Elementos adicionales en el desarrollo de la administración para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA***	**264**
	(i) Cambio de régimen de registro y cancelación del registro del IVA	264
	(ii) Consideración de los regímenes y tasas especiales de IVA	265
	(iii) Rectificaciones y modificaciones de las declaraciones del IVA	265
	(iv) Vales y descuentos	265
	(v) Reembolsos en caso de pago en exceso, rectificaciones y devoluciones de productos	267
	(vi) Tratamiento de los créditos incobrables de clientes	267

4C.1.1. Registro simplificado del IVA

Se recomienda que procedimiento de registro esté disponible en línea para proveedores no residentes sujetos a un régimen de cumplimiento simplificado. La sección 4D de este Kit de Herramientas ofrece un análisis detallado y orientación sobre el diseño y sobre los elementos clave de un portal en línea para el régimen simplificado de registro y recaudación del IVA. Se aconseja que el procedimiento de registro en un régimen simplificado de cumplimiento se limite a recabar la información funcionalmente necesaria para garantizar la correcta recaudación del IVA por parte de los proveedores no residentes. Liberar a las empresas de los costos de tiempo y de otro tipo que les supone tener que proporcionar documentación innecesaria o excesiva para verificar su identidad está justificado, especialmente en los casos en los que no necesitan recuperar el IVA soportado en la jurisdicción de tributación. Tal enfoque minimalista de la identificación de las empresas para registrarse a efectos del IVA en el marco de un régimen simplificado de registro y recaudación podría limitarse a recabar los siguientes datos:

- El nombre de la empresa
- El nombre comercial de la empresa
- La dirección postal y/o el domicilio social de la empresa y persona de contacto; Incluso cuando el registro es electrónico, una dirección postal física es útil en caso de que haya una interrupción del sistema
- Nombres de las personas de contacto responsables, incluyendo el cargo de la persona autorizada (por ejemplo, «Director de Impuestos Indirectos») para apoyar la continuidad en caso de cualquier cambio posterior a nivel empresarial

Se recomienda que las empresas proporcionen varios contactos siempre que sea posible.

- Números de teléfono de las personas de contacto
- Direcciones de correo electrónico de las personas de contacto
- Las URL del sitio web de la empresa a través del cual realiza sus negocios con los consumidores en la jurisdicción de registro
- El número de identificación fiscal (NIF) de la empresa en su jurisdicción de establecimiento, si procede

Una característica opcional podría permitir a los proveedores identificar durante el proceso de registro los tipos de suministros que pretenden realizar, por ejemplo, marcando una casilla junto a todas las categorías aplicables. Por ejemplo:

- Servicios e intangibles
- Venta de productos en línea

Las jurisdicciones podrían plantearse incorporar la opción de cargar archivos de datos como parte del proceso de registro para permitir a las empresas presentar la documentación requerida por la jurisdicción en un formato electrónico. Generalmente, esta opción solo resultará de utilidad cuando, pese a las recomendaciones anteriores de adoptar un enfoque minimalista, la autoridad tributaria tenga verdadero interés en solicitar documentos justificativos como parte del registro. Así pues, el formulario de registro simplificado de algunas jurisdicciones permite cargar documentos en formato electrónico como, por ejemplo:

- Formulario de declaración firmado
- Certificado del alta en el registro
- Otros documentos adjuntos

Las autoridades tributarias también tendrán que diseñar las reglas de verificación y las condiciones en las que se deben rechazar las solicitudes de registro, como un formato incorrecto o la falta de consignación de datos obligatorios. Conviene encontrar el equilibrio entre estas reglas y el objetivo de simplificación, de modo que se garanticen la calidad de los datos de registro sin afectar a la facilidad del proceso. En este sentido, sería útil que la funcionalidad del sistema de registro permitiera a los solicitantes guardar sus borradores de solicitud y conservar la capacidad, por iniciativa propia, de actualizar los datos relevantes (como sus datos de contacto) tras el registro.

Se recomienda encarecidamente que se notifique a los proveedores su número de registro en el régimen simplificado de cumplimiento por medios electrónicos seguros, por ejemplo, una alerta por correo electrónico. Por motivos de seguridad, en ocasiones se exige a los declarantes que, al registrarse en el régimen, creen un código de verificación que posteriormente sirve para recuperar su número de registro del IVA. La asignación de credenciales digitales u otros identificadores también puede ayudar a lograr un equilibrio entre las consideraciones de seguridad y la facilidad de uso. Las credenciales digitales, la seguridad y las notificaciones de confirmación se analizan con más detalle en la sección 4D.

Algunas jurisdicciones pueden carecer de la capacidad administrativa o tecnológica necesaria para establecer y operar un proceso de registro en línea. En tales casos, pueden considerar la posibilidad de introducir un proceso de registro a través de un intercambio seguro de correos electrónicos, mediante una pasarela de correo electrónico específica para todas las comunicaciones, solicitudes de registro y otros procesos. Las autoridades tributarias han señalado que los riesgos asociados a este enfoque, como la suplantación de identidad, podrían aumentar y se recomienda encarecidamente una gestión extremadamente cuidadosa de la correspondencia por correo electrónico.

Las autoridades tributarias deben garantizar que el acceso a un portal de registro, y cualquier proceso aplicable para establecer una credencial digital que permita dicho acceso, sea lo más fácil posible y se

incluya en su guía web y otras comunicaciones. Es preferible que las comunicaciones estén disponibles tanto en inglés como en el idioma de la jurisdicción. Las jurisdicciones pueden considerar además la posibilidad de que la información esté disponible en la(s) lengua(s) de sus principales socios comerciales. Para solventar los eventuales problemas de las empresas en el proceso de registro, las jurisdicciones pueden también establecer formas de contacto (por ejemplo, una línea telefónica) para prestarles asistencia.

Es esencial que la información relativa a los derechos del contribuyente y los mecanismos de disputa se incluyan en la información proporcionada con respecto a las obligaciones de registro. La sección 4D del Kit de Herramientas ofrece una orientación detallada sobre el diseño y la implementación de la infraestructura operativa, en particular los sistemas de tecnología de la información y los requisitos de *software* que requiere un portal simplificado de registro y recaudación del IVA, así como sobre la generación de credenciales digitales y otras cuestiones relacionadas.

Por último, las autoridades tributarias deben establecer claramente el proceso por el que una empresa puede cancelar su inscripción en el registro, por ejemplo, si su volumen de negocios cae por debajo de determinado umbral de registro (véase también «Cambio de régimen de registro y baja del registro del IVA» en el apartado 4C.1.9 siguiente).

(i) Repercusiones del registro simplificado del IVA en los sistemas de TI «back-end»

La sección 4D analiza las repercusiones del registro simplificado del IVA en la infraestructura operativa y de TI de una Administración tributaria. Señala que ciertos procedimientos en los que las jurisdicciones utilizan herramientas de TI *back office*, deben estar en funcionamiento para que los funcionarios y los sistemas de la Administración tributaria puedan llevar a cabo las tareas principales, entre ellas:

- Comunicarse con los declarantes
- Hacer un seguimiento de las declaraciones o pagos de IVA pendientes
- Validar las declaraciones
- Comprobar si los contribuyentes registrados cumplen con sus obligaciones
- Calcular los ingresos recaudados con el régimen simplificado de cumplimiento
- Gestionar las transiciones entre el régimen de registro del IVA simplificado y el general
- Gestionar cancelaciones a inscripciones en el registro

(ii) Facilitación de los procedimientos de registro - Uso del correo electrónico como alternativa al portal en línea

Los regímenes simplificados de registro y recaudación del IVA deberían facilitar el cumplimiento de los proveedores no residentes limitando la información que estos deben proporcionar a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del impuesto. Las jurisdicciones que han tratado de aplicar esta recomendación han observado que la facilidad con la que una empresa puede registrarse, declarar y liquidar el pago de sus obligaciones en materia de IVA ha sido fundamental para fomentar el cumplimiento.[86] La comunicación continua con las empresas sujetas a las obligaciones de un régimen simplificado de cumplimiento no solo ayuda a diseñar un proceso de registro del IVA simplificado, sino que también promueve el desarrollo de relaciones eficaces y de servicios de apoyo al contribuyente. Ejemplos de una comunicación fluida son el de animar a un amplio número de empresas a que

[86] Como ejemplo, el 4 de agosto de 2020, Ecuador publicó el Decreto Ejecutivo N.º 1114 que regula el IVA de los servicios digitales. El reglamento entró en vigor el 16 de septiembre de 2020. El proceso de registro se realiza a través de un intercambio de correos electrónicos.

proporcionen sus comentarios, poner en marcha pruebas piloto de diseño de usuario, establecer una comunicación directa y organizar seminarios web a lo largo del proceso de implementación.

Las jurisdicciones que no puedan financiar el desarrollo de un portal de TI podrían considerar los canales de correo electrónico para el registro y la presentación de las declaraciones. Sin embargo, cualquier proceso inseguro puede presentar riesgos operativos, de seguridad y de fraude y crear obstáculos para el cumplimiento. Entre estos riesgos y posibles problemas de cumplimiento se encuentran los siguientes:

- Vulnerabilidad de los formularios manuales a la manipulación por parte de personas que intentan cometer un fraude contra las empresas y las autoridades tributarias.
- Dificultad para recabar y validar un nivel adecuado de credenciales de identidad en el proceso de registro.
- Control insuficiente de las credenciales de identidad y de la autenticidad de los mandatos de los intermediarios que actúan (o dicen actuar) en nombre del declarante.
- Dificultad para proteger la información confidencial del contribuyente incluida en los formularios de registro y las declaraciones del IVA.
- Complejidad de procesar la información (incluida la obligación de presentar declaraciones y otra información) en varios idiomas.
- Incapacidad de la Administración tributaria para automatizar la validación de los formularios cumplimentados manualmente, lo que implica procesos de verificación y seguimiento manuales que consumen mucho tiempo, incluido el recabar cualquier información del declarante que pueda faltar.

El Foro sobre Administración Tributaria publicó las conclusiones de una encuesta realizada a las Administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE en las que observó que, si bien los organismos tributarios recurren cada vez más a los servicios electrónicos para mejorar los servicios y los costos de los contribuyentes, también se ha producido un crecimiento exponencial de la frecuencia y la sofisticación de los ataques (OECD, 2012[74]).

Existen una serie de medidas y sistemas de protección para asegurar los canales de correo electrónico, entre ellos: las identificaciones electrónicas de los usuarios, los certificados digitales, las direcciones de correo electrónico registradas, el uso de contraseñas seguras y de «tarjetas de código», y la encriptación. Algunas autoridades tributarias ofrecen el equivalente seguro de un servicio de correo electrónico dentro de su portal en línea para el registro y el cumplimiento de los contribuyentes, tanto en el régimen simplificado del IVA como en el general. Cuando las jurisdicciones no hayan utilizado previamente métodos de comunicación segura con los no residentes, es posible que quieran considerar su compatibilidad con los sistemas comunes de TI que utilizan los proveedores no residentes para garantizar que estos puedan recibir y examinar adecuadamente cualquier información que la autoridad tributaria transmita de forma segura, como, por ejemplo, a través de la encriptación. Esto puede ser relevante cuando la jurisdicción de la empresa declarante prohíbe a sus empresas acceder a determinados tipos de canales seguros. Por lo tanto, las autoridades tributarias pueden desear llevar a cabo algún tipo de consulta y prueba con los asesores fiscales, las autoridades tributarias de otras jurisdicciones y con las empresas internacionales cuando diseñen sus canales de comunicación en el marco del régimen simplificado de cumplimiento. Esto hará que el enfoque que adopten no solo sea más seguro, sino también más accesible, lo que es fundamental para su éxito.

(iii) Umbral de registro

Un umbral de registro del IVA en este contexto se refiere a un umbral que una jurisdicción puede adoptar, normalmente por referencia al volumen de suministros realizados a clientes en esa jurisdicción, por debajo del cual un proveedor no residente no tiene obligación de registrarse a efectos del IVA ni de recaudar y pagar el IVA sobre estos suministros en esa jurisdicción.

Las orientaciones de la OCDE[87] ponen de relieve que eximir a los proveedores no residentes de la obligación de registrarse en una jurisdicción en la que su volumen de ventas sea nimio no generaría pérdidas de ingresos netas importantes, habida cuenta de que también comportará menos gastos para la administración tributaria. No obstante, tiene en cuenta que la adopción de estos umbrales ha de ser objeto de un examen detenido. Las jurisdicciones deben buscar un equilibrio entre, por una parte, el objetivo de reducir al mínimo los costos administrativos y los costos de cumplimiento que soportan las administraciones tributarias y los proveedores no residentes, y, por otra parte, la necesidad de dispensar un trato equitativo a las empresas nacionales y a las no residentes.

Existe una gran variedad de enfoques que las jurisdicciones han adoptado con respecto a los umbrales de registro para proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento.[88] Estos van desde la ausencia de umbral para los proveedores no residentes en Chile, Colombia y la Unión Europea, hasta el doble umbral de Singapur, uno respecto a los ingresos globales superiores al millón de SGD (USD 758 000 aproximadamente) y otro respecto a los ingresos procedentes de prestaciones de «servicios digitales» a consumidores en Singapur superiores a SGD 100 000 (USD 75 800 aproximadamente). Australia (AUD 75 000 / USD 52 000 aproximadamente) y Nueva Zelanda (NZD 60 000 / USD 39 000 aproximadamente) adoptan un enfoque que se alinea con el umbral de registro nacional y libera a las autoridades tributarias de los costos de administración de los proveedores no residentes más pequeños que proporcionarían unos ingresos netos mínimos.

Estas diferencias de enfoque reflejarán a menudo el régimen del IVA vigente en las distintas jurisdicciones, sus objetivos políticos (por ejemplo, la recaudación de ingresos y/o garantizar un trato equitativo a proveedores nacionales y extranjeros) y la capacidad administrativa. Un umbral de registro es especialmente útil cuando existen límites en los recursos administrativos disponibles para gestionar un número posiblemente significativo de microproveedores y pequeños proveedores que pueden carecer de capacidad y, quizás, de la voluntad de cumplir con la normativa, al tiempo que suponen un riesgo limitado para los ingresos. La ausencia de un umbral de registro o que este sea muy bajo puede tener efectos negativos en el cumplimiento, en particular en la tasa de presentación de declaraciones, ya que el número de contribuyentes puede superar la capacidad administrativa, y algunos aspectos de la gestión del cumplimiento, como el control de la obligación de presentar declaraciones, se ven, en consecuencia, debilitados (Schlotterbeck, 2017[75]).

Las jurisdicciones que adopten un umbral de registro para los proveedores no residentes deben proporcionarles pautas claras sobre cómo deben calcular el umbral y sobre la forma en que las autoridades tributarias van a administrarlo, y deben procurar que esta información esté accesible en inglés y en los idiomas de los principales socios comerciales de la jurisdicción, además de en el idioma o los idiomas nacionales de la jurisdicción.

Estas pautas relativas a los umbrales de registro deben incluir información sobre los plazos de registro si un proveedor no residente supera el umbral de registro y las sanciones o exención de sanciones aplicables en caso de incumplimiento del plazo de registro. La mayoría de las autoridades tributarias permiten a los proveedores no residentes autoevaluar si han alcanzado o superado el umbral de registro. Una jurisdicción podría instruir a los proveedores no residentes para que evalúen periódicamente (por ejemplo, mensual o trimestralmente) sus actividades tanto de forma retrospectiva con respecto a los 12 meses anteriores como de forma prospectiva utilizando las previsiones para los 12 meses siguientes. Si las actividades

[87] Véase el párrafo 3.151 de las Directrices.

[88] Para una comparación completa de los umbrales de registro vigentes en los países miembros de la OCDE, véase: OCDE (2020), *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, Tabla anexa 2.A.5. «Annual turnover concessions for VAT registration and collection», en el capítulo 2: “Value-added taxes - Main features and implementation issues”, páginas 90 a 94 disponible para su consulta en https://doi.org/10.1787/152def2d-en.

históricas han superado o es probable que las actividades futuras superen el umbral según estas estimaciones, entonces, podría exigir al proveedor que se registre.

Las jurisdicciones con una moneda volátil que adopten un umbral basado en las ventas o en los ingresos pueden desear establecer y expresar el umbral para los proveedores no residentes en una moneda de reserva global (por ejemplo, en USD o EUR). Podrían someterlo a una revisión periódica (por ejemplo, anualmente o en otro plazo) para garantizar su uniformidad con cualquier umbral de registro nacional.

(iv) Registros del IVA públicos

Los registros del IVA de carácter público pueden ser beneficiosos para incentivar a los proveedores no residentes a registrarse y para dar confianza a las empresas y clientes nacionales sobre el cumplimiento de los competidores extranjeros. Sin embargo, la publicación del número de registro del IVA de los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento puede crear importantes riesgos de fraude, especialmente cuando este régimen se aplica también a la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor.

Las autoridades aduaneras pueden exigir a los proveedores que faciliten su número de registro del IVA en un envío como prueba de que los proveedores repercutieron el IVA en el momento de efectuar el suministro. La importancia del número de registro del IVA en el proceso de verificación de las autoridades aduaneras puede incentivar a que proveedores fraudulentos se apropien de los números de registro de proveedores que cumplen con la normativa y los inscriban en sus envíos para así evadir la inspección del IVA a la importación por parte de las autoridades aduaneras.

Por lo tanto, estaría justificado que las jurisdicciones excluyeran a los proveedores no residentes de cualquier registro del IVA de carácter público, o que publicaran solo detalles concretos, como el nombre comercial y legal de los proveedores no residentes registrados a efectos del IVA, sin incluir su número de registro del IVA.

4C.1.2. El papel de los datos transaccionales

Los datos transaccionales se refieren a las transacciones en las que participa un actor económico. Incluyen los datos que el actor obtiene, por ejemplo, cuando vende o compra un producto (Borek et al., 2014[76]). Las partes que intervienen en un suministro en línea de servicios, intangibles o bienes normalmente crearán y mantendrán bases de datos con información concreta sobre sus operaciones en varios formatos. Entre estas partes se encuentran el proveedor, las plataformas digitales, el consumidor y los intermediarios financieros, incluidos los proveedores de servicios de pago. Otras organizaciones también pueden tener acceso a estos datos, incluidas las entidades gubernamentales como la «Unidad de Inteligencia Financiera» de una jurisdicción. Las subsecciones 4A.2.3.(ii) y 4C.4.2 exploran las estrategias para identificar a los proveedores no residentes potencialmente comprendidos en el ámbito de aplicación a través de una serie de datos de terceras fuentes.

El acceso a los datos transaccionales es importante para las autoridades tributarias a la hora de diseñar y operar un régimen simplificado de registro y recaudación, y también para modelar el régimen y para las actividades de gestión de riesgos e inspección, por ejemplo:

- Identificar a los proveedores no residentes a los que los consumidores realizan pagos y/o controlar el valor de los suministros que un proveedor no residente concreto está realizando a los consumidores de una jurisdicción. Identificar y realizar un seguimiento de estas entidades ayudará a las autoridades tributarias a enviar notificaciones específicas a los proveedores no residentes para advertirles de que, probablemente, estén sujetos a las obligaciones de registro y recaudación del IVA. Estas notificaciones podrían exponer los detalles del régimen de registro y recaudación.

- Utilizar los datos transaccionales agregados para determinar los ingresos totales medios obtenidos por un proveedor en un año determinado. Esta información será útil a la hora de fijar un umbral de registro razonable.
- Cotejar los datos transaccionales con la información comunicada por los proveedores no residentes (por ejemplo, en las declaraciones del IVA y en otras fuentes de información de que dispongan) con objeto de detectar incumplimientos.
- Realizar liquidaciones del IVA devengado por los proveedores no residentes que no se comprometan con la jurisdicción en respuesta a sus estrategias de comunicación y colaboración.

A pesar de la reconocida importancia de los datos transaccionales para la correcta administración de un régimen simplificado de cumplimiento, no es recomendable que las autoridades tributarias soliciten a los proveedores no residentes que comuniquen esos datos transaccionales pormenorizados con carácter habitual al presentar sus declaraciones del IVA. Esto complicaría considerablemente el proceso de cumplimiento y, por tanto, frustraría el propósito del régimen simplificado.

En consecuencia, se aconseja a las autoridades tributarias que exploren su posible acceso a la amplia gama de fuentes de datos transaccionales de terceras fuentes y consideren el uso de dichos datos para la administración y la gestión del riesgo de cumplimiento de su régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes. Además, las autoridades tributarias podrían limitar sus solicitudes de datos transaccionales a requerimientos *ad hoc* para comprobar la exactitud de la declaración de los ingresos totales y del impuesto a pagar de un proveedor en sus declaraciones del IVA, por ejemplo, como parte de un procedimiento de inspección tributaria específico.

La subsección 4C.4.2 tratará más a fondo las fuentes disponibles de datos transaccionales. La sección 5 del Kit de Herramientas analizará el uso de datos transaccionales para la evaluación y gestión de riesgos y para fines de inspección, incluyendo el uso de herramientas de análisis de datos y de análisis prescriptivo y predictivo. También ofrece pautas sobre la comprobación de la calidad de los datos transaccionales con fines de gestión de riesgos.

4C.1.3. Obligación de facturación

Las orientaciones de la OCDE tienen en cuenta que la obligación de facturación del IVA es una de las responsabilidades más gravosas que imponen los regímenes de este impuesto. Por lo tanto, sugiere que eliminar la obligación de facturación para las operaciones B2C sujetas a un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA proporcionará, normalmente, un alivio importante de las cargas administrativas a los proveedores no residentes y conllevará riesgos limitados, ya que los consumidores no tienen, por lo general, derecho a recuperar el IVA que pagan por dichas operaciones.

En esta subsección se consideran las distintas formas de enfocar la facturación en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes con cierto detalle en relación con los suministros de servicios e intangibles B2C y de bienes de bajo valor, así como para las operaciones B2B.

(i) Facturación de los suministros de servicios e intangibles B2C sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento

Las orientaciones de la OCDE recomiendan que las jurisdicciones se planteen eliminar la obligación de facturación para los suministros de servicios e intangibles B2C en el marco del régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes. Sin embargo, puede ocurrir que una legislación tributaria más amplia y/o otras leyes nacionales de regulación del comercio o de los derechos de los consumidores exijan a los proveedores la presentación de facturas completas.

Cuando este sea el caso, se anima a las jurisdicciones a adoptar un enfoque pragmático para proporcionar flexibilidad y ayudar a reducir los costos que la obligación de facturación puede suponer para los proveedores no residentes sujetos al régimen simplificado de cumplimiento.

Se alienta a las jurisdicciones a permitir que los proveedores no residentes utilicen la facturación en formato electrónico, especialmente debido a la naturaleza de la economía digital que genera la mayor parte del comercio internacional de servicios e intangibles B2C. Esto podría considerarse en particular en las jurisdicciones latinoamericanas a la luz de su experiencia como una de las regiones líderes en el mundo en cuanto a la adopción de soluciones de facturación electrónica (Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2020[77]). Sin embargo, cabe señalar que los enfoques de la facturación electrónica en estas jurisdicciones están dirigidos esencialmente al cumplimiento de las empresas nacionales (Díaz de Sarralde Miguez Santiago, 2019[78]). Afianzar el control de los procesos de facturación es un objetivo primordial de estos regímenes de facturación electrónica para evitar tanto la ocultación de ventas como la inclusión de compras falsas por parte de los proveedores (Barreix Alberto and Zambrano Raul, 2018[79]). Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, Guatemala, México, Perú y Uruguay utilizan actualmente sistemas de facturación electrónica, aunque de forma diferente.

La posible utilización del marco de facturación electrónica vigente en una jurisdicción en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes dependerá en gran medida del diseño y el funcionamiento concretos del régimen de la jurisdicción. La experiencia sugiere que la integración de la obligación de facturación electrónica de una jurisdicción en el sistema de cumplimiento del IVA de una empresa puede ser especialmente difícil para los proveedores no residentes. Los problemas de cumplimiento para los proveedores no residentes derivados del marco de facturación electrónica de una jurisdicción pueden incluir:

- El proceso para recibir la autorización para emitir facturas electrónicas, que puede requerir la cumplimentación de formularios de solicitud específicos, la presentación de registros y certificados, y la comprobación del formato de los archivos
- El formato de la factura, aunque la mayoría de los regímenes vigentes en las jurisdicciones de LAC aceptan formatos estandarizados, siendo el lenguaje XML el más utilizado
- El uso de «códigos de control tributario», mediante un mecanismo que inserta un código electrónico en cada factura para hacerla válida a efectos tributarios.
- Diferentes sistemas de firma electrónica para garantizar la integridad y la autenticidad de las facturas
- El requisito de que las facturas electrónicas se emitan a través de un «proveedor autorizado» en la jurisdicción

El cumplimiento por parte de los proveedores no residentes de los requisitos legales, administrativos y técnicos de los regímenes de facturación electrónica vigentes requerirá a menudo los servicios de un proveedor de servicios local especializado. Esto puede generar considerables costos de cumplimiento para los proveedores no residentes y repercutir seriamente en la facilidad de cumplimiento y en los niveles generales de cumplimiento en el marco del régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes. Por lo tanto, las jurisdicciones pueden optar por una solución de facturación electrónica con respecto a los suministros de servicios e intangibles B2C por parte de los proveedores no residentes como opción alternativa cuando la jurisdicción no esté en condiciones de eximir a los proveedores no residentes de la obligación de emitir facturas por dichos suministros. Las jurisdicciones pueden entonces considerar la posibilidad de simplificar varios de los requisitos de los marcos de facturación electrónica vigentes para facilitar el cumplimiento a los proveedores no residentes.

Alternativamente, o además, las jurisdicciones también podrían considerar aceptar:

- Las facturas que los proveedores emiten de acuerdo con las reglas de su jurisdicción de origen

- La documentación comercial que los proveedores emiten con fines distintos al IVA, por ejemplo, recibos electrónicos
- Las facturas emitidas en el idioma de los principales socios comerciales de la jurisdicción de tributación
- Reglas flexibles en cuanto a la presentación de facturas, por ejemplo, permitiendo que sea el propio cliente quien la imprima

(ii) Facturación de los suministros de bienes de bajo valor B2C sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento

Aunque las pautas que se han expuesto hasta aquí recomendaban que las jurisdicciones eximieran a los proveedores no residentes de la obligación de emitir facturas completas en los suministros de servicios e intangibles B2C, existen cuestiones prácticas adicionales que deben tenerse en cuenta en el caso de los suministros de bienes de bajo valor sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento. Esto se debe a que:

- Puede producirse una doble imposición, en particular cuando, debido a la falta de coordinación administrativa entre los proveedores, los transportistas y/o las autoridades aduaneras, un cliente paga a las autoridades aduaneras el IVA a la importación aunque el proveedor ya le haya repercutido el IVA en el momento de la venta.
- Los consumidores pueden tener derecho a la devolución del IVA soportado en la operación en el supuesto de que devuelvan los bienes o cuando el proveedor repercutió incorrectamente el IVA en el momento de la venta.

Esto no significa necesariamente que las jurisdicciones deban exigir a los proveedores que presenten facturas completas. Normalmente, bastará con proporcionar al cliente algún tipo de documentación electrónica o en papel, que indique si el proveedor repercutió el IVA en el momento de la venta y, en caso afirmativo, en qué cuantía. Esto puede ayudar en gran medida a proteger a los clientes del riesgo de doble imposición y facilitar las solicitudes de devolución por parte de los clientes.

En este contexto, las jurisdicciones pueden exigir que los proveedores proporcionen solo la información mínima relevante para la prevención de la doble imposición del IVA en los suministros de bienes de bajo valor por parte de proveedores no residentes. Se aconseja a las jurisdicciones, en particular, que eximan a los proveedores no residentes de bienes de bajo valor sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento de la obligación de consignar su número de registro del IVA en las facturas. Esto ayudará a evitar la apropiación fraudulenta de los números de IVA por parte de los proveedores no residentes y a reducir los riesgos de no imposición de los bienes importados de bajo valor. En la subsección 4B.3 se analizan más a fondo estos elementos y, además, en el anexo E se pueden consultar algunos ejemplos de una selección de jurisdicciones. La Unión Europea es un ejemplo de jurisdicción que exime a los proveedores no residentes de la obligación de incluir los números de registro del IVA en las facturas en virtud del régimen simplificado de registro y recaudación de la UE para los bienes de bajo valor.

(iii) Facturación de las operaciones internacionales B2B sujetas a un régimen simplificado de cumplimiento

Las jurisdicciones de todo el mundo adoptan una gran variedad de enfoques en cuanto a la obligación de facturación para los proveedores no residentes que realizan operaciones internacionales B2B en una jurisdicción, cuando esta impone a los clientes empresariales nacionales la obligación de inversión del sujeto pasivo (o ha establecido una franquicia del IVA para estas operaciones).

Por ejemplo, Australia[89], Chile[90], Nueva Zelanda [91]y Singapur[92] no exigen facturas del IVA completas para las operaciones internacionales B2B. Tampoco Colombia[93] exige factura en estos casos, si bien su legislación permite a la Administración tributaria solicitar facturas electrónicas en el futuro. Otras jurisdicciones, sin embargo, han establecido requisitos especiales de facturación, como la India[94], México[95], Rusia[96] y Sudáfrica[97]. México exige a los proveedores no residentes que emitan facturas electrónicas tanto para las prestaciones de servicios digitales sujetas como para las no sujetas, indicando, cuando proceda, el IVA que el proveedor ha repercutido. Barbados exige que los proveedores proporcionen una factura si lo solicita un cliente comercial registrado a efectos del IVA.

En general, las empresas nacionales deberían poder confiar en una factura que emita un proveedor no residente siempre que contenga la información pertinente, como es:

- Nombre y la dirección del proveedor
- Número y fecha de la factura
- Descripción de los artículos suministrados
- Valor del suministro, es decir, la contraprestación que el cliente debe pagar por el suministro

Las jurisdicciones podrían exigir a los proveedores no residentes que proporcionen información adicional, cuando estos no puedan proporcionar toda la información según los requisitos generales de facturación. Por ejemplo:

- Si un proveedor emite una factura en un idioma extranjero, la jurisdicción podría ordenar a la empresa que la traduzca.
- Solicitar que se presenten copias de los contratos y otros documentos justificativos (idealmente en formato electrónico) cuando sea necesario dar explicaciones adicionales sobre los servicios que presta un proveedor no residente.
- Cualquier documentación alternativa que proporcione información relevante cuando no se disponga de factura.

---

[89] Véase Australian Taxation Office, *GST cross-border transactions between businesses* en https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/GST-cross-border-transactions-between-businesses/.

[90] Véase el artículo 35 C de la Ley del IVA chilena.

[91] Véase New Zealand Inland Revenue Service, *GST for overseas businesses: Supplying remote services into New Zealand* en https://www.ird.govt.nz/gst/gst-for-overseas-businesses/supplying-remote-services-into-new-zealand.

[92] Véase Inland Revenue Authority of Singapore, *IRAS e-Tax Guide: GST: Taxing imported services by way of an overseas vendor registration regime (second edition)* en https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_GST_Taxing%20imported%20services%20by%20way%20of%20an%20overseas%20vendor%20registration%20regime.pdf.

[93] Véase el artículo 4 de la Ley colombiana n.º 2010 de 2019.

[94] Véase Global VAT Compliance, *India: Key features of mandatory GST e-invoicing as from 1 October 2020 clarified* en https://www.globalvatcompliance.com/india-key-features-of-mandatory-gst-e-invoicing-as-from-1-october-2020-clarified/.

[95] Véase Taxamo, *Digital VAT/GST rules around the world* en https://cdn2.hubspot.net/hubfs/2759176/Marketing/Taxamo%20booklet%20digital%20tax%20rules%20around%20the%20world.pdf ; BIZLatin Hub, *Understanding Mexico's Digital Services Tax For Businesses* en https://www.bizlatinhub.com/understanding-mexicos-digital-services-tax-for-businesses/.

[96] Véase DLA Piper, *Russia's new VAT rules on cross-border e-commerce services: Key points for B2B service providers* en https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2018/06/russias-new-vat-rules-on/.

[97] Véase DLA Piper, *Country Specific: South Africa - South Africa draws more foreign suppliers of electronic services into its VAT net* en https://www.dlapiper.com/no/global/insights/publications/2019/05/vat-monthly-alert-april/country-specific-south-africa-april/.

Las jurisdicciones que aplican un sistema de facturación electrónica para los proveedores nacionales pueden considerar la posibilidad de extenderlo a los proveedores no residentes que realicen operaciones B2B, sobre todo para facilitar la recuperación del IVA soportado por los clientes empresariales nacionales.

(iv) Precios con IVA incluido

Las leyes sobre el IVA, el comercio o la protección del consumidor de una jurisdicción pueden exigir que los precios de los suministros B2C incluyan el IVA. Las reglas vigentes en LAC son muy diversas, como se advierte en los ejemplos que se exponen a continuación:

- En Argentina, algunas provincias han aprobado reglas que obligan a los comercios locales a mostrar los precios con IVA incluido por razones de protección al consumidor. Sin embargo, en el caso de las ventas a través de plataformas digitales que están sujetas al régimen de retenciones de los intermediarios financieros de Argentina, los intermediarios financieros cobran el IVA sobre el precio que paga el consumidor como un cargo extra. El importe pagado por el consumidor por las compras a través de la plataforma se considera entonces como un precio sin IVA.
- Las leyes colombianas de protección del consumidor exigen que los proveedores proporcionen «información suficiente» a los clientes y, por lo tanto, establece que se considerará que los precios incluyen el IVA, a menos que el proveedor indique expresamente lo contrario.
- Ecuador ha adoptado una legislación que establece que los consumidores tienen derecho a «información precisa y no engañosa» (artículo 52 de la Constitución Política). Sobre esta base, la autoridad tributaria solicita a los comercios que muestren los precios con IVA incluido.
- México exige a las plataformas digitales que muestren el IVA devengado por separado o que indiquen expresamente que un precio tiene el IVA incluido.
- En Uruguay, el artículo 20 de la Ley de Defensa del Consumidor exige al proveedor que muestre el precio final completo que el consumidor debe pagar, incluidos los impuestos.

Es importante señalar en este contexto, que un proveedor no residente (en línea) o una plataforma digital podrá normalmente mostrar un precio con IVA incluido solo cuando pueda determinar el lugar de tributación del suministro. Esto requerirá conocer la naturaleza del cliente (cuando el régimen de IVA distinga entre entregas B2B y B2C) y la jurisdicción de la residencia habitual del cliente para los suministros de servicios e intangibles B2C o el lugar en el que el proveedor debe entregar el envío en el caso de los suministros de bienes de bajo valor B2C. En la práctica, un proveedor no residente o una plataforma digital solo podrá tomar esa determinación cuando el consumidor llegue a la «área de pago virtual» del sitio web del proveedor o de la plataforma y confirme su ubicación.

A la luz de lo anterior y en el marco de las leyes de protección del consumidor, es conveniente que las jurisdicciones sopesen detenidamente la posibilidad de aplicar una excepción a la regla general que obliga a proveedores y plataformas a mostrar los precios con IVA incluido solo después de que el consumidor haya confirmado su residencia para los servicios o la dirección de entrega de los bienes. En cualquier caso, los proveedores y las plataformas digitales deberían comunicar claramente a los consumidores, antes de la venta, que los impuestos podrían aplicarse en la fase de pago en función de los detalles del suministro y del cliente.

Las jurisdicciones también podrían considerar si es necesario indicar la moneda en la que los proveedores deben mostrar los precios y el IVA devengado a los consumidores.

4C.1.4. Declaraciones del IVA

La mayoría de las jurisdicciones con regímenes simplificados de cumplimiento para los proveedores no residentes de servicios e intangibles y de bienes de bajo valor han establecido procedimientos

simplificados de presentación de declaraciones electrónicas. Estas declaraciones requieren una información mínima sobre el IVA y suelen tener plazos de presentación trimestrales.

Cumplir con la obligación de presentar las declaraciones del IVA puede ser un proceso complejo para los proveedores no residentes, lo que supone considerables costos de cumplimiento para los proveedores y las plataformas digitales, que a menudo están sujetos a obligaciones en múltiples jurisdicciones. Por lo tanto, se recomienda que las jurisdicciones consideren la posibilidad de autorizar a los proveedores no residentes a presentar declaraciones simplificadas en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, menos pormenorizadas que las exigidas a las empresas nacionales que tengan derecho a deducir el impuesto soportado. Por ejemplo, las jurisdicciones podrían limitar la información requerida en las declaraciones del IVA del régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes a:

- El número de registro de IVA del proveedor, que la autoridad tributaria podría rellenar previamente desde la cuenta de contribuyente en línea del proveedor
- El período a que se refiere la declaración
- Cuando los proveedores puedan presentar las declaraciones en moneda extranjera, tendrían que especificar la moneda y, en su caso, el tipo de cambio que el proveedor ha empleado
- Ventas totales
- IVA devengado a la tasa general
- IVA devengado a tasa(s) reducida(s), en su caso
- Total del IVA devengado

Las autoridades tributarias deben exigir a los proveedores no residentes que lleven un registro de la información contable subyacente y de los justificantes en los que se basa la declaración del IVA, que deberá incluir información más detallada para cumplir los requisitos de control de las autoridades tributarias. Esta información deberá ponerse a disposición de las autoridades tributarias cuando estas la soliciten. Véase la subsección 4C.1.5 sobre las obligaciones de conservación de registros contables.

Se anima a las autoridades tributarias a permitir la aplicación de métodos razonables y coherentes de redondeo de los importes en la declaración del IVA al número entero más cercano o al punto decimal apropiado, en consonancia con los que los proveedores aplican a efectos de contabilidad interna.

Se aconseja a las jurisdicciones que gestionan un sitio web y que tienen un portal en línea a través del cual los proveedores no residentes pueden registrarse y cumplir con sus obligaciones en materia de IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, que proporcionen una ubicación central en su sitio web de modo que los proveedores puedan acceder fácilmente al portal en línea para presentar sus declaraciones del IVA y realizar los correspondientes pagos a la autoridad tributaria.

Las autoridades tributarias deben proporcionar instrucciones claras en su sitio web para completar y presentar las declaraciones del IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento, incluida información específica sobre la información que a consignar en cada uno de los campos informativos de la declaración del IVA. La autoridad tributaria también puede incluir enlaces a material con orientación adicional, como las reglas de conversión de divisas.

Esto podría complementarse con información acerca de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento del plazo de presentación de las declaraciones, incluyendo las circunstancias en las que las autoridades tributarias pueden excepcionar su aplicación o reembolsarlas (por ejemplo, la interrupción de los sistemas de la empresa debido a un desastre natural).

Se recomienda que las autoridades tributarias incluyan un mecanismo de validación para la aceptación/aprobación o el rechazo automático de las declaraciones del IVA. En su forma más sencilla, estas comprobaciones podrían comprobar si se han proporcionado los datos esenciales de la declaración y si los proveedores han introducido la información en el formato adecuado. Conviene encontrar el

equilibrio entre unas reglas de validación sólidas y la simplificación para garantizar tanto la calidad de los datos como la facilidad de uso.

Algunas jurisdicciones pueden carecer de la capacidad administrativa o tecnológica necesaria para establecer y operar un portal en línea para un régimen simplificado de cumplimiento, que incluye un procedimiento de declaración del IVA en línea (véase también la subsección 4C.1.1). En estas circunstancias excepcionales, pueden considerar la posibilidad de instaurar un procedimiento de declaración del IVA a través de un canal alternativo con las salvaguardias adecuadas, como un intercambio seguro de correos electrónicos. Para facilitar el cumplimiento y la administración en el marco de este enfoque basado en el correo electrónico, las jurisdicciones podrían plantearse adoptar las siguientes características:

- Utilizar una dirección de correo electrónico exclusiva para las declaraciones del IVA, de modo que las jurisdicciones puedan separar y gestionar adecuadamente las declaraciones
- Enviar correos electrónicos a los declarantes confirmando que la administración tributaria ha recibido su declaración y pago del IVA
- Garantizar que el canal de correo electrónico exclusivo cuente con el apoyo de personal administrativo y de IT especializado para resolver rápidamente los problemas que puedan plantearse

Para limitar los riesgos de seguridad en el marco de un enfoque basado en el correo electrónico para la presentación de la declaración del IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, se aconseja encarecidamente a las autoridades tributarias que exijan únicamente los datos de la declaración del IVA que sean esenciales para identificar al proveedor no residente y para determinar el IVA devengado a nivel global.

Una jurisdicción podría considerar la posibilidad de eximir a los proveedores no residentes de la obligación de presentar una declaración durante un período si el total del IVA a pagar se mantiene por debajo de una cantidad poco significativa, según lo especificado por la autoridad tributaria. En su lugar, el proveedor podría incluir el IVA devengado residual en un período de declaración futuro. Hay que reconocer, sin embargo, que este enfoque podría ser difícil de conciliar con el sistema de gestión de cuentas de los contribuyentes de la autoridad tributaria, que puede estar configurado para, de forma automática, detectar la no presentación de las declaraciones y enviar un recordatorio a los proveedores no residentes para que presenten su declaración.

La sección 4D del Kit de Herramientas ofrece un análisis más técnico de las características de diseño de los sistemas de TI y operativos que permiten a los proveedores no residentes presentar declaraciones del IVA en línea, incluidas las características relacionadas con el acceso a la cuenta, la seguridad y las notificaciones de confirmación para los proveedores.

4C.1.5. Conservación de registros contables y almacenamiento de datos

Se anima a las jurisdicciones a que permitan a los proveedores no residentes utilizar, en la medida de lo posible, sus registros empresariales y sistemas de contabilidad internos para cumplir con las obligaciones de conservación de registros contables en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento. Además, permitir el almacenamiento de datos a distancia, es decir, fuera de la jurisdicción de tributación, en formato electrónico y de conformidad con la normativa de protección de datos personales vigente, puede aportar importantes ventajas tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes (véase la subsección 5.3.2).

Dado que es probable que la mayoría de las operaciones sean suministros de gran volumen y bajo valor, se anima a las autoridades tributarias a limitar los datos transaccionales que los proveedores deben registrar a lo necesario para garantizar que estos han repercutido y declarado el IVA correctamente en

sus operaciones. Las jurisdicciones podrían limitar la información que los proveedores deben proporcionar a lo siguiente:

- Tipo de suministro
- Fecha del suministro
- IVA a pagar
- Información que el proveedor utilizó para determinar la residencia habitual del consumidor

Información adicional que se debe conservar, en particular:

- Copias de las facturas y de los registros contables subyacentes de todas las operaciones B2C en las que el proveedor no residente tiene la obligación de repercutir y pagar el IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento.
- Registros que identifiquen las operaciones B2B y que indiquen si el proveedor no residente repercutió el IVA en estos suministros o si los consideró exentos del impuesto basándose en que el cliente empresarial estaba obligado a realizar una inversión del sujeto pasivo. Los proveedores deben respaldar esta información con pruebas razonables de que se trata un cliente comercial registrado a efectos del IVA, por ejemplo, su número de registro del IVA o un número de identificación fiscal (NIF).
- Registros y pruebas justificativas de las operaciones exentas del IVA, sujetas a tasa cero o a tasa reducida.

Por ejemplo, Noruega[98] exige a los proveedores que lleven una lista tanto de las prestaciones de «servicios electrónicos», como de los suministros de bienes de bajo valor a particulares noruegos. La lista debe ser lo suficientemente detallada como para permitir su comparación con la declaración del IVA y funcionar así como medio de comprobación del cumplimiento para fines de inspección. Los proveedores deben conservar los registros durante 5 años y permitir el acceso electrónico a requerimiento de las autoridades tributarias noruegas en un plazo no superior a tres semanas.

Cuando las plataformas digitales intermedien en operaciones a proveedores subyacentes no residentes, las jurisdicciones tendrán que imponer obligaciones adicionales de conservación de registros contables de modo que estas plataformas no solo conserven un registro de su propia actividad generadora de ingresos, sino también los datos de las operaciones realizadas por los proveedores subyacentes en las que han intermediado. Esto incluye información clave como el nombre del proveedor subyacente, la dirección, el número de registro del IVA o el número de identificación fiscal (NIF). En la subsección 4C.2 se analizan más a fondo las repercusiones en la administración, incluidas las obligaciones de conservación de registros contables en el apartado 4C.2.2, derivadas de las medidas para involucrar a las plataformas digitales en el proceso de recaudación del IVA.

Se aconseja que las autoridades tributarias que vayan a prever la obligación de permitir el acceso electrónico a los registros en un plazo razonable y en un formato legible tengan en cuenta los siguientes principios:[99]

- Indicar a los proveedores que deben mantener la posibilidad de utilizar y leer los datos durante todo el periodo de conservación obligatorio. Si los proveedores encriptan sus datos, deben mantener los procedimientos de recuperación de claves necesarios para garantizar que pueden poner los datos desencriptados a disposición de las autoridades tributarias en un formato legible.

[98] Véase, por ejemplo, Norwegian Tax Administration, *VAT on Electronic Services* en *https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/vat-and-duties/vat/foreign/e-commerce-voec/electronic-services/legal-information/which-electronic-services-are-included-in-the-system/*.
[99] Informe sobre los Mecanismos de Recaudación, párrafos 135-140.

- Indicar a los proveedores que deben prever salvaguardias adecuadas para proteger sus registros, independientemente de que estos se almacenen en formato electrónico o en papel.
- Adoptar un período de conservación obligatoria de los datos razonable y proporcionado con el fin de reducir los costos de almacenamiento de los datos masivos. Debería bastar con establecer un período de conservación coherente con el aplicable a los declarantes en el régimen general del IVA.
- Las jurisdicciones pueden plantearse no establecer la obligación de almacenar campos de datos muy sensibles durante largos periodos, ya que esto aumenta el riesgo de apropiación indebida, por ejemplo, de piratería informática para adquirir datos de pago; robo de identidad, etc.

4C.1.6. Recuperación del IVA soportado

Las orientaciones de la OCDE recomiendan que los regímenes simplificados de registro y recaudación para proveedores no residentes se diseñen y operen exclusivamente para facilitar el pago del IVA devengado por los proveedores no residentes (regímenes de «solo pago») y, en consecuencia, aconseja excluir las devoluciones sistemáticas en virtud de este régimen.[100] La mayoría de los proveedores no residentes que se dan de alta en un régimen de este tipo realizan operaciones en línea a distancia y es poco probable que generen un importe sustancial de IVA soportado en la jurisdicción de tributación. Este enfoque recomendado consigue un equilibrio entre la simplificación del régimen y la exigencia de que las Administraciones tributarias salvaguarden los ingresos, al tiempo que mitiga las importantes cargas administrativas y el riesgo de fraude en las devoluciones.

No obstante, puede haber determinadas circunstancias en las que los proveedores sujetos al régimen simplificado de cumplimiento quieran, con carácter puntual o *ad hoc*, recuperar el IVA soportado. Por ejemplo, cuando miembros de su personal visitan la jurisdicción de consumo para asistir a una feria comercial u otros compromisos locales. En tales casos, podría permitirse a los proveedores no residentes recuperar el IVA soportado a través del procedimiento general de devolución del IVA previsto en la jurisdicción.

También se podría permitir a los proveedores no residentes que quieran deducir de forma más sistemática el IVA soportado, registrarse a efectos del IVA en el régimen general del impuesto. Este sería el caso, por ejemplo, de los proveedores que importan mercancías al por mayor a una jurisdicción para almacenarlas en un centro de distribución nacional antes de vender esas mercancías a los consumidores de esa jurisdicción.

Un enfoque simplificado permitiría a los proveedores no residentes compensar el IVA soportado deducible con el IVA devengado en su declaración periódica del IVA en el marco del régimen simplificado de cumplimiento. Las jurisdicciones podrían combinar esto con una limitación del importe máximo deducible, prohibiendo en cualquier caso la deducción de cantidades superiores al IVA devengado, para evitar que los proveedores se encuentren en una posición de devolución neta. Un espacio de texto libre en las declaraciones simplificadas del IVA permitiría entonces a los proveedores explicar cualquier discrepancia entre el total de las operaciones imponibles y el IVA devengado, susceptible de darse debido a la compensación del IVA soportado recuperable con el IVA devengado. Cuando las jurisdicciones deseen que se justifiquen las solicitudes de devolución del IVA soportado, podrían aplicar un enfoque de cumplimiento simplificado que exija presentar únicamente los justificantes esenciales, como las facturas.

Las jurisdicciones pueden limitar aún más el riesgo de que se presente un excesivo número de solicitudes de devolución, así como el riesgo de abuso del régimen, a través de reglas apropiadas, como:

[100] Véase el párrafo 3.140 de las Directrices.

- Si una jurisdicción otorga a su autoridad tributaria la facultad de emitir devoluciones a los proveedores en algunas circunstancias, debería también implementar controles sólidos para verificar las solicitudes de devolución de los proveedores.
- Limitar la recuperación del IVA soportado a una proporción máxima y fija del valor de las operaciones totales y del IVA devengado.
- Limitar el plazo durante el cual los proveedores pueden presentar solicitudes de recuperación del IVA soportado de forma retrospectiva, incluido el tratamiento de los costos en los que hayan incurrido poco antes de registrarse o al registrarse.

Nueva Zelanda, por ejemplo, permite a los proveedores no residentes sujetos a su régimen simplificado de cumplimiento recuperar el IVA soportado en la medida en que los insumos correspondientes se utilicen para realizar operaciones imponibles en Nueva Zelanda.

4C.1.7. Conversión de divisas

(i) Tipos de cambio

En el comercio electrónico, es habitual que los proveedores muestren los precios de venta y exijan el pago en una moneda distinta a la oficial de la jurisdicción de sus clientes. Este será a menudo el caso de los suministros a clientes en jurisdicciones pequeñas. Las autoridades tributarias deben prever la posibilidad de que los proveedores realicen transacciones en monedas distintas a aquella en la que se exige declarar del IVA en su jurisdicción, determinando y comunicando la forma en que los proveedores no residentes deben convertir el valor de sus ventas para calcular el importe del IVA devengado y para presentar las declaraciones del IVA y realizar los pagos correspondientes.

Se recomienda a las autoridades tributarias que publiquen en su página web las reglas que rigen los procedimientos de conversión de divisas. La inclusión de estas reglas en las orientaciones específicas sobre el funcionamiento del régimen simplificado de registro y recaudación también será de gran ayuda para los proveedores no residentes.

La mayoría de las jurisdicciones que han adoptado un régimen simplificado de cumplimiento proporcionan información o enlaces a los tipos oficiales de cambio publicados que los proveedores pueden utilizar para la conversión a la moneda en la que han de declarar y pagar el IVA a la Hacienda Pública.[101] Algunas autoridades tributarias permiten a las empresas elegir entre diferentes métodos de conversión, como otros tipos comerciales de referencia o el uso de tipos empresariales internos, cuando se basan en promedios de tipos oficiales a lo largo del tiempo (con una tolerancia integrada para pequeñas diferencias). Ejemplos de métodos de conversión que las jurisdicciones establecen como obligatorios u opcionales son:

- Tipos de cambio publicados por el banco central o de reserva de la jurisdicción (o de otra jurisdicción)
- Tipos determinados por otras organizaciones, especialmente las que negocian activamente en los mercados de divisas, como los bancos comerciales
- Tipo acordado por el proveedor y el cliente para el periodo de duración de un acuerdo comercial

Debe darse una orientación clara a las empresas en cuanto a cualquier otra regla relativa al uso de métodos de conversión. Por ejemplo, reglas que definan si el método debe utilizarse de forma constante a lo largo del tiempo o si está permitido cambiar de método (por ejemplo, después de 12 meses), y si hay que notificar el cambio a la autoridad tributaria o si esta ha de otorgar su aprobación con carácter previo.

[101] Véase el ejemplo de la Inland Revenue Authority of Singapore, *Exchange Rates* en https://www.iras.gov.sg/irashome/Quick-Links/Exchange-Rates/.

(ii) Momento de la conversión de divisa

Convendría que las jurisdicciones especificaran qué opciones tienen los proveedores no residentes en cuanto a fechas de conversión, es decir, la fecha o el rango de fechas en que los proveedores pueden convertir el valor de los suministros a la moneda en la que han de declarar y pagar el IVA a la Hacienda Pública. Las autoridades tributarias deberían indicar a las empresas que apliquen la misma opción de forma sistemática. Podrían considerarse las siguientes opciones de fecha de conversión:

- Fecha de la transacción (venta)
- Día en que se recibe el pago por el suministro
- Fecha de la factura o
- Último día del período impositivo. Si los proveedores eligen esta opción, tendrán que aplicar el tipo a todas las ventas en las que se haya devengado el IVA realizadas en el período impositivo

Algunas jurisdicciones permiten a los proveedores no residentes elegir entre aplicar el criterio de caja o el de devengo a efectos de IVA. Esto suele depender del volumen de ingresos de la empresa. En el caso de las empresas que utilizan el criterio de caja a efectos del IVA (es decir, aquellas que declaran el impuesto cuando efectivamente reciben el pago por el suministro), las jurisdicciones pueden considerar la posibilidad de no permitir a estos proveedores que apliquen, como método de conversión del valor de los suministros, el tipo de cambio del último día del período impositivo e incluso ordenarles que utilicen el tipo del día en que el consumidor realiza el pago por el suministro. En este contexto, es importante señalar que la Federación Internacional de Contadores (IFAC) informa de que muchas jurisdicciones de LAC están pasando del criterio de caja a la adopción generalizada del criterio de devengo tanto por parte de las empresas como del Gobierno (International Federation of Accountants, n.d.[80]).

(iii) Additional foreign currency conversion considerations

Algunas operaciones pueden ser de carácter periódico o continuado. Las jurisdicciones deben aclarar si, ante este tipo de operaciones, los proveedores deben, a efectos de la declaración del IVA, tratar cada componente periódico o continuo del suministro como si fuera un suministro separado y someter cada componente al tipo de cambio que corresponda en función del período de declaración de que se trate.

Las jurisdicciones que decidan desarrollar o fomentar el uso de interfaces de programación de aplicaciones (API) por parte de los proveedores no residentes podrían poner el tipo de cambio oficial a disposición de los proveedores no residentes a través de una API para facilitar la conversión de divisa en las devoluciones y pagos. La subsección 4D.3.2.(iii) contiene un análisis más detallado de las API.

(iv) Reglas de conversión de divisas para determinar si los suministros de bienes por parte de proveedores no residentes se consideran «de bajo valor»

En un régimen simplificado de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor, los proveedores no residentes habrán de determinar si los bienes que venden en una moneda extranjera encajan en la definición de «bien de bajo valor» según lo establecido en la jurisdicción de tributación. Esta determinación se hará, normalmente, por referencia a la franquicia de aranceles aduaneros de esa jurisdicción.

Las jurisdicciones tendrán que establecer mecanismos adecuados de conversión de divisas para que los proveedores no residentes los apliquen a la hora de determinar si las mercancías que suministran deben ser consideradas «de bajo valor» y el momento en el que debe realizarse esta valoración y conversión. Entre los posibles enfoques para establecer el momento adecuado en el que determinar el valor de las mercancías suministradas por los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento, y la correspondiente conversión de divisas, se incluyen:

- El momento en que el cliente realiza el pedido
- El momento en que se acuerda la contraprestación del suministro con el cliente (como, por ejemplo, en Australia)
- El momento en que el cliente firma el contrato o el proveedor tramita el contrato
- El momento en que el proveedor emite la factura
- El momento en que el cliente realiza el pago, o
- El momento determinante según la legislación aduanera (si no es uno de los anteriores).

En todos los casos, las jurisdicciones pueden exigir a los proveedores que utilicen una serie de tipos de cambio para convertir el valor de los suministros que realicen en moneda extranjera en función de la fecha y hora adecuadas para determinar dicho valor. Las opciones incluyen:

- El tipo publicado por el banco central o el banco de reserva de la jurisdicción, o
- El tipo de referencia publicado por el banco central de otra jurisdicción, o
- El tipo de cambio establecido por un operador comercial de divisas (como un banco).

Si es factible, la jurisdicción puede considerar la posibilidad de establecer como referencia los tipos de cambio fijados por organizaciones que valoran sistemáticamente la moneda local por encima de la valoración del banco central de la jurisdicción de tributación, es decir, ofrecen más unidades de moneda extranjera por unidad de moneda local. Con la adopción de este enfoque conservador, sería más probable que los proveedores no residentes determinaran los bienes como de bajo valor y declararan el IVA en el momento de efectuar el suministro, reduciendo así los riesgos de no imposición debido a las fluctuaciones monetarias entre el momento de la venta y el de la importación.

Las jurisdicciones también deben indicar si se aplican condiciones específicas a estas opciones de conversión de divisas, como el requisito de que el proveedor utilice un tipo de cambio concreto de forma constante durante un plazo determinado.

4C.1.8. Liquidación del IVA devengado

Las orientaciones de la OCDE para los regímenes simplificados de cumplimiento recomiendan que las jurisdicciones faciliten la liquidación del IVA devengado a través de métodos de pago electrónico. Es fundamental que las autoridades tributarias informen claramente de los medios de pago que van a aceptar.

Se aconseja a las jurisdicciones que consideren las siguientes propuestas para facilitar el pago electrónico del IVA devengado por los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento:

- Garantizar que los proveedores no residentes dispongan de opciones de pago de bajo costo, siempre que sean suficientemente seguras.
  - Por ejemplo: Nueva Zelanda ofrece una amplia gama de métodos de pago a los proveedores no residentes, además de las opciones de pago más convencionales. Estas opciones incluyen métodos de pago ofrecidos por empresas como OFX, OrbitRemit, Western Union y Xe.com.
- Aceptar pagos en las monedas de los principales socios comerciales de la jurisdicción y en las principales monedas de reserva.
  - Por ejemplo, Chile permite a los declarantes sujetos a su régimen simplificado de cumplimiento pagar en USD, EUR o CLP (pesos chilenos).

  Las jurisdicciones tendrán que indicar el tipo de conversión que se utilizará para el pago del IVA devengado en una moneda extranjera. Podrán condicionar la capacidad de los proveedores para elegir la moneda en la que realizan sus pagos del IVA, exigiendo que estos utilicen únicamente la moneda que hayan seleccionado en primer lugar y requiriendo la aprobación previa de la autoridad tributaria para cambiar a otra moneda.

- Eximir a los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento de cualquier requisito de mantener una cuenta bancaria local. La apertura de una cuenta bancaria local en el extranjero puede ser un proceso administrativo muy engorroso para un proveedor no residente que implique, por ejemplo, exhaustivas comprobaciones de identidad. Las jurisdicciones deben abstenerse de imponer la apertura de una cuenta bancaria local, especialmente si al hacerlo el proveedor debe designar un representante en la jurisdicción que actúe como titular de la cuenta.
- Garantizar que existen las salvaguardias adecuadas para mitigar los riesgos de posibles ataques a los canales de pago electrónico (véase la subsección 4D.3.2, en particular, apartados v) a vii)).

Se aconseja a las autoridades tributarias que aclaren si los proveedores no residentes deben asumir los costos de la conversión de divisas y las comisiones que los bancos o los PSP cobran para garantizar que el IVA devengado se liquide en su totalidad y que la autoridad tributaria no experimente un déficit recaudatorio.

El portal en línea para el régimen simplificado de cumplimiento de una jurisdicción debe generar, normalmente, un número de referencia del pago cuando un proveedor presenta su declaración del IVA o proporcionar al proveedor, en el momento del registro, una referencia que sirva para todos los pagos. El proveedor puede entonces especificar el número de referencia del pago como identificación para que su banco o PSP lo haga figurar al ejecutar la orden de pago. De esta forma, será más fácil para la autoridad tributaria relacionar el pago con la declaración del IVA del proveedor. Proporcionar un número de referencia de pago estándar único para un proveedor concreto puede ayudar al proveedor a gestionar su declaración de forma más eficaz. Tras el pago, se aconseja a las autoridades tributarias que envíen una notificación o recibo al proveedor a través de un canal seguro y que confirmen la liquidación del IVA devengado en la cuenta de contribuyente en línea del proveedor.

Las autoridades tributarias deben comunicar claramente los intereses y/o sanciones aplicables en caso de demora en el pago de deudas tributarias, incluyendo las circunstancias en las que las autoridades tributarias pueden excepcionar su aplicación o reembolsar los intereses y/o sanciones. Conviene que las jurisdicciones se aseguren de que los proveedores comprenden cualquier plazo límite aplicable para reclamar la devolución, en caso de que paguen en concepto de IVA un importe mayor al debido, así como las disposiciones sobre intereses aplicables a los pagos en exceso. La subsección 4C.1.9 ofrece un análisis más detallado de las solicitudes de devolución y rectificación de declaraciones.

Las autoridades tributarias deben tener en cuenta las características de diseño que se analizan en las subsecciones 4D.1 a 4D.3 sobre la creación y el mantenimiento de un portal en línea para el registro y la recaudación simplificados que sea seguro y completo, y que prevea la tramitación de los pagos y la protección de los datos financieros y bancarios de los proveedores no residentes.

4C.1.9. Elementos adicionales en el desarrollo de la administración para establecer un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA

(i) Cambio de régimen de registro y cancelación del registro del IVA

Los proveedores no residentes sujetos al régimen simplificado de cumplimiento pueden solicitar el cambio al registro general a efectos del IVA y viceversa. Cuando las autoridades tributarias permitan estos cambios en determinados supuestos, deberán comunicar el procedimiento para cambiar de régimen y tener en cuenta las cuestiones prácticas de tipo administrativo para gestionar la transición, incluida la continuidad de las cuentas de contribuyente y registros de los proveedores, así como asegurarse de que estos comprendan cualquier modificación de sus obligaciones derivada del cambio de régimen de registro.

También sería conveniente que las jurisdicciones previesen un procedimiento para que los proveedores cancelen su registro y para que las autoridades tributarias cancelen de oficio dicho registro en aras de la gestión de riesgos. También deberían orientar sobre las obligaciones que siguen incumbiendo a los

proveedores tras darse de baja del registro, como la de evaluar periódicamente si exceden el umbral de registro en los siguientes 12 meses.

(ii) Consideración de los regímenes y tasas especiales de IVA

Varias jurisdicciones de LAC aplican distintas tasas de IVA que también pueden resultar aplicables a las ventas en línea en función de la naturaleza de la operación (especialmente a los suministros de bienes). Entre ellas se encuentran Brasil y Perú para numerosos tipos de suministros, Colombia para los servicios médicos en línea y Uruguay para los servicios hoteleros en línea. Las jurisdicciones que se encuentren en esta situación deberían asegurarse de que las declaraciones del IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento permitan desglosar el IVA devengado en las distintas tasas de IVA aplicables. Convendría que las autoridades tributarias asistieran a los proveedores en la toma correcta de decisiones publicando orientaciones sobre cómo determinar qué tasa de IVA han de aplicar a las distintas operaciones que realizan.

(iii) Rectificaciones y modificaciones de las declaraciones del IVA

Por diversas razones, los proveedores no residentes pueden tener que comunicar rectificaciones o modificaciones de las declaraciones del IVA que han presentado y pagado anteriormente. Tales rectificaciones pueden ser necesarias, por ejemplo, porque se han producido cancelaciones de pedidos, devoluciones de suministros o errores de contabilidad o del sistema que han llevado al proveedor a declarar y pagar un importe incorrecto de IVA. También una inspección tributaria u otras actuaciones de fiscalización pueden dar lugar a que los proveedores necesiten rectificar y modificar sus declaraciones.

Muchas jurisdicciones exigen que el proveedor modifique la declaración del IVA original. Esto puede resultar complejo de administrar en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento. Las jurisdicciones podrían establecer que, en los casos en que el resultado de modificar o rectificar una declaración no da lugar a un reembolso neto, los proveedores deben contabilizar la modificación o rectificación en la siguiente declaración del IVA que deba presentarse tras haberse constatado la necesidad u obligación de modificar o rectificar la declaración original. Algunas jurisdicciones, como Australia, exigen a los proveedores que declaren el valor total de las operaciones imponibles para el período de declaración, permitiéndoles al mismo tiempo reducir o aumentar el importe correspondiente del IVA devengado como consecuencia del ajuste.

Las declaraciones del IVA en los regímenes simplificados de cumplimiento podrían incluir un campo de datos para que los proveedores informen del valor de los ajustes y también incluir un espacio de texto libre para que los proveedores expliquen brevemente el ajuste. Otra posibilidad sería que la autoridad tributaria elaborara una lista de razones resumidas predeterminadas de modo que los proveedores puedan marcar la que más se ajuste a su caso.

(iv) Vales y descuentos

Los vales y los descuentos son elementos habituales en el comercio electrónico. Los ejemplos pueden incluir, pero no se limitan a, simples vales para libros, vales regalo, tarjetas de prepago y vales electrónicos generales que los consumidores pueden adquirir en negocios especializados. Muchas jurisdicciones distinguen en su legislación en materia de IVA entre los vales monopropósito y los multipropósito[102]. Si bien puede haber algunas diferencias en el tratamiento legal en materia de IVA de los vales, muchas jurisdicciones adoptan los siguientes enfoques:

[102] Véase como ejemplo el enfoque del Reino Unido – HM Revenue & Customs, *VAT: treatment of vouchers from 1 January 2019* en https://www.gov.uk/government/publications/changes-to-the-vat-treatment-of-vouchers/vat-treatment-of-vouchers-from-1-january-2019.

- En los vales monopropósito, por lo general, el emisor conoce, antes de efectuarse la operación, tanto las obligaciones en materia de IVA como el lugar del suministro de los bienes o de la prestación de los servicios subyacentes. En consecuencia, las jurisdicciones pueden atribuir a los emisores de este tipo de vales la responsabilidad del IVA en el momento de la emisión y en el momento de la transferencia individual cuando esta implique una contraprestación.
- En los vales multipropósito, por lo general, los emisores no fijan el uso concreto que debe hacer el consumidor y este puede canjearlos por diversos bienes o servicios. El lugar de tributación de los suministros que se pagan mediante un vale multipropósito puede no ser determinable hasta que el consumidor lo canjea, y estos bienes o servicios pueden estar sujetos a la tasa general del IVA, a tasa reducida o a tasa cero, o puede tratarse de operaciones exentas según la normativa de la jurisdicción de tributación. Las jurisdicciones suelen considerar el intercambio de vales polivalentes como contraprestación del suministro y, por tanto, aplican el IVA en el momento en que el consumidor canjea el vale, total o parcialmente, por el suministro. Asimismo, las jurisdicciones pueden establecer que, transcurrido un determinado periodo de tiempo tras la compra, los emisores deban aplicar la tasa general del IVA a cualquier remanente del vale pendiente de canjear, que deberán contabilizar mediante el correspondiente ajuste de sus declaraciones del IVA en esa jurisdicción.

Las jurisdicciones deben considerar atentamente el tratamiento que van a dar a estos suministros y la forma en que otras jurisdicciones pueden hacer valer sus derechos de imposición, especialmente en relación con los vales multipropósito. Esto es necesario para proporcionar seguridad a los proveedores no residentes que aceptan vales como forma de pagos y para reducir al máximo los riesgos de doble imposición y no imposición.

Es importante destacar que los vales pueden emitirse en una jurisdicción y canjearse en otra distinta. Las cadenas de distribución internacional de vales acentúan el riesgo de no imposición debido a la falta de claridad en las reglas de las distintas jurisdicciones sobre el tratamiento que los proveedores deben dar a esos pagos mediante vales. Las autoridades tributarias pueden desear colaborar directamente con los emisores de vales para establecer medidas que mitiguen estos riesgos.

También es conveniente que las jurisdicciones se planteen el tratamiento adecuado de ciertos tipos de descuentos. Dos ejemplos comunes de descuentos en el comercio electrónico son los siguientes:

- Descuento de una plataforma digital a un proveedor subyacente: las plataformas digitales pueden ofrecer descuentos volumétricos o promocionales a los proveedores subyacentes para promover que estos usen su plataforma. Por lo general, esto supondrá un acuerdo entre, únicamente, la plataforma y los proveedores subyacentes que venden a través de esa plataforma. Normalmente adoptará la forma de una reducción de la comisión que la plataforma cobra al proveedor subyacente y no estará directamente relacionada con el suministro del proveedor subyacente a sus clientes. Por lo tanto, dicho descuento, normalmente, no afectará al IVA que se devengue por los suministros realizados por los proveedores subyacentes a los clientes en la jurisdicción de tributación.
- Descuento de un proveedor a un cliente: un proveedor puede ofrecer descuentos a los consumidores para fomentar un mayor volumen de compras y o para recompensar la fidelidad del consumidor. Estos descuentos reducen directamente el precio total que paga el consumidor y, por lo tanto, reducirán el importe que pagará el cliente en concepto de IVA por el suministro en la jurisdicción de tributación (al proveedor o a la plataforma digital que tenga plena responsabilidad en materia de IVA en relación con dicho suministro en el marco del régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes).

(v) Reembolsos en caso de pago en exceso, rectificaciones y devoluciones de productos

Aunque las orientaciones de la OCDE recomiendan que los regímenes simplificados de cumplimiento tengan carácter de regímenes de «solo pago» y, por lo tanto, no permitan la recuperación del IVA soportado a los declarantes en virtud de dicho régimen, pueden darse circunstancias en las que la devolución del IVA a estos proveedores esté justificada. Entre los ejemplos se incluyen, en particular, los pagos en exceso del IVA por parte de proveedores y los reembolsos que estos realizan tras retirar un producto defectuoso del mercado.

Las jurisdicciones deben plantearse cómo gestionar tales reembolsos desde un punto de vista práctico, incluyendo el establecer plazos oportunos acordes a los previstos para los proveedores nacionales. Las autoridades tributarias también tendrán que realizar las comprobaciones esenciales para asegurarse de que están reembolsando los fondos en la entidad y cuenta bancaria que corresponde.

(vi) Tratamiento de los créditos incobrables de clientes

Las jurisdicciones deberían analizar cómo van a gestionar las cuestiones relacionadas con los créditos incobrables de clientes. Estas cuestiones pueden surgir cuando el consumidor no paga total o parcialmente el suministro al proveedor, lo que puede ocasionar que la autoridad tributaria tenga que tramitar una devolución del IVA al proveedor de acuerdo con sus reglas nacionales sobre créditos incobrables en materia de IVA.

Puede surgir un problema específico para las plataformas digitales sujetas a un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA cuando el cliente paga directamente al proveedor subyacente, pero este no paga a la plataforma su comisión y/o el importe de la venta, incluido el IVA devengado. Nueva Zelanda permite a las plataformas digitales solicitar una deducción por créditos incobrables cuando un suministro cumple las siguientes condiciones:

- La plataforma y el vendedor no son personas o entidades vinculadas.
- El operador de la plataforma cobra al vendedor una comisión por realizar la venta a través de plataforma.
- La plataforma presenta una declaración del GST (IVA) para el período impositivo durante el cual facilitó la venta e incluye la venta y el importe del GST sobre la venta en la declaración.
- El cliente paga por el suministro directamente al vendedor, quien tiene un acuerdo con la plataforma por el que se obliga a pagar a esta última una cantidad que incluye el GST sobre la venta que la plataforma ha contabilizado en su declaración.
- El vendedor no paga a la plataforma la totalidad del importe que debe pagarle en relación con la venta.
- La plataforma ha anotado en su contabilidad todo ese importe como crédito incobrable, incluida su tarifa o comisión por la venta. Esto evita que la plataforma aplique una deducción del GST por créditos incobrables cuando sí recibió parte de la contraprestación de la transacción.

4C.2. Administración de los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales sujetas a un régimen simplificado de registro y recaudación

Guía de la subsección 4C.2

Sección	*Tema*	*Página*
4C.2.1.	***Determinación de las plataformas digitales sujetas al régimen de plena responsabilidad en materia de IVA***	**269**
4C.2.2.	***Administración de plataformas digitales con plena responsabilidad del IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento***	**270**
	(i) Consideraciones específicas sobre la comunicación de datos y la conservación de registros contables por parte de las plataformas digitales	270
4C.2.3.	***Recomendaciones adicionales sobre los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales que intervienen en suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C***	**271**
	(i) Situaciones en las que más de una plataforma digital interviene en el suministro	273

La subsección 3A.4 de este Kit de Herramientas describe en detalle el papel central que las plataformas digitales pueden desempeñar en la recaudación efectiva y eficiente del IVA en los suministros realizados por proveedores no residentes subyacentes con su intermediación. La sección 3C de este Kit de Herramientas aborda elementos específicos y distintivos de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que afectarán al marco de política tributaria que las jurisdicciones pueden adoptar respecto a las plataformas digitales en este ámbito de la economía digital. Esta subsección se centra en una serie de aspectos específicos del diseño y la administración de las medidas que imponen plena responsabilidad en materia de IVA a las plataformas digitales en relación con tales suministros en el marco del régimen simplificado de cumplimiento.

Un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales mejora significativamente la eficacia de la recaudación del IVA en los suministros de servicios, intangibles y bienes por parte de proveedores no residentes a los consumidores en la jurisdicción de tributación. Esto se debe a que, para las autoridades tributarias, es mucho más fácil administrar las obligaciones del IVA respecto a un número limitado de plataformas que suelen intermediar en la gran mayoría de las ventas en línea de los proveedores no residentes en una jurisdicción, que administrar el cumplimiento del IVA respecto a decenas de miles o cientos de miles —y potencialmente millones— de empresas más pequeñas que operan a través de dichas plataformas. Varias jurisdicciones, como la Unión Europea, Australia, Nueva Zelanda, Noruega, Singapur y el Reino Unido, han impuesto de alguna manera regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA a las plataformas digitales. Estas jurisdicciones aplican este régimen a los suministros de servicios e intangibles B2C por parte de proveedores no residentes y la mayoría de ellas también lo aplican para recaudar el IVA de las importaciones de bienes de bajo valor que son vendidos (o van a serlo) a consumidores finales.

Antes de aplicar un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA, se aconseja encarecidamente a las jurisdicciones que consulten y se comuniquen con las plataformas para entender sus modelos de negocio y cómo les afectarán estas reformas. Estas interacciones pueden ayudar en gran medida a las autoridades tributarias a diseñar el régimen de plena responsabilidad en materia de IVA y a publicar orientación técnica para ayudar a las plataformas a cumplir con sus obligaciones. También ayudará a las autoridades tributarias a desarrollar sus estrategias de gestión del cumplimiento y gestión de riesgos.

4C.2.1. Determinación de las plataformas digitales sujetas al régimen de plena responsabilidad en materia de IVA

Una plataforma digital puede describirse, en términos generales, como el medio que permite a grupos de clientes (normalmente compradores y vendedores) interactuar directamente y realizar transacciones, mediante el uso de tecnología de la información.

Normalmente, una plataforma digital podrá asumir la responsabilidad de recaudar e ingresar en la Hacienda Pública el IVA devengado en las operaciones realizadas por proveedores subyacentes con su intermediación en régimen de plena responsabilidad en materia de IVA cuando:

- La plataforma posee o tiene acceso a una información suficiente y exacta para efectuar la determinación adecuada del IVA; y
- La plataforma tiene los medios (es capaz) de recaudar el IVA de los suministros realizados por proveedores subyacentes con su intermediación.

Generalmente, una plataforma digital podrá efectuar la determinación adecuada del IVA y recaudar e ingresar en la Hacienda Pública el impuesto devengado en las operaciones realizadas por proveedores subyacentes en régimen de plena responsabilidad en materia de IVA cuando desempeñe ciertas funciones críticas, que incluyan al menos una de las que se indican a continuación[103]:

- Controla o establece los términos y condiciones de las operaciones subyacentes
- Autoriza y tramita directa o indirectamente los pagos de estas operaciones.
- Participa directa o indirectamente en la entrega de suministros.

Las autoridades tributarias pueden utilizar la lista de funciones descritas anteriormente como base para el desarrollo de una orientación más específica sobre las plataformas digitales que consideran comprendidas en el ámbito de aplicación de su régimen de plena responsabilidad en materia de IVA.

Las jurisdicciones podrían además permitir a los operadores de plataformas digitales asumir voluntariamente la responsabilidad del IVA de los proveedores subyacentes que operen a través de su plataforma en determinadas circunstancias. La legislación modelo sobre plataformas digitales aprobada por la Conferencia Nacional de Legislaturas Estatales de EE. UU. describe este enfoque (US National Conference of State Legislatures Executive Commitee Task Force on State and Local Taxation, 2020[81]).[104] Muchos estados de dicho país han adoptado esta legislación modelo, que establece:

> *«Nada prohibirá a la plataforma facilitadora del mercadeo y al vendedor acordar contractualmente que el vendedor recaude e ingrese en la Hacienda Pública todos los impuestos y tasas aplicables, siempre que el vendedor (1) supere un umbral de ventas especificado; (2) proporcione pruebas a la plataforma facilitadora del mercadeo de que está registrado para recaudar el impuesto sobre las ventas y el consumo en el estado; y (3) notifique a la autoridad tributaria la obligación del vendedor.»*

Las jurisdicciones también podrían considerar la posibilidad de permitir que las plataformas celebren acuerdos con los proveedores nacionales subyacentes para que asuman la plena responsabilidad en materia de IVA en las operaciones realizadas por proveedores nacionales con su intermediación.

---

[103] Para un ejemplo práctico del modo en que las jurisdicciones adoptan este método a fin de determinar si una plataforma digital realiza funciones críticas comprendidas en el ámbito de aplicación de un régimen de plena responsabilidad, véase:
Comisión Europea (2020), *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*, páginas 17 a 21 en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf.

[104] A colación de esto, cabe señalar que la legislación estadounidense sobre plataformas a escala subnacional se aplica por igual a las plataformas digitales extranjeras y nacionales (de Estados Unidos) que no están domiciliadas ni físicamente situadas en el estado de que se trate.

Por último, las jurisdicciones también podrían plantearse adoptar una definición más amplia de plataforma que comprenda modelos de negocio no digitales. Por ejemplo, las reglas sobre plataformas de Australia se aplican igualmente a los bienes que los clientes encargan por teléfono y Nueva Zelanda permite que las plataformas sin carácter digital que intermedian en suministros de bienes se registren como plataformas digitales (plataformas de mercadeo en línea) con responsabilidad en materia de IVA, previa aprobación de la autoridad tributaria.

4C.2.2. Administración de plataformas digitales con plena responsabilidad del IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento

Las orientaciones de la OCDE recomiendan que las jurisdicciones hagan accesible su régimen simplificado de cumplimiento a las plataformas digitales (además de a los proveedores no residentes) que cumplan con sus obligaciones en materia de IVA en el marco de un régimen de plena responsabilidad. Las reglas y obligaciones aplicables a los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento, por lo general, pueden aplicarse igualmente a las plataformas digitales a las que una jurisdicción ha impuesto un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA.

Algunas plataformas digitales, no obstante, pueden optar por registrarse en el régimen general del IVA para poder deducirse el IVA soportado. Esto puede deberse a que tales plataformas tengan presencia física en las jurisdicciones donde radican los destinatarios de las operaciones en las que intermedian, incluso si esta presencia implica solo servicios auxiliares y logísticos (por ejemplo, un centro de distribución). Tal presencia puede promover la comunicación entre las plataformas y las autoridades tributarias.

Las autoridades tributarias deberían publicar orientaciones pormenorizadas sobre cómo tienen planeado administrar las leyes que imponen plena responsabilidad en materia de IVA a las plataformas digitales. Varias jurisdicciones han publicado orientaciones de este tipo[105] para que las plataformas y sus asesores puedan cumplir con mayor seguridad y certidumbre.

(i) Consideraciones específicas sobre la comunicación de datos y la conservación de registros contables por parte de las plataformas digitales

Las plataformas gestionan una cantidad importante de información transaccional, que incluye la relativa a las operaciones realizadas por proveedores subyacentes con su intermediación. Normalmente, no es necesario establecer obligaciones específicas de presentar información para las plataformas digitales en el marco de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA. En efecto, sería administrativamente demasiado engorroso exigir que las plataformas comuniquen de forma sistemática y regular un desglose de todas las operaciones realizadas por proveedores subyacentes con su intermediación. En su lugar, generalmente será más eficiente limitar los requerimientos de ese tipo de información a los procedimientos de inspección dirigidos específicamente a las plataformas que presentan un mayor riesgo de incumplimiento.

Las autoridades tributarias también pueden solicitar estos datos para evaluar el cumplimiento. Requerir que se identifique a los proveedores subyacentes en los conjuntos de datos transaccionales que

[105] Véase Australian Taxation Office, *Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms* en https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=COG/LCR20182/NAT/ATO/00001;
Agencia Tributaria de Chile, *Circular n.º 42* en https://www.sii.cl//normativa_legislacion/circulares/2020/circu42.pdf,
Norwegian Tax Administration, *Guidelines – VAT on e-Commerce (VOEC)* en https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/voec/guidelines---sell-charge-and-ship-goods-to-norway.pdf.

proporcionan las plataformas permitiría analizar en mayor profundidad las principales entidades que operan como proveedores subyacentes.

Debido al volumen de los conjuntos de datos que producen las plataformas, las autoridades tributarias deben considerar la posibilidad de limitar el período durante el cual se les puede requerir información con fines de análisis. Dado que los datos estarán en formato electrónico, las autoridades tributarias deben tener en cuenta los límites de datos que operan en su correo electrónico u otras pasarelas de comunicación electrónica y tener la capacidad de analizar adecuadamente las transacciones para comprobar la información que comunican las plataformas.

En general, los requerimientos regulares y sistemáticos de datos transaccionales masivos no siempre son el medio más eficaz para que las jurisdicciones realicen su función de control. En lugar de solicitar datos transaccionales masivos relativos a años enteros o varios meses, las autoridades tributarias deberían centrarse en:

- Inicialmente, períodos reducidos con
- Campos de datos mínimos como el nombre del vendedor, los números de identificación del vendedor, el precio de venta, la categoría del producto y su descripción

Las autoridades tributarias podrán solicitar más información en caso de que detecten errores o aspectos dudosos en los registros de la plataforma o de sus proveedores subyacentes relativos al período que se comprueba inicialmente. Los requerimientos de información redactados con detenimiento pueden proporcionar información de utilidad inmediata para las Administraciones tributarias sin necesidad de realizar un análisis de datos más exhaustivo para extraer la información. La sección 5 y el anexo G de este Kit de Herramientas ofrecen orientación sobre las herramientas y técnicas de análisis de datos para una gestión de riesgos eficaz.

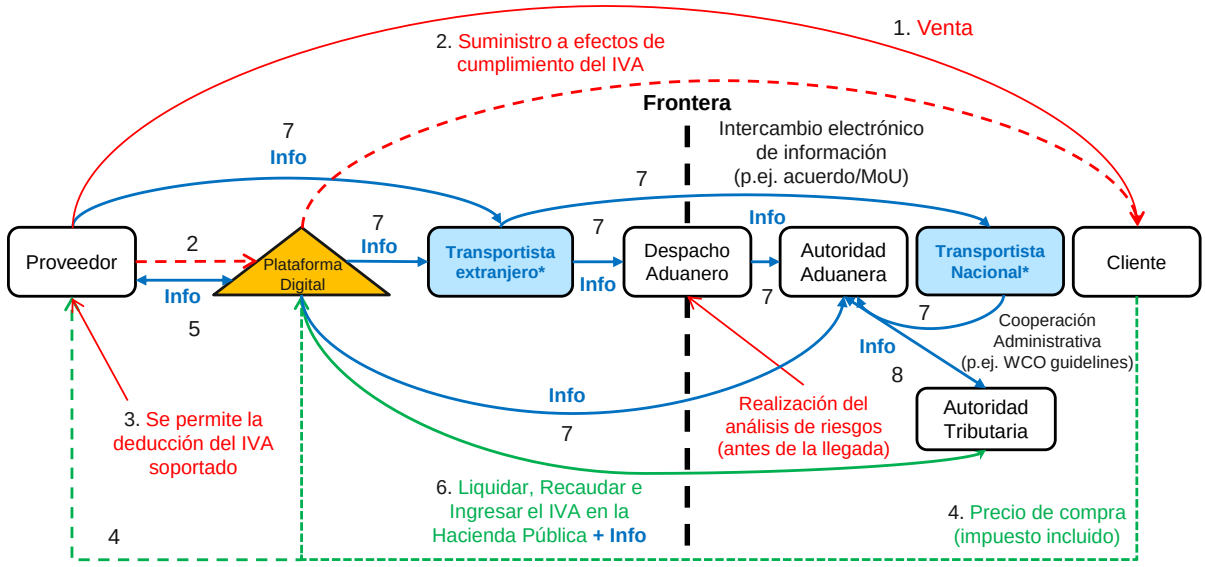
Frecuentemente, las plataformas digitales sujetas a regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA se basan en la información que les proporcionan los proveedores subyacentes y otros terceros. Las jurisdicciones podrían plantearse establecer reglas que mitiguen y limiten la responsabilidad de las plataformas digitales que actúen de buena fe y tomen todas medidas razonables para obtener información precisa a través de sus sistemas empresariales habituales con el fin de tomar decisiones tributarias correctas (las denominadas reglas de «puerto seguro» o «buena fe»).

4C.2.3. Recomendaciones adicionales sobre los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales que intervienen en suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C

La subsección 4B.2 ofrece una orientación detallada sobre los aspectos específicos del diseño y el funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento para las empresas no residentes que suministran bienes de bajo valor a consumidores finales en una jurisdicción. Explica que una jurisdicción debe establecer las oportunas obligaciones de presentar documentación aduanera y otra información para apoyar el funcionamiento de dicho régimen simplificado de cumplimiento (subsección 4B.2 y anexo E). Esto incluye, en particular, la obligación de comunicar a las autoridades aduaneras el estado de liquidación del IVA («IVA pagado») de las importaciones de bienes de bajo valor, incluso mediante el etiquetado de los envíos que se declaran con fines de importación. En el marco de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales, es importante señalar que los proveedores subyacentes seguirán teniendo un papel fundamental en el etiquetado de los envíos de bienes de bajo valor y en el suministro de información clave a los transportistas y a las autoridades aduaneras para facilitar el despacho. Esto incluye, en particular, consignar el número de registro del IVA de las plataformas digitales en el embalaje de los envíos para que las autoridades aduaneras puedan verificar que la plataforma repercutió el IVA en el momento de efectuar el suministro.

Las autoridades tributarias y aduaneras deben colaborar para garantizar la compatibilidad operativa de los trámites aduaneros con los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA. Estos esfuerzos deben centrarse en garantizar que las plataformas digitales y los proveedores sean plenamente conscientes de sus obligaciones de presentar información aduanera para evitar en la medida de lo posible que las autoridades aduaneras tengan que liquidar el IVA de los bienes de bajo valor en el momento de la importación. El siguiente organigrama muestra el flujo de información y los procesos transaccionales que caracterizan los suministros de bienes a través de plataformas digitales sujetas a regímenes de plena responsabilidad.

Gráfico 4C.1. Régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales - Tributación de las importaciones cuyo valor es inferior a la franquicia de aranceles aduaneros



El flujo efectivo de información puede ser distinto (p.ej. el proveedor puede entregar información directamente al transportista extranjero o la plataforma digital puede entregar al transportista extranjero información recibida del proveedor). También se puede requerir que las plataformas digitales entreguen información directamente a la autoridad aduanera.

El flujo de pagos puede ser distinto en función de los acuerdos existentes entre el proveedor subyacente y la plataforma digital.

**Transportistas extrajeros/nacionales comprenden operadores postales y empresas de mensajería urgente.*

Nota: la numeración del gráfico responde únicamente a fines de identificación; no pretende indicar el orden cronológico de una secuencia.
Fuente: OECD (2019), *The Platforms Report* (OECD, 2019[3]).

Si las plataformas digitales y los proveedores no coordinan y ejecutan con éxito sus respectivas responsabilidades en materia de presentación de información aduanera, las autoridades aduaneras pueden retener las mercancías en la frontera y someterlas a la tradicional liquidación del IVA a la importación, ocasionando un riesgo de doble imposición, cargas administrativas y costos para los consumidores.

Noruega, Nueva Zelanda y Australia exigen a los proveedores subyacentes que incluyan el número de registro del IVA de la plataforma digital en el etiquetado de los paquetes cuando la plataforma tiene plena responsabilidad respecto al suministro internacional de bienes de bajo valor B2C. Esto indica a las autoridades aduaneras que la plataforma está registrada a efectos del IVA y que ha repercutido el IVA sobre el envío en el momento de efectuar el suministro. Las autoridades tributarias y aduaneras podrían someter a la plataforma a procedimientos de inspección si consideran que existe riesgo de incumplimiento. En cualquier momento, las autoridades aduaneras y tributarias pueden comprobar la buena fe de esta

información. En el anexo E se describen detalladamente estos enfoques de la presentación de información aduanera.

(i) Situaciones en las que más de una plataforma digital intermedia en la operación

Las jurisdicciones deben considerar los supuestos en los que más de una plataforma digital interviene en el suministro y establecer una jerarquía para determinar qué entidad debe asumir la responsabilidad de la recaudación del IVA en el marco de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA en tales circunstancias.

Un posible enfoque podría diseñarse según los siguientes principios:

- Solo una plataforma digital debería ser, en principio, responsable del IVA en un suministro que implique a más de una plataforma en el marco de un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA.[106]
- Los operadores de plataformas digitales pueden acordar entre ellos mediante un acuerdo escrito qué operador asumirá el papel de proveedor a efectos del IVA.
- Cuando no existe un acuerdo entre los distintos operadores de las plataformas, pueden aplicarse reglas por defecto según las cuales el primero de los operadores que reciba o autorice el cobro de alguna de las contraprestaciones por el suministro deviene responsable del IVA.
- En caso de que ninguno de los operadores cumpla este criterio, la plataforma responsable será la primera que autorice la entrega del suministro.[107]

4C.3. Función de los agentes e intermediarios tributarios distintos de las plataformas digitales en un régimen simplificado de registro y recaudación

Guía de la subsección 4C.3

Sección	*Tema*	*Página*
4C.3.1.	***Servicios de facilitación del cumplimiento por parte de terceros proveedores especializados***	**275**
4C.3.2.	***Intermediarios comerciales que asumen la responsabilidad contractual del cumplimiento del IVA en nombre de un proveedor no residente***	**276**
4C.3.3.	***Considerar a un intermediario, que no sea una plataforma digital, como responsable de la recaudación del IVA***	**277**
	(i) Considerar a las «empresas de reexpedición» responsables de la recaudación del IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C	277
4C.3.4.	***Representantes fiscales locales***	**278**

[106] Véase, por ejemplo, Australian Taxation Office, *Law Companion Ruling - LCR 2018/2: GST on supplies made through electronic distribution platforms* en https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=COG/LCR20182/NAT/ATO/00001.

[107] Al igual que el enfoque de Australia, las reglas de Nueva Zelanda sobre la priorización de las responsabilidades de recaudación del IVA/GST establecen que será responsable la primera plataforma digital que autorice un cargo o reciba un pago por el suministro. Si ninguna de las plataformas implicadas cumple este requisito, será responsable el primer operador que autorice la entrega.

Los proveedores no residentes pueden optar por utilizar los servicios de diversos intermediarios (distintos de las plataformas digitales) para que les ayuden o actúen en su nombre en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de IVA. La decisión de valerse de intermediarios puede deberse a preferencias comerciales o razones legales (por ejemplo, cuando los proveedores adoptan acuerdos de distribución con terceros para prestar servicio en una región o jurisdicción específica). Para algunas empresas que realizan operaciones transfronterizas, especialmente las pequeñas y medianas empresas, sencillamente puede resultar más práctico servirse de intermediarios para cumplir sus obligaciones de IVA en el extranjero, debido a lo complicado que es crear y mantener dentro de la empresa las capacidades y conocimientos que se necesitan para gestionar directamente todas las obligaciones tributarias en cada jurisdicción en la que realizan las ventas. Los proveedores de servicios especializados ofrecen cada vez más servicios de asesoramiento y de tramitación fiscal —y del IVA en particular— en muchas jurisdicciones. Esta suele ser una opción atractiva para empresas con obligaciones en varias jurisdicciones, pero con una capacidad interna limitada para gestionar los procedimientos de cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA de todas las jurisdicciones en las que realizan ventas.

Las orientaciones de la OCDE reconocen que «el cumplimiento por parte de los proveedores no residentes puede facilitarse aún más si a estos se les permite designar a un tercero proveedor de servicios para que les represente en determinados trámites, tales como la presentación de declaraciones. Esta medida puede ser especialmente útil para pequeñas y medianas empresas, así como para negocios que enfrentan obligaciones en varias jurisdicciones».[108]

Esta subsección se centra en varias consideraciones administrativas relativas al tratamiento de dichos intermediarios, distintos de las plataformas digitales, en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes. Se examinan las funciones de los intermediarios, distintos de las plataformas digitales, en los siguientes contextos:

- Cuando un proveedor no residente contrata a un tercero proveedor de servicios para que le ayude a cumplir con sus obligaciones tributarias. Esto incluye los casos en los que los terceros proveedores ayudan en las tareas administrativas, como el cálculo y pago del IVA, la presentación de las declaraciones y la conservación de registros contables, si bien la responsabilidad sigue recayendo contractualmente en el proveedor no residente. Estos servicios pueden ayudar a las empresas, especialmente a las pequeñas y medianas, a cumplir con sus obligaciones en materia de IVA, por ejemplo, a la luz de las distintas tasas de IVA y franquicias para envíos de bajo valor globales.
- Cuando un proveedor no residente llega a un acuerdo contractual comercial por el que un intermediario comercial asume la responsabilidad contractual del cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA, incluido el pago del impuesto, en nombre del proveedor. Esto podría incluir, por ejemplo, los casos en los que un proveedor en línea no residente celebre un acuerdo con un distribuidor en línea para ofrecer y distribuir los productos del proveedor a través de su red de distribución, y por el que el distribuidor acepte asumir la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA con respecto a los suministros que realice en nombre del proveedor no residente.
- Considerar responsable a un tipo de intermediario («empresas de reexpedición»).
- Nombrar a un intermediario que actúe como representante fiscal local.
    - Tradicionalmente, los requisitos para designar a un representante fiscal local han sido utilizados por los regímenes del IVA para garantizar que las empresas no residentes cumplan con sus obligaciones en materia de IVA.
    - Las orientaciones de la OCDE recomiendan que no se exija el nombramiento de un representante fiscal local en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento.

[108] Véase el párrafo C.3.3.8. de las Directrices. Uso de terceros proveedores de servicios

- Es probable que la obligación de nombrar a un representante local haga que las empresas no residentes, en particular las pequeñas y medianas, opten por retirarse de una jurisdicción que impone tales requisitos, lo que supone la correspondiente pérdida de ingresos por IVA e incrementan el riesgo de incumplimiento. Esto se debe, en particular, a que a menudo, en la práctica, las empresas no residentes tendrán dificultades para contratar a un representante local que esté dispuesto a ser responsable único o solidario de cualquier obligación derivada del IVA. Es probable que los servicios de un representante local que esté dispuesto a asumir dicha responsabilidad sean costosos.

En los regímenes de algunas jurisdicciones de LAC los proveedores de servicios financieros desempeñan un papel en la recaudación del IVA (por ejemplo, Argentina, Colombia y Costa Rica). Aunque los intermediarios financieros pueden ofrecer servicios de intermediación para ayudar a las empresas a cumplir con el régimen simplificado de cumplimiento, por lo general no dispondrán de toda la información pertinente necesaria para asumir de manera eficiente y eficaz la plena responsabilidad de recaudar e ingresar el IVA en la Hacienda Pública devengado en operaciones internacionales de suministro de servicios, bienes intangibles y bienes de bajo valor. Sin embargo, atribuir al intermediario financiero la obligación de practicar la retención del impuesto como medida de salvaguarda en los casos en que un proveedor no residente no cumpla sus obligaciones en materia de IVA en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, tal como prevé, en particular, la legislación del IVA de Chile y Colombia, podría ser útil para promover y exigir el cumplimiento de los proveedores no residentes. Las subsecciones 3B.2, 4A.1.4 y 4B.1.3 esbozan la posición del Kit de Herramientas sobre los elementos administrativos y de política tributaria que afectan a la eficacia de la función que pueden desempeñar los intermediarios financieros en la recaudación del IVA en un contexto internacional B2C. Además, el anexo B ofrece un análisis más profundo de las razones por las que los regímenes de retención por los intermediarios financieros pueden no ser adecuados como mecanismo principal para la recaudación del IVA en las operaciones internacionales B2C realizadas en una jurisdicción.

4C.3.1. Servicios de facilitación del cumplimiento por parte de terceros proveedores especializados

El desarrollo y la aplicación de las orientaciones de la OCDE en numerosas jurisdicciones ha propiciado que los proveedores de servicios tradicionales, como son los servicios contables, jurídicos, de pago y de software, ampliaran su oferta de prestaciones para asistir a las empresas no residentes en sus esfuerzos por cumplir con las reglas del IVA de la jurisdicción de que se trate. Además, han surgido proveedores internacionales especializados que prestan servicios para ayudar a las empresas no residentes a cumplir con sus nuevas obligaciones en materia de IVA en varias jurisdicciones, lo que beneficia a las autoridades tributarias. Al representar a muchas empresas en múltiples jurisdicciones, estos proveedores suelen tener mayor conocimiento de las reglas de cada jurisdicción que las empresas típicas. Es probable que esto conduzca a prácticas más consistentes, a aumentar los niveles de cumplimiento y a reducir los costos de cumplimiento y administrativos.

Mientras muchas grandes empresas no residentes optan por gestionar directamente todos los aspectos de sus interacciones con las autoridades tributarias, otras prefieren recurrir a los servicios de terceros proveedores que les asistan en las tareas administrativas, como el cálculo y pago del IVA, la presentación de declaraciones y la conservación de registros contables. En este tipo de acuerdos, la responsabilidad contractual del IVA suele recaer en el proveedor.

Al estudiar el diseño de un portal de registro, declaración y pago, las jurisdicciones pueden plantearse la posibilidad de permitir que los terceros proveedores de servicios constituyan su propia credencial de identidad electrónica y se vinculen a la cuenta en línea de su cliente para realizar así más fácilmente estas funciones en su nombre. Para esto, primero, la empresa no residente habrá tenido que registrarse en su propio nombre y constituir sus propias credenciales antes de conceder acceso a su representante.

4C.3.2. Intermediarios comerciales que asumen la responsabilidad contractual del cumplimiento del IVA en nombre de un proveedor no residente

Un proveedor no residente puede celebrar un acuerdo comercial con un tercero por el que este se comprometa a asumir la responsabilidad contractual del cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA, incluido el pago del impuesto, en nombre del proveedor no residente como parte del acuerdo contractual. Las razones por las que las empresas pueden tener interés en celebrar este tipo de contratos son múltiples. Por ejemplo, en el comercio electrónico es una práctica habitual que los proveedores en línea de determinados mercados subcontraten sus procesos orientados a cliente a intermediarios de comercio electrónico que pueden estar especializados en ese mercado y que proporcionan una amplia gama de servicios, incluida la comunicación con los consumidores y la entrega por medios electrónicos seguros. Estos acuerdos comerciales también pueden prever que el intermediario comercial asuma la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA en nombre del proveedor no residente. La autoridad tributaria competente puede no conocer tal acuerdo contractual (y, de hecho, a menudo así es).

Un intermediario comercial que actúe en nombre de un proveedor no residente, tal y como se ha descrito anteriormente, será a menudo, en la práctica, una plataforma digital sujeta a las obligaciones de plena responsabilidad del IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento de la jurisdicción de tributación (véase la subsección 4C.2 anterior). Cuando este no sea el caso, o cuando una jurisdicción no haya implementado tal régimen de plena responsabilidad en materia de IVA, el acuerdo contractual entre un proveedor no residente y el tercero no debería, en principio, afectar a la responsabilidad en materia de IVA del proveedor no residente frente a las autoridades tributarias de la jurisdicción de tributación. Por lo general, el proveedor no residente seguirá siendo responsable de sus obligaciones en materia de IVA de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de tributación, aunque haya acordado contractualmente con un tercero que este asuma la responsabilidad de cumplir con estas obligaciones en su nombre. Esto no difiere del acuerdo por el que un tercero proveedor de servicios lleva a cabo las tareas de cumplimiento para un proveedor no residente, tal y como se ha indicado anteriormente.

Las autoridades tributarias podrían considerar la posibilidad de permitir que dichos intermediarios comerciales asuman la plena responsabilidad de declarar el IVA de las operaciones realizadas por el proveedor no residente en la jurisdicción y de cumplir con todas las obligaciones de IVA asociadas. Es posible que las autoridades tributarias quieran limitar dicho tratamiento a los intermediarios comerciales con un buen historial de cumplimiento y/o con un perfil de cumplimiento de bajo riesgo. Dicho tratamiento podría estar sujeto a la condición de que el contenido completo del acuerdo comercial entre el proveedor no residente y el intermediario comercial se comunique a la autoridad tributaria, y a la obligación de informar oportunamente a la autoridad tributaria de cualquier cambio en el acuerdo. Tendría que acreditarse ante la autoridad tributaria que el intermediario es plenamente capaz de cumplir con todas las obligaciones que recaen sobre los proveedores no residentes en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, lo que supone:

- O bien, que disponer de la información necesaria para adoptar las decisiones correctas sobre la imposición y cumplir con las obligaciones tributarias de conformidad con el régimen simplificado de cumplimiento, incluso con respecto a los reembolsos a clientes, los ajustes y las modificaciones; o bien, poder acceder fácilmente a esa información. Esto incluye la capacidad de efectuar las verificaciones oportunas para determinar la naturaleza (consumidor final o empresa) y la ubicación (residencia habitual o establecimiento comercial permanente) del cliente del proveedor no residente,
- Tener acceso a los datos contables, los sistemas de software y los registros pertinentes para responder a cualquier requerimiento de información de las autoridades tributarias.

4C.3.3. Considerar a un intermediario, que no sea una plataforma digital, como responsable de la recaudación del IVA

Este Kit de Herramientas recomienda que las jurisdicciones establezcan un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales sujetas a un régimen simplificado de cumplimiento en relación con las operaciones realizadas por proveedores no residentes con su intermediación. Muchas jurisdicciones han adoptado un régimen de este tipo para los suministros de servicios e intangibles realizados por proveedores no residentes y, cada vez más, para la recaudación del IVA sobre los bienes importados de bajo valor que son suministrados por proveedores no residentes. En la subsección 4C.2 anterior se analizan los elementos clave de desarrollo de la administración para adoptar tales medidas, mientras que las secciones 3A y 3B se ocupan de los regímenes de plena responsabilidad en materia de IVA para las plataformas digitales desde una perspectiva de diseño político y legislativo. Esta subsección evita repetir estos análisis y opta, en cambio, por centrarse en otro tipo de intermediario, al que varias jurisdicciones han denominado «empresas de reexpedición».

(i) Considerar a las «empresas de reexpedición» responsables de la recaudación del IVA en los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C

Australia y Nueva Zelanda han adoptado reglas que, en determinadas circunstancias, atribuyen la responsabilidad del IVA para los suministros de bienes de bajo valor B2C por parte de proveedores no residentes a las llamadas «empresas de reexpedición».

Los consumidores pueden utilizar los servicios de una «empresa de reexpedición» para comprar productos (bienes) que pueden tener dificultades para comprar localmente o a través de los canales en línea que prestan servicio en su jurisdicción. Dichos consumidores pueden comprar esos productos a un proveedor no residente (en línea) y pedirle que entregue los artículos comprados en un punto de venta que sea el punto de recogida de una «empresa de reexpedición». Esta última organiza entonces la entrega de los productos al consumidor. En virtud del régimen simplificado de cumplimiento de Australia y Nueva Zelanda para los suministros de bienes de bajo valor realizados por proveedores no residentes, las «empresas de reexpedición» son consideradas, cuando se cumplen una serie de condiciones, plenamente responsable del IVA sobre los bienes de bajo valor que entregan a los consumidores finales. Esto solo se aplica como regla de salvaguarda cuando ni el proveedor ni una plataforma digital o cualquier otra parte que actúe en nombre del proveedor o de la plataforma digital (por ejemplo, un transportista) transporte o ayude a transportar los bienes a la jurisdicción.

Las «empresas de reexpedición» se definen según estas reglas como empresas que ofrecen un «servicio de buzón en el extranjero u *offshore*» o un «servicio de compras».

- Un servicio de buzón en el extranjero/*offshore* es aquel en el que una empresa proporciona a los clientes una dirección en una jurisdicción extranjera a la que el cliente puede enviar pedidos de mercancías. La «empresa de reexpedición» se encargará entonces de entregar las mercancías en la dirección estipulada por el cliente.
- Un servicio de compra es un servicio en el que una empresa compra, o ayuda a comprar, bienes en una jurisdicción extranjera para un cliente, actuando efectivamente en calidad de agente del cliente.

El régimen de «reexpedición» está concebido esencialmente como regla de salvaguarda, en virtud de la cual, una «empresa de reexpedición» solo deviene plenamente responsable del IVA sobre el suministro de bienes de bajo valor a los consumidores finales en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, cuando actúa por mandato del consumidor. Cuando la «empresa de reexpedición» actúa por mandato de un proveedor o de una plataforma digital, entonces, el proveedor o la plataforma siguen siendo responsables del IVA según las reglas generales del régimen simplificado de cumplimiento. En la práctica, se aplica la siguiente jerarquía para determinar la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA en

los suministros de bienes de bajo valor B2C realizados por un proveedor no residente en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento:

- Cuando una plataforma digital cumpla los criterios para ser plenamente responsable del IVA (y no tenga derecho a transferir su responsabilidad al proveedor no residente subyacente), será responsable del IVA devengado en el suministro.
- Cuando no se aplique la plena responsabilidad del IVA para una plataforma digital (por ejemplo, un proveedor no residente que suministre directamente a los consumidores sin la intervención de una plataforma digital), el proveedor no residente será responsable del IVA del suministro si cumple los criterios de responsabilidad del IVA en virtud del régimen simplificado de cumplimiento.
- Las «empresas de reexpedición» solo pueden ser responsables del IVA devengado en el suministro cuando no se dan los dos supuestos anteriores.

Por lo general, las «empresas de reexpedición» que, en virtud de estas reglas, son responsables del IVA pueden registrarse y recaudar el impuesto en el marco del mismo régimen simplificado de cumplimiento que los proveedores no residentes y las plataformas digitales. La responsabilidad de las «empresas de reexpedición» se limita únicamente a las operaciones B2C realizadas por proveedores no residentes. En la práctica, los transportistas no suelen ser considerados como «empresas de reexpedición» ya que por lo general actúan como agentes de un proveedor o plataforma digital, y no de los clientes. Lo habitual es que tampoco presten servicios de buzón *offshore* ni de compras, aunque algunos pueden prestar también, de forma expresa e independiente, servicios que los hagan encajar en la definición de «empresas de reexpedición».

4C.3.4. Representantes fiscales locales

Tradicionalmente, las jurisdicciones han exigido a menudo a los proveedores no residentes que nombren a un representante fiscal que sea residente o tenga un establecimiento en la jurisdicción para recaudar y pagar el IVA devengado en sus operaciones. Esto era más habitual en el pasado, cuando el número de estas transacciones internacionales era relativamente limitado y las transacciones individuales implicaban importes relativamente elevados. El requisito de nombrar a un representante fiscal puede estar motivado por una serie de consideraciones políticas, como la capacidad limitada de la jurisdicción en materia de Administración tributaria digital, por el hecho de que el representante conozca el idioma local y las leyes nacionales o pueda acceder más fácilmente a la documentación contable y de otro tipo.

A pesar del potencial de dicho representante fiscal para facilitar la recaudación y el cumplimiento en materia impositiva, la naturaleza obligatoria de tal nombramiento puede dar lugar a consecuencias indeseadas. Los proveedores no residentes que se enfrentan a la obligación de designar a un representante de este tipo en la jurisdicción de tributación pueden optar por restringir su comercio en esa jurisdicción o incumplir involuntariamente las reglas de la jurisdicción de tributación, especialmente cuando se trata de ventas por importes relativamente bajos y/o con márgenes de beneficio relativamente pequeños. Para una pequeña empresa con un volumen de negocio modesto en la jurisdicción de tributación, el costo de mantener un representante fiscal en ella puede ser desproporcionado con respecto a sus ingresos, especialmente en los casos en los que el representante fiscal traslada los riesgos financieros del incumplimiento al proveedor no residente exigiéndole que deposite una garantía. Los proveedores también pueden tener serias dificultades para contratar a un representante que esté dispuesto a asumir ese papel en los casos en los que sería responsable único o solidario de cualquier responsabilidad en materia de IVA del proveedor no residente.

Por lo tanto, se recomienda que las jurisdicciones no exijan el nombramiento de un representante fiscal local en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes. La simplicidad general y la mitigación de los riesgos de fraude que son inherentes al diseño de los regímenes

simplificados de registro y recaudación del IVA convierten, de forma efectiva, la figura del representante fiscal local en innecesaria.

4C.4. Estrategias de comunicación dirigidas a proveedores no residentes y plataformas digitales

Guía de la subsección 4C.4

Sección	Tema	Página
4C.4.1.	***Características clave de una estrategia de comunicación integral para aplicar la reforma***	**279**
	(i) Identificar el público objetivo de los esfuerzos de comunicación de la autoridad tributaria: Proveedores no residentes, plataformas digitales y otros actores relevantes	280
	(ii) Comunicarse eficazmente durante todas las fases de diseño, implementación y funcionamiento	281
4C.4.2.	***Identificar a las empresas no residentes, las plataformas digitales y otros actores relevantes a los que va dirigido el régimen simplificado de cumplimiento***	**282**
4C.4.3.	***Establecer plazos que garanticen una comunicación eficaz y la correcta aplicación de la reforma tanto respecto a las Administraciones tributarias (y aduaneras), como a los proveedores no residentes***	**284**
4C.4.4.	***Tratamiento de los actores relevantes no cooperadores y de los casos de incumplimiento deliberado***	**285**

Una estrategia integral de comunicación y colaboración es la piedra angular del cumplimiento. Es probable que una estrategia que abarque la consulta, la divulgación, la orientación técnica y de sistemas, la educación y la concientización facilite y mejore significativamente el cumplimiento por parte de los proveedores no residentes.

Aunque las jurisdicciones, al diseñar sus regímenes simplificados de cumplimiento para los proveedores no residentes, se esforzarán porque estos sean uniformes en el contexto internacional, no hay una talla única para todos y, sin duda, habrá diferencias entre ellos. Por eso es tan importante que las autoridades tributarias comuniquen eficazmente las obligaciones de los regímenes simplificados de cumplimiento a los proveedores no residentes. Lo que implica comunicar con suficiente antelación que se va a aprobar un régimen simplificado de cumplimiento, para permitir a los proveedores no residentes realizar las modificaciones necesarias en sus sistemas y procedimientos de cumplimiento, que resultarán esenciales para el cumplimiento.

4C.4.1. Características clave de una estrategia de comunicación integral para aplicar la reforma

Se aconseja a las autoridades tributarias que desarrollen una estrategia de comunicación por etapas que les permita desglosar su comunicación en mensajes relativamente sencillos emitidos de forma gradual. Se pueden distinguir las siguientes fases principales:

- Una fase de concientización, para comunicar la intención de la jurisdicción de aplicar una reforma que incluirá la obligación de que los proveedores no residentes se registren, recauden e ingresen el IVA en esa jurisdicción en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, instando a las empresas a revisar si esta reforma les afectará.

- Una fase de preparación, en la que se informará a las empresas no residentes afectadas sobre el procedimiento de registro en el régimen simplificado de cumplimiento y sobre su obligación en materia de IVA con arreglo a dicho régimen, de modo que puedan modificar sus procesos y sistemas internos para asegurarse de cumplir con sus obligaciones.
- Una fase de acción para anunciar que el nuevo régimen va a entrar próximamente en vigor y que las empresas no residentes afectadas deben ultimar los preparativos para cumplirlo.
- Una fase de seguimiento que comenzará tras la entrada en vigor del nuevo régimen para informar a las empresas que no se han registrado sobre el modo en que han de hacer la transición hacia el cumplimiento (OECD, 2019[58]).

En las siguientes subsecciones se examinan con más detalle las características clave específicas de una estrategia de comunicación exitosa. Las jurisdicciones que tengan una capacidad limitada para desarrollar y aplicar una estrategia de comunicación completa pueden plantearse las propuestas que se exponen a continuación y que probablemente sean las más eficientes para llegar rápida y eficazmente a las principales empresas no residentes a las que va dirigido su régimen simplificado de cumplimiento. La experiencia sugiere que la ayuda de las organizaciones internacionales y regionales y de los organismos representativos, tal y como se indica a continuación, puede ser especialmente útil para las autoridades tributarias con una capacidad administrativa limitada.

(i) Identificar el público objetivo de los esfuerzos de comunicación de la autoridad tributaria: Proveedores no residentes, plataformas digitales y otros actores relevantes

El diseño y la implementación de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes se beneficiará en gran medida de una investigación temprana por parte de las autoridades tributarias para identificar a los principales proveedores no residentes y a otros actores relevantes que, previsiblemente, van a verse afectados por esta reforma. La identificación de estos actores relevantes proporcionará, en particular, una buena base para una estrategia de comunicación bien orientada y eficaz. La subsección 4C.4.2 ofrece más detalles sobre los enfoques y las fuentes de datos disponibles para identificar las principales empresas no residentes que pueden estar sujetas a las obligaciones tributarias en el marco del régimen simplificado de registro y recaudación de una jurisdicción para los proveedores no residentes.

Otros actores relevantes, además de los proveedores no residentes, que previsiblemente vayan a verse afectados por la adopción de un régimen simplificado de registro y recaudación, son:

- Las plataformas digitales que tendrán obligaciones tributarias en el marco del régimen de plena responsabilidad en materia de IVA.
- Los desarrolladores/proveedores de *software*, incluidos los de contabilidad y gestión tributaria.
- Los proveedores de servicios de gestión tributaria, incluyendo firmas de asesoría contable y despachos de abogados.
- En concreto, en el ámbito de los bienes y suministros de bajo valor importados por proveedores no residentes, los actores relevantes incluirán los servicios postales, empresas de mensajería urgente, los transportistas, los agentes de aduanas y los operadores de depósitos aduaneros tanto a nivel nacional como internacional.

Estos proveedores no residentes y actores relevantes, en particular las grandes empresas en línea y las plataformas digitales que dominan el comercio electrónico internacional, suelen estar representadas en una serie de organizaciones internacionales y regionales y organismos representativos en los que participan activamente. Comunicarse con estas organizaciones y organismos representativos ayudará en gran medida a las autoridades tributarias a identificar las principales empresas no residentes y actores relevantes que, previsiblemente, vayan a verse afectados por la reforma y a comunicarse con ellos ya desde una fase temprana del proceso de diseño e implementación de la reforma. Comunicarse con estas

organizaciones para llegar a las principales empresas no residentes y a otros actores relevantes de forma rápida y eficaz puede ser útil sobre todo para las jurisdicciones que tengan una capacidad limitada para desarrollar una estrategia de comunicación global. Algunas de estas organizaciones son:

- El Grupo Consultivo «Business at OECD», que es el socio oficial de la OCDE para comunicarse con el sector empresarial a nivel global y a través del cual se ha desarrollado una amplia red de actores relevantes clave en el comercio electrónico internacional para ponerla a disposición de las autoridades tributarias.
- Es probable que la Organización Mundial de Aduanas (OMA), la Unión Postal Universal (UPU) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) también puedan ayudar a llegar a una amplia gama de actores relevantes.
- International Mailers Advisory Group (Grupo Asesor de Correos Internacionales)
- Global Express Association (Asociación Global Exprés)
- Conferencia de Compañías Express de Latinoamérica y el Caribe (CLADEC)
- ALACAT (Federación de Asociaciones Nacionales de Agentes de Carga y Operadores Logísticos Internacionales de América Latina y el Caribe)
- Mercosur (Mercado Común del Sur)
- CARICOM (Comunidad del Caribe)

(ii) Comunicarse eficazmente durante todas las fases de diseño, implementación y funcionamiento

En aras de incrementar al máximo la eficacia de su estrategia de comunicación para apoyar el diseño, la implementación y el funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes, se recomienda a las autoridades tributarias que:

- Se aseguren de, en una fase temprana, consultar y entablar comunicación con las empresas no residentes y otros actores relevantes, que puedan verse afectados por la reforma, durante el desarrollo de la política tributaria y la fase de diseño e implementación. Esto no solo favorecerá la pronta concientización, sino que también ayudará a la autoridad tributaria a diseñar la reforma para maximizar el cumplimiento, a identificar las necesidades de información de las empresas afectadas y a desarrollar una la estrategia de comunicación más eficaz para abordar estas necesidades de información.
- Utilicen estrategias mediáticas multicanal para lograr una mayor cobertura y concientización, incluyendo el uso de redes sociales (por ejemplo, LinkedIn), comunicados de prensa, presentaciones ante organizaciones y foros representativos y el suministro de material de comunicación que pueda ser utilizado por una amplia gama de organizaciones y actores relevantes (por ejemplo, empresas de consultoría internacional). También deben considerarse las formas tradicionales de comunicación de la administración tributaria.
- Proporcionen una orientación web completa y de fácil acceso para las empresas no residentes a través de una página independiente en el sitio web de la administración tributaria, que proporcione acceso directo a una orientación sencilla de manejar sobre el funcionamiento del régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes y sobre sus obligaciones en virtud de este régimen. Es conveniente que esta orientación incluya el enlace al portal en línea a través del cual las empresas no residentes deberán registrarse y cumplir con sus obligaciones en virtud del régimen simplificado de cumplimiento, así como todo tipo de orientación técnica de apoyo. También debe proporcionar asesoramiento dirigido a las plataformas digitales y los intermediarios, que explique claramente sus responsabilidades en virtud del régimen.
- Se debe considerar atentamente la selección de palabras y frases clave (metadatos) para que los motores de búsqueda de Internet puedan dirigir mejor a los potenciales declarantes a la

información correcta en el sitio web de la administración tributaria. Deberían incluirse términos que sean comúnmente utilizados por los potenciales declarantes. Por ejemplo, será útil complementar la terminología local (como *Impuesto sobre el Valor Agregado* o IVA) con términos como «VAT» o «value added tax», «GST» o «goods and services tax» (impuesto a los bienes y servicios), «sales tax» (impuesto a las ventas) y otros términos que se utilizan ampliamente en todo el mundo.

- Se aconseja encarecidamente a las autoridades tributarias que pongan a disposición una parte, o la totalidad, de su material de comunicación y asesoramiento en inglés y en la(s) lengua(s) de los principales socios comerciales de la jurisdicción, además de la(s) lengua(s) local(es) de la jurisdicción.
- Desarrollen canales de asistencia al contribuyente, incluido un canal de correo electrónico exclusivo para las empresas no residentes y/o un servicio de atención telefónica a través de un centro de llamadas con operadores especializados que dispongan de guías adecuadas (incluyendo preguntas y respuestas estándar, e instrucciones sobre cómo escalar las consultas). Deben aplicarse protocolos de seguridad adecuados al comunicarse, por correspondencia electrónica o por otros medios, con empresas no residentes, especialmente cuando es a iniciativa del contribuyente, lo que puede requerir una prueba alternativa de comprobación de identidad.
- Las comunicaciones internas y la formación del personal de la Administración tributaria son, por supuesto, necesarias para ofrecer una asistencia continua a los contribuyentes y administrar el régimen.

Varias jurisdicciones han emprendido una gama más amplia de acciones de comunicación que puede ser útil tener en cuenta. Entre ellas se encuentran las siguientes:

- Puesta en marcha de una campaña de envío de cartas dirigidas a los principales proveedores no residentes, a las plataformas digitales y a otros actores relevantes que, previsiblemente, estén sujetos a las obligaciones de registro en virtud del régimen simplificado de cumplimiento. En estas cartas se puede incluir un enlace a la página web del régimen simplificado de cumplimiento.
- Asociarse con los actores relevantes para impartir seminarios web en los que se presente la reforma y se permita a las empresas no residentes plantear preguntas. Las grandes firmas de asesoría contable y otros intermediarios pueden estar dispuestos a coorganizar seminarios web para sus clientes, lo que permitiría a las autoridades tributarias comunicar sus mensajes más ampliamente. Las organizaciones multilaterales internacionales y regionales pueden desempeñar un papel importante a la hora de facilitar estos esfuerzos de comunicación, como el Grupo del Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), así como la OCDE.
- Contratar a proveedores de servicios de relaciones públicas externos para desarrollar una campaña internacional de relaciones públicas en la que se coloquen mensajes clave en los medios de comunicación internacionales adecuados y en las publicaciones de los sectores relevantes para promover el conocimiento y la comprensión de la reforma y las obligaciones de las empresas.

4C.4.2. Identificar las empresas no residentes, las plataformas digitales y otros actores relevantes a los que va dirigido el régimen simplificado de cumplimiento

Un plan de comunicación eficaz para la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento exige la identificación temprana de las principales empresas y/o categorías de empresas no residentes y otros actores relevantes (plataformas digitales, transportistas, servicios de reexpedición, etc.) que, previsiblemente, van a verse afectados por esta reforma. Las empresas que reciben comunicaciones con cierta antelación tienen más tiempo para planificar y colocarse en mejor posición para modificar sus sistemas y garantizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Son varias las fuentes de información que pueden servir para identificar estas empresas y otros actores relevantes, tal y como se indica en la tabla siguiente.

Tabla 4C.1. Fuentes de datos y otros tipos de información que pueden servir para que las autoridades tributarias identifiquen a las empresas no residentes comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de cumplimiento de una jurisdicción

Fuente	Datos	Limitaciones	Oportunidades
Instituciones financieras y/o compañías/redes de tarjetas de crédito	Datos transaccionales de los pagos realizados a proveedores no residentes.	Los datos pueden estar sin tratar, por lo que es posible que exijan un trabajo significativo de cara a transformarlos en información comprensible.	Los datos transaccionales pueden ser analizados como apoyo a las medidas de control o de ejecución coercitiva.
Listas de registro de otras jurisdicciones con un régimen similar[1]	Lista de proveedores no residentes registrados en un régimen de IVA similar en otras jurisdicciones.	Solo algunas jurisdicciones mantienen un registro público (por ejemplo, Japón, Rusia y Noruega). Los regímenes pueden diferir.	Hacer uso de las disposiciones de intercambio de información de los convenios tributarios y/o de los instrumentos multilaterales sobre asistencia administrativa mutua. Es posible que haya que recurrir a la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (MAAC) para obtener información.
Elaboración de perfiles a partir de datos de Internet (*Internet profiling*)	Resultados de los motores de búsqueda que identifican a las empresas no residentes que suministran servicios/productos a los clientes de su jurisdicción.	Proceso manual (por ejemplo, buscar «servicios de televisión por suscripción»). Requiere muchos recursos.	Puede proporcionar datos de contacto detallados para mejorar las estrategias de comunicación y colaboración.
Extracción de datos de sitios web (*Website scraping*)	Extracción de datos dinámicos de sitios web para identificar la clasificación global y regional de un sitio web en función del número de visitas realizadas por los internautas. Por ejemplo, «Alexa» o «SimilarWeb».	Los datos solo se refieren al número de visitas al sitio web (tráfico) y no indican el valor de las ventas a los clientes de la jurisdicción.	Disponible comercialmente. Puede ser más eficaz que utilizar recursos propios. Identificará los principales sitios web, por categoría, que utilizan los internautas de su jurisdicción.
Soluciones de datos comerciales de terceras fuentes	Estas entidades extraen datos de las entidades bancarias y otras fuentes y los analizan para publicar informes económicos.	Normalmente, de pago. Puede proporcionarse bajo términos y condiciones restringidos.	Puede identificar a los principales proveedores no residentes (en línea), por categoría, que realizan ventas a clientes de su jurisdicción.
Informes de las «Unidades de Inteligencia Financiera»[2]	Identificar las transferencias de fondos internacionales.	Puede no captar todos los pagos con tarjeta de crédito.	Una búsqueda por el nombre de la entidad puede revelar tanto los datos agregados como los datos transaccionales completos de un determinado proveedor no residente al que se le hicieron pagos.
Informes financieros publicados por empresas y sitios web	Informes financieros de empresas.	Puede incluir datos agregados sobre el total de ventas internacionales.	Puede proporcionar información sobre la naturaleza del negocio y el volumen de ventas. Puede proporcionar datos sobre el domicilio social de la

Fuente	Datos	Limitaciones	Oportunidades
			empresa y de los contactos clave.
Disposiciones sobre el intercambio de información (II)	Proporciona un marco legal para que las jurisdicciones tributarias cooperen en situaciones transfronterizas (MAAC, convenios tributarios, marcos regionales de cooperación administrativa).	Puede llevar mucho tiempo. Los instrumentos pueden no constituir una base jurídica suficiente para responder a la solicitud de información (pueden estar sujetos a limitaciones y reservas).	Puede proporcionar una base jurídica para obtener listas de proveedores no residentes registrados en regímenes simplificados de cumplimiento en otras jurisdicciones.

1. La decisión de publicar o no los nombres de los proveedores no residentes y plataformas digitales en un registro del IVA debe tener en cuenta tanto las ventajas como los riesgos que conlleva. El que las listas sean públicas puede incentivar a las empresas a registrarse. Sin embargo, proporcionar demasiada información (como el número de identificación fiscal) podría ser incompatible con las leyes de protección de datos y facilitar el fraude consistente en la consignación indebida del número de un proveedor que cumple con sus obligaciones por parte de proveedores no registrados con el fin de hacer que el IVA de un envío aparezca como liquidado (véase la subsección 4C.1.1.(iv)).
2. El Grupo Egmont publica una lista de estas «Unidades de Inteligencia Financiera». Consulte:
Egmont Group, *List of Members* en https://www.egmontgroup.org/en/membership/list.
Fuente: Investigación de la OCDE.

Las primeras jurisdicciones en adoptar regímenes simplificados de cumplimiento para proveedores no residentes elaboraron perfiles a partir de datos de Internet y utilizaron otros datos disponibles de terceras fuentes para identificar las empresas no residentes susceptibles de estar comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen. También se han utilizado los datos aduaneros disponibles para identificar las principales empresas no residentes que realizan ventas en línea de bienes de bajo valor a consumidores locales.

Por lo general, los datos de las tarjetas de crédito y otros datos financieros sobre los pagos efectuados a proveedores no residentes ya estarán disponibles en las jurisdicciones de LAC que hayan establecido un régimen de retención por los intermediarios financieros para recaudar el IVA en las operaciones realizadas por proveedores no residentes. Es probable que estos datos sean de gran ayuda para identificar las empresas no residentes que, previsiblemente, van a estar comprendidas en el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación dirigido a proveedores no residentes.

Las jurisdicciones también han utilizado listas disponibles de entidades de extracción de datos comerciales que detallan los sitios web (por categoría) más visitados por clientes. Aunque esto no demuestra necesariamente que exista una obligación de pagar el IVA, puede ayudar a elaborar un modelo de las empresas que deberán registrarse en el régimen simplificado de cumplimiento y ayudará a planear una estrategia de comunicación específicamente dirigida.

Si se consideran en conjunto, los datos recabados a través de las diversas fuentes enumeradas ofrecen una imagen completa de las empresas no residentes que, previsiblemente, van a estar obligadas a registrarse en el régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes.

4C.4.3. Establecer plazos que garanticen una comunicación eficaz y la correcta aplicación de la reforma tanto respecto a las Administraciones tributarias (y aduaneras), como a los proveedores no residentes

Contar con un plazo adecuado para ampliar o extender (por ejemplo, a las importaciones de bienes de bajo valor) un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes es importante tanto para las administraciones tributarias (y aduaneras) como para los proveedores no residentes, en aras de garantizar una comunicación y consulta adecuadas y de posibilitar las modificaciones necesarias en los sistemas y procesos de cumplimiento y administración.

Para la reforma del IVA dirigida a las ventas en línea de servicios e intangibles se considera apropiado un plazo de 6 a 12 meses entre la adopción de la reforma y su entrada en vigor. Por su parte, para la reforma del IVA sobre los bienes importados de bajo valor suele considerarse adecuado un plazo de 12 a 18 meses. Una estrecha alineación con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE en materia de IVA puede acortar considerablemente estos plazos, ya que las empresas digitales y las autoridades tributarias pueden aprovechar las soluciones y la tecnología que ya se han aplicado en las jurisdicciones que han adoptado un enfoque similar.

Las administraciones tributarias necesitarán este tiempo no solo para desarrollar un plan de comunicación que detalle las modificaciones legales, sino también para diseñar, crear y adoptar el sistema simplificado de registro y recaudación.

Por su parte, los proveedores no residentes y las plataformas digitales, necesitarán este tiempo para realizar cambios en sus sistemas de cumplimiento y procesos comerciales. Las plataformas digitales tendrán que comunicar los cambios a sus proveedores subyacentes para que todos los participantes en la cadena de suministro entiendan sus obligaciones a la hora de que la plataforma cumpla con sus obligaciones tributarias. Con respecto a los bienes importados de bajo valor, esto será especialmente útil para garantizar que se modifiquen los procesos de cara a identificar adecuadamente los bienes de bajo valor respecto a los que las autoridades aduaneras han liquidado el IVA en el momento de la importación y facilitar el despacho aduanero de los bienes en relación con el estado de liquidación del IVA del envío o los envíos.

4C.4.4. Dealing with unresponsive stakeholders and instances of deliberate non-compliance

En el supuesto de los actores relevantes que no cooperen y en los casos en los que se sospeche, o se demuestre, que ha habido un incumplimiento deliberado, se deben tomar medidas razonables para entablar comunicación con ellos y exigir que cumplan con sus obligaciones tributarias. En la sección 5 se aborda el tema del riesgo y el cumplimiento.

Sección 4D. Infraestructura operativa y de tecnología de la información para un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA

Mensajes clave

Contexto y descripción general:

La sección 4A de este Kit de Herramientas ofrece orientación sobre la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes. Proporciona orientación sobre la gestión del proyecto de reforma y sobre la implementación administrativa de los enfoques de política tributaria recomendados que se aplican específicamente a las operaciones de suministro de servicios e intangibles realizadas por proveedores no residentes.

La sección 4B se basa en las pautas expuestas en la sección 4A, centrándose en la implementación administrativa y operativa del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor. Esto refleja la recomendación de secuenciar la aplicación del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio electrónico, centrándose primero en las ventas en línea de servicios e intangibles y, posteriormente, en las importaciones de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea.

La sección 4C ofrece orientaciones detalladas para el diseño de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para los proveedores no residentes, que se aplica tanto a los suministros de servicios e intangibles como a las importaciones de bienes de bajo valor.

Esta sección 4D complementa las orientaciones de la sección 4C con un análisis y un asesoramiento detallado sobre la implementación de la infraestructura operativa y de TI central que da soporte al régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para proveedores no residentes. Las jurisdicciones se beneficiarán significativamente de utilizar la misma infraestructura operativa y de TI central para dar soporte al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de todas las operaciones imponibles realizadas por proveedores no residentes en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento, ya sean suministros de servicios e intangibles o de bienes de bajo valor. El núcleo de esta infraestructura central de TI es un portal en línea que permite a los proveedores no residentes tramitar exclusivamente por medios electrónicos todos los aspectos del cumplimiento del IVA en relación con sus operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen.

La sección 4D del Kit de Herramientas explora en mayor profundidad el desarrollo de un portal en línea para un régimen simplificado de cumplimiento dirigido a proveedores no residentes, así como el desarrollo de una infraestructura operativa y de TI más amplia que dé soporte al funcionamiento del régimen. Los aspectos fundamentales que se abordan en la sección 4C y las recomendaciones asociadas pueden resumirse como sigue:

- **Marco de gobernanza y gestión del proyecto de reforma**: Se recomienda adoptar un enfoque basado en gestión de proyectos para el desarrollo de la infraestructura operativa y de TI necesaria para la aplicación del régimen simplificado de cumplimiento del IVA dirigido a proveedores no residentes, con una estructura de gobernanza adecuada para garantizar la gestión y la ejecución eficaces del proyecto.
- **Funcionalidades básicas del portal en línea para un régimen de cumplimiento simplificado**: El portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento del IVA dirigido a proveedores no residentes debería incluir, como mínimo, las siguientes funcionalidades:
  - Registro simplificado de los proveedores no residentes
  - Presentación de las declaraciones del IVA a través de formularios seguros en línea que permita adjuntar de forma segura documentación de apoyo
  - El pago del IVA a través del portal en línea o un proceso sólido para gestionar los pagos externos
  - Actualización y modificación de los datos clave de registro y cuenta de contribuyente de los proveedores

- **Elementos adicionales a tener en cuenta en el desarrollo y funcionamiento de un portal en línea eficaz y seguro**:
  - Utilizar canales seguros para alojar el portal en línea y facilitar las comunicaciones. Es muy recomendable que la página de acceso al portal simplificado de registro y recaudación se aloje en el sitio web de la Administración tributaria, en lugar de crear una dirección de Internet independiente.
  - Configurar el portal para que toda la actividad y las funciones estén disponibles también en inglés y en las lenguas de los principales socios comerciales de la jurisdicción.
  - Facilitar el uso de interfaces de programación de aplicaciones (API), que permiten la comunicación directa y automática entre el sistema de contabilidad y conservación de registros contables del proveedor y los sistemas de la Administración tributaria para respaldar el cumplimiento en el marco del régimen simplificado (por ejemplo, para calcular la cuota del IVA).
  - Capacidad de almacenamiento de datos para permitir la carga y el almacenamiento de archivos.
  - Integración de las «pasarelas de pago» de los proveedores de servicios de pago en el portal en línea para facilitar los pagos con tarjeta o monedero electrónico.
  - Consultas tempranas y regulares al sector empresarial para mejorar la facilidad de uso del portal.
  - Dar prioridad a la seguridad física y a la ciberseguridad de los equipos y servidores de la Administración tributaria.
- **Creación de una credencial de identidad digital sólida y segura**:
  - Los proveedores no residentes deben poder entrar y utilizar el portal en línea de forma segura utilizando su propia credencial de identidad digital.
  - A su vez, la Administración tributaria debe exigir al proveedor que valide la titularidad de su credencial en cada intento de acceso al portal utilizando múltiples factores de autenticación.
  - Los intermediarios, como los agentes tributarios, deberán tener permiso para firmar en el sistema como usuario autorizado a través de la credencial de identidad digital de su cliente o de su propia credencial de identidad.
- **Integrar los sistemas de TI del régimen simplificado de cumplimiento con los sistemas de TI con los que ya cuenta la Administración tributaria**:
  - Integrar el portal para un régimen simplificado de cumplimiento, en la medida de lo posible, con los sistemas de TI que ya utilizan las Administraciones tributarias tiene considerables ventajas. Sin embargo, en la práctica esto puede resultar más difícil debido a las diferentes obligaciones de presentación de información y compatibilidad de *software*.
- **Las autoridades tributarias tendrán, por lo general, varias opciones entre las que elegir a la hora de decidir cómo enfocar el desarrollo del portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento del IVA dirigido a proveedores no residentes**. A grandes rasgos, estas incluyen: crear el portal en línea utilizando los conocimientos de TI internos, subcontratar el proyecto u optar por un *software* comercial de distribución general (COTS). En última instancia, la decisión dependerá de una serie de circunstancias, como la funcionalidad del sistema informático de la Administración tributaria, la capacidad interna del personal de TI, el tiempo disponible para la implantación del sistema y la financiación disponible.
- **Las jurisdicciones pueden plantearse la utilización del software de código abierto desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para establecer, en consonancia con las orientaciones de la OCDE, un régimen de cumplimiento simplificado para proveedores no residentes.** En el momento de redactar este Kit de Herramientas, se espera que el *software* esté disponible para las administraciones tributarias a lo largo de 2021.

Nota sobre las listas de comprobación de la sección 6: Los lectores encontrarán un conjunto exhaustivo de listas de comprobación en la sección 6 del Kit de herramientas. El objetivo de estas listas de comprobación es servir de apoyo al diseño y a la aplicación de una estrategia eficaz para recaudar el IVA en el comercio internacional B2C. Para ello, las listas de comprobación sintetizan y trazan los principales mensajes de todas las áreas clave que trata el Kit de herramientas: política, legislación, administración, infraestructura operativa e informática, así como estrategias de control y gestión de riesgos. Se incluyen también los temas que la sección 4D aborda en profundidad.

Guía de la sección 4D

Sección	Tema	Página
4D.1.	*Marco de gobernanza para crear la infraestructura operativa y de TI del régimen simplificado de registro y recaudación*	291
4D.2.	*Establecer el objetivo general de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA en línea*	294
4D.3.	*Crear los sistemas operativos y de TI y el software del régimen simplificado de registro y recaudación del IVA - El portal en línea*	294
4D.4.	*Integrar la nueva infraestructura de cumplimiento en la infraestructura preexistente de la Administración tributaria*	310
4D.5.	*Múltiples opciones disponibles: desarrollo interno, subcontratación o utilizar un software comercial de distribución general (COTS).*	311
4D.6.	*Software de front-office de código abierto, desarrollado por el CIAT, para facilitar la implementación uniforme de regímenes simplificados de cumplimiento en Latinoamérica y el Caribe*	314

Esta sección del Kit de Herramientas ofrece pautas específicas para asesorar a las autoridades tributarias con respecto al desarrollo de una infraestructura operativa y de TI que dé soporte al régimen simplificado de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes.

En primer lugar, se examina la posible organización y gestión del proceso de desarrollo y aplicación, incluida la organización de la gestión del proyecto, los conocimientos técnicos y las competencias necesarias y las consideraciones específicas respecto a un régimen dirigido a las importaciones de bienes de bajo valor. A continuación, se ofrece un análisis más detallado de los elementos clave de un portal simplificado de registro y recaudación del IVA, incluida la creación y autenticación de la credencial digital y los procesos de registro, presentación de declaraciones, pago y actualización de la información del contribuyente. Todo ello se complementa con orientaciones sobre una serie de aspectos específicos, como las opciones para alojar el portal en línea, la ubicación y la propiedad del hardware y los servidores, el uso de interfaces de programación de aplicaciones (API), el idioma o los idiomas del portal en línea, la presentación segura de formularios en línea y la carga de archivos, y el modo de facilitar el proceso de pago del IVA a los proveedores no residentes.

Por último, esta sección analiza algunos de los principales desafíos que plantea integrar la nueva infraestructura en la infraestructura preexistente de las administraciones tributarias y expone una serie de consideraciones para asesorar a las autoridades tributarias a la hora de elegir entre el desarrollo interno y/o la subcontratación del proceso de desarrollo (o de alguno/s de sus componentes) y/o recurrir a un software comercial de distribución general (COTS). Destaca el desarrollo por parte del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y la Agencia Noruega de Cooperación al Desarrollo (NORAD) de un software de código abierto para promover que las Administraciones tributarias adopten regímenes simplificados de registro y recaudación en consonancia con las orientaciones de la OCDE.

4D.1. Marco de gobernanza para crear la infraestructura operativa y de TI del régimen simplificado de registro y recaudación

Guía de la subsección 4D.1.

Sección	Tema	Página
4D.1.1.	*Crear la estructura de gestión de proyectos adecuada*	291
4D.1.2.	*¿Qué tipo de experiencia debe tener el equipo del proyecto?*	292
4D.1.3.	*Protección de datos y titularidad de los derechos de propiedad intelectual - Consideraciones contractuales relativas al personal encargado de desarrollar los sistemas operativos y de TI*	293
4D.1.4.	*Consideraciones específicas para los suministros internacionales de bienes de bajo valor B2C*	293

4D.1.1. Crear la estructura de gestión de proyectos adecuada

Cabe recordar que en la sección 4A se presenta una hoja de ruta para la adopción exitosa de un régimen simplificado de cumplimiento para la recaudación del IVA de proveedores no residentes. Se recomienda adoptar un enfoque basado en gestión de proyectos para el desarrollo de la infraestructura operativa y de TI necesaria para la aplicación de dicha reforma, con una estructura de gobernanza adecuada para garantizar la gestión y la ejecución eficaces del proyecto.[109] Tal estructura de gobernanza debería identificar al personal y/o a los miembros del equipo que dirigirán el proyecto de reforma y sus diversos componentes, sus respectivas funciones y responsabilidades, y las interacciones entre ellos. Las principales funciones y responsabilidades en dicha estructura de gestión del proyecto podrían ser las siguientes:

- El «promotor del proyecto de reforma» (normalmente un alto directivo de la autoridad tributaria), que es responsable de cumplir con éxito los objetivos de un proyecto de desarrollo de infraestructuras de IT, garantizar la dotación de personal adecuada de la estructura de gobernanza del proyecto, presidir las reuniones de alto nivel y obtener y distribuir la financiación del proyecto.
- Un «asegurador independiente», que se encargue de evaluar el rendimiento de cualquier empresa externa de desarrollo de *software* que dé soporte al proyecto, el progreso general del proyecto y la resolución de problemas.

[109] Véase FMI (2017), *Use of Technology in Tax Administrations 1-3*:

- *Use of Technology in Tax Administrations 1: Developing an Information Technology Strategic Plan (ITSP)* en https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2017/03/15/Use-of-Technology-in-Tax-Administrations-1-Developing-an-Information-Technology-Strategic-44714.
- *Use of Technology in Tax Administrations 2: Core Information Technology Systems in Tax Administrations* en https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2017/03/15/Use-of-Technology-in-Tax-Administrations-2-Core-Information-Technology-Systems-in-Tax-44689.
- *Use of Technology in Tax Administrations 3: Implementing a Commercial-off-the-Shelf (COTS) Tax System* en https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2017/03/15/Use-of-Technology-in-Tax-Administrations-3-Implementing-a-Commercial-Off-The-Shelf-COTS-Tax-44719.

- Un «comité de dirección», que guíe la estrategia de todos los miembros del proyecto, garantice que el alcance de la reforma se ajusta al objetivo de la autoridad tributaria, asigne los recursos y aborde las cuestiones y los riesgos que tienen implicaciones para el proyecto.
- Un «gestor de proyectos», para preparar, aplicar y actualizar el plan de reforma y gestionar la consecución de objetivos según el plan.
- Un «equipo de proyecto», que trabaje con el director del proyecto para abordar las necesidades del plan.
- Los «encargados de procesos» de la infraestructura operativa y de TI de la administración tributaria, contribuyen al desarrollo del plan del proyecto y se encargan de gestionar los procesos ordinarios tras la finalización del proyecto.
- Expertos en la materia para abordar elementos particulares del proyecto.

El responsable de la supervisión del proyecto debería ser idealmente un alto funcionario o consultor con amplios conocimientos del régimen de IVA del país y de las reglas y principios internacionalmente aceptados para la aplicación del IVA al comercio electrónico internacional, incluida la recaudación del IVA por parte de los proveedores no residentes. Lo ideal sería que también tuviera experiencia previa en la ejecución de grandes proyectos de infraestructura de TI para el IVA y/o para otros impuestos.

4D.1.2. ¿Qué tipo de experiencia debe tener el equipo del proyecto?

El enfoque que las jurisdicciones adopten de cara al desarrollo de los sistemas operativos y de TI, ya opten hacerlo a nivel interno, por subcontratarlo o bien por adquirir un *software* comercial de distribución general (COTS), afectará a la naturaleza y la cantidad de los recursos que vayan a necesitar.

Cuando opten por un COTS o por la subcontratación, habrá menos necesidad de expertos en arquitectura, desarrollo y diseño de sistemas. Las soluciones internas requerirán una mayor inversión en personal con experiencia en las áreas especializadas de diseño de *software* y arquitectura de TI, así como la concesión del tiempo necesario para evaluar y comprender los objetivos clave del proyecto. Esto podría repercutir en la dotación de personal o en el inicio de otros proyectos de TI mientras dure el proyecto de implantación del portal del régimen simplificado de cumplimiento.

Se estima que el proceso de desarrollar una solución interna, cuando se dispone de un marco de TI preexistente (incluido el sitio web en el que alojar el portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento), así como de personal cualificado con capacidad suficiente y una sólida estructura de apoyo, podría requerir un equipo de proyecto básico relativamente pequeño, por ejemplo, entre 10 y 20 personas a jornada completa.

Este equipo básico incluiría normalmente analistas de negocio, desarrolladores y probadores de sistemas de TI y personal de apoyo a la interfaz de usuario. Las competencias requeridas incluirían la planificación de proyectos, la creación de arquitecturas de sistemas, habilidades en el diseño, la implantación, las pruebas y la supervisión de sistemas, la gestión de la seguridad de los sistemas y los controles de autenticación, asistencia sobre productos y la gestión de incidentes. El equipo también debiera contar con acceso a la normativa específica en materia de IVA y al asesoramiento jurídico pertinente.

Si una Administración tributaria carece, por sí misma, de estas capacidades, puede necesitar el asesoramiento y/o el apoyo de un desarrollador externo de sitios web y programas informáticos con experiencia en este ámbito. Es conveniente que tal proveedor de servicios externos tenga experiencia en la creación de sistemas de ayuda al contribuyente en la gestión de sus obligaciones tributarias y/o de cumplimiento del IVA. Algunos proveedores de servicios de consultoría tecnológica y de TI estarán dispuestos a actuar como contratistas que aportan su propio personal para colaborar en la gestión del proyecto y/o desarrollar los sistemas de TI del régimen simplificado de cumplimiento o de algunos de sus componentes específicos.

Los recursos de personal dependerán, además, de la posibilidad de adaptar los sistemas de TI preexistentes de las Administraciones tributarias a complementos (*add-ons*) o modificaciones menores y de la disponibilidad de COTS para abordar las necesidades específicas de los sistemas que se necesitan para introducir y operar el régimen simplificado de registro y recaudación.

Cuanto más se ajuste el marco de política tributaria de una jurisdicción y los procedimientos y reglamentos administrativos a las orientaciones de la OCDE para la recaudación del IVA en las operaciones en línea realizadas por proveedores no residentes, más sencillo le será aprovechar la experiencia de otras jurisdicciones de todo el mundo para lograr una aplicación efectiva de los sistemas operativos y de TI y obtener fácilmente la asistencia de los desarrolladores de sistemas y programas informáticos.

4D.1.3. Protección de datos y titularidad de los derechos de propiedad intelectual - Consideraciones contractuales relativas al personal encargado de desarrollar los sistemas operativos y de TI

En general, los Gobiernos exigen a sus organismos que dispongan de sólidas salvaguardias para proteger la información que manejan, como la normativa sobre protección de datos personales y secreto bancario, edificios y sistemas de TI seguros, además de controles estrictos sobre los empleados y contratistas que tienen acceso a los datos.

Las autoridades tributarias deberían establecer claramente en sus contratos las obligaciones del personal que participe en la creación y administración del portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento, exigiéndoles inequívocamente que respeten la confidencialidad de cualquier información personal y comercial sensible que encuentren mientras realizan su labor.

Los contratos también deberían estipular que el portal en línea y cualquier innovación tecnológica de apoyo asociada a su funcionamiento siguen siendo propiedad intelectual del Gobierno nacional/Administración tributaria y que el personal no puede publicar las especificaciones técnicas y los códigos del software operativo que utiliza el portal, ya sea con fines comerciales o no. Las autoridades tributarias también deberían considerar seriamente la posibilidad de instalar un equipo de seguridad de TI especializado, cuya función principal sea probar y reforzar continuamente la seguridad del portal en línea para protegerlo contra la piratería informática, los ciberataques y el uso no autorizado.

La OCDE ha desarrollado otros análisis, orientaciones y recomendaciones sobre la gestión de riesgos en el ámbito de la seguridad digital, en particular en su publicación *Digital Security Risk Management for Economic and Social Prosperity* (OECD, 2015[82]).

4D.1.4. Consideraciones específicas para los suministros internacionales B2C de bienes de bajo valor

La estructura de gobernanza deberá tener en cuenta los requisitos adicionales para la implementación de la infraestructura operativa y de TI cuando las obligaciones de los proveedores no residentes en virtud del régimen simplificado de cumplimiento se amplíen a la recaudación y pago del IVA sobre los bienes importados de bajo valor.

Como se indica expresamente en la sección 4C del Kit de Herramientas, las jurisdicciones pueden y deben utilizar esencialmente la misma infraestructura administrativa, operativa y de TI para un régimen simplificado de cumplimiento para el pago del IVA sobre bienes importados de bajo valor que la que utilizan para los suministros de servicios e intangibles por parte de proveedores no residentes. Por lo tanto, las autoridades tributarias deben asegurarse de que el personal a cargo de la dirección tecnológica y de TI que diseñe inicialmente la infraestructura y el portal en línea para el régimen simplificado de cumplimiento considere desde el principio todas las principales características y funcionalidades

adicionales que dicha infraestructura requeriría para aplicarla al registro y pago del IVA sobre bienes importados de bajo valor por proveedores no residentes.

En particular, las jurisdicciones tendrán que establecer procesos para garantizar que las autoridades aduaneras no recauden el IVA a la importación en los envíos de bienes de bajo valor en el momento de la importación cuando los proveedores no residentes ya hayan cobrado el IVA en el momento de la venta. Es probable que esto exija la participación de funcionarios aduaneros y/o de personal con conocimientos aduaneros adecuados en el diseño y desarrollo de la infraestructura operativa y de TI del régimen simplificado de cumplimiento.

Los lectores deben tener en cuenta que en la subsección 4B.3 del Kit de Herramientas se analizan en detalle los mecanismos para evitar la doble imposición y la no imposición, incluyendo el análisis de los sistemas operativos y de TI que podrían sustentar dichos mecanismos. Véanse, en particular, las subsecciones 4B.3.1 a 4B. 3.6.

4D.2. Establecer el objetivo general de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA en línea

El desarrollo correcto de la infraestructura operativa e informática empieza por comunicar claramente los objetivos del régimen simplificado de registro y recaudación del IVA al personal directivo del área de tecnología y TI. Estos altos directivos pueden utilizar dichos objetivos como base para establecer un marco básico de diseño estructural y gestión del proyecto.

Los objetivos no tienen por qué ser complejos, sino que deben comunicar el propósito esencial que persigue el diseño de la infraestructura operativa y de TI. Un ejemplo podría ser lo siguiente:

> *«El portal en línea del régimen simplificado de registro y recaudación del IVA deberá permitir a las empresas no residentes que reúnan determinados requisitos registrarse fácilmente en la administración tributaria para declarar y liquidar sus obligaciones en materia de IVA. Constituirá una alternativa al régimen normal de registro, declaración y pago del IVA, y deberá ajustarse a los regímenes simplificados de cumplimiento del IVA que funcionan en otras jurisdicciones. Esta característica de diseño hará que el sistema resulte más familiar e intuitivo para los proveedores no residentes y, por tanto, fomentará en mayor medida un alto grado de cumplimiento.»*

4D.3. Crear los sistemas operativos y de TI y el software del régimen simplificado de registro y recaudación del IVA – El portal en línea

Guía de la subsección 4D.3.

Sección	Tema	Página
4D.3.1.	***Funcionalidades clave de un portal eficaz y seguro del régimen simplificado de cumplimiento***	**296**
	(i) Identificación y autenticación	298
	(ii) Acceso al portal del sistema de cumplimiento simplificado y sus principales funcionalidades	301
4D.3.2.	***Requisitos adicionales de sistemas y software***	**305**

Sección	Tema	Página
	(i) Alojamiento del portal en línea	305
	(ii) La propiedad, la destreza técnica y la ubicación de los servidores y el hardware subyacentes que alojan el portal y almacenan los datos de los contribuyentes	306
	(iii) El uso de interfaces de programación de aplicaciones (API) para la comunicación en red con los sistemas de TI de los proveedores no residentes	306
	(iv) Idioma del contenido del portal en línea	307
	(v) Creación de formularios electrónicos seguros	308
	(vi) Facilitar la carga de archivos	308
	(vii) Facilitar el proceso de pago a los proveedores no residentes	308
	(viii) Consultar a las empresas sobre el diseño del portal en línea («codiseño»)	309

El portal de un régimen simplificado de registro y recaudación del IVA suele ser un microcosmos del sistema más amplio que una Administración tributaria utiliza para ayudar a las empresas nacionales a cumplir con sus obligaciones tributarias, incluidas las de registro, declaración y pago del IVA.

Al diseñar el portal para un régimen de cumplimiento simplificado, las autoridades fiscales deben ser conscientes, sin embargo, de que estará dirigido a proveedores no residentes que no estén familiarizados previamente con el régimen del IVA de la jurisdicción, y que el diseño del portal debe tratar de acomodar las barreras geográficas, lingüísticas y culturales, así como los costos asociados, que de otro modo podrían actuar como elemento disuasorio del cumplimiento. El recuadro 4D.1 expone los componentes principales de un portal en línea bien diseñado para facilitar el registro y el cumplimiento por parte de los proveedores no residentes en el marco de un régimen de cumplimiento simplificado, en consonancia con las orientaciones de la OCDE. Las posibilidades de diseño de las principales funcionalidades de dicho portal en línea se discuten más adelante.

Recuadro 4D.1. Características típicas de un portal en línea bien diseñado para facilitar el registro y el cumplimiento por parte de los proveedores no residentes

- **Acceso sencillo y seguro al portal de registro**
  - Inicie sesión en el servicio en línea de la Administración.
  - Inserte la información básica de identificación (por ejemplo, nombre, dirección, URL del sitio web, personas de contacto).
  - Cree un código de verificación o establezca una credencial para acceder al portal.
- **Instrucciones de uso y navegación sencillas que incluyen:**
  - Compatibilidad con los sistemas empresariales más utilizados.
  - Capacidad de cargar datos en lugar de tener que rellenar tablas en línea.

- Disponibilidad de plantillas estructuradas (por ejemplo, XML, Excel) que pueden rellenarse sin necesidad de estar conectados.
- Controles automatizados para la presentación/admisión (por ejemplo, validación de los totales).
- Facilidad para realizar rectificaciones o cambios en cualquier momento durante o después del registro.
- Preguntas y respuestas actualizadas con frecuencia.
- Apoyar el funcionamiento del portal a través de un equipo de apoyo administrativo.
- Envío de notificaciones/alertas automáticas a los contribuyentes cuando tienen una nueva comunicación en el portal.

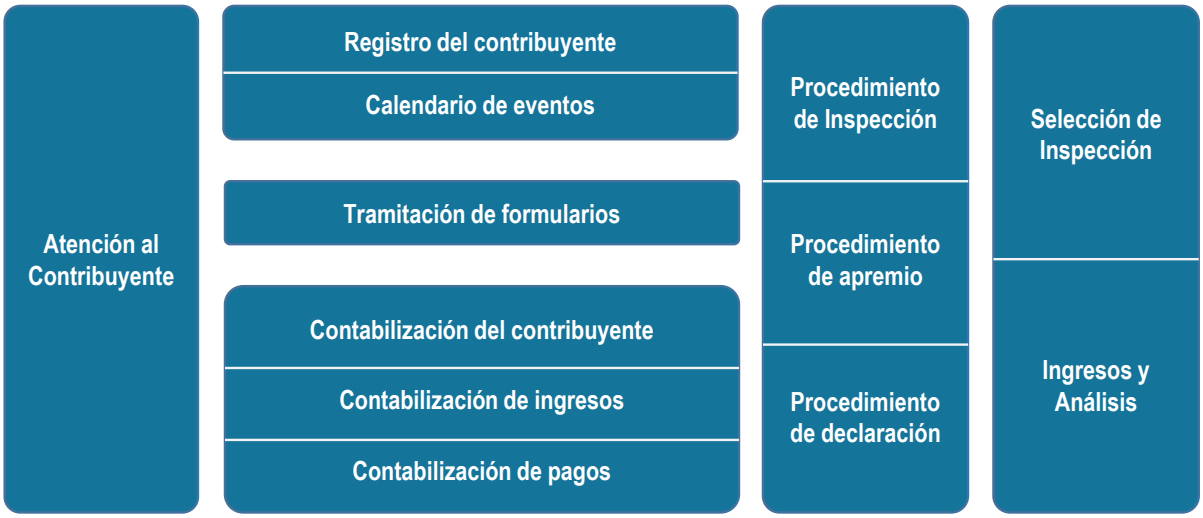
- **Funcionamiento, al menos, en inglés y/o en la(s) lengua(s) de los principales socios comerciales, además de la(s) lengua(s) local(es) de la jurisdicción**
  - El lenguaje utilizado debe ser sencillo y claro para evitar cualquier confusión.
- **Seguro de usar**
  - Los diferentes niveles de acreditación pueden dictar el grado de autoservicio que se puede ofrecer.
  - Es mejor evitar la complejidad y los riesgos potenciales asociados a los casos en que las personas autorizadas no puedan desempeñar sus funciones y deban ser sustituidas, por ejemplo, exigir claves de cifrado o contraseñas individuales específicas puede provocar la pérdida de acceso al sistema si un miembro del personal autorizado se marcha sin informar a su sucesor de cómo desbloquear las claves de cifrado.
  - Comunicación segura de los códigos de acceso porque enviarlos por correo puede presentar riesgos de pérdida accidental o apropiación deliberada.
- **Incluir información fácilmente accesible sobre las obligaciones tributarias**
  - Facilitar el acceso a la información sobre cómo cumplir con las obligaciones en materia de IVA en el marco del régimen simplificado de cumplimiento, por ejemplo, mediante burbujas de información en los formularios; enlaces a la orientación relevante; una vía de contacto para formular preguntas y resolver dificultades, etc.
  - No requerir el número de registro de IVA para acceder a la información (ni en el régimen simplificado de cumplimiento ni en el régimen general del IVA), ya que un proveedor no residente que legítimamente necesite revisar dicha información puede no disponer del número en ese momento.

Fuente: (OECD, 2017[2])), *Informe sobre los Mecanismos de Recaudación*, Anexo A (OECD, 2017[2])

4D.3.1. Funcionalidades clave de un portal eficaz y seguro para un régimen simplificado de cumplimiento

Los sistemas de TI de las Administraciones tributarias son, en principio, fundamentalmente iguales en cuanto a su función y objetivo, es decir, necesitan identificar a los contribuyentes, procesar la información para dilucidar quién tiene una obligación y, en última instancia, recaudar el impuesto (Cotton and Dark, 2017[83]). La siguiente tabla muestra las funcionalidades que probablemente vayan a necesitar las autoridades tributarias en sus sistemas de TI. Estas necesidades son las mismas que las que exige un régimen simplificado de cumplimiento del IVA.

Gráfico 4D.1. Funcionalidades que las autoridades tributarias necesitan en los sistemas de TI



Fuente: FMI (2017), *Use of Technology in Tax Administrations 2: Core Information Technology Systems in Tax Administrations* (Cotton and Dark, 2017[83]).

La simplificación en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA se centra principalmente, si no exclusivamente, en las características frontales (de servicio) del sistema de IT. El objetivo es proporcionar un nivel óptimo de simplicidad en el acceso y uso del sistema, para que los proveedores no residentes cumplan con sus obligaciones en materia de IVA en la jurisdicción de tributación, al tiempo que se garantizan las salvaguardias de seguridad adecuadas para la Administración tributaria y los declarantes. Las características de *back-end* (registro de clientes) del régimen simplificado de cumplimiento se nutrirán, por lo general, de la réplica o integración de las estructuras preexistentes de los sistemas de TI para los contribuyentes nacionales en el régimen simplificado, ya que las responsabilidades de las autoridades tributarias en cuanto a los estándares de servicio y en materia de seguridad de los sistemas deben ser, en principio, igualmente aplicables a los proveedores no residentes que se registren en un régimen simplificado.

Así pues, en la siguiente tabla se describen los elementos clave de la arquitectura de TI en los que conviene que la autoridad tributaria se centre a la hora de diseñar y aplicar un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes.

Tabla 4D.1. Elementos clave de un portal simplificado de registro y recaudación del IVA[1]

Elemento de arquitectura de TI	Descripción de las funcionalidades
Credencial de identificación	Esta funcionalidad permitirá a las entidades (proveedores no residentes) que deseen acceder al sistema obtener una credencial. Dichas credenciales deben ser almacenadas de modo que se conceda el acceso al sistema una vez que se acredite la identificación.
Autenticación mediante una credencial de identificación	Esta funcionalidad permite que la autenticación de la credencial del usuario para que se le conceda acceso al sistema.
Funcionalidad de representación	Esta funcionalidad permite que los intermediarios/agentes sean también usuarios autentificados con una credencial de acceso al sistema y puedan así actuar en nombre de un contribuyente (proveedor no residente) que les haya autorizado a hacerlo.

Elemento de arquitectura de TI	Descripción de las funcionalidades
Página web del portal del régimen simplificado de cumplimiento	Esta funcionalidad permite que un usuario acreditado inicie sesión en el sistema para acceder a un conjunto de servicios en línea que incluyen, entre otros, registrarse, presentar declaraciones y realizar pagos. La página de inicio también debe proporcionar acceso a otra información que ayude al contribuyente a cumplir con las obligaciones del IVA.
Registro	Esta funcionalidad permite que un usuario autentificado se registre utilizando el portal en línea cuando cumpla los requisitos para poder hacerlo. El sistema emite un número de identificación para el declarante recién dado de alta. También crea una nueva cuenta para facilitar la presentación de declaraciones y el pago del IVA.
Declaraciones	Esta funcionalidad permite a un usuario autentificado declarar el IVA recaudado en virtud del régimen simplificado de cumplimiento para un periodo específico. Al presentar la declaración se genera una deuda de IVA en la cuenta tributaria del proveedor para el período al que se refiere la declaración.
Pago	Esta funcionalidad permite a un usuario autentificado realizar un pago en línea de la deuda de IVA resultado de la declaración presentada.
Acceso a la información	El suministro de enlaces a la información relativa a las obligaciones tributarias cuyo cumplimiento se está tramitando puede ayudar a los usuarios a comunicar correctamente la información.
Análisis de datos y comentarios de los usuarios	Garantiza un seguimiento más exhaustivo de la actividad de los usuarios y de sus comentarios sobre la experiencia de uso del portal.

1. Organización Internacional de Normalización, ISO/IEC/IEEE 42010 *Systems and software engineering - Architecture description* (International Organization of Standardisation, n.d.[84]). Se trata de un estándar internacional para la descripción de la arquitectura de sistemas y productos software.
Fuente: Australian Taxation Office.

(i) Identificación y autentificación

La credencial de identificación proporciona autorización para el acceso al portal seguro en línea y, por lo general, se obtiene de forma independiente al sistema para el que el usuario necesita proporcionar su identificación. El sistema de generación de credenciales de identificación proporcionará una credencial al usuario tras presentar esta información de identificación específica durante el proceso de solicitud.

Recuadro 4D.2. Creación y autentificación de una identidad digital

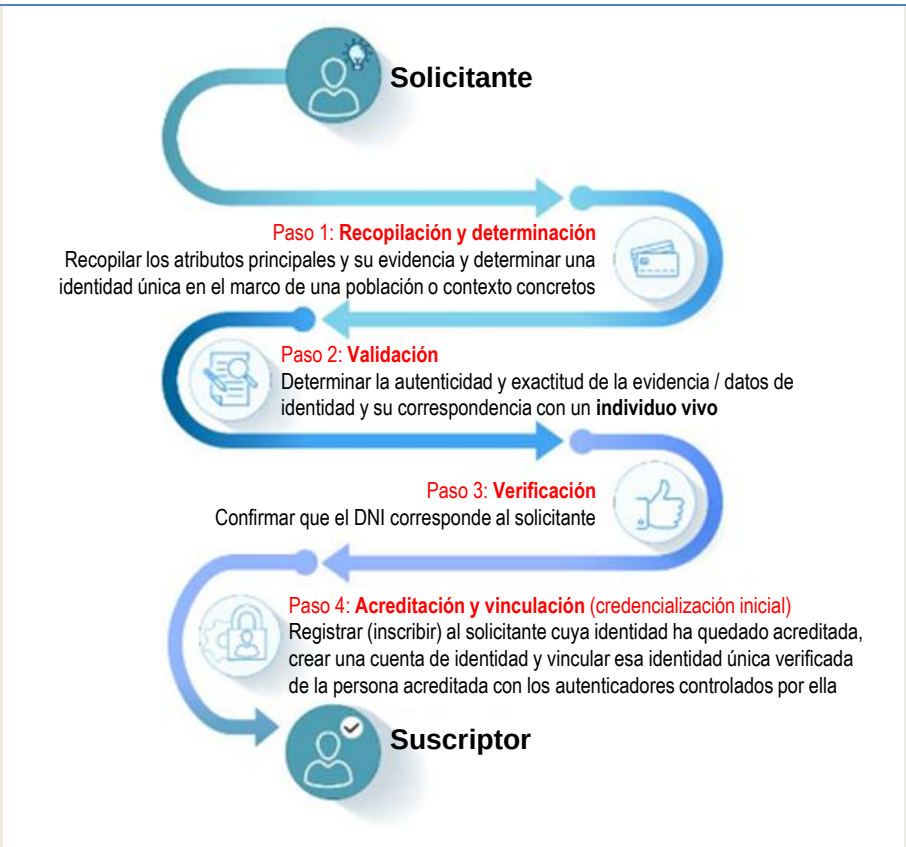
Los requisitos que exijan las autoridades tributarias en materia de credenciales digitales para verificar la identidad en aras de acceder al portal en línea de un régimen simplificado de cumplimiento tendrán que equilibrar la necesidad de una rigurosa protección de la identidad, la información comercial y los datos de pago de los proveedores no residentes con el imperativo de que el régimen sea sencillo de acceder y utilizar.

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) proporciona orientación (FATF, 2020[85]) sobre cómo las organizaciones pueden permitir a los usuarios de un sistema crear y autentificar una identidad digital. El GAFI es un organismo intergubernamental independiente cuya misión es desarrollar políticas para proteger el sistema financiero mundial contra el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva. Las jurisdicciones que diseñen un sistema de autenticación para un régimen simplificado de registro y recaudación podrían utilizar esta orientación para desarrollar procesos y mecanismos que garanticen un acceso seguro al portal en línea del régimen para la declaración y liquidación de las obligaciones del IVA.

Las principales características de las recomendaciones del GAFI para crear y autentificar una identidad digital son las siguientes:

- Recopilación de información: Recopilar atributos y pruebas de identidad, por ejemplo, pidiendo a los usuarios que rellenen un formulario en línea, que carguen en el sistema fotos de documentos como el pasaporte o el permiso de conducir, etc.
- Validación: Garantizar que los documentos son auténticos y que los datos y la información proporcionados por el usuario son fidedignos, por ejemplo, comprobando (imágenes de) las características de seguridad física, las fechas de caducidad y verificando los atributos a través de otros servicios.
- Evitar la duplicación: Establecer que los atributos de identidad y las pruebas se refieren a una única persona, por ejemplo, mediante la búsqueda de registros duplicados, el reconocimiento biométrico y/o los algoritmos para evitar la duplicación.
- Verificación: Vincular al individuo con las pruebas de identificación que ha proporcionado
- Inscripción en una cuenta de usuario sobre la base de la identidad digital y vinculación de la cuenta a los autentificadores: Crear una cuenta para el usuario sobre la base de la identidad que ha creado y demostrado; emitir y vincular uno o más autentificadores con la cuenta del usuario para aprobar el acceso al sistema, por ejemplo, contraseñas, generador de códigos de un solo uso (OTC) en un teléfono inteligente, etc.

El siguiente diagrama resume este proceso tal y como recomienda el GAFI:



Fuente: GAFI (2020), *Guidance on Digital Identity* (FATF, 2020[85]).

La autenticación de una credencial de identificación puede ser tan simple como posibilitar que el usuario seleccione una contraseña para validar la credencial de identificación. Una autenticación más compleja puede establecerse mediante la generación de códigos de un solo uso enviados por SMS o correo electrónico, preguntas secretas o códigos generados por un *software* independiente. La solidez de una operación de autenticación se caracteriza por una medida ordinal conocida como Nivel de autenticación de seguridad (NAS) (National Institute of Standards and Technology, 2021[86]). Los niveles de autenticación más rigurosos, como los proporcionados por el uso de certificados digitales, reducen eficazmente el riesgo de ciberataques, pero pueden no ser necesarios en función de la gravedad de las consecuencias de que la credencial se vea comprometida.

Recuadro 4D.3. Los tres principales factores de autenticación disponibles

Hay tres tipos de factores que las organizaciones pueden utilizar para autentificar a alguien: (1) factores de propiedad, (2) factores de conocimiento, (3) factores inherentes.

La autenticación puede basarse en varios tipos de factores de autenticación y protocolos o procesos. Estos factores de autenticación pueden proporcionar diferentes niveles de seguridad.

Un único factor de autenticación no suele considerarse suficientemente fiable. Un proceso de autenticación suele ser más sólido y fiable cuando emplea múltiples tipos de autenticación. El siguiente diagrama ilustra los diferentes tipos de factores de autenticación:

Fuente: Grupo del Banco Mundial.

Los proveedores no residentes suelen contratar a intermediarios y agentes para que asuman las responsabilidades de cumplimiento por ellos. Para ello, es aconsejable que se permita a las empresas no residente compartir su credencial de identificación y autenticación para que su intermediario autorizado pueda acceder al portal en línea. Otra posibilidad consiste en permitir al intermediario registrarse en su propio nombre y obtener autorización para vincular las presentaciones a las cuentas de los contribuyentes a los que representa.

(ii) Acceso al portal del sistema de cumplimiento simplificado y sus principales funcionalidades

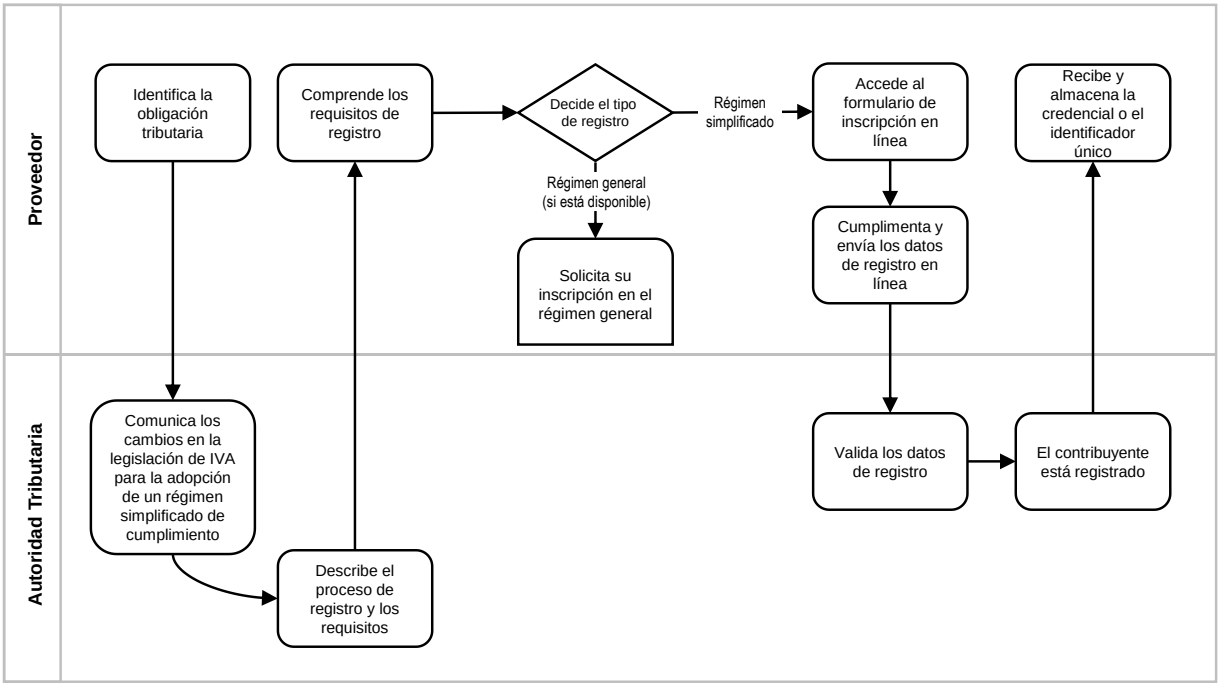
La correcta consignación de la credencial de identificación autentificada dará al usuario acceso a la página de inicio del portal del régimen simplificado de cumplimiento. El usuario autentificado tendrá entonces acceso a un conjunto de servicios en línea que incluyen, entre otros, registrarse, presentar declaraciones y realizar pagos. La página de inicio también debe proporcionar acceso a otra información de ayuda sobre cumplimiento de las obligaciones del IVA, como las funciones de texto de ayuda y los enlaces a orientación detallada en el sitio web de la jurisdicción que rige las obligaciones para los proveedores no residentes.

El proveedor no residente utilizará un mínimo de cuatro interfaces de usuario distintas para relacionarse con la administración tributaria dentro del portal del régimen simplificado de cumplimiento del IVA, que se describen con más detalle a continuación.

- **Registro**: El sistema emitirá un número de identificación (un identificador único; UID) al declarante recién registrado, es decir, al proveedor no residente, y creará una nueva cuenta para él en el régimen que le permita presentar sus declaraciones y realizar los correspondientes pagos del IVA. Se aconseja a las autoridades tributarias que adopten números de identificación únicos para los declarantes del régimen simplificado de cumplimiento en un formato claramente distinguible del de los números del registro general a efectos del IVA, habida cuenta de que se trata de un no residente que, por lo general, habrá pasado un nivel inferior de comprobaciones de identidad para registrarse.

  Alternativamente, cuando se prefiera que el formato del régimen de registro simplificado sea coherente con la sintaxis de registro nacional, se recomienda establecer indicadores subyacentes para que el tipo de contribuyente sea claramente visible al consultar el sistema y para que los declarantes registrados en el régimen simplificado puedan ser fácilmente segregados a efectos de información.

Gráfico 4D.2. Ejemplo de procedimiento simplificado de registro del IVA para proveedores no residentes

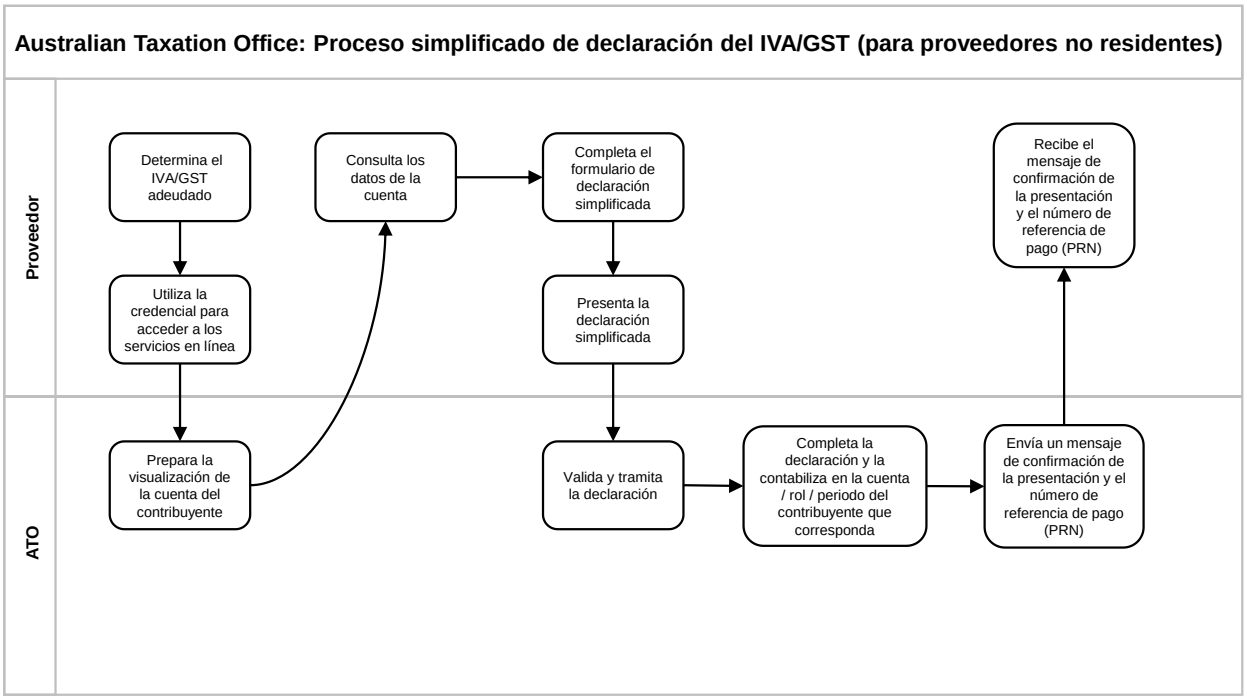


Nota: La credencial de identidad se obtiene a través de un sistema independiente disponible en la página web de registro de empresas de la Oficina Tributaria Australiana.
Fuente: Australian Taxation Office.

- **Presentación de la declaración**: Esta funcionalidad permite a un usuario autentificado declarar el IVA recaudado en virtud del régimen simplificado de cumplimiento para un periodo específico. Como se ha recomendado anteriormente, conviene mantener limitado el número de campos de información requeridos para la presentación de la declaración en virtud del régimen simplificado de cumplimiento, centrándose estos principalmente en el valor total de los suministros realizados a los clientes en la jurisdicción durante el período al que se refiere la declaración (desglosado por

tasa de IVA aplicable, cuando proceda) y el cálculo del IVA sobre dichos suministros. Al presentar la declaración se generará una deuda de IVA en la cuenta tributaria del proveedor no residente para el período al que se refiere la declaración.

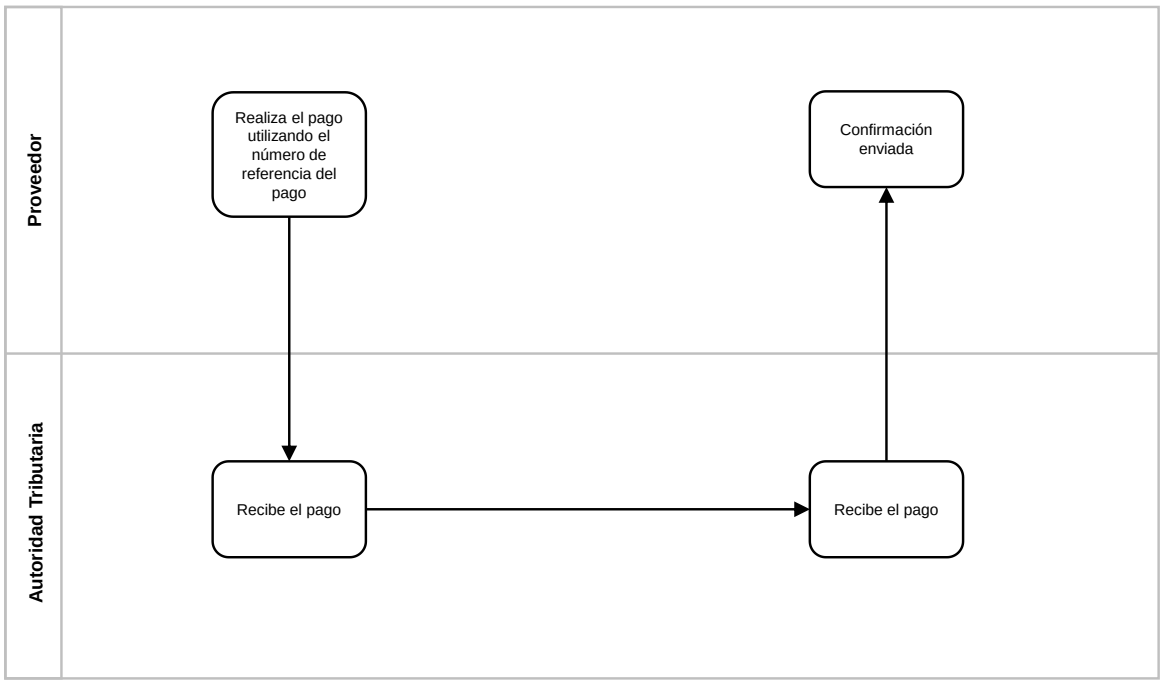
Gráfico 4D.3. Ejemplo de procedimiento simplificado de declaración del IVA para proveedores no residentes



Fuente: Australian Taxation Office.

- **Pago**: Esta funcionalidad permite a un usuario autentificado realizar un pago en línea de la deuda de IVA resultado de la declaración presentada. Si se ofrece la posibilidad de optar entre distintos medios de pago, la interfaz de usuario debe permitir al proveedor no residente seleccionar el que desea utilizar. El sistema puede redirigir al usuario temporalmente a la página web de un procesador de pagos o, simplemente, proporcionarle un número para que lo consigne como referencia al realizar el pago. El sistema debe actualizar los registros de la cuenta del contribuyente de modo que se refleje la recepción del pago y, además, enviar un mensaje de confirmación. Para más detalles, véase también la subsección 4D.3.2.(vii).

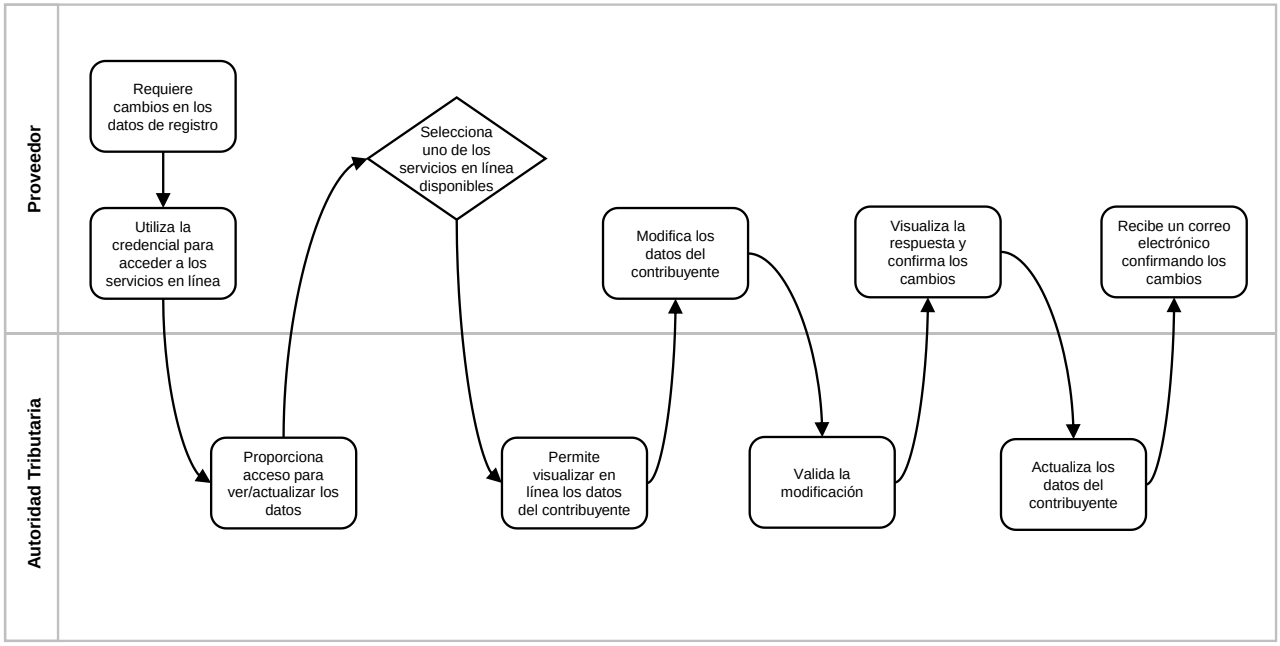
Gráfico 4D.4. Ejemplo de procedimiento simplificado de pago del IVA para proveedores no residentes (tras recibir el número de referencia de pago)



Fuente: Australian Taxation Office.

- **Actualización de la información del contribuyente**: Lo normal es que antes o después, los proveedores no residentes experimenten cambios en el personal responsable de utilizar el portal del régimen simplificado de cumplimiento. Por este motivo, es importante que el sistema permita eliminar o añadir usuarios, y actualizar la información.

Gráfico 4D.5. Ejemplo de proceso simplificado de actualización del IVA para proveedores no residentes



Fuente: Australian Taxation Office.

4D.3.2. Requisitos adicionales de sistemas y software

(i) Alojamiento del portal en línea

Es muy recomendable que la página de acceso al portal simplificado de registro y recaudación se aloje en el sitio web de la Administración tributaria, en lugar de crear una dirección de Internet independiente. Esto se debe a que incluirlo en el sitio web existente generará mucha seguridad a los usuarios en el sentido de que se trata de un portal legítimo y no un sitio fraudulento diseñado para robar fondos a las empresas.

Alojar el portal en la página web existente de la Administración tributaria también garantiza que los procesos de seguridad e integridad ya establecidos para ese entorno web se extiendan al régimen simplificado de cumplimiento.

Por lo general, un portal en línea se apoyará en una serie de estándares tecnológicos fundamentales. Dos estándares clave son:

- **HTTP (v1.1 o v2.0)**: El Protocolo de Transferencia de Hipertexto (HTTP) es un protocolo de capa de aplicación sin estado para sistemas de información distribuidos, colaborativos e hipermedia. El HTTP es el protocolo subyacente utilizado por la World Wide Web que define cómo se formatean y transmiten los mensajes, y qué acciones deben realizar los servidores web y los navegadores en respuesta a diversos comandos. Se estandarizó por primera vez en 1999.
- **TLS (v1.2)**: El protocolo *Transport Layer Security* proporciona seguridad en las comunicaciones a través de Internet. Permite que las aplicaciones cliente-servidor se comuniquen de forma que se evite la escucha, la manipulación o la falsificación de mensajes.

El intercambio de datos encriptados con TLS proporciona un alto nivel de seguridad (HTTP Seguro; HTTPS). Un TLS bien configurado garantiza que ningún tercero pueda espiar o manipular las comunicaciones y es el estándar que goza de mayor aceptación internacional. Lo más probable es que

las autoridades tributarias ya hayan adoptado el estándar TLS, especialmente si permiten la presentación electrónica a través de formularios web.

(ii) Propiedad, destrezas técnicas y ubicación de los servidores y hardware subyacentes que alojan el portal y almacenan los datos de los contribuyentes

Dado que los equipos informáticos pueden procesar, almacenar o comunicar información sensible o clasificada, es importante que se desarrolle y aplique una política de gestión de estos equipos para garantizar que la información que procesan, almacenan o comunican, esté adecuadamente protegida. En la sección 5 del Kit de Herramientas se profundiza en este tema.

Independientemente de que los equipos informáticos sean adquiridos y propiedad de la Administración tributaria, o alquilados a un tercero, la seguridad de los servidores y del *hardware* debe ser una prioridad a la hora de planificar el proyecto de implantación de las modificaciones en materia de TI.

Los equipos informáticos deben clasificarse a efectos de seguridad en función de la mayor sensibilidad o grado de clasificación de la información que procesan, almacenan o comunican con fines tributarios

Los principales proveedores de servicios de TI pueden tener ya una relación contractual con la autoridad tributaria y/o con otros organismos gubernamentales, que regule aspectos como la ubicación del servidor, los protocolos de almacenamiento y la seguridad.

Cuando las jurisdicciones optan por subcontratar o adquirir *softwares* comerciales de distribución general (COTS), podrían incluir la provisión de servidores de TI o, incluso, de servicios de alojamiento en la nube como parte del acuerdo. Una vez más, la autoridad tributaria tendrá que garantizar la seguridad de la información accesible a través de terceros proveedores de servicios y los acuerdos contractuales deberán reflejar tales obligaciones.

(iii) Uso de interfaces de programación de aplicaciones (API) para la comunicación en red con los sistemas de TI de los proveedores no residentes

Las jurisdicciones avanzan cada vez más hacia una mayor conectividad entre los sistemas de cumplimiento de las autoridades tributarias y los sistemas de contabilidad de los puntos de venta de las empresas para la declaración y el cumplimiento del IVA. Esto incluye el uso de interfaces de programación de aplicaciones (API), que permiten la transferencia directa y automática de datos desde el *software* de contabilidad y almacenamiento de datos contables de un proveedor al sistema de declaración. Las API minimizan la necesidad de introducir la información de forma manual.

Las API son útiles siempre que sea posible la integración entre sistemas, por ejemplo, para el suministro de datos transaccionales. Permiten la automatización del suministro de datos y, por tanto, la reducción de los costos de cumplimiento. También posibilitan que la autoridad tributaria ponga directamente a disposición del sistema de cumplimiento del proveedor información relevante para determinar su obligación de pagar el IVA (por ejemplo, el tipo de cambio de moneda que debe utilizar el proveedor no residente para la declaración y el pago del IVA; información sobre la tasa de IVA aplicable, especialmente en jurisdicciones con diferentes tasas del impuesto; acceso a información para determinar si un cliente es una empresa o un consumidor final a efectos del IVA).

Las API son ampliamente utilizadas en muchos ámbitos y su uso va a extenderse aún más en los próximos años. El uso de las API por parte de las autoridades tributarias para facilitar el cumplimiento en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes favorece que los proveedores de soluciones y software de cumplimiento del IVA puedan gestionar el cumplimiento del IVA en nombre de los proveedores no residentes en múltiples jurisdicciones. El uso de las API para dar soporte al cumplimiento de las obligaciones del IVA también permitirá la integración de funcionalidades que

favorezcan la automatización del cumplimiento de las obligaciones del IVA a nivel internacional a través de los sistemas de planificación de recursos empresariales (ERP)[110] de los proveedores.

Cuanto mayor sea la uniformidad entre los regímenes simplificados de cumplimiento y las API implementadas por las autoridades tributarias en las distintas jurisdicciones, más posibilidades tendrán los proveedores no residentes de integrar las obligaciones de declaración del IVA en sus sistemas de contabilidad y de cumplimiento fiscal para maximizar la eficiencia y la calidad del cumplimiento del IVA en varias jurisdicciones. Esta es una de las principales motivaciones para que las empresas y las plataformas de mercadeo en línea —que suelen tener obligaciones en materia de IVA en varias jurisdicciones— y los desarrolladores de sistemas fomenten firmemente la aplicación uniforme de regímenes simplificados de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes basados en las orientaciones de la OCDE.

(iv) Idioma del contenido del portal en línea

El portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento de una jurisdicción se dirige esencialmente a los proveedores no residentes. Por lo tanto, se recomienda que el funcionamiento del portal esté disponible en inglés y, preferiblemente, también en la(s) lengua(s) de los principales socios comerciales de la jurisdicción. Esto facilitará y mejorará considerablemente el cumplimiento, ya que el personal de las empresas no residentes encargado de la contabilidad y el cumplimiento de las obligaciones tributarias no siempre estará familiarizado con el idioma de cada una de las jurisdicciones en las que estas tengan obligaciones en materia de IVA. Poner a disposición las instrucciones de uso y la información necesarias, al menos en inglés, también facilitará la introducción de las modificaciones necesarias en los sistemas de contabilidad y de cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que el inglés suele ser el idioma utilizado por defecto por los desarrolladores de sistemas.

Cada vez es más usual que los sitios web sean multilingües. La traducción de sitios web es el proceso de tomar el contenido del sitio web en su idioma original y adaptarlo, a menudo palabra por palabra, a otros idiomas para que resulte accesible a usuarios de todo el mundo y estos puedan utilizarlo. La mejor manera de llevarlo a cabo es crear versiones del sitio web en lugar de crear sitios duplicados, para que cualquier cambio en el sitio original aparezca en todas las versiones lingüísticas. La traducción automática de la información dirigida a los contribuyentes puede plantear problemas. Las jurisdicciones deben proteger legalmente sus procedimientos contra las consecuencias de una traducción incorrecta y la posible desinformación a los contribuyentes derivada de utilizar la traducción automática.

La traducción de un sitio web es fundamentalmente una cuestión de tecnología, que requiere automatización y un software capaz de gestionar numerosos flujos de trabajo y procesos. Para gestionar estos flujos de trabajo se pueden utilizar varias tecnologías diferentes[111], en particular:

- Una solución basada en un *proxy*: Se utilizan tecnologías para aprovechar el contenido y el código estructurado del sitio web principal. Esto facilita la traducción, el despliegue y el funcionamiento de las versiones multilingües.
- Sistema de gestión de contenido (CMS): Los conectores CMS permiten a los propietarios de sitios web que prefieren almacenar y controlar internamente el contenido traducido gestionar el proceso sin la ayuda de proveedores de servicios externos (en lugar de hacerlo con un proveedor de traducción).

[110] La planificación de recursos empresariales (ERP) se refiere a un tipo de *software* que las organizaciones utilizan para gestionar las actividades empresariales cotidianas, como la contabilidad, las adquisiciones, la gestión de proyectos, la gestión de riesgos y el cumplimiento de la normativa, y las operaciones de la cadena de suministro.

Véase, por ejemplo, *The Technologies of Translation* de Motionpoint.com en https://en.motionpoint.com/resources/translation/the-technologies-of-translation/.

- Interfaces de programación de aplicaciones (API): Las API de traducción se adquieren a proveedores de traducción y su alcance es más amplio que el de un conector CMS, lo que proporciona flexibilidad para crear flujos de trabajo para cualquier tipo de contenido que requiera traducción, no solo el contenido almacenado en un CMS.

(v) Creación de formularios electrónicos seguros

Los formularios en línea, que las empresas pueden cumplimentar para registrar y transmitir de forma segura sus obligaciones en materia de IVA a efectos de presentación y declaración, pueden utilizarse para agilizar y mejorar el procedimiento de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Un formulario bien diseñado sustituye a los trámites en papel, que consumen mucho tiempo y resultan complicados.

La creación de un formulario electrónico seguro a través del cual se pueda presentar la información electrónicamente para el registro, la declaración, el pago o la actualización de la información ante una Administración tributaria es un elemento de diseño fundamental de un portal simplificado de registro y cumplimiento.

Secure Sockets Layer (capa de sockets seguros), de 256 bits, más conocido por su sigla en inglés, SSL, es el protocolo de seguridad estándar para proporcionar comunicaciones seguras en Internet, mediante la autenticación y el cifrado del tráfico entre el navegador y los servidores de Internet. Por lo general, los sitios web que están protegidos con SSL incluyen la fórmula «https» en su dirección web. Un sitio web HTTPS público correctamente configurado incluye un certificado «SSL/TLS» que está firmado por una autoridad de certificación (CA) de reconocida confianza. Cuando se visita un sitio web HTTPS hay garantía de:

- Autenticidad. El servidor que cuenta con este certificado está dispone de una clave privada que coincide con la clave pública del certificado.
- Integridad. Los documentos firmados mediante el certificado (por ejemplo, las páginas web) no han sido alterados en tránsito.
- Encriptación. Las comunicaciones entre el cliente y el servidor están encriptadas.

Estas propiedades permiten a los usuarios transmitir de forma segura información confidencial como números de tarjetas de crédito, números de identificación fiscal y credenciales de acceso a través de Internet, y estar seguros de que el sitio web al que envían la información es auténtico. En un sitio web HTTP inseguro, estos datos se envían como texto sin formato, de forma que cualquiera con acceso al flujo de datos puede acceder fácilmente a esa información. No hay un tercero que garantice a los usuarios de este tipo de sitios web desprotegidos que el sitio web que están visitando es lo que dice ser.

(vi) Facilitar la carga de archivos

Como se discute en la subsección 4C.1.1, al diseñar el régimen simplificado, podría incorporarse la opción de cargar archivos para permitir a los clientes carguen electrónicamente los documentos que deban presentar a la autoridad tributaria. Tanto si se incorpora al régimen simplificado como si no, se recomienda que, siempre que las autoridades tributarias exijan a los declarantes que presenten información adicional por vía electrónica, garanticen la transmisión segura de los datos transaccionales.

(vii) Facilitar el proceso de pago a los proveedores no residentes

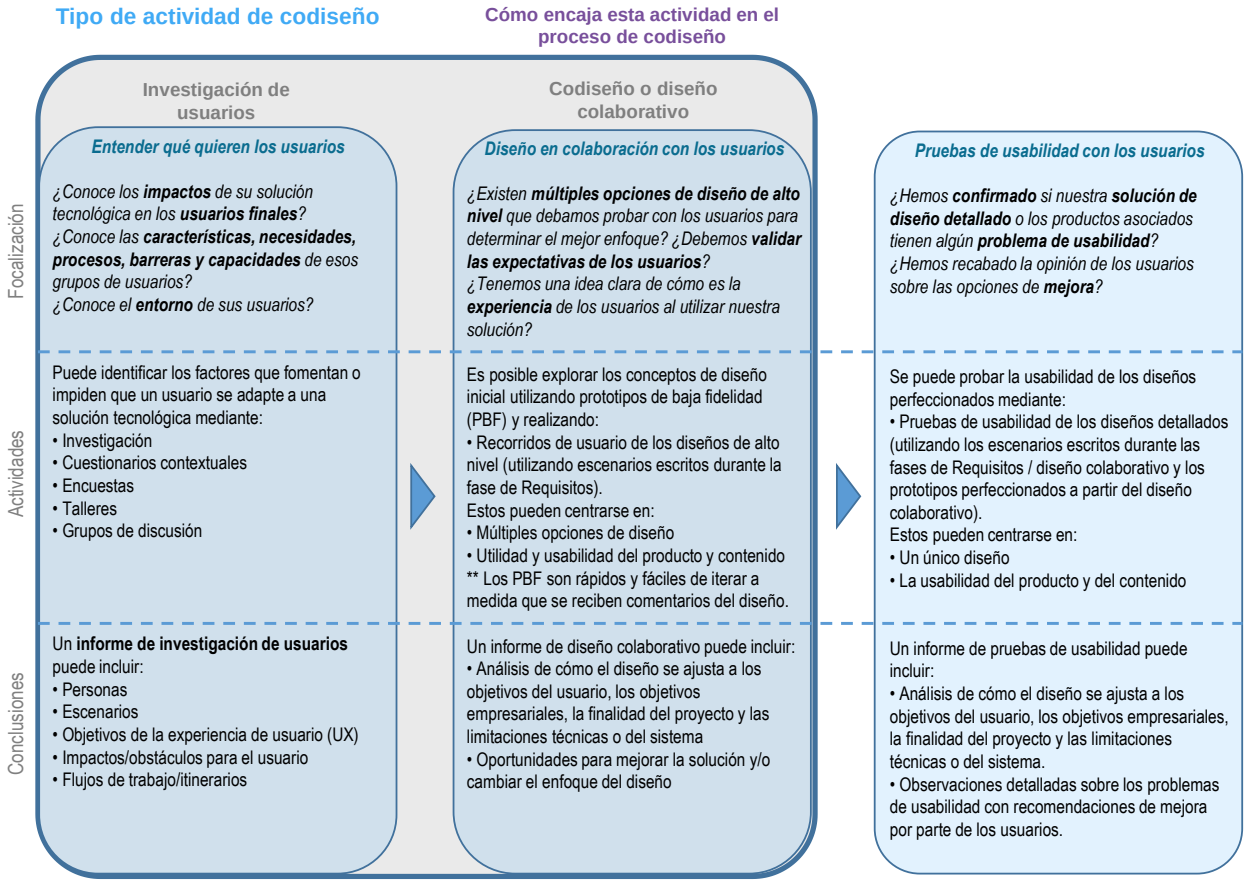
Se anima a las autoridades tributarias a tener en cuenta la naturaleza, identidad, condición y domicilio de los proveedores de servicios de pago que susceptibles de interconectarse con el portal en línea o integrarse en él, en el marco del un régimen simplificado de cumplimiento, con el fin de facilitar los pagos para la liquidación del IVA correspondiente. Como se indica en la subsección 4C.1.8, algunas jurisdicciones han integrado el proceso de pago en el sitio web de la Administración tributaria para facilitar

los pagos (por ejemplo, Nueva Zelanda).[112] Otras jurisdicciones ofrecen un formulario a través del cual los proveedores no residentes pueden comunicar los datos de la tarjeta de crédito cuando esta se admite como medio de pago, o una opción para dejar constancia de que el pago se realizará a través de una transferencia bancaria (con referencia al código SWIFT aplicable, es decir, el código bancario internacional que identifica a las instituciones financieras desde las que se realizan pagos internacionales, también conocido como código BIC por su sigla en inglés, *Bank Identifier Code*; por ejemplo, Australia). Cuando se presenta una declaración del IVA, se genera un número de referencia de pago que se refleja en el proceso de pago independiente que el proveedor realiza a continuación mediante una transferencia bancaria/electrónica de fondos.

(viii) Consultar a las empresas sobre el diseño del portal en línea («codiseño»)

La experiencia de las autoridades tributarias que han implantado con éxito un régimen simplificado de registro y recaudación sugiere que consultar a los representantes de las empresas y/o sectores empresariales pertinentes ha contribuido considerablemente a la calidad del diseño y al rendimiento del portal en línea. El siguiente diagrama representa un ejemplo de ese «proceso de codiseño» destinado a identificar las necesidades de los usuarios e incorporarlas al diseño estructural cuando sea posible.

Gráfico 4D.6. Ejemplo de proceso de codiseño



Fuente: Australian Taxation Office.

[112] Véase *Pay using a debit or credit card in New Zealand Inland Revenue Service website* en https://www.ird.govt.nz/managing-my-tax/make-a-payment/ways-of-paying/paying-electronically/credit-or-debit-card.

4D.4. Integrar la nueva infraestructura de cumplimiento con la infraestructura preexistente

Un aspecto clave de la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes es la integración del nuevo régimen en la infraestructura de TI con la que ya cuenta la administración tributaria. Es probable que las autoridades tributarias se enfrenten a una serie de desafíos a la hora de integrar el portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento, que implica principalmente la infraestructura *front-end* (orientada al contribuyente) del sistema informático de una administración tributaria, con las funciones *back-end* del sistema informático preexistente. Entre los aspectos particulares a tener en cuenta destacan los siguientes:

- Sistemas de cuentas de contribuyente. Normalmente, un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes exigirá a los declarantes menos información que la que se exige a las empresas que se declaran en virtud del régimen general del IVA. Esto puede crear problemas en el funcionamiento de los sistemas preexistentes de cuentas de contribuyente, por ejemplo, cuando el sistema no permite la creación de una cuenta de contribuyente por faltar datos que no se exigen en el régimen simplificado de cumplimiento (por ejemplo, los datos bancarios del proveedor no residente). El sistema de cuentas de contribuyente debe modificarse para permitir que no se rellene esa información (o, como último recurso, que se utilice un número ficticio para satisfacer la demanda del sistema).
- Los sistemas de gestión del cumplimiento, que permiten documentar adecuadamente los pasos y los datos en un procedimiento de inspección, son otro ejemplo de sistemas *back-end* que pueden requerir ajustes para adaptarlos a un régimen simplificado de cumplimiento. El sistema de gestión del cumplimiento permite, por ejemplo, el cálculo de una liquidación tributaria y la aplicación de sanciones administrativas. Si esta funcionalidad no puede extenderse a los procedimientos de inspección de los declarantes en virtud del régimen simplificado, puede sean necesarios procesos manuales para tales operaciones.
- Los sistemas de referencia a la legislación a veces forman parte de la infraestructura de TI de una Administración tributaria, de modo que se pueda hacer referencia correcta y actualizada a las disposiciones legales e instrucciones administrativas pertinentes al comunicarse con los contribuyentes. Esto podría incluir, por ejemplo, recordatorios generados por el sistema en caso de incumplimiento del plazo de presentación de las declaraciones o en caso de falta de pago. Cuando un régimen simplificado de cumplimiento no está conectado con este sistema, puede requerir la intervención manual para garantizar la correcta referencia a las disposiciones legales y administrativas pertinentes.
- Otros sistemas que dan soporte a la comunicación con los clientes, como las páginas web, los guiones de los centros de llamadas, la correspondencia y las reclamaciones, también pueden requerir una integración o procesos independientes.

El CIAT ha elaborado una serie de recomendaciones útiles sobre la integración de la nueva infraestructura de TI con los sistemas de TI tradicionales de las administraciones tributarias (Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2020[77]). Esto incluye una serie de acciones clave, entre ellas:

- Identificar los puntos de integración: componentes de sistemas, servicios, páginas, pantallas, tablas, objetos de bases de datos, líneas, etc.
- Diseñar la estrategia de integración para cada punto de integración, con el objetivo de crear un acceso a la función o a la información existente utilizando protocolos estándar soportados por la gran mayoría de las herramientas del mercado. Las nuevas tecnologías, como los *softwares* de extracción de datos (*screen scraping*) y la automatización robótica de procesos (RPA), podrían ser opciones muy útiles en esta fase.

- Ejecución de los cambios diseñados. Es posible que algunos componentes necesiten ser reconstruidos total o parcialmente, de modo que su migración al sistema preexistente requiera una estrategia de acompañamiento específica.

4D.5. Múltiples opciones disponibles: desarrollo interno, subcontratación o utilizar un software comercial de distribución general (COTS)

Las autoridades tributarias tendrán, por lo general, varias opciones entre las que elegir a la hora de decidir cómo enfocar el desarrollo del portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento del IVA dirigido a proveedores no residentes. A grandes rasgos, estas incluyen: crear el portal en línea utilizando los conocimientos de TI internos, subcontratar el proyecto u optar por un *software* comercial de distribución general (COTS). En última instancia, la decisión dependerá de una serie de circunstancias, como la funcionalidad del sistema informático de la Administración tributaria, la capacidad interna del personal de TI, el tiempo disponible para la implantación del sistema y la financiación disponible.

Aunque para las autoridades tributarias las capacidades de las soluciones de TI modernas, las desarrolladas a medida y los *software*s comerciales de distribución general pueden ser similares en última instancia, los enfoques para su implementación pueden diferir (Jimenez, Mac an tSionnaigh and Kamenov, 2013[87]). Las soluciones a medida desarrolladas internamente o a través de la subcontratación pueden adaptarse a los procesos empresariales específicos existentes. Estas soluciones pueden tener costos iniciales más bajos, ya que permiten aprovechar la experiencia interna y los sistemas preexistentes además de un mayor control sobre el producto final. Por otro lado, estas soluciones dependen de que la administración tributaria tenga, por sí misma, capacidades de desarrollo interno, lo que puede no ser el caso, o puede que no estén totalmente actualizadas con las últimas innovaciones tecnológicas.

La opción de desarrollo interno puede ser más idónea en los casos en los que la infraestructura de TI existente soporte las características deseadas para un portal en línea del régimen simplificado, en particular:

- Incorporar una página web a la infraestructura de TI preexistente que pueda funcionar como portal en línea para el procedimiento simplificado de registro y recaudación; y
- Utilizar un proceso de verificación de las credenciales de identidad que proporcione a los proveedores no residentes, que no pueden solicitar la devolución del IVA bajo el régimen simplificado de cumplimiento, un acceso seguro al portal sin imponer los protocolos de identificación típicamente estrictos que son necesarios para reducir los riesgos de fraude en la devolución en el marco del régimen general de registro a efectos de IVA.

En comparación, las soluciones COTS son productos de terceros ya preparados y configurados para adaptarse a las mejores prácticas de los procesos empresariales. Pueden proporcionar soluciones tecnológicas avanzadas con plazos de implantación potencialmente más cortos, es más probable que hayan sido probadas rigurosamente y, con el tiempo, pueden suponer un costo menor para las autoridades tributarias que la implantación de un *software* propio. Sin embargo, las soluciones COTS son menos personalizables y permiten un menor control sobre su mantenimiento y sus derechos de propiedad intelectual.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha identificado los desafíos que el uso de COTS ha supuesto para Administraciones tributarias de economías en desarrollo que se vieron obligadas a efectuar cambios radicales de procesos que no se habían tenido en cuenta al adquirir el producto (Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2020[77]). El costo de las licencias, el mantenimiento y el soporte, que suelen pagarse de forma anual, también puede crear presiones, incluidas las atribuibles a los aumentos de costos debidos a actualizaciones y ampliaciones que no se habían previsto y que pueden ser necesarias para mantener el sistema operativo. Si una autoridad tributaria

adquiere soluciones de proveedores privados, en cualquier caso, tendrá que definir contractualmente un acuerdo de nivel de servicio (SLA) para las soluciones adquiridas. La relación contractual tendrá que especificar claramente las responsabilidades, los requisitos de confidencialidad y la responsabilidad por el incumplimiento del SLA.

Las jurisdicciones que han establecido un régimen simplificado de cumplimiento han adoptado diferentes enfoques a nivel mundial. A continuación se exponen algunos ejemplos:

- Australia desarrolló su sistema simplificado de cumplimiento del IVA de forma interna a partir de su infraestructura de TI preexistente. El hecho de que, para crear el portal de información del régimen simplificado optaran por adaptar su infraestructura y lo complementaran con un proceso de credenciales de identidad independiente con requisitos de autenticación de identidad significativamente reducidos han sido dos aspectos clave para reducir los costos y minimizar los pazos de desarrollo del sistema.
- Nueva Zelanda utilizó las funciones preexistentes de registro de clientes, presentación de declaraciones y portal de autoliquidación utilizando una configuración estándar en un paquete COTS. Esto enfoque les garantizaba que los sistemas *front-end* (orientados al contribuyente) y *back-end* pudieran funcionar sobre la base de números de identificación fiscal uniformes para empresas nacionales y no residentes. No obstante, el sistema les permite aislar a los declarantes no residentes con fines específicos de gestión tributaria mediante el uso de atributos subyacentes.
- En general, España utiliza una infraestructura de TI propia para el procedimiento de registro y declaración en virtud de su régimen simplificado de cumplimiento (que ha sido configurado para funcionar dentro del marco más amplio de la UE de «ventanilla única») utilizando las capacidades de un departamento de TI bien equipado. Sin embargo, para los servicios tributarios más específicos, han optado por contratar parcialmente desarrollos de TI e inteligencia artificial a proveedores de servicios tecnológicos privados.
- Chile desarrolló e implementó internamente un portal web de registro y cumplimiento utilizando la infraestructura de TI con la que ya contaban. Su proceso de credenciales de identidad se basa en los sistemas preexistentes, pero lo relacionado con proveedores no residentes se gestiona de forma independiente. Los números de identificación fiscal son uniformes para empresas nacionales y no residentes, lo que les permite utilizar los sistemas de *back-end* e inspecciones preexistentes. Para la liquidación del IVA, el portal de presentación de declaraciones se ha integrado con las pasarelas de pago de la Tesorería General de la República.

La siguiente tabla ofrece una descripción general resumida de las posibles ventajas e inconvenientes que las autoridades tributarias deben tener en cuenta a la hora de evaluar los posibles enfoques para el desarrollo de la infraestructura de TI que dé soporte al funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes.

Tabla 4D. 2. Enfoques para el desarrollo de la infraestructura de TI de un régimen simplificado de cumplimiento

Tipo de sistema	Ventajas	Inconvenientes
Software comercial de distribución general (COTS)	- Puede permitir una entrega más rápida y/o soluciones listas para usar - Es probable que proporcione la última tecnología y/o un software solvente que haya sido probado y avalado previamente - Supone una oportunidad para que el personal de la Administración tributaria trabaje junto a los proveedores de servicios externos en la implementación y aumentar así las funcionalidades del sistema - Puede suponer un menor costo a lo largo del tiempo (pero es necesario gestionar cuidadosamente los costos de mantenimiento y actualización)	- Permite una personalización mínima - No hay derechos de propiedad intelectual - Implica mayores costos iniciales - Puede crear una dependencia del proveedor de TI externo para el mantenimiento del sistema o requerir la actualización del personal de TI contratado para apoyar los cambios en el sistema COTS - Requiere una evaluación continua de las actualizaciones disponibles y del costo adicional que estas suponen cuando no forman parte del contrato inicial.
Solución COTS personalizada	Es válido todo lo apuntado sobre las soluciones COTS en general, pero además: - Se adapta a las necesidades organizativas concretas	Es válido todo lo apuntado sobre las soluciones COTS en general, pero además: - La experiencia del usuario se ve afectada cuando una solución COTS personalizada no es lo suficientemente uniforme respecto a otros sistemas de la Administración tributaria - La integración compleja en los sistemas centrales de *back-end* puede conllevar altos costos de mantenimiento y dificultar la introducción de cambios. - Los sistemas de configuración personalizada pueden ser más complejos y suponer en mayores costos de actualización
Solución de TI desarrollada a nivel interno	- Permite a las administraciones tributarias un mayor control sobre la solución - Implica menores costos iniciales y de mantenimiento - Permite aprovechar la experiencia y los sistemas internos - Puede ser más fácil y rápido introducir cambios en el sistema, aunque esto depende de la capacidad del personal informático y de la complejidad del régimen - La administración tributaria es titular de los derechos de propiedad intelectual/código fuente	- Tiene menor funcionalidad inicial y su despliegue es más lento, a menos que se disponga de infraestructuras y sistemas de TI sofisticados - Depende de la experiencia interna que puede ser difícil de adquirir o retener - Puede que no estar totalmente actualizada con las últimas innovaciones tecnológicas. - La administración tributaria asume todos los costos y riesgos del proyecto

Tipo de sistema	Ventajas	Inconvenientes
Subcontratar el desarrollo de una solución de TI (no COTS)	Es válido todo lo apuntado sobre la solución de TI desarrollada a nivel interno, pero además: - Implica mayores costos iniciales - Supone una oportunidad para que el personal de la administración tributaria trabaje junto a los proveedores de servicios externos y consultores tecnológicos en la implementación y aumentar así las funcionalidades del sistema	Es válido todo lo apuntado sobre la solución de TI desarrollada a nivel interno, pero además: - Requiere prestar mayor atención a la gestión de contratos - Supone una alta dependencia del proveedor de servicios, que puede hacer cautiva a la administración tributaria

Fuente: Investigación de la OCDE.

4D.6. Software de front-office de código abierto, desarrollado por el CIAT, para facilitar la implementación uniforme de regímenes simplificados de cumplimiento en Latinoamérica y el Caribe

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias[113] (CIAT) y la Agencia Noruega de Cooperación al Desarrollo (NORAD) suscribieron un acuerdo de cooperación[114] para suministrar un *software* de código abierto, denominado «*Digital Economy Compliance*», destinado a facilitar el registro y el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA e impuestos sobre el consumo en las transacciones realizadas por proveedores no residentes. Este *software* está dirigido a facilitar a las autoridades tributarias la adopción de un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes en consonancia con las orientaciones de la OCDE, lo cual dependerá de la configuración del sistema.

Según sus especificaciones, el *software* es multilingüe y puede instalarse en un centro de datos local o en la nube, para utilizarse en una o varias jurisdicciones, y soporta los siguientes procesos:

- Registro simplificado
- Presentación y liquidación de la declaración del IVA
- Cálculo de la cuota de IVA
- Adaptabilidad a los diferentes modelos de negocio de la economía digital
- Informes estadísticos, entre otros

Está previsto que, tras un periodo de pruebas, el *software* pase a estar disponible públicamente en el transcurso de 2021.[115]

[113] El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) es un organismo internacional público, sin fines de lucro, que provee asistencia técnica especializada para la modernización y el fortalecimiento de las Administraciones tributarias. Desde su creación en 1967 y hasta el momento, el CIAT agrupa a 42 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 32 países americanos; cinco países europeos; cuatro países africanos y un país asiático.

[114] Véase CIAT, *BID, Banco Mundial, OECD, CIAT y NORAD coordinan esfuerzos para el desarrollo de herramientas para gestionar el IVA en la economía digital* en https://www.ciat.org/bid-banco-mundial-oecd-ciat-y-norad-coordinan-esfuerzos-para-el-desarrollo-de-herramientas-para-gestionar-el-iva-en-la-economia-digital/.

[115] Véase https://www.ciat.org/ciatblog-la-economia-digital-la-cooperacion-noruega-y-el-ciat-una-herramienta-clave/.

5 Control y gestión de riesgos

La sección 5 del Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe ofrece orientaciones sobre estrategias y procesos eficaces de gestión de riesgos, tanto de control como administrativos, proponiendo medidas concretas para hacer frente al incumplimiento de las obligaciones dentro de un régimen simplificado de registro y recaudación.

Guía de lectura

- En la sección 1 se resumen brevemente las orientaciones de la OCDE para la recaudación del IVA sobre el comercio internacional que constituyen la base del marco de política tributaria recomendado.
- En la sección 2 se describe el contexto económico general en que se enmarca este Kit de herramientas, en particular el crecimiento explosivo del comercio electrónico internacional en los últimos años y los retos que plantea para la política de IVA y su aplicación.
- En la sección 3 se resume y se examina en detalle el marco de política que recomienda la OCDE para la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico internacional. En esta sección se sientan las bases para que los responsables de la formulación de políticas y de la administración tributaria puedan sacar pleno provecho de las indicaciones ofrecidas en las secciones 4 y 5 del Kit de herramientas. Consta de tres partes: 3A. Suministros internacionales de servicios e intangibles (en particular, de "servicios digitales" y "productos digitales"); 3B Suministros internacionales de bienes de bajo valor (en especial, venta en línea de bienes); 3C. La economía colaborativa y de trabajos esporádicos.
- Sección 4: La aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación es el método recomendado por la OCDE para recaudar el IVA de los proveedores no residentes que realizan suministros internacionales B2C de servicios e intangibles. La sección 4 de este Kit de herramientas contiene consejos prácticos para las jurisdicciones interesadas en crear la infraestructura administrativa y operativa necesaria para una implantación efectiva de este marco tanto en relación con los suministros internacionales de servicios e intangibles como con los suministros internacionales de bienes.
- En la sección 5 se orienta a los responsables de la formulación de políticas y de su administración sobre la forma de elaborar estrategias de control y de gestión de riesgos en el marco de un régimen simplificado de registro y recaudación.

Mensajes clave

Las secciones 3 y 4 de este Kit de herramientas ofrecen orientaciones para la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes de servicios e intangibles y para las importaciones de bienes de bajo valor. Esta sección 5 del Kit de herramientas hace un análisis en profundidad de los principales componentes de una estrategia integral de control y gestión de riesgos para apoyar la recaudación eficaz del IVA cuando se haya adoptado un régimen simplificado de cumplimiento, así como recomendaciones para su aplicación.

Un régimen de registro y cumplimiento para proveedores no residentes bien diseñado, sencillo y fácil de usar, basado en principios internacionalmente aceptados y aplicado de forma homogénea en todas las jurisdicciones, hará posible alcanzar niveles elevados de cumplimiento y de recaudación del IVA. Si se diseñan y aplican políticas dirigidas a facilitar y estimular el cumplimiento, las administraciones tributarias podrán centrar sus medidas de mitigación de riesgos y de fiscalización en el grupo de empresas incumplidoras.

Para mejorar los niveles de cumplimiento y reducir el riesgo de incumplimiento, las jurisdicciones han de dedicar especial atención a los siguientes aspectos:

- **Facilitar el cumplimiento**: Una adecuada simplificación y adaptación a las orientaciones de la OCDE resultan cruciales para facilitar el cumplimiento por parte de las empresas que están sujetas a obligaciones tributarias en múltiples jurisdicciones. En principio, esas obligaciones deben tener un alcance limitado a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del IVA, y contar con el apoyo de procesos electrónicos.
- **Normas claras y coherencia de la ley**: Tanto la legislación como las disposiciones administrativas han de informar claramente sobre las obligaciones que incumben a los proveedores no residentes en el régimen simplificado de cumplimiento. La inseguridad jurídica deberá reducirse al mínimo.
- **Claridad de las instrucciones y la comunicación**: Las jurisdicciones tienen que proporcionar información clara a los proveedores no residentes sobre los aspectos principales del régimen simplificado de cumplimiento que les son aplicables. Entre estos figura el ámbito de aplicación de ese régimen (incluidos los tipos de suministro comprendidos en él); las reglas para determinar la naturaleza del cliente cuando ello sea pertinente para la aplicación del régimen; indicios y estándares para determinar y acreditar la ubicación del cliente; tasa(s) de IVA y franquicias aplicable(s), entre otros aspectos. Resulta muy aconsejable difundir esa información en inglés y en las lenguas de los principales socios comerciales de la jurisdicción, además de en las lenguas locales de esta, y garantizar su comunicación proactiva por las autoridades tributarias.
- **Cumplimiento cooperativo**: Otro factor que propicia el cumplimiento es la adopción de métodos de cumplimiento cooperativo entre las administraciones tributarias y las empresas.

Los riesgos asociados a un régimen simplificado de registro y recaudación pueden ser asociados y priorizados en función de cada una de las fases de la adopción del régimen:

- **Fase preparatoria** (desde antes de la entrada en vigor de la reforma en adelante): la prioridad es el procedimiento de registro en el régimen simplificado. El objetivo es reducir al mínimo el número de proveedores no residentes comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen que no se registran.
- **Fase de adopción** (desde la fecha de entrada en vigor de la reforma en adelante): la prioridad son los procedimientos de declaración y pago del IVA. El objetivo es reducir al mínimo el número de proveedores no residentes comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen que no declaran y/o no pagan el impuesto en el plazo debido; y

- **Fase de madurez** (una vez implantado el régimen y consolidada la legislación que lo regula): la prioridad es detectar las declaraciones inexactas y la clasificación incorrecta de los clientes, entre otros riesgos. El objetivo general es corregir las cuestiones complejas y seguir limitando los casos de incumplimiento.

Entre las buenas prácticas para asegurar la identificación de las empresas incumplidoras y apoyar las medidas de fiscalización en casos concretos cabe citar:

- **Utilización de datos de terceras fuentes**: Los datos de terceros intervinientes en las transacciones pueden resultar de gran utilidad para identificar a los proveedores no residentes comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen y detectar el incumplimiento de la obligación de inscribirse en el registro, controlar el cumplimiento en general y apoyar una estrategia de gestión del cumplimiento basada en el riesgo. Entre esos datos figuran los procedentes de bancos e intermediarios financieros y de empresas que intervienen en el comercio de bienes (como los operadores de servicios postales y de mensajería) y los obtenidos por medio de "soluciones de revelación electrónica" (*e-discovery*) y de herramientas de "web scraping" (como la recopilación de datos y la extracción de datos de Internet).
- **Desarrollo de herramientas para combinar los datos con el análisis**: Diversas administraciones han adoptado estrategias de análisis de datos para obtener y procesar datos no disponibles en las declaraciones o los registros contables exigidos ni a través de terceros.

Para **hacer efectivo el cumplimiento** por parte los proveedores no residentes comprendidos en el régimen simplificado de registro y recaudación del IVA, las jurisdicciones han de considerar, en particular, los siguientes elementos:

- **Multas y otras medidas coercitivas**: Con el fin de disuadir del incumplimiento a los proveedores no residentes, habrán de adoptarse medidas coercitivas adecuadas, como el devengo de intereses y las multas administrativas, el enjuiciamiento penal (para el que puede resultar esencial la cooperación internacional en virtud de acuerdos bilaterales o multilaterales) o la información al público sobre las empresas registradas, entre otras medidas.
- **Retenciones practicadas por los intermediarios financieros como posible medida de salvaguarda**: Las jurisdicciones pueden plantearse la posibilidad de imponer a los intermediarios financieros una obligación de practicar retenciones específicamente sobre los pagos a proveedores no residentes incumplidores, como mecanismo de salvaguarda y forma de desincentivar el incumplimiento.
- **Cooperación administrativa internacional**: Las jurisdicciones han de reforzar su capacidad de exigir el cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA por los proveedores no residentes utilizando de manera efectiva los instrumentos disponibles para la cooperación administrativa internacional. En particular, la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal constituye el instrumento multilateral de alcance más amplio aplicable a cualquier forma de cooperación administrativa entre jurisdicciones para la liquidación y recaudación de impuestos, incluido el IVA. Esta cooperación comprende el intercambio de información, incluido el automático, y la asistencia para el cobro de créditos fiscales extranjeros (sin perjuicio de las eventuales reservas).

Algunos factores internos de las administraciones tributarias pueden resultar también importantes de cara a una estrategia eficaz de gestión de riesgos. Las jurisdicciones han de implantar un sistema de gobernanza eficaz que ofrezca un marco jurídico y organizativo, los recursos humanos y la infraestructura necesarios para apoyar la ejecución de una estrategia eficaz de control y gestión de riesgos. La gestión de riesgos ha de incluir el análisis de los existentes en el seno de la propia administración tributaria. Los riesgos internos, en particular los relativos a la seguridad de la información, pueden mermar la eficacia de las medidas adoptadas e influir en el cumplimiento.

Nota: El lector tiene a su disposición un conjunto completo de listas de comprobación en la sección 6 de este Kit de herramientas. Su finalidad es servir de apoyo para el diseño y aplicación de una estrategia eficaz de

recaudación del IVA en el comercio internacional B2C. En las listas se recogen de forma extractada los principales mensajes transmitidos en cada uno de los ámbitos clave tratados en el Kit de herramientas: política tributaria, legislación, administración, infraestructura operativa y de TI y estrategias de control y gestión de riesgos.

Guía de la sección 5

Sección	Tema	Pág.
5.1.	*Introducción*	320
5.2.	*Control y gestión de riesgos externos*	324
5.3.	*Control y gestión de riesgos internos*	342
5.4.	*Marco de gobernanza para establecer estrategias de control y gestión de riesgos*	351
5.5.	*El papel potencial de los programas de cumplimiento cooperativo*	354
5.6.	*Medidas coercitivas y otras medidas en respuesta al incumplimiento*	357
5.7.	*El papel de la cooperación administrativa internacional en la mejora de las capacidades de cumplimiento coercitivo*	365

5.1. Introducción

Guía de la subsección 5.1.

Sección	Tema	Pág.
5.1.1.	*Objetivo y alcance de las estrategias de control y gestión de riesgos*	321
5.1.2.	*La gestión de riesgos en el marco de un régimen simplificado de registro y recaudación*	322
5.1.3.	*Limitaciones de la capacidad y los procedimientos de control y gestión de riesgos de la jurisdicción de tributación*	324
5.1.4.	*La importancia de la información como base para la toma de decisiones*	324

Los regímenes de IVA se caracterizan por dos características fundamentales.[116] En primer lugar, el IVA constituye un impuesto de base amplia sobre el consumo final que, en cuanto tal, ha de ser pagado, en último término, por el consumidor final. En segundo lugar, el IVA es recaudado por las empresas mediante un procedimiento recaudatorio plurifásico.

Aunque para recaudar el IVA se requiere la participación de las empresas, una consecuencia necesaria de las mencionadas características fundamentales del impuesto es que la carga del IVA no debe recaer

[116] Las características fundamentales se analizan en detalle en el capítulo 1 de las Directrices (véase también el Anexo A).

sobre las empresas.[117] En términos simples, la función y la responsabilidad fundamental de las empresas deben limitarse a su intervención en la recaudación del impuesto. Por consiguiente, al considerar el papel de las empresas en la aplicación del IVA, las administraciones tributarias han de tener la precaución de no confundir el IVA con otros impuestos cuyo gravamen económico ha de recaer en las empresas, como el impuesto sobre la renta o los impuestos directos en general.

Al igual que muchos otros impuestos, el IVA implica cargas de cumplimiento y los consiguientes costos financieros, tanto para las empresas como para las autoridades tributarias. La eliminación de las cargas de cumplimiento injustificadas y los costos financieros desproporcionados para las empresas constituye un elemento que las autoridades tributarias han de tener bien presente como parte integrante del principio de neutralidad. La neutralidad es uno de los principios que contribuyen a asegurar que la recaudación de ingresos tributarios por los gobiernos se efectúe de la forma debida (véase el resumen del capítulo 2 de las Directrices en el Anexo A).

Por otra parte, para fomentar el cumplimiento en materia de IVA en el comercio internacional, las autoridades tributarias deberán tener en cuenta medidas apropiadas de simplificación y, siempre que sea posible, garantizar la coherencia de las normas sobre cumplimiento tributario, pues cuanto más sencillas y coherentes resulten las normas y las obligaciones para los contribuyentes, más elevados serán los niveles de cumplimiento.

La adopción de un régimen simplificado de registro y recaudación (o simplemente “régimen simplificado de cumplimiento”), conforme a lo expuesto en las secciones precedentes de este Kit de herramientas, tiene el potencial de alcanzar un equilibrio correcto entre los principios y elementos prácticos mencionados anteriormente, sobre todo desde la perspectiva del riesgo. La experiencia de las jurisdicciones que han adoptado regímenes de este tipo siguiendo las orientaciones ofrecidas por la OCDE demuestra que la adopción bien planificada de un conjunto de normas sencillas, claras y coherentes conduce en última instancia a un elevado grado de cumplimiento. Las autoridades tributarias han de fomentar esa buena disposición al cumplimiento mediante la adopción de normas que resulten fáciles de aplicar en la práctica, la asistencia a los contribuyentes para el cumplimiento de esas normas y un diálogo constante con la comunidad empresarial.

El cumplimiento por los principales operadores de comercio electrónico y plataformas digitales (que normalmente desarrollan actividades en múltiples jurisdicciones) de las obligaciones que les incumben en materia de IVA en el marco de los regímenes existentes de cumplimiento simplificado tiende a ser muy elevado, especialmente cuando las normas son claras y coherentes con el marco de política tributaria recomendado por la OCDE. Los factores relacionados con la reputación y el marco regulatorio constituyen importantes incentivos del cumplimiento. Muchas de estas plataformas cotizan en los mercados bursátiles, por lo que están sujetas a la obligación de rendir cuentas ante los reguladores de los mercados y ante sus accionistas para acreditar que cumplen sus obligaciones fiduciarias y tributarias, por ejemplo, las exigencias contempladas en las normas de la Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos de América (SEC) y la ley Sarbanes-Oxley. La SEC exige que las plataformas que cotizan en bolsa hagan pública su situación financiera, certifiquen que cumplen sus obligaciones legales y proporcionen información sobre otras cuestiones conexas (por ejemplo, los litigios pendientes), en informes anuales accesibles al público.

5.1.1. Objetivo y alcance de las estrategias de control y gestión de riesgos

Una de las metas primordiales de las autoridades tributarias es recaudar los impuestos adeudados con arreglo a las leyes de una forma que asegure la confianza de los ciudadanos en el sistema tributario y en su administración. Como los recursos, tanto humanos como materiales, de que disponen las

[117] Véase la Directriz 2.1 de las Directrices.

administraciones tributarias son limitados, han de asignarse de la forma que permita alcanzar el mejor resultado posible en términos de cumplimiento de la legislación tributaria, para lo cual se requiere una estrategia global.

Una vez regulado en el Derecho interno un determinado modelo de recaudación del IVA en el comercio internacional con arreglo a las secciones 3 y 4 de este Kit de herramientas, las autoridades tributarias han de garantizar que todos los contribuyentes respeten y cumplan esas normas. La importancia de este aspecto se hace patente si se tiene en cuenta que el establecimiento por los gobiernos de un sistema de imposición del IVA sobre los suministros en línea de servicios, intangibles e importaciones de bienes de bajo valor tiene entre sus finalidades primordiales garantizar que se dispense el mismo trato a las pequeñas empresas nacionales que a los proveedores no residentes, así como obtener ingresos con los que financiar el gasto público. Cuando las autoridades tributarias pueden demostrar que la legislación vigente se aplica de forma efectiva, el comportamiento de los contribuyentes potencialmente incumplidores puede verse influido al advertir las consecuencias negativas del incumplimiento.

La mejor manera de garantizar el cumplimiento por una amplia mayoría de las empresas es adoptar un régimen de registro y cumplimiento bien diseñado, sencillo y coherente para los proveedores no residentes de suministros B2C de servicios e intangibles, basándose en las orientaciones y buenas prácticas proporcionadas por la OCDE. Ello permitirá también a las administraciones tributarias concentrar la mitigación de riesgos y la aplicación coercitiva en las empresas que persistan en el incumplimiento.

5.1.2. La gestión de riesgos en el marco de un régimen simplificado de registro y recaudación

La nota orientativa de la OCDE *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (OECD, 2004[88]) establece un marco para la aplicación de principios modernos a la gestión de riesgos de incumplimiento tributario. En ella se describe también la formulación de una estrategia en varias fases para detectar y abordar esos riesgos. Al hilo de esa descripción se identifican y comentan los principios generales que han de guiar la identificación y el tratamiento de los riesgos de incumplimiento. La nota de la OCDE presenta igualmente un modelo de proceso de gestión de riesgos de incumplimiento que puede ser aplicado por los órganos recaudadores.[118] Puede consultarse un resumen de esta nota orientativa en el Anexo F.1.

El modelo de gestión de riesgos de incumplimiento recogido en la nota orientativa puede aplicarse al régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes en la forma indicada en el recuadro 5.1.

[118] CIAT (2020*),* El *Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias* (disponible en español) ofrece una visión de conjunto y una comparación entre el modelo de la OCDE y otros modelos de gestión de riesgos de incumplimiento: https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5741.

Recuadro 5.1. Modelo de gestión de riesgos de incumplimiento aplicado al régimen simplificado de registro y recaudación

1. Identificar los riesgos

La estrategia global que ha de desplegar la administración tributaria comenzará por la identificación de los riesgos principales que plantea la adopción y aplicación de un régimen de recaudación del IVA en el comercio transfronterizo.

Esta fase del proceso conduce a una lista de riesgos potenciales. Para la identificación de los riesgos, las administraciones tributarias pueden realizar un análisis del entorno, utilizar la información disponible y centrarse en determinadas categorías que, de no tratarse, podrían tener consecuencias importantes en términos de ingresos tributarios.

Junto a los riesgos internos de la administración tributaria, como los derivados de su infraestructura y capacidades internas, existen riesgos externos, como el incumplimiento por los proveedores no residentes de la obligación de inscribirse en el registro, o la inexactitud de la información facilitada en las declaraciones del IVA presentadas por los proveedores no residentes registrados.

2. Evaluar y priorizar los riesgos

Una vez identificados los riesgos críticos, la administración tributaria ha de evaluarlos y priorizarlos. No todos los riesgos pueden (o deben) tratarse. Se ha de buscar un equilibrio en el tratamiento de un abanico amplio de riesgos.

Un planteamiento equilibrado para determinar cuáles son los riesgos prioritarios puede incluir el examen de algunos riesgos que, a primera vista, no tienen una repercusión inmediata en el volumen de ingresos fiscales. En la práctica, priorizar los riesgos requiere valorar su frecuencia, consecuencias y probabilidad de ocurrencia, a fin de establecer una valoración relativa de los mismos.

3. Analizar las conductas infractoras (causas, opciones de tratamiento)

Las administraciones tributarias han de intentar obtener información que les permita analizar las causas profundas de cada riesgo. En el caso de los riesgos externos, las estrategias pueden variar si se consigue comprender bien las razones del comportamiento del contribuyente, dado que el incumplimiento es un fenómeno complejo.

Conviene tener en cuenta que el comportamiento o la actitud de los contribuyentes no residentes pueden diferir de los de la población local por diversos factores que se analizan más adelante en esta sección. Por ejemplo, es posible que un proveedor no residente no consiga registrarse, presentar la declaración del IVA o pagar el impuesto por razones ajenas a su voluntad, como puede suceder si no comprende cómo funciona el sistema simplificado o si sus sistemas no tienen la configuración necesaria para hacer la declaración y el pago. Es importante que las administraciones tributarias tengan en cuenta estos aspectos en el análisis de base de sus estrategias.

Las conclusiones que arrojen esos análisis permitirán a las administraciones tributarias ajustar el tratamiento de cada riesgo en función de la causa del incumplimiento y elaborar programas específicos de cumplimiento.

4. Determinar las estrategias de tratamiento

Para cada riesgo pertinente habrán de estudiarse las medidas preventivas y/o correctivas adecuadas. Ello pasa por identificar a los actores clave y tomar contacto con ellos, por ejemplo, por medio de una estrategia de comunicación específicamente dirigida.

En un primer momento, las administraciones tributarias deberán priorizar las medidas concebidas para ayudar a los proveedores no residentes a cumplir sus obligaciones tributarias.

Otro aspecto que ha de tenerse en cuenta es la necesidad de crear un procedimiento para que las empresas no residentes puedan darse de baja del registro, pues algunas de ellas pueden decidir establecerse dentro de la jurisdicción de tributación.

5. Planificar y aplicar estrategias

En principio, las estrategias deben ser aplicables a todos los sujetos pasivos del IVA, tanto si están ubicados en la jurisdicción de consumo (como ocurre con las empresas nacionales obligadas a efectuar la inversión del sujeto pasivo del IVA por los suministros B2B entrantes) como si no lo están (por ejemplo, los proveedores no residentes que operan desde el extranjero).

Sin embargo, en la práctica la estrategia de control idónea no necesariamente será la misma para todos los contribuyentes, sino que puede y debe ajustarse al perfil de riesgo de cada contribuyente o de las categorías de contribuyentes considerados en cada caso.

5.1.3. Limitaciones de la capacidad y los procedimientos de control y gestión de riesgos de la jurisdicción de tributación

Tradicionalmente es responsabilidad del proveedor realizar debidamente la aplicación, recaudación y pago del IVA, así como de las obligaciones de declaración conexas. Responsabilizar al proveedor de la recaudación del IVA suele funcionar bien cuando este se encuentra en la jurisdicción de tributación, que es la competente para imponer y exigir al proveedor que efectúe la recaudación y cumpla las obligaciones conexas. Esta es la situación de base de la que parte normalmente la administración tributaria a efectos del control y la gestión de riesgos.

Las empresas locales y las empresas extranjeras se encuentran en situaciones muy diferentes frente a la administración tributaria. Las empresas locales tienen por lo general un establecimiento fijo en la jurisdicción en la que opera la empresa, así como empleados y personas de contacto, un banco local, unos interlocutores locales en la administración tributaria y diversas formas de identificación y registro a través de instituciones como la cámara de comercio local o el registro mercantil. Por el contrario, es menos probable que las empresas extranjeras cuenten con una presencia jurídica, personal local u otros vínculos con la comunidad local.

Cuando el proveedor no está ubicado en la jurisdicción de tributación, y por mucho que esta esté jurídicamente facultada para exigirle que se inscriba en el registro y aplique, recaude y pague el IVA devengado, su capacidad de aplicar medidas coercitivas y exigir en la práctica al proveedor la recaudación y el cumplimiento de las obligaciones conexas puede verse limitada por su falta de jurisdicción personal respecto del proveedor no residente (OECD, 2017[2]). No obstante, procede señalar que las medidas coercitivas de mayor rigor normalmente se utilizan solo como último recurso y en una minoría de los casos.

5.1.4. La importancia de la información como base para la toma de decisiones

Las circunstancias nacionales pueden incidir en la forma en que las autoridades tributarias aplican el régimen simplificado y, con ello, también en los riesgos identificados por cada jurisdicción. A la hora de decidir qué tipo de riesgos tributarios van a analizar y abordar las autoridades tributarias, las distintas jurisdicciones han de ser conscientes de que no hay un único modelo idóneo para todos los países. Hecha esa salvedad, en esta sección se exponen no obstante criterios y recomendaciones generales en relación con el control y la gestión de riesgos en la aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento.

El acceso a la información necesaria es un elemento fundamental en el proceso de elaboración de un sistema eficiente de análisis de riesgos y de inspecciones fiscales. Lo ideal es disponer un acceso amplio, en el momento más cercano posible al hecho imponible, a toda la información que las autoridades tributarias puedan analizar en un plazo razonable. La frase “los datos son el oro de nuestros días” se oye con frecuencia en entornos empresariales y alude al hecho de que disponer de datos certeros y fiables resulta hoy vital para las empresas por las conclusiones que cabe extraer de ellos. Lo mismo puede predicarse de los datos recabados por las autoridades tributarias a efectos del análisis de riesgos y las inspecciones fiscales, en particular en el entorno del comercio electrónico.

Las grandes empresas que operan en las jurisdicciones LAC suelen desarrollar sus actividades a través de centros de datos regionales o de terceros proveedores que operan a su vez con una estructura similar, lo que incluye el tratamiento y almacenamiento de datos. Para las administraciones tributarias de las jurisdicciones LAC, esto significa en la práctica que la información que necesitan estará a menudo almacenada en otros países.

Las facultades de las administraciones tributarias para exigir la comunicación de datos a empresas situadas en el extranjero pueden ser limitadas. Además de la imposibilidad de aplicar medidas coercitivas de forma directa, el acceso a los datos puede verse afectado por otras restricciones jurídicas en la fuente (como leyes de protección de datos personales o normas sobre el secreto empresarial, entre otras). También puede ocurrir que las empresas intenten restringir el acceso a los datos situados en otras jurisdicciones, o pueden plantearse otras cuestiones prácticas, como la codificación de los datos, la moneda, los códigos de identificación fiscal, los números de cuenta o el idioma empleado.

Para alentar a las plataformas digitales y otros proveedores no residentes a que faciliten voluntariamente la información necesaria, las autoridades tributarias deben comprender los obstáculos a que se enfrentan esas entidades a la hora de suministrar la información. A este respecto, las autoridades tributarias deben tener presentes las siguientes cuestiones:

- Las diferencias lingüísticas pueden plantear una complejidad adicional si no se toman las medidas necesarias. Se recomienda a las jurisdicciones LAC que pongan a disposición de los proveedores no residentes toda la información pertinente, incluidas indicaciones claras sobre los elementos principales de su régimen, en inglés y en cada una de las lenguas de los principales socios comerciales de esa jurisdicción. Por otra parte, la redacción de la información ha de ser sencilla y clara para evitar confusiones.
- Han de definirse claramente la naturaleza y el alcance de los datos que las empresas están obligadas a comunicar a la administración tributaria, limitándose en todo caso a lo que resulte necesario para cumplir sus responsabilidades fiscales. Si una autoridad tributaria ha obtenido a través de una tercera fuente información sobre las operaciones, no será necesario que requiera esa misma información a la entidad declarante. Esto presupone, lógicamente, que la autoridad tributaria considere suficientemente fiables los datos obtenidos de terceros, por lo cual deberán tomarse las medidas necesarias para alcanzar el grado necesario de confianza en la calidad de los datos obtenidos de esas terceras fuentes.
- Protección de datos personales. La mayoría de los proveedores tienen acceso a Información de identificación personal (IIP) de sus clientes para fines comerciales. El tipo y volumen de IIP varía de una empresa a otra, pero puede incluir información sobre el documento de identidad y/o pasaporte, información financiera, datos biométricos, número de teléfono privado, etc. La confianza de los consumidores y, en este contexto, la protección de sus datos suele considerarse cruciales para el éxito comercial. La información financiera (como los números de tarjetas de crédito y débito o de cuenta bancaria) se considera especialmente delicada por las consecuencias económicas directas que puede tener cualquier quiebra de la confidencialidad, motivo por el cual esa información suele estar sujeta a especiales medidas de protección. También ha de tenerse en cuenta la necesidad de atenerse a las leyes y reglamentos locales y/o internacionales en materia de protección de datos. Todo ello puede llevar a que el proveedor no quiera o no pueda comunicar los datos IIP de sus operaciones, especialmente si no está clara la pertinencia de esos datos para los fines tributarios. De ahí que las administraciones tributarias deban limitar sus requerimientos de información a los datos necesarios para determinar el impuesto debido.

La administración tributaria del país en el que ha de pagarse el impuesto puede plantearse la utilización de otros medios, ya sea para obtener o complementar la información necesaria a efectos del IVA. La experiencia de las jurisdicciones que han implantado un régimen simplificado de cumplimiento pone claramente de manifiesto la importancia y utilidad que revisten los datos obtenidos de fuentes locales

fiables, en particular las asociadas al sistema financiero o bancario. La razón es que las transacciones realizadas por comercio electrónico suelen pagarse con tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago similar, y por lo general ese tipo de operaciones quedan registradas en el sistema financiero o bancario. Esos registros pueden proporcionar a las autoridades tributarias datos muy útiles a efectos de inspección y control. El empleo de fuentes locales hace posible una fiscalización más eficaz por la administración tributaria, que tiene competencia personal sobre las entidades locales requeridas.

5.2. Control y gestión de riesgos externos

Guía de la subsección 5.2

Sección	*Tema*	*Pág.*
5.2.1.	***Riesgos principales asociados a la adopción y aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento – Elementos fundamentales de las estrategias de control y gestión de riesgos***	**326**
	(i) Principales categorías de riesgos	327
	(ii) La gestión de riesgos en las distintas fases de la adopción y aplicación del régimen de cumplimiento simplificado	331
5.2.2.	***Ejemplos de iniciativas y mejores prácticas***	**336**
	(i) Utilización amplia de datos transaccionales procedentes de terceras fuentes para facilitar el control del cumplimiento	336
	(ii) Desarrollo de herramientas que combinan datos y análisis	339
	(iii) Inspecciones en remoto	341
	(iv) Obligaciones de comunicar facturas en tiempo real	342
5.2.3.	***Facultades legales de acceso a la información tributaria pertinente***	**342**

5.2.1. Riesgos principales asociados a la adopción y aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento – Elementos fundamentales de las estrategias de control y gestión de riesgos

Desde la perspectiva del cumplimiento del IVA y su control, la aplicación de un régimen de recaudación del IVA sobre los suministros internacionales realizados por proveedores no residentes presenta varios patrones de riesgo comunes. Algunos de los riesgos en materia del IVA están directamente relacionados con la pérdida de ingresos públicos, mientras que otros, como el incumplimiento de las obligaciones formales, pueden menoscabar indirectamente la confianza y la fe de los ciudadanos en la integridad del sistema del IVA y en la voluntad o capacidad de la jurisdicción de aplicar las normas de forma homogénea a todas las empresas.

(i) Principales categorías de riesgos

Desde un punto de vista jurídico, los riesgos de cumplimiento asociados a la aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento pueden clasificarse en tres categorías: a) Riesgos asociados a la falta de claridad y de coherencia de la normativa; b) Riesgos de incumplimiento involuntario, y c) Riesgos de incumplimiento deliberado.

a) Riesgos asociados a la falta de claridad y de coherencia de las normas

Las normas poco claras o incoherentes incrementan el riesgo de incumplimiento o de errores involuntarios en la aplicación del impuesto. De ahí la importancia de que las normas y orientaciones de las autoridades tributarias sean lo más claras posible. La coherencia de las normas de una jurisdicción con las directrices de la OCDE y las buenas prácticas internacionales contribuirá en gran medida al cumplimiento.

Debe prestarse especial atención a los siguientes elementos recogidos en la tabla 5.1:

Tabla 5.1. Ejemplos de riesgos derivados de la falta de claridad o de coherencia de las normas que establecen el régimen simplificado de cumplimiento

Elemento	Riesgo	Estrategia recomendada
Determinación de la categoría de cliente: ¿B2B o B2C? Con arreglo a las Directrices, las jurisdicciones pueden optar por aplicar un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para la recaudación del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles realizados por proveedores no residentes a clientes empresariales de esa jurisdicción[119]. Esto significa, en pocas palabras, que los proveedores no residentes únicamente cobran el IVA a los consumidores finales, y no a los clientes empresariales (registrados a efectos de IVA), las cuales han de efectuar la autoliquidación (declaración y pago) del IVA sobre los servicios e intangibles que adquieren de proveedores no residentes.	Incapacidad para diferenciar las operaciones B2B (de las que no se deriva para el proveedor no residente la obligación de recaudar el impuesto) de las B2C (obligación de recaudar el impuesto). Para evitar cualquier eventual responsabilidad derivada de la omisión incorrecta del cobro del IVA, los proveedores pueden optar por recaudar el IVA respecto de todos los suministros, incluidos los B2B. Esta opción supone una carga administrativa y de cumplimiento indebida, que entraña costos de flujo de efectivo tanto para las clientes empresariales como para las empresas que solicitan la devolución del IVA pagado en otro país.	Las autoridades tributarias deberían adoptar reglas y/o mecanismos para ayudar a los proveedores a distinguir las operaciones B2B de las B2C. En muchos casos, el número de identificación a efectos del IVA puede ser un buen indicador de la categoría empresarial del cliente, lo que permitirá al menos presumir que el cliente es una empresa. Se aconseja a las autoridades tributarias que desarrollen herramientas para que los proveedores puedan comprobar la validez de los números de identificación del IVA.[120]. Cuando, pese a existir ya un mecanismo de esta índole, se produce con frecuencia una aplicación incorrecta de las normas, es posible que las autoridades tributarias tengan que contactar directamente con los proveedores para corregir sus procedimientos.
Determinación de si una operación está o no comprendida en el ámbito de aplicación del régimen, en particular cuando este se basa en una lista de servicios e intangibles.	Determinación incorrecta de si una operación está o no sujeta a imposición con arreglo al régimen vigente en una jurisdicción para los proveedores no residentes. Si no se cobra el IVA respecto de operaciones sujetas al	Las autoridades tributarias han de reducir al mínimo la inseguridad proporcionando al público instrucciones claras y habilitando canales de asistencia a los contribuyentes.

[119] No obstante, se reconoce que el régimen simplificado de cumplimiento no tiene por qué limitarse a los suministros B2C. Las jurisdicciones que lo deseen pueden aplicar un régimen simplificado de registro y recaudación tanto para las operaciones comerciales transfronterizas B2C como para las B2B. Esta sería una opción adecuada, por ejemplo, cuando en el régimen de IVA no se hace distinción entre las operaciones de uno y otro tipo.

[120] La base de datos VAT VIES (Sistema de intercambio de información sobre el IVA) de la UE ofrece a los proveedores intracomunitarios la posibilidad de comprobar en tiempo real la validez de los números de identificación del IVA de sus clientes. Ello les permite decidir si han de cobrar el IVA interno por presumir que el cliente es un consumidor final o, por el contrario, considerar que la operación está sujeta a imposición en el país de destino por tratarse de un suministro B2B.

Para más información (en español) puede consultarse este sitio web: *https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=ES*.

Elemento	Riesgo	Estrategia recomendada
Los servicios e intangibles que están comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen pueden determinarse con arreglo a unos criterios generales[121], por medio de una enumeración específica (exhaustiva o no) o por una combinación de ambos métodos.	mismo: pérdida de ingresos en concepto de IVA, posibilidad de que el proveedor no residente incurra en responsabilidad por impago del IVA y eventual imposición de sanciones. Si se cobra indebidamente el IVA por operaciones no sujetas al mismo: los consumidores pueden solicitar una devolución que implicará costos administrativos y un riesgo para la reputación de la autoridad tributaria. Debería existir también un mecanismo para que las empresas restituyan el IVA indebidamente cobrado.	
Aplicación de indicadores y criterios/indicios para determinar el lugar de imposición.	Los indicadores no permiten determinar de manera inequívoca dónde ha de pagarse el impuesto (definición insuficiente de la residencia habitual del consumidor). Si no se cobra el IVA respecto de operaciones sujetas al mismo: pérdida de ingresos en concepto de IVA, eventual responsabilidad del proveedor no residente.	Las autoridades tributarias han de establecer normas claras para la aplicación de indicadores que determinen el lugar de imposición, tomando como referencia a la ubicación del consumidor (lugar de residencia habitual en los suministros B2C de servicios e intangibles). Se requieren también otras directrices inequívocas para la interpretación de esas normas. Los indicadores han de estar basados en características del suministro que sean conocidas o conocibles por los proveedores en el momento en que deban decidir qué tratamiento fiscal dar a un suministro. Al diseñar y aplicar las reglas y requisitos para determinar y acreditar cuál es el lugar de residencia habitual del

[121] Criterios generales como, por ejemplo, los establecidos en el Reglamento de ejecución del IVA de la UE (art. 7 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo): “los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.” Junto a esta definición general, la legislación comunitaria recoge una lista no exhaustiva de servicios incluidos y servicios excluidos de su ámbito de aplicación. Pueden encontrarse combinaciones similares de criterios generales y enumeraciones explícitas en las legislaciones de Argentina, México, Ecuador y Costa Rica, entre otros países, mientras que la de Chile recoge una lista específica de servicios digitales. No obstante, la experiencia práctica demuestra que no siempre es fácil saber qué ha de entenderse por una "intervención humana mínima". En cuanto a las enumeraciones de los servicios que se consideran incluidos, se han planteado algunas dudas en torno a los servicios de comunicación o de enseñanza como conceptos diferenciables del de servicios digitales. A medida que evolucione la economía digital aparecerán nuevos tipos de servicios y puede resultar problemático decidir si están o no incluidos, y en qué medida, en el ámbito de aplicación de la legislación sobre el IVA.

Elemento	Riesgo	Estrategia recomendada
		consumidor en los suministros B2C de servicios e intangibles, en línea con los recomendados en las Directrices, las autoridades tributarias deberán tener en cuenta las recomendaciones siguientes: - exigir que se justifique la determinación del lugar de imposición (para proporcionar el grado de seguridad necesario parecen suficientes dos elementos de información no contradictorios, cuando se disponga de ellos); - adoptar una regla alternativa para los casos en que no se disponga de información o la información fiable disponible sea limitada; - además, un sistema de "puerto seguro" (reglas de "buena fe") puede ofrecer seguridad en la aplicación práctica de los indicadores, por ejemplo, el establecimiento de una jerarquía entre los distintos indicadores o la exención de responsabilidad cuando se haya aplicado cierto criterio para determinar el lugar de imposición (por ejemplo, la dirección de protocolo de Internet (IP)) y otros indicadores conduzcan a una conclusión diferente.
Posible aplicación de distintas tasas de IVA a los servicios e intangibles suministrados por proveedores no residentes.	Aplicación incorrecta de la tasa de IVA. Si se aplica una tasa de IVA inferior al debido: pérdida de ingresos en concepto de IVA, eventual responsabilidad del proveedor no residente. Si se aplica una tasa de IVA superior al debido: los consumidores pueden solicitar una devolución que implicará costos administrativos y un riesgo para la reputación de la autoridad tributaria.	Las autoridades tributarias han de establecer normas claras para la aplicación de las tasas de IVA. Se requieren también otras directrices inequívocas para la interpretación de esas normas. La información sobre las tasas de IVA ha de ser fácilmente accesible.

b) Riesgos de incumplimiento involuntario

El segundo grupo de riesgos de cumplimiento tributario está relacionado con las conductas involuntarias de los contribuyentes. El principal motivo de estos incumplimientos es el desconocimiento de una obligación o de alguno de los requisitos necesarios para satisfacerla plenamente.

Las autoridades tributarias deberán estudiar posibles medidas para garantizar el debido conocimiento de las principales obligaciones a efectos de IVA dentro de un régimen simplificado de cumplimiento por cada potencial contribuyente.

Este tipo de riesgo está asociado fundamentalmente a las obligaciones de registro a efectos del IVA, comunicación de datos y conservación de registros contables, así como a eventuales requerimientos particulares realizados por la administración tributaria.

c) Riesgos de incumplimiento deliberado

El tercer grupo de riesgos de cumplimiento tributario está asociado a conductas deliberadas o intencionadas. Los contribuyentes de este grupo únicamente cumplirán sus obligaciones si las autoridades tributarias detectan su actuación y les exigen que la corrijan, o bien no las cumplirán en ningún caso. Estos son algunos ejemplos de este tipo de conductas:

- El contribuyente decide no inscribirse en el registro del IVA. La consecuencia de esta omisión deliberada es la pérdida de ingresos en concepto de IVA por la omisión de la declaración del impuesto.
- Infradeclaración de operaciones u omisión completa de la declaración del IVA.
- Infravaloración de bienes importados, en particular cuando el Derecho interno prevé una exención del IVA para los bienes de bajo valor.
- Situaciones en las que el cliente abusa de la buena fe de un vendedor. Puede consistir en que el cliente intente obtener indebidamente un precio más bajo no pagando el IVA por sus adquisiciones. En este contexto, será necesario vigilar algunas conductas, como los actos dirigidos a tergiversar los indicadores de aplicación del IVA (por ejemplo, manipular la dirección IP o utilizar cuentas bancarias en el extranjero para pagar, en lugar de otros medios de pago de más fácil seguimiento). En otros casos, los consumidores finales pueden hacerse pasar por empresas ("usurpando" números de identificación del IVA) para que el proveedor trate la operación como un suministro B2B sujeto al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y no cobre el IVA al destinatario.

(ii) La gestión de riesgos en las distintas fases de la adopción y aplicación del régimen de cumplimiento simplificado

Los riesgos asociados a un régimen simplificado de cumplimiento pueden identificarse y priorizarse de forma secuencial, según las diferentes fases de aplicación de la legislación.

El orden secuencial propuesto es meramente indicativo y pretende reflejar que se recomienda vivamente a las administraciones tributarias que se centren inicialmente en los "grandes problemas", para después avanzar gradualmente hacia otras cuestiones más complejas y que posiblemente requieran bastantes más recursos.

Como principio general, se recomienda a las administraciones tributarias que calibren sus estrategias y/o actuaciones con arreglo a los objetivos definidos y a la gravedad del asunto.

1. Fase preparatoria

Desde antes de que entre en vigor la reforma y en adelante.

¿Cuáles son los principales riesgos que han de priorizarse en esta fase?

Esta fase comprende todas las actividades necesarias para un buen comienzo del régimen simplificado de cumplimiento.

Riesgos destacados:

- El hecho de que la administración tributaria no cree la infraestructura de apoyo necesaria con la antelación adecuada. Se incluye aquí el portal de registro y cumplimiento (pueden consultarse los detalles de su ejecución en la sección 4)
- El hecho de que los proveedores no residentes no se dan de alta en el registro. Para que el régimen simplificado de cumplimiento resulte eficaz, es importante que se registre el mayor número posible de proveedores. Las administraciones tributarias han de gestionar este riesgo otorgando prioridad al tamaño relativo y el impacto económico de los proveedores.

¿Cuáles son las posibles causas?

Infraestructura de apoyo

Las cuestiones relacionadas con riesgos internos se examinan más adelante, en la subsección 5.3.

Omisión de registro

Estas son algunas de las posibles causas:

a) Desconocimiento: es posible que los proveedores no residentes no tengan conocimiento de las obligaciones que les incumben en materia de IVA fuera de su jurisdicción de establecimiento. Ello puede deberse a alguno de los siguientes motivos:
   - el desconocimiento de la existencia de la disposición legal pertinente;
   - el desconocimiento de los efectos de dicha disposición en las operaciones de una empresa determinada;
   - la creencia de que una jurisdicción extranjera no está legitimada para imponer a un no residente la obligación de recaudar y pagar un impuesto.

b) Desinterés: Los proveedores pueden mostrar desinterés por diversos motivos, como los siguientes:
   - los costos de cumplimiento provocan la falta de voluntad o de capacidad para realizar las inversiones necesarias en los sistemas de la empresa para poder cumplir la ley;
   - la adopción de una postura de pasividad, consistente en no hacer nada mientras no lo exija la autoridad tributaria;
   - el deseo de obtener una ventaja comercial en los precios.
   - las malas experiencias de los clientes por problemas con los sistemas que dificultan el acceso y la utilización del procedimiento simplificado de registro.
   - el miedo a ser estafado: es posible que la entidad no crea que el contacto de la autoridad tributaria es legítimo y sospeche que se trata de una estafa;

- el desinterés puede contagiarse también a los contribuyentes cumplidores si llegan a la conclusión de que sus competidores incumplidores no son tratados de forma rigurosa y efectiva por la autoridad tributaria.

¿Cuáles son las estrategias de tratamiento idóneas? ¿Cómo pueden ser aplicadas por la administración tributaria?

Omisión del registro a efectos del IVA conforme a un régimen simplificado de cumplimiento

Las administraciones tributarias han de dedicar preferentemente sus esfuerzos a averiguar cuál es el universo de proveedores no residentes y cuáles son sus principales características, entre ellas las siguientes:

- ¿Quiénes son los principales proveedores no residentes que operan hacia el mercado interno?
- ¿Cuáles son sus principales modelos de negocio?
- ¿Cuáles son los principales sectores económicos en los que operan?
- ¿Qué idiomas utilizan?
- ¿Existen algún obstáculo sustancial para comunicarse con ellos?
- Otras características.

En la subsección 5.2.2. se examinan algunas buenas prácticas de cara a este análisis.

Sobre la base del resultado de este análisis, las administraciones tributarias pueden sopesar las estrategias siguientes:

- Comunicación focalizada, incluidos los siguientes elementos:
  - priorización de los contribuyentes en función de su tamaño relativo en el mercado interno de la jurisdicción y al potencial ingreso fiscal derivado de los mismos;
  - cooperación con las cámaras de comercio empresariales y otras entidades similares;
  - posible recurso a la cooperación administrativa internacional para obtener los datos de contacto de los proveedores sujetos a obligaciones de cumplimiento tributario.

  En la subsección 4C.4 se ofrece una reflexión detallada sobre las estrategias de comunicación.
- Medidas oportunas de capacitación y asistencia. Elementos posibles:
  - una página web específica, vídeos explicativos y guías;
  - seminarios.
- Un equipo especializado que haga un seguimiento proactivo de las entidades no cooperadoras.

2. Fase de adopción

Desde la fecha de entrada en vigor de la reforma y en adelante.

¿Cuáles son los principales riesgos que han de priorizarse en esta fase?

La administración tributaria debe continuar aplicando estrategias para reducir al mínimo el riesgo de que los proveedores no residentes no se registren, pues los riesgos identificados en la fase anterior pueden seguir existiendo en este período. No obstante, la atención prioritaria puede desplazarse hacia los riesgos que nacen

tras la entrada en vigor de la legislación correspondiente. En principio, los riesgos destacados en esta fase guardan relación con los procedimientos de declaración del IVA, en particular:

- el incumplimiento de los plazos para la presentación de la declaración y/o el pago;
- la omisión de la declaración.

Ambos riesgos han de abordarse simultáneamente. El objetivo clave es lograr el máximo grado de cumplimiento posible.

¿Cuáles son las posibles causas?

Estas son algunas de las posibles causas:

Incumplimiento del plazo para la presentación de la declaración y/o el pago

Comprensión defectuosa de las normas vigentes o de su repercusión en las operaciones de una empresa determinada.

Omisión de la declaración

- Los costos de cumplimiento provocan la falta de voluntad o de capacidad para realizar las inversiones necesarias en los sistemas de la empresa para poder cumplir la ley.
- Las malas experiencias de las empresas usuarias por problemas con los sistemas que dificultan el acceso y la utilización del procedimiento de cumplimiento simplificado.
- Algunos de los contribuyentes inicialmente cumplidores pueden dejar de presentar declaraciones si llegan a la conclusión de que sus competidores incumplidores no son vigilados de forma adecuada y efectiva por la autoridad tributaria.

¿Cuáles son las estrategias de tratamiento idóneas? ¿Cómo pueden ser aplicadas por la administración tributaria?

Incumplimiento del plazo para la presentación de la declaración y/o el pago

- Comunicación focalizada, en especial recordatorios de los plazos aplicables.
- Sanciones civiles que creen un incentivo para efectuar en plazo la declaración y el pago. No obstante, se recomienda un tratamiento benévolo en la etapa inmediatamente siguiente a la introducción del régimen. Esta cuestión se examina en la subsección 5.6.
- Un equipo especializado que haga un seguimiento proactivo de las entidades no cooperadoras e investigue las causas que subyacen a la falta de cumplimiento.

Omisión de la declaración

- Comunicación focalizada para exigir a los proveedores no cooperadores que cumplan las disposiciones legales aplicables en la jurisdicción de consumo.
- Un equipo especializado que haga un seguimiento proactivo de las entidades no cooperadoras e investigue las causas que subyacen a la falta de cumplimiento.
- Llevar a cabo inspecciones para determinar el IVA devengado e imponer las sanciones correspondientes. Las jurisdicciones pueden solicitar ayuda para el cobro de la deuda tributaria, si así lo autoriza su Derecho interno.
- Estudiar medidas alternativas dirigidas a los proveedores incumplidores, como la retención del IVA por los proveedores de servicios de pagos en algunos supuestos. Esta cuestión se examina en la subsección 5.6.4.

3. Fase de madurez

Tras la consolidación del régimen y de la legislación y en adelante. En esta fase, las administraciones tributarias pueden avanzar para abordar otras cuestiones más complejas de la gestión de riesgos.

¿Cuáles son los principales riesgos que han de priorizarse en esta fase?

Las administraciones tributarias deberían continuar aplicando estrategias para prevenir los riesgos identificados en la fase anterior, que pueden seguir existiendo en este período. No obstante, la atención prioritaria ha de desplazarse hacia otras cuestiones más complejas.

Estos son los riesgos destacados en esta fase:

- Errores en las declaraciones. El objetivo clave es lograr el máximo grado de cumplimiento voluntario y promover la rectificación de los errores.
- Clasificación incorrecta del cliente.

¿Cuáles son las posibles causas?

Estas son algunas de las posibles causas:

Errores en las declaraciones

- Comprensión defectuosa de las normas vigentes o de su repercusión en las operaciones de una empresa determinada.

Clasificación incorrecta del cliente

- Deseo de obtener una ventaja en relación con el precio (evitar que se le cobre el IVA).
- Percepción de que existe un riesgo solo limitado, por ejemplo, por considerar que la administración tributaria no tiene capacidad para detectar ese comportamiento.

¿Cuáles son las estrategias de tratamiento idóneas? ¿Cómo pueden ser aplicadas por la administración tributaria?

Errores en las declaraciones

- Las administraciones tributarias han de centrarse principalmente en desarrollar técnicas para cuantificar o determinar el volumen de las transacciones y los montos por los cuales el proveedor es responsable en materia de IVA, por ejemplo, recurriendo a datos de terceras fuentes, cuando estén disponibles, para comprobar la exactitud de los importes declarados. El desarrollo de estos métodos presupone una base de conocimiento que no suele tenerse en las fases previas. En la subsección 5.2.2 se ofrecen otros elementos para profundizar en esta cuestión.
- Medidas de capacitación y asistencia oportunas adoptadas con carácter preventivo
- Un equipo especializado que actúe como interlocutor con las entidades y se encargue de investigar las causas subyacentes del incumplimiento.
- Realización de inspecciones, en particular en los casos de mayor gravedad o alcance.
- Iniciación de actuaciones penales como último recurso ante conductas dolosas excepcionales.

Clasificación incorrecta del cliente

- Desarrollo por la administración tributaria de técnicas para cuantificar o determinar el volumen de las transacciones B2B en comparación con las B2C, y otros análisis conexos.

- Marco jurídico de sanciones civiles y penales para disuadir de esas conductas. Estas cuestiones se examinan en la subsección 5.6.

Mantenimiento de las medidas de apoyo al cumplimiento

Durante la fase de madurez, las administraciones tributarias pueden sopesar el nombramiento de gestores de la relación con determinados contribuyentes para garantizar que cualquier problema que surja con un proveedor no residente en aplicación del régimen simplificado de cumplimiento se resuelva rápidamente, en particular en el caso de los proveedores no residentes y plataformas digitales más relevantes, que probablemente representen la principal fuente de ingresos fiscales en concepto de IVA dentro del ámbito del régimen simplificado de cumplimiento.

5.2.2. Ejemplos de iniciativas y mejores prácticas nacionales

(i) Utilización amplia de datos transaccionales procedentes de terceras fuentes para facilitar el control del cumplimiento

Los datos proporcionados por los contribuyentes en cumplimiento de su obligación de llevar registros contables suelen constituir una fuente primaria de información para supervisar el cumplimiento. Sin embargo, en el marco del régimen simplificado de cumplimiento se ha comprobado que las terceras fuentes de información pueden constituir una herramienta muy eficaz para acceder a los datos, en particular a los relativos a las transacciones, que no suelen obtenerse de las fuentes directas.

Los datos sobre operaciones procedentes de terceras fuentes pueden resultar muy útiles en el contexto de un régimen simplificado de cumplimiento, en particular para:

- identificar al universo de contribuyentes y detectar en particular a las empresas no registradas;
- detectar incongruencias o supuestos de infradeclaración;
- permitir que la administración tributaria adquiera un conocimiento más profundo de los sectores económicos y/o de los riesgos que existen.

Se recomienda a las jurisdicciones LAC que no cuenten todavía con un marco jurídico que faculte a sus administraciones tributarias a acceder a la información procedente de terceros que adopten las medidas legislativas necesarias para reconocer ese derecho. Entre las posibles fuentes de datos sobre operaciones cabe mencionar las siguientes:

- organismos públicos y entidades privadas con presencia en el sector financiero (por ejemplo, los organismos reguladores, unidades de información financiera, bancos, etc.);[122]
- organismos públicos o entidades privadas que operan en el comercio de bienes (por ejemplo, autoridades aduaneras, servicios postales y empresas de mensajería).

[122] La reflexión que se hace en la entrada del blog del CIAT *Acceso a la información financiera: pilar de la transparencia tributaria y la lucha contra el fraude,* de Isaac Gonzalo Arias Esteban y Alberto Barreix (disponible en https://www.ciat.org/acceso-a-la-informacion-financiera-pilar-de-la-transparencia-tributaria-y-la-lucha-contra-el-fraude/), destaca la importancia de que las autoridades tributarias de los países miembros del CIAT estén jurídicamente facultadas para tener acceso a la información en poder de bancos o entidades financieras, especialmente en esta era de la digitalización. En esta publicación se indica que en 32 de los 36 países incluidos en la Base de Datos de Transparencia y Cooperación Tributaria (que incluye a países miembros y no miembros del CIAT de América, África, Europa y Oceanía), las administraciones tributarias están facultadas para acceder a la información financiera interna. Sin embargo, 30 de los 36 países de la base de datos disponen de ese acceso sin necesidad de obtener autorización judicial.

- plataformas de mercadeo en línea y otras plataformas digitales, cuando no estén sujetas a un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA con arreglo al Derecho interno.

Los datos que obran en poder de estas entidades pueden proporcionar a las administraciones tributarias información crucial sobre las operaciones examinadas. Resulta difícil concebir un sistema eficiente de análisis de los riesgos tributarios asociados a modelos de negocio altamente digitalizados si las autoridades tributarias no están jurídicamente facultadas para acceder a la información pertinente. En la subsección 4C.4.2 se examina esta cuestión desde la perspectiva de la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento.

Recuadro 5.2. Ejemplos nacionales

- La Agencia Tributaria australiana (Australian Taxation Office) tiene acceso a la información disponible en AUSTRAC, la unidad de información financiera de Australia. Gracias a ello, ha podido efectuar el seguimiento de los fondos dirigidos desde el extranjero a bancos locales para su distribución a los conductores y usuarios, con el fin de identificar la actividad económica no registrada de conductores de vehículos equiparables a taxis que operan a través de plataformas digitales de economía colaborativa. Con este procedimiento ha conseguido ya identificar a buena parte de los conductores.
- En la Unión Europea se ha impuesto una obligación armonizada de comunicación de información a los proveedores de servicios de pago (PSP) como mecanismo para un mejor control del cumplimiento de las obligaciones y del fraude en materia de IVA y como medida de apoyo a la aplicación de la nueva normativa comunitaria sobre comercio electrónico vigente desde el 1 de julio de 2021. El nuevo sistema de la UE sobre comunicación de información por los PSP se aprobó el 18 de febrero de 2020 y entrará en vigor el 1 de enero de 2024.[123] Será aplicable básicamente a los pagos transfronterizos relacionados fundamentalmente, aunque no de forma exclusiva, con suministros transfronterizos B2C de bienes, servicios e intangibles. La información recopilada incluirá la identificación del beneficiario del pago y los datos del pago en sí, pero no los detalles de la transacción subyacente ni los datos o indicios que permitan identificar al pagador. Partiendo de la premisa de que la realización de un determinado número de transacciones constituye un indicio de que el beneficiario de los pagos ejerce una actividad económica, la obligación de comunicar información afectará únicamente a los beneficiarios que reciban más de 25 pagos transfronterizos en un mismo trimestre. Los funcionarios autorizados de las administraciones tributarias nacionales tendrán acceso a la nueva base de datos creada específicamente para almacenar la información facilitada.
- Austria aplica a las plataformas un régimen de comunicación de datos como complemento de un régimen de plena responsabilidad de las plataformas digitales en materia de IVA. Las plataformas están obligadas a facilitar por medios electrónicos datos predeterminados que permiten identificar al proveedor que está detrás de una operación y el volumen de negocios obtenido con los suministros que realiza a consumidores situados en Austria a través de la respectiva plataforma. Esta obligación está limitada a los suministros respecto de los cuales la plataforma no está sujeta al régimen de responsabilidad plena. El régimen de comunicación de datos tiene por objeto facilitar la detección de los proveedores incumplidores y la aplicación de medidas coercitivas. También tiene un efecto preventivo, pues los contribuyentes son conscientes de que su actividad no pasa desapercibida para la administración tributaria. Este régimen se completa con la atribución de responsabilidad solidaria a las plataformas digitales en determinados casos predefinidos.
- En Chile los bancos están obligados a facilitar información trimestral a la administración tributaria (SII) sobre los pagos realizados a proveedores no residentes mediante tarjetas de crédito, tarjetas de débito u otros medios de pago semejantes. Esta información ha permitido al SII concluir que (a fecha de septiembre de 2020) las plataformas registradas en el régimen chileno de cumplimiento simplificado representan un 90% del total de transacciones individuales y cerca del 80% del importe total de los pagos hechos al extranjero mediante tarjeta de crédito o débito a través del sistema bancario chileno.

Fuentes: OECD (2017), *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud* (OECD, 2017[89]); Consejo de la UE; Ministerio Federal de Hacienda de Austria *https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/vat-assessment-refund/Recording-Obligations-for-Electronic-Interfaces-(Platforms)-.html*; Servicio de Impuestos Internos de Chile *https://www.sii.cl//noticias/2020/021020noti02er.htm*

[123] Puede consultarse más información en el sitio web del Consejo de la UE: *Comercio electrónico: el Consejo adopta nuevas normas de intercambio de datos de pago a efectos del IVA*, disponible en la dirección https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2020/02/18/e-commerce-council-adopts-new-rules-for-exchange-of-vat-payment-data/; o, también en español, en el sitio web de la Agencia Tributaria española (AEAT): *Modificación Directiva IVA y Reglamento (UE) 904/2010: medidas para reforzar la detección del fraude fiscal en transacciones transfronterizas de comercio electrónico* , en la dirección

(ii) Desarrollo de herramientas que combinan datos y análisis

Varias administraciones tributarias han adoptado estrategias de análisis de datos para recabar y procesar la información que no puede obtenerse a través de las obligaciones de entrega o registro de información ni de terceras fuentes.

Resulta esencial que las administraciones tributarias utilicen debidamente la información si quieren sacar pleno provecho de las técnicas de análisis de datos y riesgos. Por ejemplo, una gobernanza deficiente en materia de riesgos o una mala gestión de la información pueden dar lugar a que distintas unidades de la administración tributaria apliquen planteamientos diferentes frente a casos idénticos. Otro problema habitual consiste en el aprovechamiento parcial o nulo del resultado de los análisis por no haberse informado del mismo a los inspectores tributarios competentes.

En la subsección 4C.4.2 se examina esta cuestión desde la perspectiva de la adopción y puesta en marcha de un régimen simplificado de cumplimiento.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/IVA/Novedades_en_IVA/Publicadas_en_2020/Modificacion_Directiva_IVA_y_Reglamento__UE__904_2010__medidas_para_reforzar_la_deteccion_del_fraude_fiscal_en_transacciones___cio_electronico.shtml.

Recuadro 5.3. Ejemplos nacionales

- Austria realiza un seguimiento en Internet a través de diferentes herramientas de *web scraping* (recopilación o extracción de datos de Internet), algunas de ellas de código abierto y otras programadas a medida. El resultado de esos procedimientos se plasma en medidas de fomento del cumplimiento, como el envío de cartas a los potenciales contribuyentes o la realización de campañas informativas.
- Bélgica emplea técnicas de *web scraping* y minería de datos junto con otras herramientas de análisis de datos, como un 'kit de herramientas forenses' que le permite recabar y seleccionar los datos siguiendo un procedimiento de tipo forense; la herramienta *Accounting Command Language* para el análisis de datos semiestructurados, que le permite importar datos de paquetes contables para crear un "expediente de control estándar " y llevar a cabo una serie de verificaciones automatizadas; y una solución de revelación electrónica de información o "e-discovery" para analizar datos no estructurados, como mensajes de correo electrónicos y archivos PDF, para los fines del análisis de riesgos. Las soluciones de "e-discovery" son paquetes que pueden integrar la adquisición, conversión, indexación, análisis avanzado y presentación de los datos, permitiendo a los usuarios analizar un gran volumen de información no estructurada, por ejemplo, para los fines del análisis forense de la información.
- En Finlandia, la legislación permite realizar controles y obtener datos con el fin de identificar a los actores de la economía colaborativa, así como efectuar un seguimiento de los pagos efectuados con tarjetas de crédito o débito con miras a detectar a vendedores de otros países no registrados. Los datos se filtran y agrupan por medio de *scripts*. Cuando se detecta un volumen significativo de pagos efectuados a una persona desconocida, se puede investigar si se trata de una empresa no registrada.
- En Japón se utiliza un motor de búsqueda general para recabar información sobre los servicios de suministro de información que se ofrecen en Internet, como los sitios web de pago, a fin de identificar presuntos negocios en línea. Cuando se encuentra una empresa sospechosa, se recopila abundante información en Internet para poder realizar una búsqueda exhaustiva en la web. La información obtenida por este procedimiento, de índole muy variada, se recoge en una base de datos y se coteja con los datos de contribuyentes que obran en el sistema de la autoridad tributaria. Este método de cotejo permite a la autoridad tributaria visualizar el riesgo correspondiente a cada contribuyente.
- En España se han empleado fuentes de información accesibles al público (sitios web, redes sociales) para detectar infracciones tributarias, como la actividad económica no registrada o la Infravaloración de los suministros (por ejemplo, se ha empleado la información publicada en sitios web como fuente para contrastar los precios reales con los declarados por los contribuyentes a la autoridad tributaria).
- Reino Unido emplea una herramienta que automatiza la recopilación y filtrado de datos publicados en redes sociales y sitios web ("COSAIN"). Esta puede utilizarse, en particular, para efectuar el seguimiento de tendencias dentro de una zona geográfica o un sector comercial determinados. Se espera que este tipo de herramientas haga posible un análisis más riguroso del sector del comercio electrónico por las autoridades tributarias, al permitir la recopilación y filtrado de los datos pertinentes publicados en las principales redes sociales y sitios web de comercio electrónico.

Fuente: OECD (2017), *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud* (OECD, 2017[89]).

(iii) Inspecciones en remoto

La evolución de las tecnologías de la información aplicadas a los procedimientos de cumplimiento y control tributario ha dado lugar a la aparición de nuevas formas de contacto e interacción entre la autoridad tributaria y el contribuyente sometido a una inspección. Una de esas nuevas posibilidades son las inspecciones tributarias en remoto, es decir, sin la presencia física de los inspectores tributarios en las oficinas del contribuyente.

Toda inspección tributaria en remoto ha de incluir la facultad de los inspectores de acceder en tiempo real a los registros, las cuentas y demás documentos pertinentes del contribuyente. También ha de ser posible que ambas partes firmen de forma remota y segura los documentos tributarios correspondientes y que estos queden almacenados en un archivo electrónico.

Dadas las ventajas que suponen en cuanto a eficiencia y reducción de costos por la sustitución de las visitas personales, las inspecciones tributarias en remoto podrían desempeñar un papel importante en los casos en que los contribuyentes carecen de establecimiento o presencia física en la jurisdicción de tributación.

Pese a esas ventajas, las inspecciones en remoto plantean también algunas dudas en cuanto a su efectividad en relación con los regímenes de cumplimiento simplificado, dada la dificultad jurídica que implica realizarlas a entidades extranjeras. En muchos casos la información accesible se limitará a lo que el contribuyente esté dispuesto o autorizado a comunicar a las autoridades tributarias. Los aspectos de seguridad de los canales de comunicación y otros relacionados con las TI pueden suponer también un obstáculo para la comunicación de información protegida.

Recuadro 5.4. Ejemplo nacional

Un ejemplo notable es el sistema de visitas virtuales (VIVI) recientemente introducido en España. El sistema español, que entró en vigor y se viene aplicando desde junio de 2020, incluye la posibilidad de firmar e intercambiar registros y otros documentos de forma electrónica como se haría en condiciones normales en una visita presencial. El empleo de este sistema de inspección tributaria en remoto se deja a elección del contribuyente.

El sistema español VIVI incluye o requiere los siguientes elementos:

a) un sistema de videoconferencia

b) un registro electrónico para cargar la documentación aportada por el contribuyente

c) la firma electrónica del inspector tributario y del contribuyente

d) el acceso del funcionario a toda la información pertinente que obre en el expediente digital del contribuyente

Este proyecto se inició ya antes de la pandemia de la COVID-19, pero el brote ha incrementado el empleo de este tipo de herramientas para garantizar la continuidad de las actividades y la seguridad de los contribuyentes y los inspectores de tributos. Por ello, la Agencia Tributaria española ha aprovechado esta oportunidad para acelerar la aplicación efectiva de su programa de visitas virtuales. En concreto, se ha modificado la Ley General Tributaria para prever el empleo de esta herramienta y ampliar su alcance.

Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.

(iv) Obligaciones de comunicar facturas en tiempo real

La comunicación de facturas en tiempo real a efectos del IVA puede seguir planteamientos diversos[124], pero consiste en general en un sistema que exige a las empresas comunicar el contenido de sus facturas (total o parcialmente) a las autoridades tributarias en tiempo real o en un plazo muy breve tras el cierre de la transacción. Los sistemas existentes de comunicación en tiempo real suelen requerir la transmisión electrónica de la información pertinente a la autoridad tributaria. En algunas jurisdicciones de LAC, la implantación de un sistema de comunicación de facturas en tiempo real ha ido acompañada de la introducción de una factura electrónica obligatoria.[125]

Varias jurisdicciones de LAC exigen la expedición de factura por parte de los clientes en las transacciones B2B con proveedores no residentes cuando se aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.[126] En esos casos, la obligación recae sobre la entidad local. La obligación de comunicación de las facturas emitidas por el comprador, cuando se aplica a las transacciones B2B en el extranjero con inversión del sujeto pasivo, puede proporcionar a la administración tributaria información muy útil para detectar y cuantificar la actividad económica procedente del exterior y los importes monetarios de las transacciones B2B. La sustracción de estos importes de otros datos disponibles (por ejemplo, la información sobre los pagos realizados en el extranjero procedentes del país de consumo), podría ayudar a las administraciones tributarias a estimar el volumen aproximado de transacciones B2C realizadas en el país durante un período determinado.

5.2.3. Facultades legales de acceso a la información tributaria pertinente

Para poder llevar a cabo un análisis de riesgos efectivo y mantener un sistema eficaz de inspección tributaria, las administraciones tributarias han de disponer de las facultades jurídicas necesarias para tener acceso a la información pertinente al efecto. Esas facultades pueden ser muy variadas en cuanto a su alcance y características en función de diversos factores, como pueden ser la forma y el lugar en que los contribuyentes e intermediarios tienen almacenada la información que se pretende consultar (en el mismo país o en otra jurisdicción).

Como principio general, la obligación del proveedor no residente de mantener registros contables y permitir que las autoridades tributarias tengan acceso a los mismos no debería depender de si esa información se encuentra está almacenada localmente (dentro de la jurisdicción de consumo) o fuera del país. Uno de los fundamentos de este principio es salvaguardar la igualdad de trato de los proveedores, con independencia de que están establecidos dentro o fuera de la jurisdicción de tributación. Se estaría dispensando un trato indebidamente favorable al proveedor no residente si el hecho de carecer de un establecimiento permanente o de un medio de almacenamiento de datos en la jurisdicción en que está obligado a pagar el IVA le liberase de la obligación de facilitar la información pertinente a la autoridad tributaria de esa jurisdicción. Por ello, es conveniente que el marco jurídico aplicable en una jurisdicción recoja la obligación de los proveedores no residentes y otros actores relevantes (por ejemplo, las

[124] Entre las experiencias de comunicación en tiempo real realizadas en la Unión Europea destacan los sistemas existentes en Italia, Hungría y España, que presentan considerables diferencias entre sí

[125] Para más información sobre los sistemas de factura electrónica en América Latina y su resultado desde el punto de vista de la recaudación, puede consultarse la publicación conjunta del CIAT y el BID: Barreix Alberto y Zambrano Raul (2018), *Factura electrónica en América Latina* https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Factura-electr%C3%B3nica-en-Am%C3%A9rica-Latina.pdf.

[126] Véanse, entre otros, los casos de Chile (factura de compra); Colombia (documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta); Costa Rica (factura electrónica de compra); Ecuador (liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios); Paraguay (autofactura); Perú (liquidación de compra).

plataformas digitales sujetas a plena responsabilidad en materia de IVA) de facilitar a la autoridad tributaria la información pertinente dentro del régimen simplificado de cumplimiento del IVA, con independencia de dónde se encuentre situada su sede o esté almacenada la información.

No obstante, se recomienda a las autoridades tributarias que ponderen cuidadosamente las obligaciones de entrega de datos transaccionales y las limiten a supuestos concretos, por ejemplo, como apoyo a las medidas de control o de ejecución coercitiva. Como se indicó en la sección 4, las jurisdicciones que han adoptado exitosamente el marco de política tributaria recomendado para recaudar el IVA respecto de los proveedores no residentes por lo general no exigen la comunicación de datos transaccionales como parte de las declaraciones de IVA.

La facultad de las autoridades tributarias de tener acceso y tratar los datos relativos a los particulares puede resultar problemática. En concreto, plantea dudas en el caso de los suministros en línea B2C de bienes y servicios que puedan resultar delicados desde el punto de vista de la privacidad (como el juego, la salud, o los contactos personales). El acceso por las autoridades tributarias a datos de los particulares para identificar a los consumidores finales de determinados bienes y servicios puede plantear problemas jurídicos de protección de la privacidad, por lo que ha de extremarse la cautela al respecto.

El almacenamiento de la información ha de posibilitar un acceso ágil a los registros de los proveedores no residentes en un formato que permita su uso para la administración tributaria de la jurisdicción de imposición, de manera que esta pueda comprobar de forma eficiente y rápida que los proveedores no residentes se atienen al régimen simplificado de cumplimiento.

Las autoridades tributarias pueden considerar exigir a los proveedores no residentes que les permitan el acceso electrónico a sus registros cuando las autoridades tributarias lo requieran, dentro de un plazo razonable y en un formato legible.

También pueden optar por permitir el almacenamiento de la información en remoto, es decir, fuera de la jurisdicción de tributación, en un formato electrónico y de conformidad con las normas aplicables en materia de protección de la privacidad.

El almacenamiento en remoto en condiciones adecuadas permitiría a los proveedores llevar un registro de información centralizado para todas las jurisdicciones en las que tengan responsabilidad en materia de IVA con arreglo a los regímenes de registro y recaudación de esas jurisdicciones, posibilitando el acceso de estas a dicha información en la forma y en el momento necesarios. Esto reduciría considerablemente los consiguientes costos de cumplimiento de los proveedores y contribuiría a mejorar la calidad de sus registros. En esos supuestos, cada proveedor estaría obligado a tener un único sistema de registro de información, en lugar de múltiples sistemas que pueden variar de una a otra jurisdicción, reduciendo los problemas que pueden derivarse de las eventuales diferencias entre las legislaciones nacionales en materia de protección de datos.

Las limitaciones del acceso a la información financiera (por ejemplo, los detalles de los pagos) y la regulación de la protección de datos (por ejemplo, la identidad del consumidor o los detalles de la transacción) pueden no ser iguales en la jurisdicción de tributación y en la jurisdicción en que se encuentra la información. En algunos casos ya existirá o podrá adoptarse una base jurídica para garantizar la transmisión de esa información entre las jurisdicciones, como la que ofrece la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (OECD/Council of Europe, 2011[90]) (véanse la subsección 5.7.3 y el Anexo I).

Con objeto de aumentar la eficiencia y la capacidad de los sistemas de que disponen las autoridades tributarias para analizar volúmenes ingentes de datos de distintas fuentes, se recomienda a los gobiernos adoptar medidas que faciliten la cooperación y el intercambio de información entre los organismos públicos internos.

Las autoridades tributarias pueden plantearse el establecimiento de sanciones para las empresas que incumplan la exigencia legal de permitir el acceso a los datos pertinentes a efectos del IVA. Aunque el objetivo primordial de las jurisdicciones ha de ser fomentar el cumplimiento, puede ser necesario recurrir a un sistema sancionador para preservar la competencia leal y la igualdad de trato entre los proveedores residentes y no residentes.

Desde una perspectiva más amplia de los datos transaccionales, en especial en el caso de las empresas incumplidoras, es posible que las autoridades tributarias tengan que recurrir a otras fuentes para obtener esos datos, tal y como se indica en la subsección 5.2.2.

5.3. Control y gestión de riesgos internos

Guía de la subsección 5.3.

Sección	*Tema*	*Pág.*
5.3.1	***Diseño y aplicación de los sistemas de base***	**347**
5.3.2	***Funcionamiento del régimen***	**347**
	(i) Marco legal	348
	(ii) Normas sobre gestión de la seguridad	348

La gestión de riesgos en un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes ha de incluir también el análisis de los riesgos existentes en la propia administración tributaria. Los riesgos internos, sobre todo los relacionados con la seguridad de la información, pueden mermar la eficacia de las medidas adoptadas por las administraciones tributarias para aplicar el IVA a las transacciones internacionales. Cuando proceda, podrán aplicarse estrategias específicas de gestión de riesgos para mitigarlos en la medida de lo posible.

Entre los principales factores internos que inciden en los riesgos asociados a la aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento figuran los siguientes (OECD, 2004[88]):

- **Las tecnologías de la información y los sistemas de las organizaciones**. Reconociendo la importancia que reviste la tecnología para la simplificación de la administración y el cumplimiento, las Directrices recomiendan que las jurisdicciones adopten procedimientos electrónicos para los no residentes accesibles a través del sitio web de la autoridad tributaria como la forma más sencilla de comunicarse con esta desde cualquier lugar. Las administraciones tributarias han de plantearse como meta organizativa la implantación y el funcionamiento efectivo de esos procedimientos y de la infraestructura de apoyo.
- **La cultura de la organización**. Para el buen funcionamiento de cualquier sistema de gestión de riesgos de cumplimiento resultan esenciales el compromiso de la organización y su aceptación por el personal y los directivos. A su vez, estos se logran cuando la organización y quienes la lideran se muestran claramente comprometidos con toda nueva estrategia de cumplimiento y cuando existe una dirección atenta a fomentar ese entendimiento común y esa aceptación.
- **La estructura de la organización**. Las autoridades han de llevar a cabo una evaluación constante del entorno operativo a la luz del proceso de gestión de riesgos de cumplimiento y de sus resultados.

- **Capacidades del personal y la organización**. El desarrollo de las capacidades de la organización implica, por un lado, dar formación al personal en el diseño y el funcionamiento de los sistemas y, por otro, desarrollar actividades de investigación y obtención de información. Las jurisdicciones han de ser conscientes de la importancia que reviste la coordinación entre los expertos tributarios y los especialistas en TI. Esa coordinación mejorará la utilización adecuada de los datos y el diseño de sistemas que respondan a las necesidades operativas.

Recuadro 5.5. Modelo de madurez de la gestión de riesgos de las organizaciones

El Foro de Administración Tributaria (FTA) de la OCDE ha elaborado un conjunto de modelos de madurez independientes que comprenden tanto las áreas funcionales de la administración tributaria como otras áreas especializadas. Los modelos de madurez constituyen una herramienta relativamente extendida que se emplea a menudo para la autoevaluación por aquellas organizaciones interesadas en conocer y comprender su nivel de capacidad en una determinada área funcional, estratégica u organizativa. La reciente publicación *Enterprise Risk Management Maturity Model* (OECD, 2021[91]) aborda los aspectos organizativos y operativos de la gestión de riesgos de las organizaciones.

La finalidad de este modelo de madurez es permitir a las administraciones tributarias autoevaluar su nivel de madurez actual en la gestión de riesgos mediante el debate interno, proporcionar al personal y a los directivos de la administración tributaria una visión global del nivel de madurez basada en las aportaciones de los distintos miembros de la organización y hacer posible una comparación de ese nivel con el de otras administraciones tributarias.

Este modelo contempla cinco niveles de madurez alcanzada, en vías de alcanzarse o que aspiran a alcanzar las administraciones tributarias:

- Incipiente: es el nivel alcanzado por las administraciones tributarias que ya han hecho ciertos avances pero que, al menos en lo tocante a la gestión de los riesgos de la organización, tienen todavía mucho por hacer.
- En progreso: es el nivel alcanzado por las administraciones tributarias que han realizado o están realizando reformas de la gestión de riesgos de la organización para aproximarse al nivel medio de las administraciones tributarias avanzadas.
- Consolidado: es el nivel alcanzado por muchas administraciones tributarias avanzadas, como los miembros del FTA.
- Destacado: es el nivel alcanzado (o en vías de serlo) por las administraciones tributarias que llegan al límite de lo que hoy en día puede lograrse en general por medio de actuaciones de las administraciones tributarias.
- Ambicionado: es el nivel que podría alcanzarse en el futuro a medida que evolucione la utilización de nuevas herramientas tecnológicas y las administraciones tributarias avancen hacia un modelo de administración integrado y en tiempo real.

Para facilitar la comprensión de lo que significa un nivel de madurez determinado, la tabla del modelo de madurez recoge una serie de atributos indicativos. Estos abarcan las áreas siguientes:

- Estrategia
- Gobernanza
- Cultura
- Identificación de riesgos
- Análisis y evaluación de riesgos
- Tratamiento de los riesgos
- Examen y revisión
- Información, comunicación y rendición de cuentas

Estos rasgos indicativos son una selección de los rasgos que los actores más destacados del sector consideran elementos clave para la adopción y mantenimiento de un sistema de gestión de riesgos institucionales en el seno de cualquier organización.

Fuente: OECD (2021), *Enterprise Risk Management Maturity Model*, OECD Tax Administration Maturity Model Series (OECD, 2021[91]).

5.3.1. Diseño y aplicación de los sistemas de base

Antes de la entrada en vigor de un nuevo régimen de IVA para proveedores no residentes, los principales riesgos internos afectan al diseño e implementación del portal de registro y cumplimiento en línea y de la infraestructura de apoyo.

Para minimizar los riesgos internos en esta fase, las administraciones tributarias deberán tomar las medidas siguientes:

- Analizar con detenimiento los rasgos principales del régimen con el fin de diseñar y poner en funcionamiento un portal y una infraestructura de apoyo que respondan a las necesidades.
- Adoptar todas las medidas internas necesarias para garantizar que el desarrollo y la puesta en funcionamiento del portal y de la infraestructura de apoyo se ajusten al calendario previsto.
- Revisar y tomar en consideración la perspectiva de las empresas, como principales usuarios futuros, durante los procesos de desarrollo e implementación.
- Tomar medidas proactivas para evitar y, en caso necesario, corregir sin demora cualquier problema que pueda afectar al normal funcionamiento de los sistemas.

5.3.2. Funcionamiento del régimen

Para que un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes opere correctamente, estos han de poder cumplir sus obligaciones de registro, presentación de declaraciones, comunicación de datos y/o pago del IVA a través del portal y de otros medios electrónicos puestos a su disposición por las administraciones tributarias. El portal de registro y cumplimiento en línea para los proveedores no residentes y su integración en los sistemas de TI, pago y gestión de cuentas de la autoridad tributaria son elementos críticos de la infraestructura de apoyo necesaria para el funcionamiento del régimen simplificado de cumplimiento.

Es importante que las administraciones tributarias puedan garantizar que la información facilitada por las empresas registradas conforme al régimen simplificado de cumplimiento quede almacenada en condiciones seguras y únicamente se utilice para los fines para los que se obtuvo. Si las empresas temen una eventual revelación de sus datos a terceros, se mostrarán reacias a compartir información con la administración tributaria. Esa desconfianza puede implicar también un riesgo para la reputación de la administración tributaria. Por lo tanto, en principio toda información proporcionada a las administraciones tributarias se considerará confidencial, restringiéndose el acceso a la misma a quienes necesiten conocerla dentro de la propia administración.

Este aspecto reviste especial importancia cuando por cualquier motivo la administración tributaria tenga acceso a datos personales o delicados (por ejemplo, los relativos a personas físicas que no desarrollan actividades económicas, como su identificación, hábitos de consumo, etc.), pues en la mayoría de las jurisdicciones existen leyes de protección de los datos personales. Si se limita la información requerida a la estrictamente necesaria, tal y como recomiendan las Directrices de la OCDE, se reducirá el volumen de datos y se disipará cualquier temor sobre su protección.

Por otra parte, las jurisdicciones han de garantizar la seguridad de las pasarelas y sistemas de pago utilizados por los contribuyentes.

En este Kit de herramientas se recomienda a las jurisdicciones que apliquen los criterios que se exponen a continuación para proteger el funcionamiento y la seguridad de sus sistemas (incluidos los datos recabados para fines de la gestión de riesgos) y garantizar la seguridad de las pasarelas de pagos.

(i) Marco legal

Se requiere un marco legal que garantice la integridad de los sistemas y la correcta utilización de la información a la que tengan acceso las administraciones tributarias.[127]

En general, se exigirá a todo funcionario o autoridad que preserve la confidencialidad de todos los datos, informes o registros sensibles a que tenga acceso, salvo en los casos expresamente previstos en la legislación, estableciéndose sanciones para el caso de que se vulnere esta exigencia, por ejemplo, si se produce una revelación o utilización indebida de la información sobre un contribuyente. La legislación deberá ir acompañada de los recursos y procedimientos administrativos necesarios para su aplicación efectiva.

Deberá adoptarse igualmente un marco jurídico para prevenir ciberataques y sabotajes.

(ii) Normas sobre gestión de la seguridad

Se recomienda a las administraciones tributarias que establezcan sistemas de gestión de la seguridad de la información para garantizar la protección de los datos pertinentes en el contexto de la adopción de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes que no se encuentren en la jurisdicción de tributación y para fines de inspección.

Las administraciones tributarias pueden garantizar la efectividad de esos sistemas aplicando normas aceptadas internacionalmente, como las de la serie ISO/IEC 27000[128], u ofreciendo un marco de seguridad de la información equivalente. En particular, se recomienda a las administraciones tributarias:

- Aplicar procedimientos de control e investigación de antecedentes de los empleados y contratistas que puedan tener acceso a los sistemas de TI o a los datos de la administración tributaria. Los procedimientos de contratación deberán garantizar que todo usuario que vaya a tener acceso a información confidencial y su empleador:
  - sean conscientes de la confidencialidad de esos datos y de su obligación de preservarla;
  - conozcan las consecuencias del uso indebido de la información;
  - estén personalmente obligados en virtud de un contrato o, en caso de que la obligación de mantener la confidencialidad se establezca en la legislación tributaria como un compromiso general de las autoridades tributarias y de cada uno de los miembros de su personal, por una declaración personal de que tienen conocimiento de esa obligación.
- Impartir formación inicial y periódica a los empleados y contratistas acerca del uso de la información confidencial, así como poner a su disposición orientaciones actualizadas.
- Aplicar procedimientos para poner fin al acceso a los sistemas de TI por parte de los empleados y consultores que cesen en sus funciones.

[127] En 2013, la OCDE publicó las *Revised Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data* (disponibles en https://www.oecd.org/digital/ieconomy/privacy-guidelines.htm). Estas directrices se centran en la aplicación práctica de la protección de la privacidad mediante un planteamiento basado en la gestión de riesgos y la necesidad de tener en cuenta la dimensión global de la privacidad derivada de la mayor interoperatividad. La versión revisada actualiza el enfoque seguido por la OCDE acerca de los flujos transfronterizos de datos, además de detallar cuáles son los elementos clave de una organización responsable y reforzar el control de la aplicación de las normas sobre privacidad.

[128] Serie de normas sobre gestión de la seguridad de la información elaborada por la Organización Internacional de Normalización (ISO) y la Comisión Electrotécnica Internacional (CEI).

- Aplicar procedimientos para que solo puedan acceder a las instalaciones en que se encuentre almacenada la información tributaria, en papel o en formato electrónico, los empleados, consultores y visitantes que acrediten la necesidad de conocer esa información.
- Aplicar políticas y procedimientos para recibir, tratar, archivar, recuperar y eliminar las copias impresas que contengan datos sobre los contribuyentes. Estos procedimientos contendrán instrucciones sobre lo que han de hacer los empleados y contratistas con los documentos físicos al finalizar su jornada de trabajo.
- Aplicar procedimientos para desarrollar, documentar, actualizar y poner en práctica medidas de seguridad en los sistemas de información utilizados para recibir, tratar, archivar y recuperar la información. Esos procedimientos incluirán la elaboración periódica de un plan de seguridad de la información, de actualizaciones del plan para reflejar los cambios que se produzcan en el entorno de los sistemas de información y de orientaciones sobre cómo identificar y resolver problemas y riesgos durante la aplicación de los planes de seguridad de la información.
- Tomar en consideración los siguientes elementos de sus planes de seguridad de la información, cuando estos den aplicación a una política de seguridad de la información relativa a todos sus sistemas de información: gobernanza de la seguridad de la información; establecimiento de procedimientos, funciones y responsabilidades en relación con la seguridad de la información; e infraestructura tecnológica y física de seguridad de la información. Los planes de seguridad de la información contendrán procedimientos de análisis de riesgos y de selección y ejecución de medidas para tratarlos.
- Aplicar políticas para regular la configuración y las actualizaciones de los sistemas de registro y cumplimiento.
- Aplicar políticas para que solo puedan acceder a los sistemas los usuarios autorizados y proteger los datos. La información sobre los contribuyentes ha de almacenarse en sistemas en los que esté garantizada la seguridad activa y pasiva. La seguridad activa significa que cada usuario solo puede tener acceso a la información pertinente para su trabajo. La seguridad pasiva implica que todo acceso queda registrado y sujeto a control para poder detectar cualquier infracción y aplicar las sanciones que correspondan.
- Garantizar que los sistemas de información exijan la identificación y autenticación del usuario antes de permitir su acceso a datos confidenciales a fin de aplicar la seguridad activa, así como que existe un sistema de autorización que garantice que únicamente puedan acceder a la información los usuarios debidamente autorizados.
- Salvo en las administraciones tributarias muy pequeñas, en las que posiblemente las distintas funciones sean desempeñadas por un número de usuarios muy reducido, se dispondrá de procedimientos que hagan posible conceder diferentes autorizaciones a cada grupo de usuarios y para cada categoría de información, por ejemplo, información relativa a distintas clases de contribuyentes o información sobre el pago de distintos tipos de suministros. Con ello, se posibilita el acceso a los datos del régimen simplificado de cumplimiento del IVA y pagos conexos de forma independiente de otros datos, por lo general en función de la necesidad de dicho acceso.
- Establecer las responsabilidades y procedimientos de solicitud y autorización del acceso a los datos en la política de seguridad de la administración tributaria. Esos procedimientos han de garantizar que todo usuario esté obligado a motivar suficientemente cualquier solicitud de acceso a datos, por lo menos cuando así lo requiera un control interno.
- Adoptar sistemas y procedimientos para la identificación y autenticación de los usuarios y dispositivos que requieran el acceso a los sistemas de información. Las organizaciones de mayor tamaño han de aplicar sistemas de gestión de la identidad y las autorizaciones para organizar y controlar la gestión de la identidad.

- Para lograr la seguridad pasiva, garantizar que todos los actos realizados en los sistemas de información de la administración tributaria sean verificables durante un cierto período de tiempo tras su realización. Las administraciones tributarias han de estar en condiciones de averiguar la identidad del usuario que realizó cualquier acto dentro de los sistemas. Deberán existir políticas y procedimientos para garantizar que se lleven a cabo controles internos basados en el análisis de riesgos con objeto de seguir, analizar, investigar y denunciar cualquier uso ilegal o no autorizado. Las administraciones tributarias de mayor tamaño han de realizar ese análisis sobre la base de sistemas de análisis de la información. Cuando se identifique un acto sospechoso, se establecerán procedimientos para determinar quién ha de tratar el riesgo y cómo se alcanzará el objetivo. Por ejemplo, se estaría ante un acto sospechoso si un funcionario tributario intentara acceder a información protegida sobre el cumplimiento de un contribuyente, incluida la de índole comercial, sin estar directamente implicado en la gestión de esa relación o en el programa de inspecciones relativo a dicho contribuyente. Para esos casos, la administración tributaria ha de contar con una estructura organizativa de seguridad de la información en la que cada usuario tenga un supervisor, que normalmente será uno de sus superiores jerárquicos. Los supervisores serán informados de todos los accesos de riesgo y deberán investigar si el acto realizado fue apropiado o no, comunicando a los responsables de seguridad de la información cualquier caso de uso ilegal o no autorizado. Las organizaciones más grandes basarán esos procedimientos en sistemas de información.
- Aplicar políticas para el mantenimiento periódico y puntual de los sistemas, así como para la corrección de sus eventuales deficiencias.
- Aplicar procedimientos de seguimiento, control y protección de las comunicaciones hacia o desde los sistemas de información. Esas políticas han de definir los canales y técnicas de cifrado que pueden utilizarse.
- Aplicar procedimientos para identificar, comunicar y corregir sin demora las deficiencias de los sistemas de información. La política de seguridad definirá las funciones y responsabilidades respecto de la corrección de las deficiencias de los sistemas y las actualizaciones informáticas. Existirán procedimientos para probar y desplegar las actualizaciones y para llevar a cabo revisiones periódicas de las vulnerabilidades de los sistemas. Se definirán los procedimientos y responsabilidades para llevar a cabo ensayos periódicos de la seguridad de la infraestructura y para reforzarla, con objeto de protegerla frente a piratas informáticos o ciberataques.
- Almacenar la información en sistemas conectados a una red controlada. Existirán procedimientos para garantizar que solo estén conectados a esa red los dispositivos autorizados. Se instalarán mecanismos de protección contra código maligno en todos los dispositivos conectados a la red, realizándose controles, informes y alertas periódicos en tiempo real para la detección del código maligno. Se garantizará que desde los puestos de trabajo de los usuarios no habilitados no puedan eludirse los medios de protección contra código maligno. La carga y la descarga de datos y archivos, por ejemplo, por medio del correo electrónico, el acceso a la web o los puertos de USB, estarán sujetas a control y protegidas frente a intrusiones de código maligno.
- Aplicar procedimientos para el seguimiento de las alertas de seguridad de los sistemas. Las organizaciones de mayor tamaño estudiarán la posibilidad de implantar sistemas de información para la gestión de incidentes.
- Aplicar políticas que garanticen la revisión y actualización de las medidas y procedimientos de seguridad. El proceso de revisión estará basado en el análisis de riesgos.
- Aplicar planes de contingencia y procedimientos para reducir el impacto de cualquier revelación indebida o pérdida irrecuperable de datos. Las organizaciones de mayor tamaño deberían tener un plan de continuidad de las operaciones para el caso de que se produzcan fallos de seguridad.
- Llevar a cabo evaluaciones de riesgos para identificar los riesgos y el impacto potencial del acceso o uso no autorizado, la revelación de información o la destrucción de los sistemas de información. En la

política de seguridad se atribuirá la responsabilidad respecto de la ejecución y actualización de las evaluaciones del riesgo y la adopción de medidas para mitigar los riesgos identificados.

- Establecer procedimientos para garantizar que las administraciones tributarias apliquen controles que respondan a las exigencias de seguridad informática cuando se utilicen terceros proveedores para tratar, almacenar o transmitir información confidencial.
- Aplicar políticas y procedimientos para almacenar la información confidencial con indicación clara de su origen y naturaleza confidencial, de manera que, con arreglo a los sistemas de acceso de seguridad, únicamente pueda revelarse a los usuarios pertinentes.

5.4. Marco de gobernanza para establecer estrategias de control y gestión de riesgos

Las estrategias de control, inspección y gestión de riesgos tienen por objeto garantizar la identificación de los contribuyentes incumplidores y la adopción de las medidas que correspondan. Por tanto, el marco de gobernanza de control y gestión de riesgos externos está orientado a las empresas, mientras que el marco de gobernanza de control interno se centra primordialmente en la seguridad.

El objetivo del marco de gobernanza de los controles externos es garantizar que se disponga de los recursos e infraestructura jurídicos, organizativos y humanos necesarios para facilitar la gestión de riesgos y el control. Las administraciones tributarias habrán de adoptar medidas para asegurarse de que esos elementos sean suficientes para responder a los desafíos a que deben hacer frente en el plano de la gestión de riesgos y el control.

5.4.1. Establecer una organización encargada del análisis de riesgos

Para hacer frente al incumplimiento tributario es preciso identificar y priorizar los casos de riesgo y seleccionar y ejecutar medidas correctivas. Antes de desplegar una estrategia en materia de IVA en el plano internacional, se recomienda a las administraciones tributarias examinar si su organización tiene la estructura adecuada para llevar a cabo el análisis y control de riesgos y, en particular:

- Si existe una atribución clara de la responsabilidad sobre el análisis de riesgos, ya sea a una persona (un alto funcionario de la administración tributaria) o a un órgano colegiado, cuando las distintas áreas de riesgo sean responsabilidad de unidades distintas dentro de la organización. Por ejemplo, puede ocurrir que la recaudación tributaria y el control fiscal cuenten con dos gestores de riesgos distintos que necesiten coordinar sus decisiones y sus actuaciones e ideas, preferiblemente utilizando infraestructuras comunes.
- Si esa persona o personas responsables tienen la competencia para controlar el análisis de riesgos en toda la organización.
- Si la unidad encargada del análisis de riesgos dispone de un acceso conveniente a todos los datos pertinentes y está en condiciones de llevar a cabo un análisis adecuado de los datos o si está suficientemente coordinada con la unidad encargada del análisis de datos.
- Si la estructura organizativa es idónea. Entre las diversas alternativas posibles cabe plantearse la concentración de toda la gestión de los proveedores no residentes en un único departamento (que tendrá responsabilidad plena respecto de esas empresas y sus interacciones con la administración tributaria) o bien una organización desconcentrada, no reconociendo a los proveedores no residentes como categoría específica a efectos de la estructura organizativa de la administración tributaria (asignando la competencia al respecto como corresponda dentro de la organización habitual, por ejemplo, por tipo de impuesto o por función).

- Las organizaciones de mayor tamaño tal vez cuenten con equipos especializados con un conocimiento más profundo de determinadas situaciones, que por lo general serán equipos locales sometidos a la supervisión de una entidad central. Respecto de los contribuyentes domiciliados en otras jurisdicciones, es posible que la administración tributaria necesite crear equipos encargados de grupos de contribuyentes con características similares (por ejemplo, en función de si suministran bienes o servicios, de su tamaño o de las regiones en que se encuentren ubicados).
- Si todos los funcionarios tributarios que están en posición de identificar riesgos pueden remitir asuntos a la unidad encargada del análisis de riesgos, y si se aplica una gestión adecuada del conocimiento para garantizar que todos los funcionarios tributarios pertinentes sean debidamente informados cuando se descubran nuevas formas de identificar riesgos. El mismo planteamiento deberá aplicarse a la supresión gradual o corrección de los riesgos identificados en el pasado.
- Para impedir que funcionarios tributarios movidos por fines poco éticos o por prejuicios sometan a determinados contribuyentes a un escrutinio indebido, el proceso de selección de los asuntos que se someterán a inspección constará de dos fases. Por ejemplo, un equipo central puede proponer una serie de asuntos para inspección y un equipo especializado seleccionará de entre ellos los que considere procedentes.
- Para impedir que funcionarios tributarios movidos por fines poco éticos o por favoritismo protejan a determinados contribuyentes, se efectuarán controles periódicos para examinar y revisar los motivos por los que se seleccionaron o descartaron determinados casos de riesgo a efectos de inspección.

5.4.2. Creación de un equipo de especialistas adecuado para el análisis de riesgos

El proceso de análisis de riesgos supone identificar todas las fuentes de datos pertinentes, analizar los datos y decidir las actuaciones que han de llevarse a cabo. Los equipos encargados del análisis de riesgos han de tener:

- conocimiento de las empresas y de la legislación aplicable;
- conocimiento de los datos de que dispone la administración tributaria, capacidades de análisis y uso de las infraestructuras disponibles para el análisis de datos;
- experiencia en el análisis del incumplimiento.

Si bien las administraciones tributarias pueden formar equipos integrados por distintos expertos para asegurar que se cubren esos requisitos, resulta preferible contar con personas que reúnan diversas competencias, lo que contribuirá a una mejor coordinación del equipo.

5.4.3. Modo en que las infraestructuras de análisis de riesgos contribuyen a una mejor gobernanza

Si la asignación de las responsabilidades y funciones de análisis de riesgos resulta esencial para las administraciones tributarias, la utilización de infraestructuras específicas de TI simplificará y mejorará la eficacia del análisis de riesgos y el control e inspección, sobre todo en las grandes organizaciones. Las administraciones tributarias han de plantearse la implantación de las infraestructuras siguientes:

- **Infraestructuras de análisis de datos**. La base del análisis de riesgos es el análisis de datos, motivo por el cual las infraestructuras de análisis de datos resultan cruciales para un buen análisis de riesgos. Las plataformas de análisis de datos son infraestructuras horizontales que las administraciones tributarias utilizan para apoyar sus decisiones en una evaluación sólida de los mismos. Si bien el empleo de plataformas de análisis de datos va más allá del ámbito del análisis de riesgos en la recaudación internacional del IVA, las administraciones tributarias que no dispongan de una plataforma de análisis de datos han de estudiar la conveniencia de implantar una infraestructura de este tipo para el análisis de riesgos.

- Las administraciones tributarias que ya utilizan una o varias plataformas de análisis de datos pueden utilizar las infraestructuras existentes.
- Las plataformas de análisis de datos han de estar concebidas de modo que se asegure la gobernanza de los datos en lo que respecta a su integridad, seguridad, calidad, claridad semántica e integración. En las organizaciones de mayor tamaño, conviene que la plataforma ofrezca la posibilidad de autoservirse del análisis de datos a todos los usuarios pertinentes, y no solo a los especialistas.

- **Repositorio de riesgos**. Las administraciones tributarias han de crear un repositorio de riesgos para que todos los tipos de riesgos y circunstancias asociadas al incumplimiento que se hayan identificado estén bien documentados, registrados y accesibles para todos los actores interesados. Además de ello, en las organizaciones de mayor tamaño puede resultar conveniente implantar sistemas para centralizar y tramitar las propuestas relativas a riesgos nuevos o ya existentes. Esos sistemas aplicarán los procedimientos previstos para que cualquier inspector competente pueda proponer nuevos riesgos o la modificación o supresión gradual de los ya existentes, así como para que un equipo responsable analice y acepte o rechace esas propuestas.
- **Sistemas de gestión de riesgos**. Las administraciones tributarias han de estudiar la conveniencia de implantar sistemas específicos para la gestión de riesgos. Mientras que los repositorios de riesgos documentan las distintas circunstancias identificadas por la administración tributaria como indicadores potenciales del incumplimiento, los sistemas de gestión de riesgos permiten almacenar y gestionar todos los supuestos en que se han dado esos indicadores potenciales del incumplimiento.
    - Cada uno de esos supuestos ha de asociarse a un contribuyente o un expediente, evaluándose su probabilidad de ocurrencia e impacto monetario. Cuando no pueda calcularse la probabilidad o el impacto monetario, se asignará algún valor numérico para facilitar la priorización de los riesgos. Por ejemplo, las empresas no residentes no registradas que ofrecen arrendamientos de corta duración en plataformas digitales representan un riesgo de incumplimiento de la obligación de registro.
    - Las circunstancias por las que una administración tributaria considera que una actividad o conducta constituye un riesgo (por ejemplo, el número de habitaciones ofrecidas, o los portales en que se ofrecen) se almacenarían en el repositorio de riesgos, mientras que la información propiamente dicha sobre la identidad de las empresas extranjeras de mayor riesgo se trataría en el sistema de gestión de riesgos.
    - Una funcionalidad importante que ofrecen los sistemas de gestión de riesgos es su capacidad de combinar distintos tipos de riesgos que pueden concurrir en determinadas personas o asuntos y priorizarlos en función de su probabilidad e impacto (o de cualquier otro criterio de interés para la organización), a fin de seleccionar los supuestos en que se deben tomar medidas. Cuando estos sistemas están conectados con los sistemas de análisis de datos o están basados en ellos, pueden desplegarse procedimientos automáticos para evaluar los riesgos periódicamente con objeto de que estén siempre actualizados. El sistema de gestión de riesgos hará un seguimiento de todos los riesgos identificados para obtener nueva información al respecto y controlar las medidas adoptadas respecto de las situaciones o personas identificadas como riesgos relevantes.

5.5. El papel potencial de los programas de cumplimiento cooperativo

5.5.1. ¿Qué es un programa de cumplimiento cooperativo?

Los programas de cumplimiento cooperativo tienen por objeto establecer de forma voluntaria una relación de confianza mutua entre los contribuyentes y las autoridades tributarias para facilitar el cumplimiento tributario, protegiendo al mismo tiempo los ingresos fiscales.

En la publicación *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OECD, 2008[92]) del Foro de Administración Tributaria de la OCDE se identificaron los siete pilares fundamentales siguientes para el establecimiento de una relación más cooperativa entre los contribuyentes y los organismos tributarios (OECD, 2013[93]):

- En sus contactos con los contribuyentes, los organismos tributarios han de mostrar un entendimiento fundado en el conocimiento de la realidad empresarial, imparcialidad, proporcionalidad, apertura basada en la comunicación de información y la transparencia, y reactividad.
- En sus contactos con los organismos tributarios, los contribuyentes han de comunicar información y garantizar la transparencia.

Ambas partes pueden sacar gran provecho de la confianza recíproca. Por un lado, el contribuyente revela toda la información necesaria en lo que respecta a datos de interés y riesgos tributarios y es transparente con el organismo tributario. La transparencia del contribuyente facilitará la tarea de análisis de riesgos por las autoridades tributarias, permitiéndoles asignar los recursos (es decir, las inspecciones tributarias) a aquellos contribuyentes o actividades económicas que representen un riesgo tributario más elevado. Por otro lado, el compromiso de revelación y transparencia de la información por parte de un contribuyente puede reducir de forma sustancial el alcance de la revisión de sus obligaciones o de la inspección de sus declaraciones por las autoridades tributarias, proporcionando al contribuyente una seguridad jurídica superior.

Esta buena práctica se ha instaurado en las jurisdicciones en las que ya existía una sólida relación de confianza entre la administración tributaria y la mayoría de los grandes contribuyentes locales.

Entre los compromisos prácticos que pueden asumir las empresas en lo tocante a transparencia figuran los siguientes:

- Facilitar información exacta y puntual cuando la soliciten las autoridades tributarias, bien en respuesta a solicitudes de información o procedimientos de control específicos, bien en cumplimiento de sus obligaciones de comunicación de datos. Este compromiso de revelación de datos habrá de contrapesarse con las restricciones legales de la comunicación de datos personales a terceros y a las autoridades tributarias, como las derivadas de las leyes sobre protección de datos.
- Establecer un marco de control tributario interno (MCTI) para prevenir, detectar y evitar los riesgos tributarios desde su inicio. La adopción y aplicación práctica del MCTI puede ser supervisado por las autoridades tributarias (OECD, 2016[94]).[129]
- Utilizar los canales oportunos para comunicarse con las autoridades tributarias para plantear dudas en relación con los tributos antes de presentar la declaración de impuestos o de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.
- Llamar la atención de las autoridades tributarias sobre eventuales distorsiones de la competencia detectadas en el mercado como consecuencia de la falta de cumplimiento.

En un contexto cooperativo como el descrito, las autoridades tributarias han de ofrecer por su parte la transparencia necesaria acerca de la aplicación e interpretación de las leyes y de los criterios que aplican

[129] En los capítulos 2, 3 y 4 se destaca la importancia que reviste contar con un marco de control tributario interno, especialmente cuando este sistema interno es supervisado por las autoridades tributarias.

para la toma de decisiones. Han de comprometerse igualmente a ofrecer orientación general a los contribuyentes. A tal fin, pueden adoptarse medidas dirigidas a aumentar la transparencia, como las siguientes:

- Ofrecer al contribuyente asistencia permanente y fácilmente accesible para resolver sus dudas o temores acerca de la interpretación de las leyes. Para conseguir un alto grado de cumplimiento por los proveedores no residentes resulta especialmente importante facilitar información en inglés y en las lenguas de los principales socios comerciales de la jurisdicción, además de en la lengua o lenguas nacionales. A este respecto conviene señalar que el inglés será con frecuencia la lengua utilizada por defecto para el desarrollo de la tecnología de base empleada para fines contables y de cumplimiento tributario, aun en las jurisdicciones no anglófonas. De ahí que ofrecer toda la información en inglés pueda facilitar considerablemente el cumplimiento.
- Facilitar la legislación tributaria en un formato descargable electrónicamente.
- Proporcionar información temprana y completa sobre cualquier cambio legislativo, jurisprudencia o instrucciones administrativas pertinentes, en particular cuando impliquen un cambio de los criterios aplicados hasta entonces por las autoridades y tribunales.
- Crear y mantener actualizado un canal de preguntas y respuestas fácilmente accesible.
- Mantener canales de comunicación fácilmente accesibles y receptivos, como direcciones de correo electrónico, centros de atención telefónica, etc.
- Hacer participar a los actores interesados en el proceso legislativo, de manera que puedan expresar sus opiniones y hacer sugerencias antes de que se aprueben las normas. Este compromiso puede materializarse en un procedimiento de consulta pública, estudios de impacto u otros mecanismos similares. Una petición esencial de la comunidad empresarial es que se anuncien con la suficiente antelación las modificaciones legislativas de mayor alcance, de modo que las empresas dispongan del tiempo necesario para adaptar a las nuevas normas sus sistemas de TI, facturas, registros contables, etc. En este sentido, los gobiernos podrían adoptar medidas transitorias cuando entre en vigor el régimen simplificado de cumplimiento para facilitar a los proveedores no residentes la transición a sus nuevas obligaciones en materia de IVA.
- Crear foros permanentes de encuentro entre las empresas y las autoridades tributarias para el intercambio de experiencias, preocupaciones y propuestas para una mejor gestión del sistema tributario.

Para evitar posibles malentendidos, este ejercicio de transparencia mutua debería ponerse en práctica, siempre que sea posible, antes de la presentación de la declaración del IVA, a fin de que el contribuyente pueda tomar sus decisiones con conocimiento de toda la información. La finalidad de este ejercicio de transparencia y diálogo tempranos es evitar sorpresas en relación con las obligaciones tributarias, tanto para las autoridades como para los contribuyentes.

5.5.2. Experiencias recientes de cumplimiento cooperativo

En el capítulo 2 del informe de la OCDE titulado *Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to co-operative compliance* se enumeran más de 20 jurisdicciones[130] de todo el mundo que, en la fecha de su publicación, contaban con algún tipo de programa de cumplimiento cooperativo en materia tributaria, bien de tipo formal (regulado de manera explícita) o informal (materializado en

[130] En la tabla 2.1 del capítulo 2 del informe se mencionan los programas de Alemania, Australia, Austria, Canadá, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Hong Kong, Hungría, Irlanda, Italia, Japón, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Federación de Rusia, Singapur, Sudáfrica y Suecia.

actuaciones periódicas), incluido en los siete pilares del cumplimiento cooperativo mencionados anteriormente (véase la subsección 5.5.1) (OECD, 2013[93]).

No todos los programas de cumplimiento cooperativo existentes son iguales. Cada jurisdicción aplica un programa que responde a sus propias circunstancias, tales como las dimensiones de las empresas contribuyentes, las principales actividades económicas desarrolladas en el país, los tributos más importantes por el volumen de ingresos fiscales, la capacidad de las autoridades tributarias de cumplir sus compromisos o las normas sobre revelación de información voluntaria u obligatoria, o a factores como si la participación en el programa se hace a solicitud de los interesados o previa invitación por las autoridades, etc. (OECD, 2013[93]). En materia de programas de cumplimiento cooperativo no existe un único modelo válido para todos.

Los programas de cumplimiento cooperativo de todo el mundo incluyen sobre todo a las grandes empresas, pues son las que disponen de los recursos necesarios para crear un MCTI y mantener contactos regulares con las autoridades tributarias.

En términos generales, los programas de cumplimiento cooperativo se centraron inicialmente en el ámbito de la imposición directa de las grandes empresas multinacionales (precios de transferencia, atribución de beneficios a efectos del impuesto sobre sociedades, establecimiento fijo, etc.). Sin embargo, con el trasfondo de la creciente dimensión internacional del cumplimiento en materia del IVA, sobre todo en conexión con el crecimiento del comercio digital transfronterizo, cada vez se presta mayor atención al potencial que tienen los métodos de cumplimiento cooperativo para apoyar el cumplimiento en materia de IVA internacional.

Tanto la OCDE[131] como la Unión Europea[132] se han mostrado partidarias de un enfoque cooperativo para el diseño de políticas de IVA, creando grupos de trabajo y foros, además de conferencias y otros eventos frecuentes, con miras a facilitar las consultas entre los representantes de la comunidad empresarial y las jurisdicciones participantes.

---

[131] Por lo que respecta a la OCDE, el Grupo de Trabajo n° 9 (WP9) reúne a los funcionarios tributarios de las jurisdicciones miembros para debatir sobre las políticas y elaborar estándares en el ámbito del IVA. El WP9 organiza encuentros periódicos de las autoridades tributarias de las jurisdicciones miembros, la comunidad empresarial, el entorno académico y el Secretariado de la OCDE para debatir los temas más relevantes. Por otra parte, el Foro Global sobre el IVA reúne cada 18 meses a los representantes de los países miembros y economías no miembros de la OCDE, contando con la asistencia de expertos mundiales del ámbito empresarial y académico, entre otros. Para más información, puede consultarse la dirección siguiente: *https://www.oecd.org/ctp/consumption/vat-global-forum.htm*.

[132] En la Unión Europa, el Foro sobre el IVA ofrece una plataforma para el debate periódico entre las empresas y las autoridades tributarias sobre cómo mejorar la aplicación práctica de la legislación sobre el IVA. Diversos puntos del orden del día de reuniones y documentos de trabajo reseñables se han dedicado a los enfoques de cumplimiento cooperativo, como un proyecto sobre resoluciones transfronterizas, el diálogo sobre la doble imposición, la guía de cooperación administrativa entre los Estados miembros y las empresas, etc. Para más información, puede consultarse la dirección siguiente: *https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-forum_en*.

Por otra parte, dentro del programa presupuestario FISCALIS están previstos conferencias y talleres periódicos sobre el IVA. Por ejemplo, antes de la entrada en vigor del paquete legislativo sobre el IVA en el comercio electrónico, programada para mediados de 2021, se celebraron dos talleres a los que asistieron más de 100 representantes de autoridades tributarias y del entorno empresarial y el académico para debatir cuestiones varias, interpretaciones, dificultades prácticas, etc., en relación con la aplicación de la futura legislación sobre IVA. Como resultado de este diálogo permanente, la Comisión Europea publicó una serie de notas prácticas explicativas. Para más información, puede consultarse el documento siguiente: Comisión Europea (2020), *Explanatory notes on VAT e-commerce rules* en https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf.

5.6. Medidas coercitivas y otras medidas en respuesta al incumplimiento

Guía de la subsección 5.6.

Sección	*Tema*	*Pág.*
5.6.1	***Intereses***	**359**
5.6.2	***Sanciones administrativas***	**359**
5.6.3.	***Procedimiento penal***	**360**
5.6.4.	***Los intermediarios de pagos como salvaguarda frente a proveedores incumplidores***	**361**
	(i) Función recaudatoria	361
	(ii) Función de entrega de información	363
5.6.5.	***Otras medidas***	**364**
	(i) Bloqueo de sitios web	364
	(ii) Publicación de las empresas registradas	365

Como punto de partida, las administraciones tributarias han de facilitar y fomentar que los proveedores no residentes se atengan al régimen simplificado de cumplimiento garantizando que las leyes y las orientaciones correspondientes sean claras en cuanto a lo que se espera exactamente de los proveedores en el marco de ese régimen (obligaciones principales) y lo que estos pueden esperar a su vez de las autoridades tributarias. Esa información ha de comunicarse de forma efectiva a los proveedores no residentes y a otros actores interesados, como las plataformas digitales, que probablemente deban cumplir determinadas obligaciones de IVA en virtud de ese régimen. En la tabla 5.2 se recoge a título ilustrativo una estrategia eficaz de mejora del cumplimiento, adoptada por la Agencia Tributaria de Australia (Australian Taxation Office), que está acompañada de medidas coercitivas para los casos en que se considera oportuna su aplicación.

Tabla 5.2. Ejemplos nacionales

En el contexto de su reforma de la aplicación del IVA a las ventas de bienes de bajo valor, que entró en vigor el 1 de julio de 2018, la Agencia Tributaria de Australia difundió la tabla siguiente, en la que resume su enfoque general:

Categoría de cumplimiento	Su conducta	Nuestra respuesta
Pleno cumplimiento – Empresa dispuesta a hacer todo bien	Su empresa: • se ha inscrito en el registro del IVA según lo requerido; • ha realizado los cambios	No le contactaremos salvo que creamos que ha cometido un error. Entre el 1 de julio de 2018 y el 30 de junio de 2019, si ha cometido un error:

Categoría de cumplimiento	Su conducta	Nuestra respuesta
	necesarios para adaptar sus sistemas. • ha recaudado el IVA como procede; • ha declarado y pagado el IVA recaudado en el plazo debido; • ha cometido un error involuntario.	• le pediremos que lo corrija; • no le impondremos ninguna sanción. A partir del 1 de julio de 2019, si ha cometido un error: • le pediremos que lo corrija; • tendremos en cuenta sus circunstancias y su grado de cooperación antes de aplicar una sanción.
Cumplimiento casi pleno – La empresa intenta cumplir las normas, pero no siempre lo consigue	Su empresa: • se ha inscrito en el registro del IVA según lo requerido; • ha intentado de buena fe recaudar, pagar y declarar el IVA según lo exigido, pero ha tenido dificultades con alguna de esas actuaciones o con todas ellas; • nos ha contactado para aclarar la situación y ha cooperado con nosotros para resolverla.	No le contactaremos salvo que creamos que ha cometido un error. Entre el 1 de julio de 2018 y el 30 de junio de 2019, si ha cometido un error: • le pediremos que lo corrija; • no le impondremos ninguna sanción. A partir del 1 de julio de 2019, si ha cometido un error: • le pediremos que lo corrija; • tendremos en cuenta sus circunstancias y su grado de cooperación antes de aplicar una sanción.
Cumplimiento parcial – La empresa no quiere cumplir sus obligaciones	Su empresa: • se ha dado de alta en el registro de IVA según lo requerido; • no ha recaudado el IVA como procede; • no ha declarado el IVA recaudado; • no nos ha pagado el IVA recaudado.	A partir del 1 de julio de 2018: • calcularemos su responsabilidad y emitiremos una liquidación; • impondremos un recargo del 75%; • tomaremos medidas para el cobro de la deuda.
Incumplimiento – La empresa ha decidido no cumplir sus obligaciones	Su empresa no ha tomado ninguna medida para cumplir sus obligaciones	A partir del 1 de julio de 2018: • le inscribiremos en el registro de IVA; • calcularemos su responsabilidad y emitiremos una liquidación; • impondremos un recargo del 75% o más elevado si se trata de una entidad importante a nivel mundial; • tomaremos medidas para el cobro de la deuda.

Fuente: Australian Taxation Office (pueden consultarse más detalles en https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/Making-compliance-happen/#Consequencesfornoncompliance).

Aun cuando las autoridades tributarias hagan lo posible por facilitar el cumplimiento por los proveedores no residentes, pueden producirse conductas de incumplimiento. Para disuadir a los proveedores no residentes de esas conductas, han de adoptarse y aplicarse las medidas coercitivas necesarias.

Si la legislación aplicable en una jurisdicción no contempla sanciones específicas o sus disposiciones no son claras, es conveniente que esta adopte normas en las que se prevea expresamente la posibilidad de imponer sanciones a los proveedores no residentes que infrinjan sus obligaciones internas, cuando estén comprendidos en el ámbito de aplicación de esas obligaciones.

Se recomienda a las jurisdicciones que apliquen un tratamiento benévolo durante la fase inicial de aplicación de la legislación.

5.6.1. Intereses

El objetivo primordial de los regímenes que exigen el pago de intereses por demora en el pago de las deudas tributarias es asegurar que los gobiernos recibirán en última instancia el valor actual de los impuestos adeudados con arreglo a la ley, compensándoles por la privación de los ingresos tributarias que no se pagaron en plazo (Waerzeggers Christophe, Hillier Cory and Aw Irving, 2019[95]). Los impuestos satisfechos después de la fecha de vencimiento tienen un impacto financiero negativo neto en los ingresos fiscales. Dado que la Hacienda Pública espera percibir los ingresos cuando corresponde y destinarlos a inversiones y gastos públicos, ha de disuadirse a los contribuyentes de cualquier demora en el pago y compensarse sus efectos financieros, al igual que cualquier acreedor debe ser compensado si el deudor incurre en mora en el reembolso adeudado. Además, exigir una compensación a los contribuyentes que se demoran en el pago de los impuestos permite evitar cualquier distorsión de la competencia frente a los contribuyentes cumplidores.

Las respuestas jurídicas al incumplimiento del plazo para el pago de impuestos varían mucho de unas jurisdicciones a otras. En algunas jurisdicciones se aplica un tipo de interés superior al de mercado sobre los pagos vencidos. En otras, se aplican recargos fijos calculados como un porcentaje de los importes vencidos. El porcentaje de recargo puede variar en función del tiempo transcurrido desde el vencimiento de la deuda. En ocasiones se aplica un sistema mixto de intereses de demora y recargos. En algunas jurisdicciones, únicamente se aplican determinados tipos de interés o recargos cuando el contribuyente efectúa el pago vencido a iniciativa propia, aplicándose un régimen de sanciones más severo cuando son las autoridades tributarias las que detectan el impago. En otras jurisdicciones, cuando las autoridades tributarias detectan la deuda fiscal, pueden aplicar una combinación de tipos de interés más elevados y sanciones. Numerosas jurisdicciones de LAC han introducido también mecanismos para ajustar a la inflación el importe de las deudas tributarias atrasadas.

Con el fin de evitar la discriminación y la distorsión de la competencia en favor de los proveedores no residentes, el marco jurídico interno aplicable a los casos de demora en el pago de deudas tributarias deberá ser igualmente aplicable a todos los contribuyentes, estén o no domiciliados en la jurisdicción de tributación. Con independencia de cuál sea su lugar de establecimiento, se recomienda establecer normas claras en la legislación tributaria general y garantizar que los contribuyentes conozcan las consecuencias de la demora en el pago de deudas tributarias.

5.6.2. Sanciones administrativas

Una sanción administrativa es una medida no penal adoptada en respuesta a una infracción de las disposiciones legales o reglamentarias. Con frecuencia, las sanciones tienen por finalidad lograr un mayor grado de cumplimiento, disuadiendo de determinadas conductas indeseadas (Waerzeggers Christophe, Hillier Cory and Aw Irving, 2019[95]). En esta sección nos centraremos en las sanciones pecuniarias o multas.

Estas sanciones resultan idóneas para las conductas incumplidoras fácilmente detectables y en aquellas situaciones en que no revista especial dificultad aplicarlas de modo uniforme (Waerzeggers Christophe, Hillier Cory and Aw Irving, 2019[95]). Este sería, por ejemplo, el caso de los consumidores nacionales que se hacen pasar por empresas para evitar el pago del IVA.

La imposición de sanciones administrativas en los casos de incumplimiento menos grave permite eludir la intervención de la justicia penal, aliviando la carga de trabajo de esta y asegurando una resolución más rápida y eficaz de esos asuntos. Por otra parte, las faltas administrativas suelen requerir un grado de prueba menos riguroso que los delitos, lo que aumenta su efecto disuasorio, ya que las conductas incumplidoras pueden sancionarse de forma más sistemática y previsible (Waerzeggers Christophe, Hillier Cory and Aw Irving, 2019[95]).

En principio, las sanciones administrativas aplicables a los proveedores no residentes en virtud de un régimen simplificado de cumplimiento deberán ajustarse a los mismos principios fundamentales que se aplican a los contribuyentes locales.

5.6.3. Procedimiento penal

Con vistas a sancionar o prevenir las infracciones graves, las jurisdicciones pueden estudiar la adopción de medidas proporcionadas, incluida la aplicación de sanciones penales.

La mayoría de los contribuyentes cumplen sus obligaciones. Sin embargo, algunos de ellos pueden persistir en conductas incumplidoras y emplear cualquier medio posible para eludir sus obligaciones tributarias. En el caso de esos contribuyentes cuyo cumplimiento no se corrige mediante medios apoyo y supervisión, el Derecho penal puede desempeñar un papel importante (OECD, 2017[96]).

En la mayoría de las jurisdicciones, la evasión fiscal está tipificada como delito. Sin embargo, las disposiciones concretas de la legislación penal interna son muy variadas en los distintos países, ya que los actos tipificados como delito y las penas correspondientes a los mismos no son iguales en todas las jurisdicciones (OECD, 2017[96]).

No existe una definición común en la OCDE del término "evasión". No obstante, este término está recogido en el Glosario de términos fiscales[1] de la OCDE de la siguiente forma:

- Evasión: Término de difícil definición que suele emplearse para designar actos ilícitos por medio de los cuales se oculta o elude la responsabilidad tributaria, es decir, que el contribuyente paga menos impuestos de los que le correspondería legalmente pagar ocultando ingresos o información a las autoridades tributarias.

Esta definición se emplea únicamente a título ilustrativo. Es posible que no coincida con las definiciones específicas que puedan existir en los contextos nacionales o fuera de una aplicación de las normas basada en la interpretación de las Directrices o de esta obra.

1. Puede consultarse el Glosario de términos fiscales de la OCDE en https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm

La evasión puede consistir, entre otras cosas, en la falsificación o eliminación de pruebas con el objetivo de no pagar el IVA o de obtener de las administraciones una devolución improcedente del impuesto.[133]

En el marco del régimen simplificado de cumplimiento, la evasión puede abarcar las conductas siguientes:

- proveedores no residentes que cobran el IVA a los consumidores finales, pero no pagan ese impuesto como corresponde a las autoridades tributarias;

[133] Directrices, apartado 4.27, pág.109.

- proveedores no residentes que presentan solicitudes fraudulentas de devolución del IVA, cuando procede, por ejemplo, en aplicación de un procedimiento especial de devolución para proveedores no residentes, o en aplicación del procedimiento ordinario (local).

Las jurisdicciones han de ejercer su potestad de perseguir los delitos graves en materia de IVA cometidos en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento. Probablemente se requiera la cooperación internacional para la aplicación práctica de estas medidas. Esta puede abarcar instrumentos muy diversos, como el intercambio de información, la obtención de pruebas, la toma de declaración a testigos, la ejecución de órdenes de embargo o incluso la investigación conjunta.

Se recomienda contar con una base jurídica adecuada para la cooperación mutua entre las jurisdicciones. Esta puede encontrarse en acuerdos de intercambio de información, paquetes de asistencia mutua o en convenios y acuerdos tributarios bilaterales o multilaterales.[134] En el Anexo I.2 se ofrece una panorámica de los principales instrumentos jurídicos de cooperación internacional en materia penal. En defecto de un convenio específico, las jurisdicciones pueden aplicar el principio de reciprocidad para evaluar su disposición a cooperar en la práctica.

Es importante destacar que algunas solicitudes de cooperación internacional en relación con delitos fiscales han chocado con obstáculos jurídicos por ampararse la parte requerida (o el contribuyente investigado, al tener conocimiento de esa solicitud) en la exigencia de doble tipificación (o también, doble incriminación). Con arreglo a este principio, la jurisdicción requerida únicamente podrá cooperar si la conducta perseguida también está tipificada como delito en el Derecho penal interno.

5.6.4. Los intermediarios de pagos como salvaguarda frente a proveedores incumplidores

Los intermediarios financieros o proveedores de servicios de pago (PSP) y otras entidades similares intervienen en el procesamiento de los pagos correspondientes a las transacciones digitales, por lo que podrían en potencia contribuir a la recaudación y la declaración del IVA por cuenta de los proveedores no residentes. A continuación, se analizan las diversas funciones que pueden desempeñar los intermediarios financieros.

(i) Función recaudatoria

Los intermediarios de pagos pueden desempeñar un papel en la recaudación del IVA de los proveedores no residentes, asumiendo la obligación de retener el IVA devengado (en todo o en parte) sobre las transacciones subyacentes en el momento de transferir el pago por esas ventas a los proveedores, para luego ingresar el impuesto retenido en la Hacienda Pública de la jurisdicción de tributación. En la práctica, los mecanismos de retención suelen requerir que el intermediario del pago cobre el IVA devengado además del precio de la transacción, lo que constituye un recargo sobre el precio de venta, en lugar de un margen.

La función potencial de recaudación de los intermediarios financieros plantea una serie de dificultades prácticas que se han analizado anteriormente en la subsección 4A.1.4 y se examinan también en el Anexo B. Estas son las principales cuestiones:

[134] Véase el principio n° 9 de la publicación de la OCDE *Fighting Tax Crimes* (2017), en https://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf, que menciona los siguientes acuerdos de cooperación: acuerdos de intercambio de información (incluidos los TIEA o acuerdos de intercambio de información tributaria), acuerdos de intercambio de información y asistencia administrativa, tratados tributarios bilaterales y otros instrumentos (como el Convenio multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal), así como los acuerdos para la cooperación en el uso de los poderes de investigación y coercitivos (como los tratados de asistencia jurídica mutua).

- La falta de la información necesaria para adoptar una decisión correcta sobre la imposición. Este aspecto se complica aún más cuando se aplican múltiples tasas y/o exenciones.
- La imposibilidad de diferenciar entre transacciones referidas a suministros B2B (respecto de los cuales puede aplicarse el IVA si la empresa cliente aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo) y las relacionadas con suministros B2C.
- La imposibilidad de que los intermediarios identifiquen los servicios e intangibles comprendidos en el régimen de cumplimiento de aquellos que no lo están, por ejemplo, cuando en la misma factura o transacción con tarjeta de crédito se incluyen tanto bienes físicos como suministros digitales.
- Los elevados costos de adopción y funcionamiento que ello supone para los intermediarios de pagos, costos que estos pueden repercutir a los compradores, vendedores o autoridades tributarias.
- Las posibles dificultades relacionadas con las solicitudes de devolución cuando el IVA se haya aplicado de forma incorrecta o cuando se devuelvan los artículos comprados. En ese caso, el consumidor se dirigirá en primer término al vendedor, quien normalmente no habrá recibido el IVA cuya devolución le solicita el consumidor. El elevado volumen de solicitudes de devolución de compras de bajo valor puede crear una carga de trabajo desproporcionada para las autoridades tributarias.
- El desconocimiento por el proveedor no residente de que un intermediario financiero ha cobrado el IVA al consumidor puede dar lugar a un supuesto de doble imposición si el proveedor cobra a su vez el impuesto.

Los regímenes de retención del IVA plantean problemas considerables cuando constituyen el principal mecanismo de recaudación de una jurisdicción. Crean obstáculos indebidos a los contribuyentes no residentes deseosos de cumplir todas sus obligaciones pese a desarrollar actividades económicas en muchas jurisdicciones con reglas muy diferentes.

A los intermediarios les resulta complejo y gravoso aplicar en la práctica el sistema de retención, y a las autoridades tributarias les crea dificultades similares la correcta valoración del riesgo tributario y el control del cumplimiento. Como consecuencia de esa complejidad, puede resultar bastante frecuente que los proveedores de servicios de pago cometan errores al retener el impuesto. El resultado de todo ello es que este sistema puede provocar tanto un déficit recaudatorio como el cobro indebido del IVA, lo que requerirá la intervención de la autoridad tributaria.

Por otra parte, dada la continua evolución de los métodos electrónicos de pago, resulta relativamente fácil eludir el sistema de retención recurriendo a los servicios de pago alternativos ofrecidos por intermediarios no residentes. Esta posibilidad de eludir la legislación sobre IVA y conseguir precios más bajos puede crear un incentivo para trasladar los servicios de pago del mercado interior a los mercados de otros países.

Cargar a las instituciones financieras con la tarea de clasificar los suministros por tipos exigiría disponer de información específica sectorial y conocimientos especializados del sistema de IVA aplicable a cada suministro. A las instituciones financieras les resultaría difícil determinar el tipo de suministro únicamente sobre la base de la descripción del producto presentada por el proveedor. En muchos casos, la infraestructura y los sistemas de información financieros utilizados por los consumidores para efectuar los pagos a los proveedores no incluyen ningún campo de datos para la descripción de los productos.

Por este motivo, en las orientaciones de la OCDE no se recomienda aplicar un régimen de retención por los intermediarios financieros como principal sistema de recaudación del IVA respecto de los proveedores no residentes. No obstante, si las estrategias adoptadas por la administración tributaria no consiguen involucrar a los proveedores no residentes en el proceso de recaudación del IVA, puede ser conveniente que las autoridades tributarias intenten asegurar la recaudación exigiendo a los intermediarios financieros que retengan y declaren el IVA sobre las ventas de los proveedores incumplidores. Esta medida, si se emplea de forma bien dirigida (únicamente a una lista de proveedores incumplidores reincidentes), puede limitar las dificultades prácticas mencionadas.

A la hora de analizar la conveniencia de implantar un mecanismo de recaudación de este tipo, las jurisdicciones deberán procurar lo siguiente:

- Optar preferentemente por la recaudación basada en un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes como base del sistema de IVA aplicable a los suministros internacionales B2C.
- Utilizar mecanismos de retención por los intermediarios financieros únicamente como medida de salvaguarda para tratar con determinados proveedores incumplidores, cuando así lo decida la administración tributaria como resultado de su tarea de control del cumplimiento.

(ii) Función de entrega de información

Además de su posible función en el proceso de recaudación del IVA, los intermediarios financieros pueden desempeñar una importante función proporcionando a las autoridades tributarias información sobre los flujos financieros de las transacciones. Esa información la pueden facilitar previo requerimiento de las autoridades tributarias o en cumplimiento de una obligación de comunicación periódica de datos.

Incorporar a los intermediarios financieros al proceso de comunicación de información a efectos del IVA puede resultar complejo por diversos motivos, entre ellos los siguientes:

- La facultad de las autoridades tributarias de acceder a la información financiera de los intermediarios a efectos del IVA podría estar sujeta a límites legales.
- Es posible que los intermediarios en el pago dispongan tan solo de información limitada sobre los aspectos pertinentes a efectos del IVA de los suministros que subyacen a los pagos realizados. En el mejor de los casos, esos intermediarios dispondrán de información limitada, por ejemplo, acerca de la identidad del pagador y del destinatario del pago (es decir, si estos son efectivamente el consumidor y el proveedor a efectos del IVA), la naturaleza de la transacción subyacente para los fines del IVA o la condición de consumidor del destinatario del suministro a efectos del impuesto (empresa cliente o consumidor final).
- Cualquier obligación de comunicación de información abarcará únicamente la información de que disponga normalmente el intermediario financiero en el desarrollo normal de su actividad con arreglo a sus obligaciones legales.

Algunas jurisdicciones, varias de ellas pertenecientes a LAC, han impuesto obligaciones de comunicación periódica de información a los intermediarios de pagos por considerarlos una fuente importante de información para fines tributarios. Véase la tabla 5.3.

Aun cuando esas obligaciones de comunicación de datos pueden constituir una valiosa fuente de información a efectos del IVA, es conveniente que las autoridades tributarias que opten por establecer esa obligación tengan bien presentes las siguientes recomendaciones:

- Respetar el principio de proporcionalidad, comparando los costos que soportarán los intermediarios financieros para cumplir esa obligación con los beneficios que espera obtener la autoridad tributaria por el uso de la información facilitada. Un volumen excesivo de información puede resultar difícil de gestionar para las autoridades tributarias y representar una carga de cumplimiento indebida para los intermediarios financieros.
- Exigir, en principio, que se comunique únicamente la información de que dispongan los intermediarios financieros en el desarrollo normal de su actividad empresarial.

Se recomienda encarecidamente a las autoridades tributarias que apliquen todos los esfuerzos posibles para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de comunicación de datos habilitando canales de comunicación ágiles, respuestas fácilmente accesibles para las preguntas más frecuentes e instrucciones detalladas.

Tabla 5.3. Función de los proveedores de servicios de pago en algunas jurisdicciones LAC

Jurisdicción	Normativa vigente que grava los suministros entrantes	Función recaudatoria	Función de entrega de información
Argentina	Sí	Sí. Principal mecanismo de recaudación	No
Chile	Sí	Sí. Medida de salvaguarda aplicable en ciertos casos. Actualmente no se está aplicando.	Sí. Los bancos tienen que comunicar información trimestral a la administración tributaria acerca de los pagos a proveedores no residentes realizados con tarjeta de crédito o débito u otros medios similares.
Costa Rica	Sí	Sí. Mecanismo alternativo de recaudación para las plataformas no registradas.	No
Colombia	Sí	Sí. Mecanismo alternativo de recaudación.	No
Ecuador	Sí	Sí. Mecanismo alternativo de recaudación para las plataformas no registradas.	No
México	Sí	No	No
Perú	No	No	No

Fuente: Investigación de la OCDE.

5.6.5. Otras medidas

(i) Bloqueo de sitios web

Varias jurisdicciones[135] han adoptado disposiciones que permiten a la administración tributaria o a otros órganos administrativos bloquear el acceso a los sitios web de los proveedores no residentes como último recurso en caso de incumplimiento. Esta medida equivale en la práctica a impedir el acceso en línea de los consumidores a los servicios digitales o plataformas de las empresas que no cumplan el régimen de IVA aplicable en esa jurisdicción.

Desde el punto de vista técnico, existen diversas formas de bloquear el acceso, cuya aplicación práctica presenta dificultades igualmente diversas.[136]

Las jurisdicciones que se estén planteando adoptar esta medida habrán de tener en cuenta, entre otras, las siguientes cuestiones:

[135] Entre ellas, México y Australia.

[136] Véase Internet Society (2017), *Internet Society Perspectives on Internet Content Blocking: An Overview* at https://www.internetsociety.org/wp-content/uploads/2017/03/ContentBlockingOverview.pdf. Describe distintas técnicas de bloqueo para contenidos ilegales.

- La posibilidad de eludir el bloqueo: la técnica utilizada para aplicar esta medida podría ser eludida por los proveedores residentes incumplidores, por los usuarios de la jurisdicción de destino o por ambos, lo que repercutiría negativamente en la eficacia de esta medida.
- Los posibles daños colaterales: como los sitios web suelen estar alojados en servidores en la nube, el bloqueo de uno de ellos podría surtir el efecto de bloquear a otros muchos, con el consiguiente impacto en el ecosistema de Internet en su conjunto. El bloqueo del acceso a un servicio determinado puede tener consecuencias no deseadas en las empresas que utilizan ese servicio bloqueado para sus actividades habituales (como los proveedores de servicios de pago).
- Los aspectos de privacidad: hay distintos tipos de bloqueo de contenidos que exigen examinar el tráfico del usuario, incluido el cifrado. En ese proceso puede resultar afectada la privacidad de los usuarios.[137]
- La posible vulneración de acuerdos comerciales internacionales: aplicar esta medida únicamente a los proveedores no residentes, esto es, a las empresas extranjeras, podría ser incompatible con las cláusulas de "trato nacional".

(ii) Publicación de las empresas registradas

Algunas jurisdicciones publican periódicamente en el sitio web de la administración tributaria la lista de proveedores no residentes registrados. Con esta medida se pretende concientizar a los consumidores finales, por lo que suele ir acompañada de mecanismos para que los interesados puedan notificar operaciones realizadas por proveedores no registrados.

5.7. El papel de la cooperación administrativa internacional en la mejora de las capacidades de cumplimiento coercitivo

Guía de la subsección 5.7.

Sección	*Tema*	*Pág.*
5.7.1.	***Bases jurídicas***	**366**
5.7.2.	***Aspectos generales de las principales formas de cooperación***	**367**
	(i) Intercambio de información (requisitos generales)	367
	(ii) Cooperación administrativa dirigida a la recaudación del IVA en vía ejecutiva (cobro de deudas)	369
	(iii) Inspecciones conjuntas	369
5.7.3.	***Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal***	**371**

Las Directrices sobre el IVA recomiendan que las jurisdicciones adopten las medidas pertinentes para potenciar el uso de los instrumentos de la OCDE y otros instrumentos jurídicos disponibles en materia de

[137] Ibid.

cooperación administrativa internacional, a fin de garantizar una recaudación eficaz del IVA en los suministros transfronterizos.

5.7.1. Bases jurídicas

El empleo de mecanismos de cooperación administrativa internacional en materia tributaria requiere la existencia de una base jurídica aplicable en las jurisdicciones requirente y requerida. Los acuerdos internacionales pueden constituir la base jurídica que necesitan las administraciones tributarias para recabar los datos pertinentes a efectos del IVA, por ejemplo, en relación con los proveedores no residentes y/o las plataformas digitales en el marco de un régimen simplificado de cumplimiento.

Los siguientes instrumentos pueden servir de base jurídica para la cooperación administrativa en materia de IVA. No se excluyen entre sí.

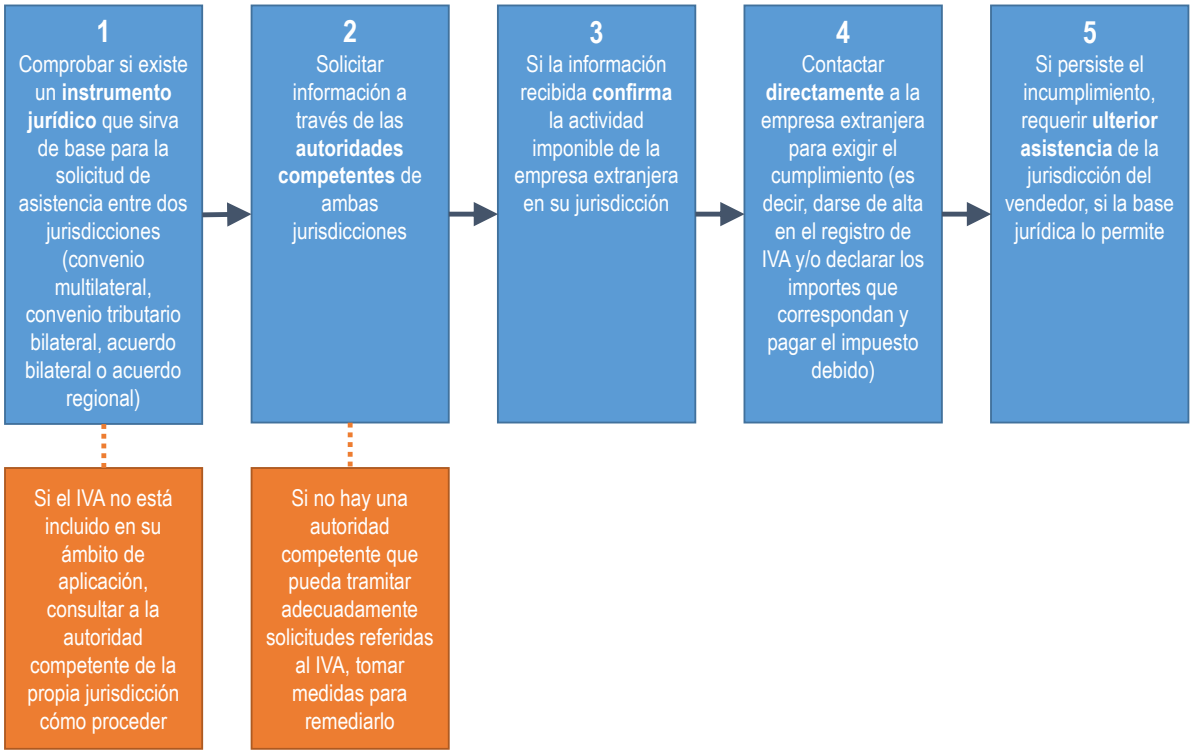
- **Convenios multilaterales**, en particular la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OECD/Council of Europe, 2011[90]) ("MAAC"; véase la subsección 5.7.3). La MAAC es el instrumento multilateral de mayor alcance disponible para cualquier forma de cooperación tributaria dirigida a evitar la evasión y la elusión fiscal. Comprende todas las formas posibles de cooperación administrativa entre Estados para la liquidación y recaudación de impuestos. Esta cooperación va desde el intercambio de información, incluido el automático, hasta el cobro de créditos fiscales extranjeros.
- **Convenios tributarios bilaterales**. La mayoría de los tratados bilaterales para evitar la doble imposición que sirven de base jurídica para el intercambio de información y la asistencia mutua en materia tributaria siguen el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (o la Convención Modelo de la ONU, similar al Modelo de la OCDE) (OECD, 2017[97]). En el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE se contempla el intercambio de información. Por su parte, el artículo 27 regula la asistencia para la recaudación de impuestos. Aun cuando, con carácter general, los "impuestos comprendidos" en el Modelo están limitados a los "impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" (artículo 2), los artículos 26 y 27 establecen que el intercambio de información y la asistencia contemplada en ellos "no está limitada por los artículos 1 y 2." Por consiguiente, las obligaciones que se derivan de estos artículos en relación con el intercambio de información y la asistencia pueden aplicarse a impuestos distintos de los que gravan la renta y el patrimonio, como los impuestos al valor agregado. No obstante, ha de indicarse que esta ampliación del ámbito de los artículos 26 y 27 a impuestos no comprendidos en el ámbito de aplicación del Convenio no se introdujo hasta el año 2000. Los tratados de doble imposición adoptados antes de esa fecha que no han sido revisados desde entonces no suelen contemplar el intercambio de información ni la asistencia para los fines de la recaudación del IVA. Hoy en día, muchos tratados para evitar la doble imposición ofrecen una base para solicitar información y otros tipos de cooperación administrativa en materia de IVA. No obstante, antes de iniciar un procedimiento para el intercambio de información sobre el IVA, conviene analizar el contenido del convenio tributario bilateral para comprobar que no se excluya el IVA o los impuestos al consumo del ámbito de las cláusulas sobre cooperación administrativa.
- **Marcos regionales**[138]

[138] Un ejemplo de cooperación administrativa de alto nivel en un área regional para el cobro de deudas tributarias es el marco de la Unión Europea, cuya base jurídica está formada por la Directiva del Consejo (UE) 2010/24 de 16 de marzo de 2010 y el Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; pueden consultarse en la dirección https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32010L0024&from=EN y https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:02010R0904-20200101&from=EN respectivamente.

- **Acuerdos de intercambio de información tributaria** (TIEA). En el Anexo I.1. se recoge información detallada sobre el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria y el Modelo de Acuerdo de la CIAT.

Cada uno de estos instrumentos jurídicos designa a las autoridades competentes en cada país para recibir y dar respuesta a las solicitudes de asistencia en materia tributaria. En la mayoría de los casos, las jurisdicciones no han designado específicamente una autoridad competente para las solicitudes relativas al IVA. De ahí la importancia de dejar claro en la solicitud que esta va dirigida a las autoridades encargadas del IVA.

Gráfico 5.1. Procedimiento básico para solicitar la asistencia de autoridades tributarias extranjeras



Fuente: Análisis de la OCDE.

5.7.2. Aspectos generales de las principales formas de cooperación

(i) Intercambio de información (requisitos generales)

En función de su base jurídica específica, el intercambio de información deberá cumplir unos u otros requisitos. La finalidad de algunos de estos requisitos es evitar cargar innecesariamente a otras administraciones tributarias con la labor de recabar información que la autoridad requirente puede haber obtenido por sí misma o que tiene escasa o ninguna relevancia a efectos de asegurar los ingresos fiscales.

Normalmente deberán cumplirse estas dos condiciones:

- que la solicitud tenga una pertinencia previsible[139] por la posibilidad de utilizar esa información para detectar déficits de recaudación o infracciones tributarias, y
- que la autoridad requirente haya agotado previamente las fuentes de información internas antes de solicitar la cooperación de otras autoridades tributarias.

La solicitud de información será previsiblemente pertinente cuando, en el momento de su transmisión, la autoridad requirente considere que, con arreglo a su Derecho interno, existe una posibilidad razonable de que la información solicitada resulte de interés en relación con los asuntos tributarios de uno o varios contribuyentes previamente identificados.[140]

Con la exigencia del criterio de pertinencia previsible se trata de evitar que estas solicitudes se utilicen para "tantear el terreno", como ocurre cuando no tienen un alcance claro y un objetivo definido, por lo que es poco probable que resulten de utilidad en relación con los asuntos tributarios de una persona concreta o de un grupo identificable de personas concretas. Decidir dónde se encuentra la línea divisoria entre la pertinencia previsible y el tanteo de terreno resulta fácil en teoría, pero difícil en la práctica. Habrá de hacerse un examen individualizado de cada solicitud de información para apreciar su pertinencia previsible a los efectos del control tributario.[141]

Para que pueda determinarse si la información que solicita es previsiblemente pertinente, la autoridad tributaria requirente deberá ofrecer explicaciones sobre el uso que se proyecta hacer de la información solicitada y sobre los motivos por los que cree que la información solicitada obra en poder de una persona sujeta a la jurisdicción de la autoridad requerida.

Es posible que en algunos casos la autoridad requirente no disponga de datos que le permitan identificar individualmente a la persona o personas sobre las que solicita información, limitándose a describir a un grupo de contribuyentes a los que no puede identificar de forma individual por su nombre ni de otro modo, con arreglo a una serie de características comunes. Este tipo de "solicitudes colectivas" cumplirá por lo general el criterio de pertinencia previsible cuando la autoridad requirente pueda describir a la autoridad requerida cuáles son esas características que comparten los miembros del grupo y sus posibles patrones de conducta incumplidora.

La posibilidad de tramitar solicitudes colectivas con arreglo al criterio de pertinencia previsible reviste especial importancia de cara a asegurar el cumplimiento en materia de IVA transfronterizo. La razón es que la información pertinente puede obrar en poder de un contribuyente no residente y hacer referencia a grupos de proveedores o vendedores que presenten patrones comunes de riesgo tributario y cuya identificación previa a nivel individual resulte imposible para la autoridad requirente.

---

[139] Véanse el artículo 4.1 de la MAAC y el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

[140] Un notable ejemplo reciente de interpretación del concepto de "pertinencia previsible" en conexión con las solicitudes internacionales de información es la Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de la UE de 6 de octubre de 2020 en los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, État luxembourgeois contra B y État luxembourgeois contra B y otros (disponible en https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-245/19&language=es). El TJUE consideró que una solicitud de información es pertinente cuando indica la identidad de la persona que posee la información de que se trate, la del contribuyente sometido a la investigación que ha originado la solicitud de intercambio de información y el período al que se extiende esta última. También considera pertinente una solicitud de información referida a contratos, facturas o pagos que, aunque no se identifiquen con precisión, se delimitan mediante criterios basados, en primer lugar, en el hecho de que fueron respectivamente celebrados o efectuados por la persona que posee la información; en segundo lugar, en la circunstancia de que se formalizaron durante el período al que se refiere dicha investigación, y, en tercer lugar, en su relación con el contribuyente investigado.

[141] Puede consultarse un análisis más detallado del concepto de pertinencia previsible en los comentarios al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

(ii) Cooperación administrativa dirigida a la recaudación del IVA en vía ejecutiva (cobro de deudas)

El cobro ejecutivo de las deudas de IVA de contribuyentes no residentes plantea dificultades adicionales a las autoridades tributarias. Un ejemplo sería el caso de un contribuyente que presentó la declaración de IVA en tiempo y forma al amparo del régimen simplificado de cumplimiento, pero no pagó el impuesto devengado (por ejemplo, solicitó el pago aplazado, pero no cumplió su obligación de pago). También puede ocurrir que las autoridades tributarias hayan llevado a cabo un procedimiento de inspección que haya resultado en una liquidación y la consiguiente obligación de pagar el IVA.

Cuando un no residente no paga voluntariamente el IVA que adeuda, el principal problema para recaudar ese impuesto por vía ejecutiva consiste en que es improbable que el contribuyente sea titular de activos en la jurisdicción de tributación. Cuando existen esos activos (ya sean activos financieros, bienes inmuebles, bienes intangibles, créditos comerciales, etc.), la autoridad tributaria puede embargarlos como garantía o bloquearlos para forzar un acuerdo de pago. Así pues, las autoridades tributarias del país en el que se debe el IVA tendrán que solicitar la cooperación administrativa de las autoridades de la jurisdicción en la que resida el contribuyente o tenga activos embargables.

Entre los mecanismos de cooperación administrativa internacional utilizados habitualmente para cobrar deudas tributarias por vía ejecutiva figuran los siguientes:

- Solicitudes de información que la autoridad requerida puede obtener con arreglo a su Derecho interno y que puede resultar de utilidad a efectos de la recaudación del impuesto.
- Solicitudes de notificación de liquidaciones tributarias o requerimientos de pago del IVA, con el fin de garantizar que se respeta en todo momento el derecho del contribuyente a interponer un recurso.
- Solicitudes dirigidas a que la autoridad requerida tome medidas efectivas para cobrar las deudas de IVA por vía ejecutiva. Normalmente irán asociadas a sanciones más graves, como el embargo de activos del contribuyente (activos financieros, créditos comerciales, inmuebles, etc.) y exigirán haber agotado previamente las vías disponibles para el cobro en el país de imposición antes de presentar la solicitud de cooperación internacional.

Para mitigar el riesgo potencial de que los contribuyentes intenten eludir las medidas para el cobro de la deuda tributaria (por ejemplo, transfiriendo sus activos tributarios a otras jurisdicciones o a terceros antes de que se liquide definitivamente la deuda de IVA) o cuando no existan activos embargables en el país en que se debe el IVA, podrá solicitarse la adopción de medidas cautelares por otras autoridades tributarias.

De modo análogo al análisis de los procedimientos relativos al intercambio de información, la solicitud deberá basarse en un acuerdo vigente entre el país de la autoridad tributaria requirente y el país de la autoridad tributaria requerida que regule la asistencia mutua para el cobro de deudas de IVA. En el caso de los recargos, sanciones administrativas, intereses de demora, etc., el acuerdo y los mecanismos jurídicos vigentes deberán incluir en su ámbito de aplicación esos conceptos específicos.

En este contexto conviene destacar que algunas jurisdicciones han formulado reservas a los instrumentos jurídicos vigentes en relación con sus obligaciones de prestar asistencia para el cobro. Por ejemplo, la mayoría de las jurisdicciones LAC analizadas (véase la tabla I.1 en el Anexo I) han formulado reservas de este tipo.

(iii) Inspecciones conjuntas

No existe un concepto jurídico de inspección conjunta aceptado internacionalmente. En términos generales, las inspecciones conjuntas son una herramienta de cooperación administrativa en materia tributaria que combina una selección de medidas disponibles en conexión con esa cooperación. Entre ellas figuran el intercambio de información y las actividades dirigidas al cumplimiento de un contribuyente

en concreto (o un grupo de contribuyentes) realizadas simultáneamente por varias autoridades tributarias y, en ocasiones, en presencia de funcionarios tributarios de distintas jurisdicciones que realizan conjuntamente controles tributarios y del cumplimiento en una jurisdicción determinada.[142] La Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal puede facilitar las inspecciones conjuntas por medio de las distintas formas de asistencia que contempla. La Convención no admite la formulación de reservas sobre las inspecciones conjuntas propiamente dichas. Sin embargo, las reservas admitidas por la Convención pueden limitar la aplicabilidad de esta herramienta a efectos del IVA. Este aspecto se analiza con mayor detalle en el Anexo I.

En términos generales, las inspecciones conjuntas con fines de cumplimiento se han planteado con mayor frecuencia en materia de impuestos directos que en el ámbito de los impuestos al consumo.[143] Una de las razones de que se planteen más a menudo en el ámbito de la imposición directa que de la indirecta es el mayor riesgo de doble imposición o falta de imposición asociado a los conflictos sobre precios de transferencia, las cuestiones de residencia o establecimiento permanente, etc. así como la necesidad de recurrir a un procedimiento amistoso (MAP).

En asuntos de IVA, una inspección conjunta puede constituir una buena opción de fiscalización cuando añada valor frente a otras herramientas de cooperación administrativa, y cuando exista un interés común o complementario de las jurisdicciones correspondientes en los asuntos tributarios de uno o varios contribuyentes relacionados entre sí.

Una de las principales ventajas que ofrecen las inspecciones conjuntas en comparación con otras formas de cooperación es la posibilidad de llegar a una conclusión común entre las administraciones tributarias acerca de los hechos examinados y de sus consecuencias tributarias. El compromiso de llegar a una conclusión de esa índole ha de descansar en un fundamento jurídico claro tanto a nivel internacional como interno. Ese compromiso entre las jurisdicciones interesadas reviste especial importancia cuando no existe una base jurídica común para la asignación de los derechos de imposición en materia de IVA que prevalezca sobre la legislación nacional.[144] De ahí que un área en la que estas inspecciones pueden

---

[142] En la publicación *Joint Audit Report* de la OCDE (2010) (disponible en https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf), las inspecciones conjuntas se describen como la creación por dos o más jurisdicciones de un único equipo de inspección para examinar uno o varios problemas o transacciones de una o varias personas (físicas o jurídicas) sujetas a obligación tributaria que desarrollan actividades empresariales internacionales, incluidas las transacciones internacionales a través de empresas asociadas que operan en las jurisdicciones participantes, y en las que esas jurisdicciones tienen un interés común o complementario. En ese supuesto, el contribuyente deberá aportar la información pertinente y compartirla con las jurisdicciones integrantes del equipo de inspección conjunta, que incluirá a representantes de las autoridades competentes de cada una de esas jurisdicciones. Puede organizarse una inspección conjunta para cualesquiera actividades de cumplimiento que tengan encaje (1) en el procedimiento entre autoridades competentes previsto en los acuerdos tributarios suscritos por los organismos tributarios participantes, y (2) en el marco jurídico que regule los límites de la colaboración entre las partes intervinientes.

[143]La OCDE ha dedicado dos documentos principales a las inspecciones tributarias conjuntas: OCDE (2010), *Joint Audit Report*, disponible en https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf, y OCDE (2019), *Joint Audits 2019 Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty*, disponible en https://dx.doi.org/10.1787/17bfa30d-en.

El Informe de 2010 fue elaborado por un grupo de 13 países del Foro de Administración Tributaria (FTA), que tomaron como base sus experiencias previas con otras herramientas de cooperación administrativa. No obstante, cuando se publicó el informe ninguno de esos países había participado en una inspección conjunta. El Informe de 2019 fue elaborado por siete miembros del FTA y versa sobre los impuestos directos.

[144] A diferencia del marco jurídico aplicable a los impuestos sobre la renta y el capital regulados en acuerdos tributarios bilaterales, o al IVA entre los miembros de un acuerdo regional con una base jurídica compartida (como los

resultar especialmente fructíferas sea la correcta aplicación de las reglas internas de los distintos países que atribuyen derechos de imposición del IVA cuando puedan conducir a la doble imposición o a la falta de imposición. Estas cuestiones pueden derivarse de la utilización por esos países de diferentes indicadores y criterios para determinar el lugar de imposición de los suministros electrónicos de servicios e intangibles, lo cual puede conducir a conclusiones contradictorias entre dos o más países.

Para garantizar el pleno acceso a la información pertinente en las actividades de cumplimiento del IVA transfronterizo, resulta esencial la participación de la jurisdicción en la que está domiciliado el contribuyente o en la que se encuentra la información.

5.7.3. Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal [145]

La Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (en adelante, "MAAC") (OECD, 2011[98]) es el instrumento multilateral de mayor alcance disponible para cualquier forma de cooperación tributaria dirigida a luchar contra la evasión y la elusión fiscal. Contempla todas las formas posibles de cooperación administrativa entre Estados para la liquidación y recaudación tributarias. Esta cooperación abarca desde el intercambio de información, incluido el automático, hasta el cobro de deudas fiscales extranjeros. También puede facilitar la realización de inspecciones conjuntas.

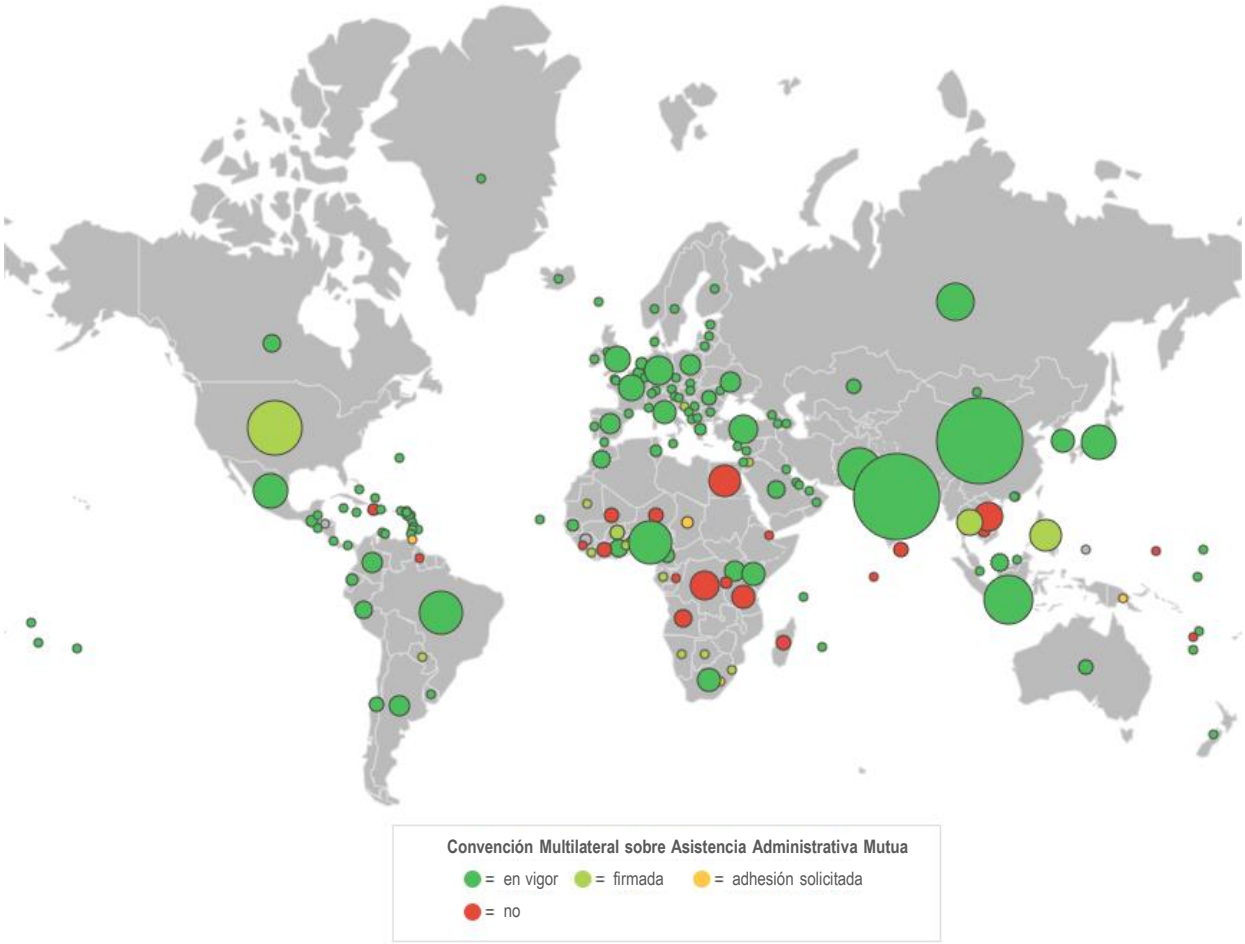
La MAAC fue elaborada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988. Fue modificada por el Protocolo de 2010, que abrió la MAAC a todos los países (y adaptó su contenido a los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información para fines tributarios). A 16 de marzo de 2021 había sido suscrita por 141 jurisdicciones.[146]

Estados miembros de la UE, sujetos a las Directivas comunes sobre el IVA), por lo general no existe un marco jurídico internacional sobre IVA que prevalezca sobre el Derecho interno.

[145] Esta subsección está basada en el capítulo 4.A.3 del Informe: OCDE (2012), *International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes*. *A catalogue of the main instruments* disponible en https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.pdf.

[146] Puede consultarse la lista actualizada de los distintos países con su forma de participación en la Convención en: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

Gráfico 5.2. Mapa de las Partes en la MAAC



Nota: Situación a diciembre de 2020 (intercambio de información previa solicitud).
Fuente: OCDE: https://www1.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/0/623/default.

El artículo 1 de la MAAC estipula que las Partes se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales. Su alcance se concibe del modo más amplio posible, pues "abarca todas las variedades de pagos obligatorios a las administraciones generales..., con la única excepción de los derechos de aduana y todos los demás derechos de importación o exportación y tributos comprendidos en el ámbito de aplicación del *Convenio internacional de asistencia mutua administrativa para prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras* elaborado bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera." Comentario al art. 2, n° 25 (el énfasis es nuestro) (OECD, 2011[98]).

La MAAC reviste especial importancia a los efectos de este Kit de herramientas, pues incluye expresamente el IVA entre los tributos comprendidos en su ámbito de aplicación (artículo 2.1.b.iii.C). No obstante, el artículo 30 de la Convención permite a la jurisdicción que se adhiere denegar cualquier forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes en cualquiera de las categorías mencionadas en el literal b del párrafo 1 del artículo 2, que comprende los impuestos generales al consumo como el IVA. Antes de enviar una solicitud de información a un país, habrá de tenerse en cuenta la posibilidad de que este haya formulado una reserva individual respecto de la asistencia en materia de IVA. El Anexo I.1.1 contiene una lista de las reservas formuladas por las jurisdicciones LAC.

Los principales mecanismos de cooperación administrativa son los siguientes:[147]

- **Intercambio de información** (capítulo III, sección I, arts. 4-10). Las Partes intercambiarán cualquier información que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en la misma. La MAAC permite que el intercambio de información se haga previa solicitud (art. 5), automáticamente (art. 6) o de forma espontánea (art. 7). La Convención también contempla las inspecciones fiscales simultáneas (art. 8) y las inspecciones fiscales en el extranjero (art. 9).
- **Intercambio de información previa solicitud** (art. 5). Previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá otorgar al Estado requirente cualquier información que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en la misma y esté relacionada con personas o transacciones específicas (art. 5, apartado 1). Si la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no es suficiente para permitirle cumplir con la solicitud de información, dicho Estado deberá tomar las medidas necesarias para otorgar al Estado requirente la información solicitada (art. 5, apartado 2).
- **Intercambio de información automático** (art. 6). Con respecto a categorías de casos y de conformidad con los procedimientos que determinen mediante acuerdo mutuo, dos o más Partes intercambiarán automáticamente la información.
- **Intercambio de información espontáneo** (art. 7). Una Parte, sin que exista solicitud previa, transmitirá a otra de las Partes la información de la que tenga conocimiento en las circunstancias contempladas en el art. 7, apartado 1.
- **Inspecciones fiscales simultáneas** (art. 8). Una inspección fiscal simultánea es un acuerdo entre dos o más Partes para examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan (art. 8, apartado 2). La MAAC establece que las Partes determinarán mediante consultas, previa solicitud de una de ella, los casos y procedimientos de las inspecciones fiscales simultáneas (art. 8, apartado 1).
- **Inspecciones fiscales en el extranjero** (art. 9). Previa solicitud de la autoridad competente del Estado requirente, la autoridad competente del Estado requerido podrá permitir a los representantes de la autoridad competente del Estado requirente estar presente en cualquier parte de una inspección fiscal que se considere apropiada en el Estado requerido. Todas las decisiones respecto a la ejecución de la inspección fiscal serán tomadas por el Estado requerido.
- **Asistencia en el cobro** (capítulo III, sección II, arts. 11-16). Con arreglo al artículo 11, apartado 1, previa solicitud del Estado requirente y con sujeción a lo dispuesto por los artículos 14 y 15, el Estado requerido tomará las medidas necesarias para cobrar los créditos fiscales del Estado mencionado en primer lugar como si fueran sus propios créditos fiscales, salvo en relación con los plazos, que se regirán exclusivamente por la legislación del Estado requirente (art. 14), y en lo relativo a la prioridad (art. 15). Lo anterior se aplicará únicamente a los créditos fiscales sujetos a un instrumento que permita su exigibilidad en el Estado requirente y, salvo que las Partes interesadas acuerden lo contrario, que no hayan sido impugnados. Por lo tanto, cuando el crédito se tenga frente a una persona que no sea residente del Estado requirente, la asistencia en el cobro únicamente será aplicable, salvo que las Partes interesadas acuerden lo contrario, cuando el crédito ya no pueda ser impugnado (art. 11, apartado 2).

  Previa solicitud del Estado requirente, el Estado requerido deberá, con el fin de obtener el cobro de una deuda tributaria, tomar medidas cautelares aun en el caso de que el crédito haya sido impugnado o no esté sujeto a un instrumento que permita su exigibilidad (art. 12).

[147] Véanse los artículos 4 a 17 de la MAAC.

- **Notificación o traslado de documentos** (capítulo III, sección III, art. 17). Cuando el Estado requirente lo solicite, el Estado requerido notificará o trasladará los documentos al destinatario, incluidos los relativos a sentencias judiciales, que emanen del Estado requirente y se refieran a un impuesto comprendido en el ámbito de aplicación de la MAAC. El Estado requerido efectuará la notificación o traslado de documentos: a) por el método prescrito por su legislación interna para la notificación o traslado de documentos de naturaleza sustancialmente similar; b) en la medida de lo posible, por el método específico solicitado por el Estado requirente o por el procedimiento más parecido al mismo que admita su propia legislación. Una Parte puede llevar a cabo la notificación o traslado de documentos directamente por correo a una persona que se encuentre en el territorio de otra Parte.

Este instrumento puede ser utilizado (art. 3) por las autoridades competentes designadas por las Partes para los fines de la asistencia administrativa regulada por la Convención, enumeradas en su Anexo B.[148]

En el art. 18 de la MAAC se indica cuál ha de ser el contenido de la solicitud y la información que debe facilitar el Estado requirente.

Se aplican disposiciones especiales a las solicitudes que tienen por objeto la asistencia en el cobro contempladas en la sección II de la MAAC (art. 13).

El artículo 21 establece límites a la obligación de prestar asistencia. No obstante, el Estado requerido no podrá negarse a proporcionar información a otra Parte por la única razón de que la misma obre en poder de un banco u otra institución financiera (art. 21, apartado 4).

Cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con la MAAC será tratada como información confidencial y protegida de la misma forma que la información obtenida con arreglo a la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las garantías que indique la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna. (art. 22, apartado 1).

La información solo podrá revelarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos o de supervisión) encargadas de la liquidación, recaudación o cobro de los tributos de esa Parte, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a ellos o de la supervisión de las actuaciones precedentes. Únicamente esas personas o autoridades podrán utilizar la información, y solo para los fines señalados (art. 22, apartado 2).[149]

La MAAC establece que las posibilidades de asistencia contempladas en ella no limitan ni resultan limitadas por las contenidas en los acuerdos internacionales existentes o futuros, en otros acuerdos celebrados entre las Partes interesadas o en otros instrumentos relacionados con la cooperación en asuntos tributarios (art. 27, apartado 1).

[148] El Anexo B de la Convención puede consultarse en https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168066660d

La mayoría de las Partes han designado como autoridad competente al ministro de Hacienda y a la Administración Tributaria o su representante autorizado. Las Partes en el Convenio tienen a su disposición una lista más detallada y actualizada de autoridades competentes, que incluye los nombres y datos de contacto de los funcionarios tributarios directamente encargados de tramitar las solicitudes de asistencia.

[149] Ello no obstante, la información recibida por una Parte podrá ser compartida con otras autoridades encargadas del cumplimiento de las leyes y utilizarse para fines distintos cuando sea factible de conformidad con la legislación de la Parte que otorgue la información y la autoridad competente de esa Parte autorice dicho uso (art. 22, apartado 4).

Manual de adhesión a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

El Secretariado del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (el Foro Global) ha publicado un Manual de adhesión a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OECD, 2020[99]).

Este Manual se elaboró en el contexto de la crisis de la COVID-19, con la finalidad de prestar asistencia técnica a las jurisdicciones en una época en la que resultaba difícil llevar a cabo actividades de desarrollo de capacidades. No hay duda de que la cooperación tributaria va a desempeñar un papel importante para la recuperación pos-COVID-19 y la consolidación fiscal.

El Manual contiene orientaciones detalladas para las jurisdicciones que se estén preparando para adherirse a la MAAC. Además de destacar las ventajas de hacerlo, les ofrece una panorámica de las principales disposiciones de la MAAC y de su relación con otros tratados e instrumentos jurídicos que facilitan la cooperación administrativa en materia tributaria, junto con una guía que describe paso a paso cómo convertirse en Parte, desde la fase de preparación, en la que se da respuesta al cuestionario sobre confidencialidad, hasta la firma y el depósito de los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación. Aborda también otros aspectos técnicos y logísticos. En el Manual se destaca la función del Órgano Coordinador, así como la asistencia técnica que el Foro Global puede brindar a sus miembros para adherirse a la Convención. Las jurisdicciones pueden hacer uso de este Manual en las distintas fases de este proceso.

El Manual sobre cómo adherirse a la MAAC se divide en cinco partes que se organizan de la siguiente manera:

- En la **Sección 1** se destaca brevemente el origen y la finalidad de la MAAC, así como la importancia del Protocolo de 2010 para su apertura a la firma y ratificación por parte de los países que no son miembros de la OCDE o el COE. También se examinan los principales beneficios que puede obtener un país al adherirse a la MAAC, aun cuando ya cuente con una red de tratados bilaterales e instrumentos jurídicos para facilitar la asistencia administrativa en materia fiscal.
- En la **Sección 2** se describen las principales disposiciones de la MAAC. Se dedica especial atención a las diferentes formas de asistencia que puede facilitar y se ofrecen ejemplos del uso de la misma realizado por las jurisdicciones, tanto para el intercambio de información como para otros fines. Esta parte también desarrolla la composición, el papel, las funciones y el funcionamiento del Órgano Coordinador, así como los de la OCDE y el COE, como Depositarios, en la aplicación de la Convención.
- En la **Sección 3** se detalla el procedimiento para convertirse en Parte de la MAAC con referencia a las plantillas utilizadas en la práctica, facilitando ejemplos de cómo cumplir los requisitos al preparar la solicitud, así como los pasos y requisitos sustantivos para la adhesión a la MAAC.
- En la **Sección 4** se señala brevemente el papel fundamental que desempeña la MAAC en la aplicación del Estándar Común de Reporte (CRS, por sus siglas en inglés) para el intercambio automático de información de cuentas financieras y las Acciones de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) en relación con la transparencia fiscal, en particular los Informes de País.
- En la **Sección 5** se destacan los aspectos logísticos y financieros de la adhesión a la MAAC.
- Los anexos contienen las plantillas y los documentos anotados pertinentes en relación con el procedimiento de adhesión a la MAAC, así como otros recursos útiles.

6 Listas de comprobación para facilitar la adopción del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico

Introducción

Las secciones 3A y 3B de este Kit de Herramientas exponen el marco de política tributaria recomendado para la recaudación efectiva del IVA sobre los servicios e intangibles comercializados internacionalmente y los bienes de bajo valor comercializados internacionalmente. Este marco de política tributaria se centra en los retos que el crecimiento del comercio electrónico plantea para el IVA, en especial en lo que respecta a la recaudación del IVA sobre los suministros en línea (por Internet) de servicios, intangibles y productos digitales (sección 3A) y sobre la importación de bienes de bajo valor procedentes de ventas en línea (sección 3B) por empresas no residentes. Las secciones 4 y 5 ofrecen orientaciones detalladas acerca de cuestiones prácticas administrativas, operativas y de cumplimiento en relación con el diseño e implementación de estas políticas.

La presente sección contiene listas de comprobación para ayudar a los funcionarios y responsables de la administración tributaria a diseñar políticas y desarrollar reformas legislativas y administrativas a fin de implementar los principios y orientaciones que se recogen en las secciones 3A y 3B, así como en las secciones 4 y 5 de este Kit de Herramientas. Dichas listas de comprobación recogen los principales aspectos que los funcionarios y responsables de la política tributaria han de considerar a la hora de tomar decisiones sobre las políticas tributarias clave e integrarlas en el régimen del IVA vigente y en los marcos legales y administrativos generales existentes.

Las listas de comprobación se centran en los dos ámbitos principales en los que el crecimiento del comercio electrónico plantea los retos más acuciantes respecto al cumplimiento y administración del IVA, a saber:

- La recaudación del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles (incluidos los suministros en línea) a consumidores finales (B2C) por parte de proveedores no residentes (incluidos los vendedores en línea, las plataformas de mercadeo en línea y otras plataformas digitales) – Lista de comprobación 1.
- La recaudación del IVA sobre bienes de bajo valor importados tras ser vendidos en línea a consumidores finales (B2C) por proveedores no residentes (incluidos los vendedores en línea, las plataformas de mercadeo en línea y otras plataformas digitales) – Lista de comprobación 2.

Las listas de comprobación 1 y 2 se completan con otras dos listas que resumen los aspectos básicos de la implementación de la infraestructura operativa y de TI de apoyo (lista de comprobación 3) y las estrategias adecuadas de control y gestión de riesgos (lista de comprobación 4). Estas listas de comprobación se centran principalmente en las ventas de los proveedores a los consumidores finales (B2C), en contraposición a las operaciones de empresa a empresa (B2B), ya que es el ámbito que plantea a las autoridades tributarias los principales retos y riesgos para los ingresos. Las secciones 3A y 3B recogen también orientaciones para el tratamiento del IVA en los suministros internacionales B2B. Estas orientaciones son relativamente sencillas y, por lo tanto, no se han incluido en esas listas de comprobación. El Kit de Herramientas reconoce que las jurisdicciones pueden aplicar un marco de IVA que no distinga entre operaciones B2C y B2B. El Kit de Herramientas y las listas de comprobación de esta sección ofrecen indicaciones sobre la posible aplicación de las opciones de política tributaria en un régimen en el que no se diferencia entre operaciones B2C y B2B.

Las listas de comprobación de esta sección se centran principalmente en las leyes del IVA. Sin embargo, es probable que la recaudación del IVA sobre bienes de bajo valor produzca repercusiones en la legislación aduanera que también han de tomarse en consideración. En términos más generales, la legislación del IVA a menudo no opera de forma aislada de otras leyes tributarias y en ocasiones puede remitirse a otras leyes para cuestiones tales como la aplicación de sanciones. Además, los marcos legales internaciones de los que sean parte las jurisdicciones, como los acuerdos de libre comercio, pueden también obligarlas a actuar conforme a normas jurídicamente vinculantes, lo que a su vez podría limitar su capacidad para formular leyes de IVA dirigidas a las empresas no residentes. Por consiguientes, es

importante que las jurisdicciones, al considerar cambios en sus leyes de IVA, tengan en cuenta cuidadosamente la interacción de los potenciales cambios con otras leyes, en especial las que prevén obligaciones internacionales vinculantes. Cabe que las jurisdicciones tengan que introducir en estas leyes más generales cambios que complementen las reformas del IVA o establecer otras obligaciones legales relacionadas con dichas reformas.

La elaboración de nuevas leyes puede ser un proceso complejo. Para promulgar con éxito nuevas leyes, es necesario incorporarlas efectivamente al sistema legislativo vigente, que con frecuencia será extenso y fruto de varias décadas de complejas modificaciones y sustituciones de disposiciones. No existe un único método válido en todos los supuestos para introducir las soluciones recomendadas de recaudación del IVA sobre el comercio electrónico en un régimen legal de IVA existente. Por consiguiente, este Kit de Herramientas insiste en que no es ni posible ni deseable ofrecer el texto de una legislación modelo que las autoridades tributarias puedan o deban simplemente transponer a su legislación nacional. Las jurisdicciones deben tener en cuenta, por tanto, que las indicaciones ofrecidas en esta sección no son preceptivas y deben considerarse «listas de comprobación» no exhaustivas que sirven de apoyo al diseño de políticas, y no como «modelos». Las listas de comprobación contienen referencias a los componentes más relevantes del Kit de Herramientas que ofrecen una orientación más detallada con respecto al elemento de la lista de comprobación correspondiente.

Lista de comprobación 1: Diseñar un marco de política, legislación y administración para suministros internacionales B2C de servicios e intangibles

Abreviaturas empleadas en las listas de comprobación de legislación:

- **DP** = Derecho o legislación primaria
- **DS** = Derecho secundario, derivado o de desarrollo
- **Admin** = Procesos, infraestructura e instrucciones administrativas
- ☑ = Normalmente se utiliza como fuente primaria para regular el asunto de que se trate
- ☒ = Normalmente no se utiliza como fuente primaria para regular el asunto de que se trate

COMPONENTES DE LA LEGISLACIÓN DEL IVA / ADMINISTRACIÓN Y ORIENTACIONES	DP	DS	Admin	Referencias principales en el Kit de herramientas
ESTABLECER EL DERECHO A IMPONER EL IVA – REGLA SOBRE EL LUGAR DE IMPOSICIÓN				
Regla sobre el lugar de imposición en función de la residencia habitual del consumidor • Esta regla establece de modo expreso o implícito el derecho de la jurisdicción a imponer el IVA sobre los suministros de servicios e intangibles a consumidores finales (suministros B2C) con residencia habitual en esa jurisdicción. • La ubicación del proveedor carece, en principio, de pertinencia para determinar el derecho de la jurisdicción a imponer el IVA sobre dichos suministros. El derecho de la jurisdicción a imponer el IVA sobre estos suministros se determina únicamente en función de la residencia habitual del consumidor. La ubicación del proveedor es importante principalmente para determinar el mecanismo de recaudación del IVA sobre los suministros B2C de servicios e intangibles. Cuando el	☑	☒	☒	**Subsección 3A.2** página 61 **Subsección 3A.2.4** página 68

proveedor no está situado en la jurisdicción de imposición, este Kit de Herramientas recomienda la aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación para exigir el IVA sobre los suministros B2C de servicios e intangibles. • Nota: en caso de que el régimen de IVA de una jurisdicción no distinga entre operaciones B2C y B2B, esta jurisdicción tal vez opte por adoptar una regla sobre el lugar de imposición de suministros de servicios e intangibles basada en la «ubicación del cliente». La jurisdicción puede entonces definir (en la legislación primaria o de desarrollo) la «ubicación del cliente» como la «residencia habitual del consumidor» cuando el cliente sea un particular, y como el «lugar de presencia o establecimiento comercial permanente» cuando el cliente sea una empresa. **Definir el concepto de consumidor con residencia habitual en la jurisdicción de imposición** • A modo de ejemplo, una definición podría disponer que un consumidor con residencia habitual es: – Un residente en el sentido de una definición normalmente empleada por la jurisdicción para determinar la residencia en una amplia diversidad de leyes tributarias (por ejemplo, la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas) y posiblemente también en el sentido de las definiciones que la jurisdicción utiliza en otras áreas de la administración pública, y que sea: – Una persona o entidad que no es una empresa registrada a efectos del IVA; o – Una empresa registrada en el IVA pero que no está realizando una compra relacionada con su actividad empresarial (por ejemplo, la compra está destinada íntegramente al uso personal de la dirección o del propietario de la empresa); o – Una empresa registrada en el IVA que solo realiza operaciones exentas de IVA. Adviértase que esto puede ser de difícil aplicación en la práctica: una jurisdicción puede optar por limitar el ámbito de este criterio a las categorías de empresas que presenten un perfil de alto riesgo. **Garantizar que los suministros destinados al exterior están libres de IVA** • La jurisdicción que adopte una regla sobre el lugar de imposición basada en la residencia habitual del consumidor ha de velar por que los suministros a un consumidor con residencia habitual fuera de esta jurisdicción estén libres de IVA. Para ello, normalmente dicho suministro es tratado como «libre de IVA» o que tributa a «tasa cero», teniendo derecho el proveedor a recuperar el IVA soportado. Este tratamiento es crucial para evitar la doble imposición y las desventajas competitivas que sufrirían los exportadores por el incremento del precio de sus exportaciones como consecuencia del IVA de la jurisdicción de exportación.				

DEFINICIONES Y DISPOSICIONES ESPECIALES PARA COMPLEMENTAR LA REGLA SOBRE EL LUGAR DE IMPOSICIÓN				
Criterios e indicios para determinar la residencia habitual del consumidor • Se recomienda a las jurisdicciones que establezcan, en la legislación secundaria y/o directrices administrativas, indicios claros y fácilmente identificables para determinar la residencia habitual del consumidor. • Tales indicios podrían incluir la información que normalmente proporcionan los clientes a sus proveedores, por ejemplo: – La dirección de facturación del cliente, – Los datos bancarios del cliente, tales como la ubicación de la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección del cliente que tiene el banco, – Información de la tarjeta de crédito del cliente, incluido el número de identificación bancaria (BIN) de la tarjeta de crédito. • Las jurisdicciones pueden exigir que la determinación de la residencia habitual del consumidor sea corroborada por indicios adecuados de la residencia, por ejemplo, en el caso de los suministros en línea, que pueden ser: – El número de teléfono de contacto, – La ubicación del teléfono fijo del cliente a través del cual se prestará el servicio, – La dirección de protocolo de Internet (IP) del dispositivo utilizado para efectuar la compra en línea o para descargar el contenido digital, – El Código Móvil de País (MCC) de la Identidad Internacional de Abonado Móvil (IMSI) que se guarda en la tarjeta SIM (Módulo de Identidad de Abonado) utilizada cuando el cliente efectúa pedidos por teléfono móvil, – El historial comercial del cliente, que puede incluir información sobre el lugar de consumo predominante, el idioma del contenido digital facilitado u otra información comercialmente relevante, como por ejemplo una tarjeta de fidelización o números de suscripción. • Se aconseja a las jurisdicciones que proporcionen a los proveedores instrucciones claras sobre los elementos que se requieren para acreditar la determinación del lugar de residencia habitual de los clientes. Por ejemplo: – Exigir que el proveedor demuestre la determinación del lugar de imposición sobre la base de dos elementos de información/indicios no contradictorios. Adviértase, sin embargo, que, según las nuevas prácticas internacionales, con frecuencia es suficiente un elemento de información, en especial en el caso de las operaciones de menor valor.	☒	☑	☑	**Subsección 3A.2.5** página 68 **Subsección 3A.2.6** – Observaciones específicas para las jurisdicciones de Latinoamérica y el Caribe página 71

– Ofrecer a las empresas cumplidoras que han desplegado unos esfuerzos razonables para determinar y acreditar la residencia habitual de los consumidores la seguridad de que su actuación solo se cuestionará, en principio, en casos de abuso («*safe harbour*» o normas de puerto seguro).				
Aclarar el ámbito de los suministros de servicios e intangibles cuyo lugar de imposición se determina en función de la residencia habitual del consumidor • Se parte de la premisa de que las leyes de IVA de la jurisdicción ya prevén una definición general del concepto de suministro de servicios y/o intangibles. En algunas jurisdicciones el concepto básico de servicios e intangibles se define en sentido negativo, indicando lo que no son. Por ejemplo, definir los servicios e intangibles como "cualquier suministro que no tenga por objeto mercancías o bienes inmuebles". • Si una jurisdicción opta por un enfoque amplio, podría alcanzar este objetivo simplemente indicando que el lugar de imposición se determina en función de la residencia habitual del consumidor para todos los servicios e intangibles, tal como se definen en la ley del IVA, que se suministren a un consumidor final. Cabe que la jurisdicción desee, además, introducir excepciones para los suministros que pretenda excluir, por ejemplo: – Los suministros «in situ», es decir, los servicios que se suministran y consumen presencialmente en el mismo lugar, como los servicios que se prestan presencialmente a la persona (por ejemplo, peluquería, masaje, estética, fisioterapia); servicios de restauración y *catering*, entrada al cine, etc. El lugar de imposición de estos servicios suele determinarse en función del lugar de ejecución o de la ubicación del proveedor. – Los suministros de servicios vinculados a bienes inmuebles o muebles (respecto a los cuales el lugar de imposición puede determinarse en función de la ubicación del bien). • Si una jurisdicción pretende aplicar un método selectivo para determinar el lugar de imposición de los servicios e intangibles en función de la residencia habitual del consumidor, la ley debe establecer una base legal en virtud de la cual los proveedores puedan determinar si una categoría de servicios o intangibles está comprendida en el ámbito de aplicación de esta regla relativa al lugar de imposición. – Esto supone, en la práctica, que el Derecho primario delegue en la administración tributaria la facultad de publicar la normativa de desarrollo u orientaciones para prever en detalle los suministros cuyo lugar de imposición se determina en función de la residencia habitual del consumidor. – Muchas administraciones tributarias harán uso de esta delegación para elaborar orientaciones que enuncien los principios generales de determinación del ámbito de aplicación y, como complemento, establecerán una extensa lista	☑	☑	☑	**Política** **Subsecciones 3A.3.5.(iii), 3A.2.3 y 3A.2.9** páginas 89, 67 y 77 **Administración** **Subsección 4A.2.3** página 185

en la que se indique la clasificación de los tipos o categorías de servicios e intangibles cuyo lugar de imposición se determina en función de la residencia habitual del consumidor. – Por ejemplo, puede que una jurisdicción únicamente pretenda delimitar un subconjunto definido de servicios digitales o electrónicos y productos digitales. Entonces han de definir cuidadosamente estos tipos o categorías de servicios e intangibles, posiblemente junto con una lista no exhaustiva de servicios e intangibles. La desventaja de este sistema es que requerirá una actualización constante de las definiciones y/o las listas de servicios e intangibles comprendidos en el ámbito de aplicación para reflejar la rápida y continua evolución del comercio electrónico.				
RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE IVA – MECANISMO DE REGISTRO Y RECAUDACIÓN				
Régimen simplificado de registro y recaudación del IVA para proveedores no residentes • La legislación primaria del IVA de una jurisdicción normalmente dejará claro que una empresa está obligada a registrarse en el IVA cuando efectúa operaciones sujetas al IVA en esa jurisdicción, con sujeción a condiciones específicas (incluyendo un posible umbral para el registro en el IVA). • Este Kit de Herramientas recomienda que las jurisdicciones adopten un régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes de servicios e intangibles a consumidores finales que tengan su residencia habitual en la jurisdicción de imposición. Este régimen simplificado de cumplimiento limita las obligaciones de cumplimiento a lo estrictamente necesario para la recaudación efectiva del IVA sobre estos suministros. Se recomienda que la legislación primaria establezca el ámbito de aplicación y los elementos clave de dicho régimen simplificado de registro y recaudación. Para ello, las jurisdicciones pueden establecer disposiciones que complementen las normas vigentes principales relativas al registro bajo el régimen general y a la responsabilidad por el impuesto. Los elementos y la información clave son: – La definición del ámbito de aplicación del régimen simplificado de registro y recaudación. Por ejemplo, las jurisdicciones tal vez deseen aplicar el régimen simplificado de registro y recaudación exclusivamente a las empresas no residentes que suministren servicios e intangibles cuyo lugar de imposición se determine en función de la residencia habitual del consumidor. Otra posibilidad es que las jurisdicciones extiendan (quizás de forma progresiva) el ámbito de aplicación del régimen a una gama más amplia de suministros de servicios e intangibles realizados por proveedores no residentes. – Es posible que las jurisdicciones prefieran limitar la aplicación del régimen simplificado de registro y recaudación a los proveedores que no estén establecidos en la jurisdicción de imposición ni tengan ninguna otra presencia física en esa jurisdicción (proveedores no residentes). De este modo quedan excluidos, por ejemplo, los proveedores que efectúan	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3A.3** página 79 **Subsección 3A.3.4** página 83 **Subsección 3A.3.5** página 87 **Administración** Análisis detallado de los principales elementos de la aplicación de un régimen simplificado de

suministros a través de una empresa que gestionan en esa jurisdicción. Dichos proveedores podrían estar sujetos al régimen general de registro y recaudación del IVA. – Se admite que una jurisdicción puede desear ampliar el ámbito de aplicación del régimen simplificado de registro y recaudación más allá de los suministros B2C, por ejemplo, a los suministros a empresas situadas en dicha jurisdicción si su régimen de IVA no diferencia entre operaciones B2C y B2B.				cumplimiento en la **Subsección 4C.1** página 245
Establecer las características principales del régimen simplificado de registro y recaudación del IVA • Para ello, puede ser suficiente incluir una referencia a las leyes y orientaciones de apoyo, en las que se establezcan las características fundamentales y la aplicación, en caso de que la legislación primaria no lo indique en detalle. A este respecto, los componentes básicos son: – El procedimiento de registro, incluyendo los elementos de la solicitud de registro en línea, la información requerida para el registro y la documentación – Facturación, incluida la posible supresión de las obligaciones de facturación para los suministros B2C – Procedimientos de declaración, incluyendo la información requerida, declaraciones simplificadas de IVA, declaraciones electrónicas – Pagos, incluidos los métodos de pago aceptados – Conservación de registros – Recuperación/devolución del impuesto soportado, indicando si los proveedores no residentes que se han dado de alta en el régimen simplificado de cumplimiento tienen derecho a la deducción y/o devolución del IVA soportado en la jurisdicción de tributación. • En caso de que un proveedor no residente pueda elegir entre registrarse en el régimen general o en un régimen simplificado del IVA, la ley del IVA tendrá que aclarar los siguientes aspectos: – Cómo puede determinar un proveedor su derecho a registrarse y la forma de elegir entre uno u otro régimen. – Cuando se produzca una elección, la fecha de inicio de la elección y la fecha en que surta efectos cualquier cancelación. – El procedimiento por el que un proveedor que se ha dado de alta en el régimen simplificado de cumplimiento puede revocar una elección o por el que la administración tributaria puede iniciar la revocación del registro.				**Infraestructura operativa y de TI** **Sección 4D** página 286

• Es posible que las jurisdicciones necesiten incluir referencias a otras leyes, como las leyes que establecen los criterios relativos a los formularios de registro que la administración tributaria puede emitir, así como referencias a instrucciones que especifiquen el formato y los requisitos de información del formulario de registro.				
Si solo se aplica a las operaciones B2C: ¿Cómo determinar la naturaleza del cliente (empresa o consumidor final)? • Por lo general, las jurisdicciones admiten que los proveedores se basen en uno o más indicios para establecer la naturaleza de sus clientes. Entre los indicios más utilizados se encuentran los siguientes: – Un número de identificación, por ejemplo, un número de registro de IVA o un número de identificación fiscal empresarial que indique la identidad empresarial y el registro del cliente; o – Un certificado expedido por las autoridades tributarias que sean competentes sobre el cliente, en el que conste la identidad empresarial y el registro del cliente. – Información disponible en registros mercantiles. – Indicios comerciales, tales como la naturaleza del suministro, su valor, el historial de las operaciones del cliente con el proveedor y certificados digitales, que conjuntamente o por separado puedan indicar si el cliente es una empresa o un consumidor final. • Si un proveedor actuando de buena fe y tras haber realizado esfuerzos razonables, no puede obtener la documentación correspondiente que acredite la naturaleza de su cliente, podrá presumirse que dicho cliente es un consumidor final (es decir, un cliente no empresarial).	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3A.3.5.(ii)** página 88 **Administración** **Subsección 4A.2.2** página 181
Evaluar si los ingresos de un proveedor superan el umbral de registro del IVA • Varias jurisdicciones han establecido umbrales de registro a efectos de las obligaciones de recaudación del IVA, como medio de reducir al mínimo el riesgo de que las empresas (en especial las pymes) y administraciones tributarias soporten unos costos de cumplimiento y administrativos desproporcionados. Una jurisdicción puede optar por establecer un umbral de registro para proveedores no residentes al mismo nivel que para los proveedores nacionales. • Las jurisdicciones que elijan establecer un umbral de registro para los proveedores no residentes tal vez prefieran excluir del cálculo del umbral a los suministros que no generen ingresos netos por IVA, como los suministros exentos de IVA o sujetos a tasa cero y los suministros B2B sujetos a un régimen de inversión del sujeto pasivo en la jurisdicción de imposición.	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3A.3.5.(iv)** página 91 **Administración** **Subsección 4B.2.1**

				página 215 **Subsección 4C.1.1.(iii)** Página 249
Establecer un régimen de plena responsabilidad en materia de IVA para plataformas digitales • Se recomienda a las jurisdicciones que deseen establecer un régimen de plena responsabilidad del IVA para los operadores de plataformas digitales que introduzcan en su legislación las disposiciones oportunas para indicar los supuestos en los que una entidad que cumpla la definición de plataforma digital tiene la plena responsabilidad de la recaudación y declaración del IVA sobre los suministros de servicios e intangibles efectuados por los proveedores subyacentes a través de su plataforma. • Una plataforma digital podría describirse en una jurisdicción, por ejemplo, como una entidad que presta un servicio (un «sitio web», un «portal de Internet», una «pasarela», una «tienda en línea» o una «plataforma de mercadeo en línea») que: – permite a las entidades realizar suministros a los consumidores a través de la plataforma, y – presta sus servicios mediante comunicaciones electrónicas. Es posible que las jurisdicciones tengan que definir la expresión "comunicaciones electrónicas" o hacer referencia a la definición pertinente prevista en otro ámbito de la ley. • Las disposiciones relativas a la plena responsabilidad del IVA deben establecer los criterios para determinar si las plataformas digitales desempeñan funciones críticas suficientes para asumir la plena responsabilidad del IVA. Estas funciones críticas normalmente incluyen al menos una de las siguientes: – Control de los términos y condiciones de las operaciones subyacentes (por ejemplo, el precio, las condiciones de pago y de entrega), imponiéndolos a los participantes en la operación (compradores, vendedores, transportistas) – Participación en la autorización y tramitación de los pagos (de manera directa o indirecta por medio de acuerdos con terceros, incluyendo el cobro de los pagos de los clientes y la transferencia de estos pagos a los vendedores) – Participación en el proceso de entrega y/o ejecución del suministro (incluyendo la influencia sobre las condiciones de entrega; la transmisión de la aprobación a los proveedores y de instrucciones a los transportistas; la prestación de otros servicios de ejecución de pedidos, con o sin servicios de almacenamiento)	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3A.4.3** página 97 **Administración** **Subsección 4C.2** página 268

• Se aconseja a las jurisdicciones que identifiquen a las plataformas que, en principio, están excluidas del régimen de plena responsabilidad por no desempeñar funciones críticas suficientes para asumir la plena responsabilidad del IVA. Este es el caso, por ejemplo, de las plataformas que solo ejercen una de las siguientes funciones**:** – Un servicio de telecomunicaciones (cuya única finalidad sea ofrecer servicios de comunicaciones electrónicas), o – Almacenamiento de datos; o – Un servicio integrado por uno o varios de los componentes siguientes: ▪ Proporcionar acceso a un sistema de pago. ▪ Tramitar pagos. ▪ Proporcionar vales multipropósito (teniendo en cuenta que el IVA se aplicará en principio al canjear estos vales). • El régimen de plena responsabilidad del IVA ha de delimitar con claridad los suministros respecto a los cuales las plataformas digitales que reúnan los requisitos tendrán plena responsabilidad del IVA, en particular: – Si el régimen se aplica a todos los suministros de servicios e intangibles efectuados por medio de dichas plataformas (así como, posiblemente, a los suministros de bienes; véase la lista de comprobación 2) o solo a un subconjunto de servicios e intangibles (por ejemplo, los suministros de servicios e intangibles cuyo lugar de imposición se determine en función de la residencia habitual del cliente). – Si el régimen se aplica únicamente a los suministros realizados por proveedores subyacentes no residentes o a todos los suministros comprendidos en el ámbito de aplicación de dicho régimen con independencia de la ubicación del proveedor subyacente. • Las jurisdicciones pueden complementar esta disposición ofreciendo a las plataformas e intermediarios que no cumplan los requisitos relativos a la plena responsabilidad del IVA la opción de que asuman dicha plena responsabilidad del IVA por los suministros efectuados por proveedores subyacentes a través de su plataforma. • Con arreglo al régimen de plena responsabilidad del IVA, las plataformas digitales son tratadas como proveedores a efectos del IVA con respecto a los suministros que a través de su plataforma facilitan a los proveedores subyacentes. En consecuencia, el régimen simplificado de registro y recaudación debería aplicarse a las plataformas digitales con respecto a los suministros por los que tienen responsabilidad del IVA en virtud del régimen de plena responsabilidad. • Nota: Puede que las jurisdicciones deseen desarrollar las condiciones pertinentes para permitir la posterior ampliación a los suministros B2C de bienes de bajo valor (véase la lista de comprobación 2 más adelante).				

Listas públicas de entidades registradas en el IVA • Las jurisdicciones que mantienen un registro público de las entidades que se han registrado en el IVA deben determinar si incluyen en el mismo a las entidades inscritas en el régimen simplificado de recaudación y registro. Si desean excluir a las entidades inscritas en el régimen simplificado de cumplimiento, deben introducir una norma en su legislación que autorice dicha exclusión. • La publicación del número de registro del IVA de los proveedores no residentes sujetos a un régimen simplificado de cumplimiento puede crear importantes riesgos de fraude, especialmente cuando este régimen se aplica también a la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor (véase la sección 4B.3.2).	☑	☒	☒	**Subsección 4C.1.1.(iv)** Página 251
Restringir la recuperación del IVA soportado • Es posible que las jurisdicciones deseen prohibir o restringir sustancialmente a los proveedores no residentes inscritos en el régimen simplificado de registro y recaudación la facultad de recuperar el IVA soportado en la jurisdicción de tributación. • Las jurisdicciones pueden plantearse introducir excepciones a este principio general, en particular: – La posibilidad de que los proveedores no residentes soliciten la devolución del IVA recuperable con arreglo al procedimiento normal de devolución. – La posibilidad de que los proveedores no residentes se registren en el régimen general del IVA, incluida la posibilidad de revocar su inscripción en el régimen simplificado de registro y recaudación para optar por el régimen general. Entonces las jurisdicciones han de determinar si dichos proveedores podrán reclamar el IVA soportado sobre los costos históricos y, en caso afirmativo, hasta qué momento temporal, con sujeción a los plazos generales de prescripción. • Nota: La sección 4C del Kit de Herramientas analiza las opciones de las que disponen los proveedores para recuperar el IVA soportado en los regímenes simplificados de cumplimiento.	☑	☑	☒	**Política** **Subsección 3A.3.4** página 83 **Administración** **Subsección 4C.1.6** página 260
Facturación • Las jurisdicciones pueden plantearse eliminar las obligaciones de facturación en operaciones de empresa a consumidor comprendidas en el régimen simplificado de registro y recaudación, habida cuenta de que los consumidores que intervienen generalmente no tendrán derecho a deducir el IVA soportado con motivo de la adquisición de dichos suministros. • Si se exigen facturas, las jurisdicciones pueden plantearse permitir que estas se emitan de acuerdo con las normas de la jurisdicción del proveedor o aceptar documentación comercial expedida a efectos diferentes del IVA (por ejemplo, recibos electrónicos).	☑	☒	☒	**Política** **Subsección 3A.3.4** página 83 **Administración**

• Las jurisdicciones pueden exigir que se incluya la información pertinente a efectos de IVA en el recibo del cliente si no se requiere indicar el IVA (o impuesto).				**Subsección 4C.1.3** página 252
Declaraciones del IVA y períodos de declaración en los regímenes simplificados de registro y recaudación • Para el funcionamiento eficaz de un régimen simplificado de cumplimiento es esencial que las jurisdicciones permitan a los proveedores no residentes presentar declaraciones simplificadas del IVA. Estas requerirán, por lo general, menos información y pruebas justificativas que las declaraciones del IVA que las Administraciones tributarias exigen a los proveedores en el marco de su régimen general del impuesto, en el que se prevé su derecho a la deducción del IVA soportado. • En un régimen simplificado de registro y recaudación para servicios e intangibles, las jurisdicciones normalmente exigen la presentación de declaraciones trimestrales del IVA.	☑	☑	☒	**Política** **Subsección 3A.3.4** página 83 **Administración** **Subsección 4C.1.4** página 256
Conversión de divisas para la presentación de declaraciones de IVA y realización de pagos Se recomienda aprobar legislación de desarrollo u orientaciones a fin de establecer métodos para que los proveedores conviertan el valor de los suministros que efectúen a cambio de un precio en monedas extranjeras. La conversión de divisas es necesaria tanto para los importes consignados en la declaración del IVA como para la determinación del pago real del IVA adeudado a la autoridad tributaria. Ejemplos de métodos de conversión de divisas utilizados por las jurisdicciones son: • Publicación de las tasas de cambio por el banco central, el banco de reserva o la autoridad monetaria principal de la jurisdicción de tributación. • Publicación de las tasas de cambio por ciertas entidades no gubernamentales, incluso bancos comerciales. • Tasas fijas determinadas mediante acuerdo entre un proveedor y un cliente durante la vigencia del acuerdo.	☒	☑	☑	**Subsección 4C.1.7** página 261
Conservación y presentación de registros • Las jurisdicciones deberían establecer en su legislación el tipo de registros que esperan que los proveedores conserven y durante cuánto tiempo.	☑	☑	☒	**Política**

• Deberían prever asimismo requisitos relativos al formato y los plazos en los que los proveedores han de presentar dichos registros a las autoridades tributarias. • Como buenas prácticas cabe citar las siguientes: – Los proveedores no residentes deben conservar registros contables fiables y verificables de las operaciones que realizan en la jurisdicción de tributación, preferiblemente en formato electrónico. – Se anima a las autoridades tributarias a limitar los datos transaccionales que los proveedores deben registrar a lo necesario para garantizar que estos han repercutido y declarado el IVA correctamente en sus operaciones.				**Subsección 3A.3.4** página 83 **Administración** **Subsección 4C.1.5** página 258
IVA a tasa reducida (incluso a tasa cero) y suministros de servicios e intangibles exentos • Se aconseja a las jurisdicciones tener en cuenta las normas vigentes del IVA que conceden un trato preferente a los suministros (incluidas exenciones y tasas reducidas) con sujeción a condiciones que los proveedores no residentes no pueden cumplir (por ejemplo, autorizaciones reglamentarias para determinados servicios educativos, sanitarios o financieros). • Cabe que las jurisdicciones deseen excluir este tipo de suministros del régimen simplificado de registro y recaudación, aplicando así las normas del régimen general. Con carácter alternativo, las jurisdicciones pueden plantearse delegar facultades en las autoridades tributarias a fin de que permitan, a su discreción, que los proveedores no residentes efectúen determinados suministros con un sistema preferente equivalente (por ejemplo, exención o tasa reducida en el régimen simplificado de registro y recaudación). **Otros sistemas especiales, incluidos los sistemas especiales de margen** • Las jurisdicciones deben considerar si procede introducir sistemas especiales de margen, como los relativos a los servicios de apuestas, en el ámbito de aplicación de un régimen simplificado de registro y recaudación.	☑	☑	☑	Entrada únicamente a efectos de la lista de comprobación
Normas transitorias para suministros progresivos o periódicos • Las jurisdicciones han de considerar la posibilidad de establecer normas transitorias para los suministros progresivos o periódicos que efectúen proveedores no residentes en virtud de contratos celebrados antes de la entrada en vigor de las reglas sobre el lugar de imposición basadas en la residencia habitual del consumidor y el régimen simplificado de registro y recaudación.	☑	☑	☑	Entrada únicamente a efectos de la lista de comprobación Véase también **Subsección 4C.1.7 (iii)**

• Las normas transitorias podrían eximir a esos suministros durante un período limitado de tiempo a fin de reducir las cargas administrativas de los proveedores. En tal caso, las jurisdicciones tendrán que fijar cuidadosamente los plazos de modo que no se cree un incentivo para que las empresas y los consumidores celebren artificiosamente contratos a largo plazo que ofrezcan la oportunidad de eludir las obligaciones de IVA en la jurisdicción de imposición. • Las jurisdicciones pueden considerar necesario elaborar legislación de desarrollo, resoluciones legales e instrucciones prácticas detalladas que expliquen la forma en que se aplican en la práctica las normas transitorias.				página 262
Normas sobre agentes fiscales • Las orientaciones de la OCDE reconocen que podría facilitarse aún más el cumplimiento para los proveedores no residentes si se permitiera a estos nombrar a un tercero proveedor de servicios para que actúe en su nombre en determinados procedimientos, como la presentación de declaraciones. Por otro lado, no recomiendan que las jurisdicciones impongan la obligación de designar a un representante fiscal local en un régimen simplificado de registro y recaudación. • Las jurisdicciones que hayan impuesto a los proveedores no residentes la obligación de designar a un agente fiscal (o un representante fiscal) a fin de que cumpla sus obligaciones de IVA en esa jurisdicción pueden modificar estas disposiciones para eximir de dicha obligación a los proveedores no residentes (y plataformas digitales) que se hayan inscrito en el régimen simplificado de registro y recaudación.	☑	☑	☒	**Política** **3A.3.5.(v)** página 91 **3A.4.2** página 96 **Administración** **Subsección 4C.3.4** página 278
Modificaciones de las leyes primarias del IVA como consecuencia de que ciertas definiciones, normas especiales y apéndices permitan apartarse de dichas leyes primarias • Cuando proceda, las jurisdicciones deberían revisar su actual legislación en materia de IVA a fin de garantizar que las excepciones a estas disposiciones del régimen simplificado de registro y recaudación y en el régimen de plena responsabilidad para las plataformas digitales queden adecuadamente reflejadas en la legislación primaria.	☑	☑	☑	Entrada únicamente a efectos de la lista de comprobación

Lista de comprobación 2: Diseñar un marco de política tributaria, legislación y administración para las importaciones de bienes de bajo valor – El modelo de «recaudación a través de vendedores/intermediarios»

Abreviaturas empleadas en las listas de comprobación de legislación:

- **DP** = Derecho o legislación primaria
- **DS** = Derecho secundario, derivado o de desarrollo
- **Admin** = Procesos, infraestructura e instrucciones administrativas
- ☑ = Normalmente se utiliza como fuente primaria para regular el asunto de que se trate
- ☒ = Normalmente no se utiliza como fuente primaria para regular el asunto de que se trate

COMPONENTES DE LA LEGISLACIÓN DEL IVA / ADMINISTRACIÓN Y ORIENTACIONES	DP	DS	Admin	Referencias principales en el Kit de herramientas
REFORMAR LA LEGISLACIÓN PRIMARIA CON OBJETO DE TRASLADAR LA RESPONSABILIDAD DE RECAUDAR EL IVA SOBRE LAS IMPORTACIONES DE BAJO VALOR				
Reformar la legislación primaria relativa al IVA y a los procedimientos aduaneros con objeto de trasladar la responsabilidad de recaudar el IVA a los proveedores no residentes y/o a las plataformas digitales • Esta lista de comprobación se centra exclusivamente en el diseño de una solución efectiva que se propone a las jurisdicciones para abordar el reto de recaudar el IVA sobre el creciente volumen de importaciones de bienes de bajo valor vendidos por proveedores no residentes a consumidores finales como consecuencia del crecimiento del comercio electrónico. Esta solución consiste en: – Liberar a las autoridades aduaneras de la tarea de recaudar el IVA sobre las importaciones de los bienes cuyo valor no alcance la franquicia aduanera (bienes de bajo valor), – Responsabilizar al proveedor («vendedor») de dichos bienes o a la plataforma digital o a otro intermediario que intervenga en la operación, de la recaudación del IVA y de su ingreso en la jurisdicción de imposición.	☑	☒	☒	**Política** **Subsección 3B.2** página 124 **Subsección 3B.3** página 127 **Administración**

• Esta solución de «recaudación por el vendedor o intermediario» se centra en la importación de bienes de bajo valor vendidos a consumidores finales (suministros B2C) por empresas no residentes, ya que esta es el área que crea los principales desafíos administrativos y riesgos para los ingresos. – Muchas jurisdicciones han adoptado medidas de simplificación del IVA para la importación comercial de bienes, que contribuyen a reducir al mínimo los problemas de flujos de efectivo y las cargas administrativas en las operaciones B2B. Tales medidas prevén normalmente alguna forma de «liquidación diferida» del IVA. • Con objeto de lograr el resultado antes señalado, las jurisdicciones tendrán que revisar su legislación primaria vigente en materia de IVA y aduanas para: – Liberar a las autoridades aduaneras de la obligación de actuar como organismo principal de recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor, tal como se definen en la ley. – Imponer obligaciones de registro y recaudación a las empresas no residentes que suministren bienes importados de bajo valor a los consumidores finales en la jurisdicción de importación y/o a las plataformas digitales y/u otros intermediarios que faciliten tales suministros. Entonces el régimen simplificado de registro y recaudación antes descrito para los suministros de servicios e intangibles por proveedores no residentes se amplía para facilitar la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor por proveedores no residentes. • En general, será necesario que la legislación primaria se remita a la legislación complementaria para delimitar el ámbito de aplicación del régimen y sus diversos aspectos operativos. • Dichas leyes tendrán que establecer, en esencia, que los proveedores, plataformas digitales u otros intermediarios definidos en la ley serán responsables del IVA devengado sobre los envíos o bienes importados que cumplan los siguientes requisitos principales: – que tengan individualmente un valor aduanero igual o inferior a la franquicia de aranceles aduaneros, – que vayan a entregarse a una dirección de la jurisdicción de importación, – que se vendan a un consumidor final (B2C), – que se encuentren fuera de la jurisdicción de importación en el momento del suministro (téngase en cuenta que más adelante se analiza una posible ampliación para incluir los bienes vendidos por una empresa no residente pero entregados a través de un centro de distribución de la jurisdicción de imposición). • Los elementos básicos que han de tomarse en consideración se indican en las siguientes secciones de esta lista de comprobación. Adviértase en particular la importancia de determinar el “momento de la imposición” (el momento del				**Subsección 4B.2** página 214

suministro) del IVA devengado sobre los bienes importados en el momento de la venta de dichos bienes, en lugar de en el momento de la importación.				
APLICACIÓN DE UN RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CUMPLIMIENTO PARA QUE LOS PROVEEDORES NO RESIDENTES Y LOS INTERMEDIARIOS RECAUDEN EL IVA SOBRE LAS IMPORTACIONES DE BIENES DE BAJO VALOR				
Definir los bienes de bajo valor comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen • La solución que se describe en esta lista de comprobación persigue asegurar la recaudación del IVA sobre los bienes de bajo valor vendidos a consumidores finales por proveedores no residentes. Traslada la obligación de recaudar e ingresar el IVA sobre los bienes importados de bajo valor a los proveedores no residentes de dichos bienes o a una plataforma digital u otro intermediario (como un «reexpedidor»), tal como se ha descrito anteriormente. Los elementos fundamentales para delimitar el ámbito de aplicación del régimen son, por lo tanto, la naturaleza del comprador (consumidor final) y el valor de las mercancías importadas en función del valor aduanero: – Para definir la naturaleza del cliente, puede aplicarse el mismo método que se indica en la lista de comprobación para los servicios e intangibles. – En lo que se refiere al valor de los bienes importados, se recomienda a las jurisdicciones aplicar el régimen correspondiente a las importaciones de bienes vendidos por proveedores no residentes con un valor aduanero igual o inferior a la franquicia de aranceles aduaneros de la jurisdicción de importación. Este método favorece la armonización entre las leyes del IVA y las leyes aduaneras a efectos de determinar si los bienes son de bajo valor, limitando así las posibilidades de doble imposición o no imposición. Pueden ser útiles las referencias cruzadas a la legislación primaria de aduanas. • La jurisdicción debe especificar qué tipos de bienes están fuera del ámbito de aplicación de las obligaciones de recaudación del IVA, en particular – bienes cuyo valor supere las franquicias aduaneras aplicables para envíos de bajo valor, – bienes sujetos a impuestos especiales o tributos análogos, como los hidrocarburos, el alcohol, el tabaco, los perfumes, etc. • La legislación de desarrollo y/o las instrucciones técnicas deben especificar el tratamiento de los bienes de bajo valor integrantes de un único envío que contiene múltiples mercancías de bajo valor que superan, en conjunto, la franquicia de aranceles aduaneros. Del mismo modo, la legislación y las instrucciones han de prever el tratamiento de los envíos que a la vez contienen bienes de alto y de bajo valor. En ambos casos, es posible que las jurisdicciones tengan que actualizar las leyes y procesos aduaneros.	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3B.3.2** página 128 **C.f. Subsección 3A.3.5.(ii)** sobre la determinación del tipo de cliente página 88 **Subsección 3B.7.1** página 136 **Subsección 3B.6** página 134 **Subsección 3B.9** página 139 **Administración** **Subsección 4B.2.3** página 218 **Subsección 4B.2.5** página 224 **Subsección 4B.2.7**

• La legislación de desarrollo y las instrucciones deben establecer normas relativas a la conversión de divisas en el momento del suministro. Así los proveedores podrán calcular el valor de las mercancías en la moneda de la jurisdicción de importación con miras a determinar si están o no obligados a recaudar e ingresar el IVA en la jurisdicción de importación. • La definición de bienes de bajo valor sujetos a este régimen no debe incluir, en general, la importación de bienes de bajo valor mediante operaciones B2B. La legislación de desarrollo y/o las instrucciones administrativas deben incluir referencias a la legislación pertinente que impone obligaciones a los proveedores y clientes con respecto a la importación comercial de dichos bienes.				página 227 **Subsección 4C.1.7.(iv)** página 262
Determinar el momento de tributación (momento del suministro) en el momento de la venta • Trasladar la responsabilidad del IVA sobre los bienes importados de bajo valor al proveedor, a la plataforma digital o a otro intermediario designado por la ley exigirá en principio que el IVA se recaude en el momento de la venta de dichos bienes. El proveedor, plataforma digital o intermediario que sea responsable del IVA deberá entonces pagar el IVA recaudado en el momento de la venta de estos bienes a las autoridades tributarias de la jurisdicción de importación, aplicando un régimen simplificado de registro y recaudación. • Por lo tanto, se aconseja a las jurisdicciones que determinen que el momento de imposición (el momento del suministro) de dichos bienes conforme al régimen de vendedor/intermediario es el momento de la venta de dichos bienes. En la práctica, el sistema más conveniente es fijar el momento de imposición (momento del suministro) en el momento en que el pago por la venta de dichos bienes ha sido aceptado o autorizado por el proveedor, o por la plataforma digital o intermediario responsable del IVA en nombre del proveedor. De este modo se crea la base para trasladar la recaudación del IVA conforme al modelo de recaudación por el vendedor/intermediario desde las autoridades aduaneras en la frontera (véase también más adelante).	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3B.3.2** página 128 **Administración** **Subsección 4B.2.3** página 218
Establecer el orden jerárquico de la responsabilidad del IVA cuando intervienen plataformas digitales y otros intermediarios • Las jurisdicciones deben establecer la jerarquía de responsabilidad en la recaudación y liquidación del IVA sobre los bienes importados de bajo valor en los supuestos en los que, además del proveedor no residente, una o más entidades, por ejemplo una plataforma digital, sean responsables del IVA sobre dichos bienes en virtud de la legislación de dicha jurisdicción. • La mayoría de las jurisdicciones que establecen un modelo de recaudación por el vendedor/intermediario asignan la responsabilidad de recaudar e ingresar el IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor a la plataforma digital que interviene en el suministro de dichos bienes a los consumidores finales en la jurisdicción de importación. Estas plataformas	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3A.4.3.(ii)** página 99 **Subsección 3B.2.4** página 126 **Subsección 3B.4** página 130

digitales quedan eximidas de dicha responsabilidad únicamente en las circunstancias específicas descritas por la ley, en particular las siguientes: – La plataforma digital no autoriza la facturación y la entrega del suministro y no determina directa o indirectamente ninguno de los términos y condiciones conforme a los cuales el proveedor subyacente efectúa el suministro. – La documentación facilitada al cliente identifica al proveedor como la entidad que realiza el suministro, y no la plataforma digital. – El proveedor y la plataforma han acordado que el proveedor será responsable del IVA. • En ciertos regímenes se atribuye la responsabilidad del IVA por las importaciones de bienes de bajo valor a las empresas «reexpedidoras» si ni el proveedor subyacente ni una plataforma digital u otra parte que actúe en nombre del proveedor (por ejemplo, un transportista) transporta o ayuda a transportar los bienes a la jurisdicción. Normalmente los reexpedidores son nombrados por el comprador de los bienes para ayudar en la compra, aceptación y/o transporte del bien al comprador. Si el proveedor subyacente o una plataforma digital transporta o ayuda a transportar los bienes a la jurisdicción de consumo, se asignará la responsabilidad del IVA a una de estas entidades. • El orden jerárquico entre las entidades responsables de la recaudación del IVA sobre los bienes importados de bajo valor suministrados a consumidores finales de la jurisdicción de importación es entonces el siguiente: 1. La plataforma digital que facilita la operación; 2. El proveedor (subyacente); 3. El reexpedidor.				**Subsección 3B.5** página 130 **Administración** **Subsección 4C.2** página 268 **Subsección 4C.3.3** página 277
Reforma de la franquicia del IVA para envíos de bajo valor • La introducción del régimen de recaudación por el vendedor/intermediario para los bienes importados de bajo valor ofrece a una jurisdicción la oportunidad de reformar su régimen actual de franquicia del IVA para bienes de bajo valor, en su caso, en el momento de la adopción de dicho régimen o de forma progresiva desde entonces. Si las jurisdicciones deciden modificar las franquicias existentes, será necesario modificar la legislación aduanera, eventualmente tanto la primaria como la de desarrollo. • En las subsecciones 3B.4 y 4B.2.4 se ofrecen orientaciones detalladas a las jurisdicciones acerca de si mantener o suprimir la franquicia del IVA para envíos de bajo valor. Estas subsecciones examinan los dos métodos que han adoptado las jurisdicciones en este contexto, es decir, el método «sin franquicia de IVA» y el método de «umbral de registro y franquicia de IVA».	☑	☑	☒	**Política** **Subsección 3B.7** página 136 **Administración** **Subsección 4B.1.4** página 205 **Subsección 4B.2.4** página 219

Principales modificaciones específicas de la legislación aduanera en relación con la recaudación del IVA por las autoridades aduaneras • Es posible que las jurisdicciones tengan que promulgar normas legislativas que autoricen a la administración aduanera eximir del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor respecto a las cuales la responsabilidad del IVA haya sido trasladada a los proveedores no residentes, plataformas digitales u otros intermediarios. La jurisdicción deberá decidir si esta autorización se concede: – para todas las importaciones de bienes de bajo valor respecto a las cuales la responsabilidad del IVA haya sido trasladada a los proveedores, plataformas digitales u otros intermediarios, o – únicamente para los envíos respecto a los cuales las autoridades aduaneras puedan comprobar que el IVA es recaudado por el proveedor, la plataforma digital o el intermediario responsable del IVA. Las subsecciones 3B.7 y 4B.2.4 analizan en profundidad las opciones de política tributaria de las que dispone una jurisdicción en este contexto. • Las orientaciones y la legislación aduanera deberán especificar asimismo el modo en que los funcionarios aduaneros han de tratar a envíos más complejos, en consonancia con las orientaciones y la legislación del IVA para proveedores no residentes, como por ejemplo un envío único de múltiples bienes de bajo valor que superan, en conjunto, la franquicia aduanera o un envío que contiene tanto bienes de bajo valor como bienes de mayor valor. – Las jurisdicciones pueden decidir excluir estos envíos complejos de la aplicación del modelo de recaudación por el vendedor/intermediario de modo que el IVA sobre la importación de dichos envíos siga siendo recaudado por las autoridades aduaneras.	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3B.3** página 127 **Subsección 3B.7** página 136 **Administración** **Subsección 4B.2.4** página 219 **Subsección 4B.2.5** página 224 **Subsección 4B.2.7** página 227 **Subsección 4B.3** página 230 **Anexo E** página 442
Obligaciones de entrega de información aduanera • Las jurisdicciones necesitarán introducir en su legislación aduanera disposiciones que prevean la información que los proveedores, plataformas digitales u otros intermediarios responsables del IVA en virtud del modelo de recaudación por el vendedor/intermediario han de facilitar a las autoridades aduaneras antes o en el momento de la importación. Dichas disposiciones deben indicar asimismo cómo ha de comunicarse tal información a las autoridades aduaneras. La finalidad	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3B.5.2** página 133 **Subsección 3B.7** página 136

principal de esta obligación de información es acreditar la recaudación del IVA por el proveedor, por la plataforma digital o por otro intermediario que tenga la responsabilidad del IVA por los bienes importados. • Dicha información debe incluir: – El número de registro del IVA o una identificación empresarial alternativa del proveedor, de la plataforma digital o del intermediario que es responsable del IVA de los bienes importados, – Un justificante adecuado para determinar la naturaleza del cliente, en particular el número de IVA o un elemento identificador equivalente que permita tratar la importación de bienes de bajo valor como una operación B2B cuando proceda (y, por tanto, sin que el proveedor, la plataforma digital u otro intermediario tengan la responsabilidad del IVA en virtud del régimen de recaudación del vendedor/intermediario); – Información que demuestre que el proveedor, plataforma digital o intermediario responsable del IVA lo ha recaudado sobre los bienes importados de bajo valor que están sujetos al régimen de recaudación del vendedor/intermediario. • La sección 4B.3 analiza las obligaciones de información aduanera en las jurisdicciones que ya han implantado un régimen simplificado de recaudación del IVA por el vendedor/intermediario para las importaciones de bienes de bajo valor (véase en particular el anexo E – «Ejemplos de obligaciones de presentación de información en los regímenes simplificados de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor»). • Las jurisdicciones pueden prever en su legislación una delegación en favor de las autoridades aduaneras y tributarias para que introduzcan nuevas obligaciones de información cuando sea necesario.				**Administración** **Subsección 4B.3.2** página 232 **Subsección 4B.3.3** página 233 **Subsección 4B.3.4** página 235 **Anexo E** página 442
Conversión de divisas a efectos de la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor • La legislación relativa al régimen de recaudación por el vendedor/intermediario debería incluir disposiciones –o referencias a disposiciones en la legislación de desarrollo– que prevean un mecanismo de conversión de divisas. Dichas disposiciones han de ser coherentes con el mecanismo de conversión de divisas utilizado por las autoridades aduaneras. Las jurisdicciones pueden considerar las siguientes opciones para la conversión de divisas: – Una tasa de cambio publicada por el banco central de la jurisdicción de consumo o – Una tasa de referencia publicada por otro banco central. – Una tasa de cambio facilitada por un operador comercial de divisas (como un banco).	☒	☑	☑	**Subsección 4B.2.6** página 226 **Subsección 4C.1.7.(iv)** página 262
Notificaciones de los proveedores a los consumidores	☑	☑	☑	**Subsección 4C.1.3** página 252

• Las jurisdicciones han de especificar la información que los proveedores, plataformas digitales u otros intermediarios responsables del IVA deben proporcionar a los consumidores conforme al régimen de recaudación por el vendedor/intermediario, como un recibo o una factura (simplificada). Esta información debe hacer constar el plazo desde el suministro en el que los proveedores han de presentar dicha documentación. • Esta obligación puede requerir que las jurisdicciones publiquen orientaciones o un modelo proforma que cumpla las normas contenidas en las leyes generales sobre la administración tributaria.				**Anexo E** página 442
Devoluciones por IVA cobrado incorrectamente • Los proveedores o las plataformas digitales pueden en ocasiones cobrar incorrectamente el IVA sobre el suministro de bienes de bajo valor, en particular cuando no están sujetos a IVA en virtud del régimen de recaudación del vendedor/intermediario. Así puede ocurrir, por ejemplo, cuando los bienes tenían en realidad un alto valor o formaban parte de un envío único que contenía diversas mercancías cuyo valor agregado superaba la franquicia de aranceles aduaneros. Estos proveedores, plataformas digitales u otros intermediarios responsables del IVA pueden entonces solicitar la devolución del IVA pagado en la jurisdicción de importación con arreglo al régimen de recaudación por el vendedor/intermediario. • A fin de reducir al mínimo los riesgos de abuso, se recomienda a las jurisdicciones restringir tales devoluciones a los supuestos en los que el proveedor acredite: – El reembolso del IVA cargado sobre el suministro al consumidor; y – El pago del IVA de importación a las autoridades aduaneras, por ejemplo, sobre la base de una declaración aduanera u otra información que indique el pago del IVA de importación por parte del cliente.	☑	☒	☒	**Subsección 4C.1.9.(v)** página 267
Ampliar el ámbito de aplicación del régimen de recaudación por vendedores/intermediarios para abordar los problemas del modelo de «centro de distribución» • Los proveedores no residentes de bienes a consumidores finales utilizan cada vez más algún tipo de instalaciones de almacenamiento situadas en las jurisdicciones en las que se encuentran sus clientes, para depositar las mercancías al por mayor a fin de que estén disponibles para ser entregadas rápidamente a los clientes tras su venta. De este modo, las mercancías se encuentran ya en la jurisdicción del consumidor final cuando son vendidas por el proveedor no residente. Algunos proveedores no residentes han intentado utilizar este sistema para evadir el IVA sobre las ventas que efectúan en la jurisdicción del consumidor.	☑	☑	☑	**Política** **Subsección 3B.5.1** página 132 **Administración** **Subsección 4B.2.8** página 227

• Para abordar este problema, las jurisdicciones pueden ampliar expresamente la base legal del régimen de recaudación del vendedor/intermediario para que se aplique a todos los suministros que los proveedores no residentes efectúan a los consumidores en el territorio de éstos, y no solo a los bienes importados de bajo valor.				

Lista de comprobación 3: Infraestructura operativa y de TI, incluidas las estrategias de comunicación y la gestión del proyecto de reforma

Abreviaturas empleadas en la lista de comprobación legislativa:

- **Der** = Derecho primario y secundario o de desarrollo
- **Admin** = Procesos, infraestructura e instrucciones administrativas
- **TI** = Infraestructura operativa y de TI
- **Com** = Estrategias y actividad de comunicación

COMPONENTES DEL MARCO O ESTRATEGIA DE POLÍTICA TRIBUTARIA Y ADMINISTRACIÓN	Der	Admin	TI	Com	Referencias principales en el Kit de herramientas
ESTABLECER UNA HOJA DE RUTA PARA LA APLICACIÓN DEL MARCO DE POLÍTICA TRIBUTARIA RECOMENDADO PARA LA RECAUDACIÓN DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO					
Establecer una sólida estructura de gobernanza y gestión del proyecto de adopción del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio digital • La adopción del marco de política tributaria recomendado para la recaudación del IVA en el comercio internacional B2C es una iniciativa importante que requiere una gobernanza y una gestión del proyecto sólidas, basadas en una planificación detallada y realista del enfoque para acometer todos los elementos principales del diseño y la implementación de la política tributaria (hoja de ruta). Se recomienda que el régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes se desarrolle junto con el diseño y la promulgación de la legislación clave, y no después o de forma aislada.	-	☑	-	-	**Subsección 4A.1** página 158
• Los principales elementos de una hoja de ruta para la aplicación del marco de política tributaria de la OCDE se exponen en el gráfico 4A.4 (subsección 4A.1.2).	-	☑	-	-	**Subsección 4A.1** página 158

IDENTIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS NO RESIDENTES QUE PUEDEN ESTAR COMPRENDIDAS EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA REFORMA - ESTRATEGIAS DE COMUNICACIONES					
Identificar las empresas extranjeras (proveedores no residentes) sobre las que pueden recaer obligaciones de registro y recaudación del IVA tras la adopción del marco de política tributaria recomendado • Es posible que a las autoridades tributarias no les resulte fácil identificar a todas las empresas no residentes que realizan un volumen significativo de prestaciones de servicios y de ventas de intangibles y/o bienes de bajo valor a consumidores cuya residencia habitual radica en su jurisdicción. Los datos de terceras fuentes pueden ser de utilidad para identificar estas empresas. Aquí se incluyen: – Proveedores de servicios financieros, como entidades bancarias y proveedores de servicios de pago (PSP). – Elaboración de perfiles en Internet a través de motores de búsqueda, herramientas de *web scraping* y servicios de analistas de datos comerciales de terceros. – Proveedores de soluciones de datos comerciales. – Registros de IVA disponibles públicamente con los datos de los proveedores no residentes activos en otras jurisdicciones. – La «Unidad de Información Financiera» de la jurisdicción, es decir, un organismo gubernamental que supervisa los datos financieros procedentes de una amplia variedad de fuentes en apoyo de diversas políticas públicas. – Acuerdos de intercambio de información (EOI) entre jurisdicciones y a nivel multilateral que pueden proporcionar información y datos útiles que no son de dominio público. Los propios informes anuales de las empresas y otros informes y análisis disponibles públicamente, tanto obligatorios como no obligatorios.	-	-	☑	☑	**Subsección 4A.2.3.(ii)** página 186 **Subsección 4C.4.2** página 282
Comunicarse de forma eficaz con los proveedores no residentes • Una comunicación eficaz es fundamental para lograr un grado elevado de cumplimiento por parte de los proveedores no residentes. El objetivo es garantizar que los proveedores no residentes sean plenamente conscientes de sus obligaciones y de los plazos en los que deben adoptar las medidas esenciales para garantizar el cumplimiento de la nueva normativa. • Para incrementar al máximo la eficacia de su estrategia de comunicaciones en aras de apoyar el diseño, la aplicación y el funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes, se aconseja a las administraciones tributarias que:	-	☑	☑	☑	**Subsección 4C.4.1** página 279

– Garanticen la comunicación y consulta tempranas con las empresas no residentes y otros actores clave. – Utilicen estrategias mediáticas multicanal para lograr una mayor cobertura y concientización, incluido el uso de las redes sociales (por ejemplo, LinkedIn), comunicados de prensa, presentaciones ante organizaciones y foros representativos y el suministro de material de comunicación a una amplia gama de organizaciones y actores relevantes. – Proporcione una orientación web completa de fácil acceso para las empresas no residentes (y las plataformas e intermediarios digitales) a través de una página independiente en el sitio web de la Administración tributaria. – Considere seleccionar palabras y frases clave (metadatos) para que los motores de búsqueda de Internet puedan dirigir mejor a los potenciales declarantes a la información correcta en el sitio web de la Administración tributaria. – Ponga a disposición una parte o, idealmente, todo el material de comunicación y asesoramiento en inglés y en la(s) lengua(s) de los principales socios comerciales de la jurisdicción, además de la(s) lengua(s) local(es) de la jurisdicción. – Desarrollen canales de asistencia al contribuyente, incluido un canal de correo electrónico exclusivo para las empresas no residentes y/o un servicio de atención telefónica a través de un centro de llamadas. – Las comunicaciones internas y la formación del personal de la Administración tributaria son imprescindibles para ofrecer una asistencia continua a los contribuyentes y administrar el régimen. – Varias jurisdicciones han emprendido una gama más amplia de acciones de comunicación que puede ser útil tener en cuenta. Entre ellas, las siguientes: ▪ Campaña de envío de cartas dirigidas a los principales proveedores no residentes, plataformas digitales y otros actores relevantes. ▪ Asociarse con los actores relevantes para impartir seminarios web que ofrezcan presentaciones interactivas y sesiones de preguntas y respuestas sobre las reformas. Las grandes firmas de asesoría contable y otros intermediarios del sector privado, además de las organizaciones multilaterales internacionales y regionales, pueden desempeñar un papel importante. ▪ Contratar a proveedores de servicios de relaciones públicas externos para desarrollar una campaña internacional de relaciones públicas en la que se coloquen mensajes clave en los medios de comunicación internacionales adecuados y en las publicaciones de los sectores relevantes.					

INFRAESTRUCTURA OPERATIVA Y DE APOYO AL FUNCIONAMIENTO DE UN RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE REGISTRO Y RECAUDACIÓN PARA PROVEEDORES NO RESIDENTES					
Garantizar una adecuada gestión del proyecto de implementación de la infraestructura operativa y de TI que dé soporte al régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes • La principal infraestructura operativa y de TI que requiere un régimen simplificado de cumplimiento del IVA es un portal en línea seguro y de uso intuitivo a través del cual los proveedores no residentes puedan registrarse y gestionar sus obligaciones a efectos del IVA. • Para lograrlo, se aconseja a las Administraciones tributarias que creen una estructura de gestión clara y un equipo básico de proyecto cuyos miembros cuenten con las competencias y los conocimientos suficientes para desarrollar los sistemas de TI y *software* necesarios para adoptar un régimen de cumplimiento simplificado para proveedores no residentes. El proyecto debería liderarlo un funcionario de alto nivel de la administración tributaria. • Las jurisdicciones deben prever salvaguardias y procedimientos de seguridad en aras de garantizar que el personal operativo y de TI respeta los derechos de propiedad intelectual de la Administración tributaria sobre los sistemas y el *software*, así como la confidencialidad de los datos a los que van a poder acceder y procesar. • El personal que dirija el desarrollo de la infraestructura operativa y de TI de un régimen simplificado de cumplimiento que incluya los bienes de bajo valor debe contar con la experiencia suficiente en materia de procesos y sistemas aduaneros.	-	☑	☑	☑	**Subsección 4D.1** página 291
Establecer el objetivo del portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento • La dirección del proyecto debe formular el objetivo del portal en línea en colaboración con el personal de TI en un lenguaje sencillo y no técnico, de modo que estos últimos entiendan claramente lo que se pretende conseguir con el portal.	-	-	☑	☑	**Subsección 4D.2** página 294
Creación e implementación de la infraestructura operativa y de TI del régimen simplificado de cumplimiento del IVA • Se recomienda encarecidamente que la página de acceso al portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento se aloje en el sitio web de la autoridad tributaria, en lugar de crear una dirección de Internet independiente. Esto se debe a que la inclusión en el sitio web ya existente proporcionará a los usuarios total certidumbre de que el portal es legítimo y no un sitio fraudulento diseñado para robar fondos a las empresas. • El portal en línea debería incluir, como mínimo, las siguientes funcionalidades: – Registro de los proveedores no residentes. Esto implica, como paso previo, la creación de una credencial de identidad digital segura. Se trata de garantizar, en la medida de lo posible, que solo las empresas legítimas,	-	-	☑	☑	**Política tributaria** **Subsección 3A.3.4 y 3A.3.5.(vi)** páginas 83 y 92

que puedan demostrar su identidad, tengan la posibilidad de registrarse y acceder al portal en línea (véase más adelante). – Presentación de las declaraciones del IVA a través de formularios seguros y funcionalidades en línea que también permitan adjuntar, cuando proceda, documentación justificativa de forma segura. – Realizar pagos del IVA directamente desde el portal o establecer un proceso sólido que permita gestionar los pagos externos que los proveedores realizan a través de canales independientes, como una transferencia bancaria. – Actualización y modificación de los datos clave de registro y declaración de los proveedores, incluida la identidad del personal autorizado para acceder al portal. • Se aconseja a las Administraciones tributarias que tengan en cuenta una serie de factores adicionales que son importantes a la hora de crear una infraestructura operativa y de TI eficaz: – Priorización de la seguridad física y a la ciberseguridad de los equipos y servidores de la Administración tributaria que son fundamentales para el funcionamiento básico del portal en línea. – Utilización de canales seguros para alojar el portal en línea y para las comunicaciones entre la Administración tributaria y los proveedores no residentes, por ejemplo, mediante sitios web «HTTPS» y correos electrónicos cifrados «TLS». – Configuración del portal en línea de modo que los proveedores no residentes puedan operar en él en inglés, y todas sus funciones estén disponibles tanto en este idioma como en la(s) lengua(s) de los principales socios comerciales de la jurisdicción. – Uso de APIs para automatizar determinados elementos relacionados con la forma en que los proveedores calculan sus obligaciones de IVA, por ejemplo, a través de enlaces a los registros completos de las administraciones tributarias sobre tipos de cambio actuales e históricos, tasas de IVA, determinados criterios para determinar la naturaleza del cliente, etc. – Capacidad de almacenamiento de datos para permitir la carga y el almacenamiento de archivos. – Integración de las «pasarelas de pago» de un PSP en el portal en línea cuando la Administración tributaria quiera fomentar la liquidación directa en el portal mediante el pago con tarjeta o monedero electrónico. – Consultas tempranas y regulares al sector empresarial para testear y mejorar la facilidad de uso del portal.					**Administración** **Subsección 4D.3.1.(ii)** página 301

Creación de una credencial de identidad digital sólida y segura • El portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento será más eficaz si los proveedores no residentes pueden acceder a él de forma segura utilizando su propia credencial de identidad digital, sobre la que la Administración tributaria haya realizado los pertinentes controles de validación. A su vez, la administración tributaria debería exigir al proveedor que valide la titularidad de su credencial en cada intento de acceso al portal utilizando múltiples factores de autenticación. • La validación de la credencial de identidad digital puede implicar la inspección de las copias electrónicas de los documentos de identificación y los certificados pertenecientes al proveedor o al personal que este autoriza a registrarse en su nombre. • Los intermediarios, como los agentes tributarios, deberán tener permiso para firmar en el sistema como usuarios autorizados a través de la credencial de identidad digital de su cliente o, alternativamente, la Administración tributaria debería expedir a los representantes su propia credencial de identidad, que convendría que estos pudieran vincular a todas las cuentas de sus clientes con el fin poder cumplir con las obligaciones correspondientes en su nombre.	-	☑	☑	☑	**Subsecciones 4D.3.1. y 4D.3.2.** páginas 296 y 305
Integración de los sistemas de TI del régimen simplificado de cumplimiento con los sistemas de TI preexistentes en el marco del IVA y de la gestión de cuestiones más generales en materia tributaria • La integración del portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento, en la medida de lo posible, con los sistemas de TI preexistentes que las administraciones tributarias utilizan para gestionar el IVA y otras obligaciones tributarias de carácter general de las empresas supone ventajas considerables. • Sin embargo, en la práctica, tal integración puede resultar difícil debido a las diferentes obligaciones de presentación de información y compatibilidad de *software* entre el régimen de cumplimiento simplificado y los sistemas que una administración tributaria utiliza en el marco de su régimen general del IVA.	-	-	☑	-	**Subsección 4D.4** página 310
Determinar la naturaleza y cantidad de recursos que necesitará una Administración tributaria para crear la infraestructura operativa y de TI de un régimen simplificado de registro y recaudación • Por lo general, a la hora de desarrollar el portal en línea del régimen simplificado de cumplimiento del IVA, las autoridades tributarias tendrán varias opciones. A grandes rasgos, estas incluyen: – crear el portal en línea utilizando los conocimientos de TI internos de la administración tributaria; – subcontratar el proyecto; – adquirir un *software* comercial de distribución general (COTS),	-	-	☑	-	**Subsección 4D.5** página 311

u optar por combinar distintos aspectos de entre estas opciones. En última instancia, la decisión dependerá de una serie de circunstancias, como la funcionalidad del sistema de TI preexistente de la administración tributaria, la capacidad interna del personal de TI, así como la financiación y el plazo de que se dispone para implantar el sistema.					
Software de *front-office* desarrollado por el CIAT para promover la implementación uniforme de regímenes simplificados de cumplimiento para proveedores no residentes en Latinoamérica y el Caribe • Las jurisdicciones pueden considerar la utilización del *software* de código abierto desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para adoptar, en línea con los estándares de la OCDE, un régimen de cumplimiento simplificado dirigido a proveedores no residentes. En el momento de redactar este Kit de Herramientas, se espera que el *software* esté disponible para las administraciones tributarias a lo largo de 2021. • La adecuación de el régimen de una jurisdicción que decida utilizar este *software* a los estándares de la OCDE seguirá dependiendo, en última instancia, de la forma en que su administración tributaria diseñe el marco general de política tributaria y los procedimientos administrativos que el programa informático ayuda a aplicar	-	☑	☑	-	**Subsección 4D.6** página 314

Lista de comprobación 4: Control y gestión de riesgos

Abreviaturas empleadas en la lista de comprobación:

- **Der** = Derecho primario y secundario o de desarrollo
- **Admin** = Procesos, infraestructura e instrucciones administrativas
- **TI** = Infraestructura de operaciones y TI
- **Com** = Estrategia y actividad de comunicación

COMPONENTES DE LA ESTRATEGIA DE CONTROL Y GESTIÓN DE RIESGOS	Der	Admin	TI	Com	Referencias principales en el Kit de herramientas
OBJETIVOS Y ESTRATEGIA GLOBALES					
Gestión de riesgos en el marco de un régimen simplificado de registro y recaudación • Facilitar el cumplimiento y asegurar una comunicación eficaz son dos requisitos fundamentales para lograr un grado elevado de cumplimiento, reduciendo los riesgos asociados a proveedores no residentes. • Las jurisdicciones pueden adoptar el siguiente marco integral para implantar una estrategia de gestión de riesgos: – Identificar los riesgos – Evaluar y priorizar los riesgos – Analizar las conductas infractoras (causas, opciones de tratamiento) – Determinar las estrategias de tratamiento – Planificar y aplicar estrategias	-	☑	-	-	**Subsección 5.1.2** página 322 **Subsección 5.1.4** página 324

• Las administraciones tributarias han de tomar medidas para garantizar que existe el marco jurídico y organizativo, los recursos humanos y la infraestructura necesarios para poner en práctica una estrategia integral de control y gestión de riesgos.	☑	☑	☑	-	**Subsección 5.4** página 351
CONTROL Y GESTIÓN DE RIESGOS EXTERNOS					
Riesgos principales asociados a la adopción y aplicación de un régimen simplificado de cumplimiento para proveedores no residentes • Clasificación desde una perspectiva jurídica – Riesgos asociados a la falta de claridad y de coherencia de las normas – Riesgos de incumplimiento involuntario – Riesgos de incumplimiento deliberado	☑	☑	-	-	**Subsección 5.2.1 (i)** página 327
• Los riesgos asociados a un régimen simplificado de cumplimiento pueden identificarse y priorizarse de forma secuencial en las diferentes fases de implantación del régimen: – Fase preparatoria: antes de que entre en vigor el régimen. – Fase de adopción: desde la fecha de entrada en vigor del régimen. – Fase de madurez: después de la adopción y una vez que el régimen lleva algún tiempo funcionando. Como principio general, las administraciones tributarias han de calibrar sus estrategias y/o actuaciones en función de los objetivos fijados y la gravedad del asunto.	-	☑	☑	☑	**Subsección 5.2.1 (ii)** página 331

Componentes de una estrategia eficaz de gestión de riesgos • **Utilización amplia de datos sobre transacciones procedentes de terceras fuentes para facilitar el control del cumplimiento:** Los datos sobre operaciones de terceras fuentes pueden resultar muy útiles en el contexto de un régimen simplificado de cumplimiento, en particular para: – identificar a la población de contribuyentes y detectar en particular a las empresas no registradas; – detectar incongruencias en las declaraciones o supuestos de infradeclaración; – permitir que la administración tributaria adquiera un conocimiento más profundo de los sectores económicos y/o de los riesgos que existen.	-	☑	☑	-	**Subsección 5.2.2 (i)** página 336 **Subsección 4C.4.2** página 282
• **Desarrollo de herramientas de análisis de datos**: Varias administraciones tributarias han adoptado una estrategia de análisis avanzado de datos para recabar y procesar la información que no puede obtenerse por medio de la obligación de comunicación de datos o de mantenimiento de registros de los proveedores ni de los terceros que facilitan las transacciones.	☑	☑	☑	-	**Subsección 5.2.2 (ii)** página 338
• **Inspecciones en remoto:** es decir, inspecciones realizadas sin la presencia de los funcionarios tributarios en las oficinas del contribuyente.	☑	☑	☑	-	**Subsección 5.2.2 (iii)** página 340
El papel potencial de los programas de cumplimiento cooperativo. Los programas de cumplimiento cooperativo tienen por objeto el establecimiento voluntario de una relación de confianza mutua entre los contribuyentes y las administraciones tributarias para facilitar el cumplimiento tributario, asegurando al mismo tiempo los ingresos fiscales.	☑	☑	-	☑	**Subsección 5.5** página 354
CONTROL Y GESTIÓN DE RIESGOS INTERNOS					
Aspectos generales • La gestión de riesgos en el ámbito de un régimen simplificado de cumplimiento del IVA para proveedores no residentes ha de incluir también el análisis de los riesgos que existen en el seno de la propia administración tributaria. Los riesgos internos, sobre todo los relacionados con la seguridad de la información, pueden mermar la eficacia de las medidas adoptadas por las administraciones tributarias para aplicar el IVA a las transacciones internacionales. • El Foro de Administración Tributaria (FTA) de la OCDE ha elaborado un Modelo de madurez en la gestión de riesgos de las organizaciones (2021) que aborda los aspectos organizativos y operativos de la gestión de riesgos de las	-	☑	☑	-	**Subsección 5.3** página 342

organizaciones, permitiendo a las administraciones tributarias realizar una autoevaluación de su nivel de madurez actual en este ámbito, entre otros objetivos.					
Adopción y funcionamiento de un régimen simplificado de cumplimiento • Antes de la fecha de adopción efectiva del nuevo régimen, los principales riesgos internos afectan al diseño y la puesta en operación por la administración tributaria de un portal de registro y cumplimiento y de la infraestructura de apoyo. • Durante la fase operativa, la administración tributaria puede estudiar la posibilidad de designar un gestor de la relación con el contribuyente para garantizar la rápida resolución de cualquier problema que surja, en particular con los grandes contribuyentes extranjeros. • Se necesita un marco jurídico y de gobernanza para asegurar la integridad de los sistemas y un uso correcto de la información a la que tienen acceso las administraciones tributarias. • Se recomienda a las administraciones tributarias establecer sistemas de gestión de la seguridad de la información para asegurar la protección de los datos pertinentes.	☑	☑	☑	☑	**Subsección 5.3.1** página 346 **Subsección 5.3.2** página 347
LUCHA CONTRA EL INCUMPLIMIENTO					
Medidas coercitivas y otras medidas • Una simplificación adecuada resulta crucial para facilitar el cumplimiento por las empresas que están sujetas a obligaciones en múltiples jurisdicciones. Pese a los esfuerzos de las administraciones tributarias por facilitar el cumplimiento por los proveedores no residentes, pueden darse conductas incumplidoras. • Para disuadir a los contribuyentes no residentes de esas conductas, han de adoptarse y aplicarse medidas coercitivas como las siguientes:	☑	☑	-	☑	**Subsección 5.6** página 355
– Intereses moratorios: El objetivo primordial de los intereses moratorios es proteger el valor actual de los ingresos fiscales, compensando a los gobiernos por la privación de los impuestos no pagados puntualmente.	☑	☑	☑	-	**Subsección 5.6.1** página 359
– Sanciones administrativas: Las sanciones tienen por finalidad lograr un mayor grado de cumplimiento, disuadiendo de determinadas conductas indeseadas.	☑	☑	-	-	**Subsección 5.6.2** página 359

– Procedimientos penales: Puede ocurrir que algunos contribuyentes persistan en conductas incumplidoras, empleando cualquier medio posible para eludir sus obligaciones tributarias. En el caso de esos contribuyentes cuyo cumplimiento no mejora con el apoyo ni con el seguimiento, el Derecho penal puede desempeñar un papel importante. La cooperación internacional puede resultar crucial para la aplicación en la práctica de las condenas y de las penas.	☑	☑	-	-	**Subsección 5.6.3** página 360 **Anexo I.2** página 470
– El papel de los intermediarios de pagos: En las orientaciones de la OCDE no se recomienda aplicar un régimen de retención por los intermediarios financieros como principal sistema de una jurisdicción para recaudar el IVA respecto de los proveedores no residentes. No obstante, si las estrategias adoptadas por la administración tributaria no consiguen incorporar a los proveedores no residentes al proceso de recaudación del IVA, puede ser conveniente que las autoridades tributarias intenten asegurar la recaudación exigiendo a los intermediarios financieros que retengan y declaren el IVA devengado por las transacciones de determinados proveedores incumplidores.	☑	☑	-	-	**Subsección 5.6.4 (i)** página 361 **Subsección 4.A.1.A** página 175 **Anexo B** página 431
– Otras medidas complementarias.	☑	☑	-	-	**Subsección 5.6.5** página 364
El papel de la cooperación administrativa internacional en la mejora del cumplimiento coercitivo • Las jurisdicciones han de tomar las medidas oportunas para sacar el máximo provecho de los instrumentos de la OCDE existentes y otros instrumentos jurídicos multilaterales y bilaterales para la cooperación administrativa internacional en apoyo de una recaudación eficaz del IVA en el comercio internacional. • El empleo de mecanismos de cooperación administrativa internacional en materia tributaria suele requerir la existencia de una base jurídica que permita a la jurisdicción requirente solicitar la intervención de la jurisdicción requerida. Estos mecanismos pueden ser, entre otros, convenios multilaterales, convenios tributarios bilaterales, marcos regionales y acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEA).	☑	☑	-	-	**Subsección 5.7.1** página 366 **Anexo I.1** página 470

Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal • La Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal ("MAAC") es el instrumento multilateral más completo disponible para todas las modalidades de cooperación tributaria contra la evasión y la elusión fiscal. Contempla todas las formas posibles de cooperación administrativa entre las jurisdicciones para la liquidación y recaudación tributarias, en particular: – Intercambio de información, tanto previa solicitud como automático o espontáneo – Inspecciones fiscales simultáneas – Inspecciones fiscales en el extranjero – Asistencia en el cobro de deudas fiscales – Notificación y traslado de documentos • La Secretaría del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales ha publicado un Manual de adhesión a la MAAC que contiene orientaciones detalladas para los Estados que se estén preparando para adherirse a la misma.	☑	☑	-	-	**Subsección 5.7.3** página 371
• La MAAC reconoce que, en el momento de la firma de la Convención, pueden existir motivos prácticos, constitucionales o políticos que impidan a un Estado ofrecer a los demás Estados la asistencia completa prevista en este instrumento. El artículo 30 de la MAAC permite a los Estados firmar la MAAC con reservas en cuanto a los tipos de impuestos comprendidos y/o el tipo de asistencia que se prestará.	☑	-	-	-	**Anexo I.1.1** página 470

Referencias

Australian Government Productivity Commission (2017), *Collection Models for GST on Low Value Imported Goods*, https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/collection-models/report/collection-models.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [62]

Australian Taxation Office (2018), *Law Companion Ruling (LCR 2018/1)*, https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=COG/LCR20181/NAT/ATO/00001 (consultado el 23 de abril de 2021). [65]

Australian Taxation Office (2017), *Goods and Services Tax Ruling - GSTR 2017/1 Goods and services tax: making cross-border supplies to Australian consumers*, https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR20171/NAT/ATO/00001 (consultado el 24 de abril de 2021). [59]

Australian Taxation Office (n.d.), *Information for transporters and customs brokers*, https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-low-value-imported-goods/Information-for-transporters-and-customs-brokers/#Impactsfortransportersandcustomsbrokers (consultado el 24 de abril de 2021). [100]

Barreix Alberto and Zambrano Raul (2018), *Electronic Invoicing in Latin America*, Inter-American Development Bank; Inter-American Center of Tax Administrations, https://publications.iadb.org/publications/english/document/Electronic-Invoicing-in-Latin-America.pdf (consultado el 16 de abril de 2021). [78]

Basalisco, B., J. Wahl and H. Okholm (2016), *E-Commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment*, https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/8/348/1462798608/e-commerce-imports-into-europe_vat-and-customs-treatment.pdf (consultado el 3 de abril de 2018). [46]

Beylis, G. et al. (2020), *Going Viral: COVID-19 and the Accelerated Transformation of Jobs in Latin America and the Caribbean*, World Bank, Washington, D.C., http://dx.doi.org/10.1596/978-1-4648-1448-8. [53]

Borck, J., J. Caminade and M. Wartburg (2020), *Apple's App Store and Other Digital Marketplaces*, Analysis Group, https://www.analysisgroup.com/globalassets/insights/publishing/apples_app_store_and_other_digital_marketplaces_a_comparison_of_commission_rates.pdf (consultado el 19 de abril de 2021). [40]

Borek, A. et al. (2014), *Total Information Risk Management*, Elsevier. [75]

Cotton, M. and G. Dark (2017), *Use of Technology in Tax Administrations 2: Core Information Technology Systems in Tax Administrations*, International Monetary Fund, Washington, D.C., https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2017/03/15/Use-of-Technology-in-Tax-Administrations-2-Core-Information-Technology-Systems-in-Tax-44689 (consultado el 23 de abril de 2021). [82]

Deloitte (2015), *Digital Media: Rise of On-demand Content*, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/technology-media-telecommunications/in-tmt-rise-of-on-demand-content.pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [30]

DHL (2019), *E-commerce in Latin America*, https://www.dhl.com/content/dam/dhl/global/core/documents/pdf/glo-core-ecommerce-latam-en.pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [25]

Díaz de Sarralde Miguez Santiago (2019), *Overview of Tax Administrations: structure; income, resources and personnel; operation and digitalization ISORA (International Survey on Revenue Administration)*, https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5686 (consultado el 23 de abril de 2021). [77]

EBANX (2020), *A study on the state of cross-border e-commerce in Latin America*, https://imgcdn.larepublica.co/cms/2020/12/16091007/EBANX-Beyond-Borders-2020.pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [22]

eMarketer (2021), *Distribution of the e-commerce market in Latin America and the Caribbean in 2020-21, by country*, https://www.statista.com/forecasts/256166/regional-distribution-of-b2c-e-commerce-in-latin-america (consultado el 29 de marzo de 2021). [20]

eMarketer (2019), *Latin America Ecommerce 2019*, https://www.emarketer.com/content/latin-america-ecommerce-2019 (consultado el 29 de marzo de 2021). [18]

European Commission (2020), *Explanatory notes on VAT e-commerce rules*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf (consultado el 24 de abril de 2021). [101]

European Commission (n.d.), *Import Control System 2 (ICS2)*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-customs/customs-security/import-control-system-2-ics2_en. [49]

European Commission (n.d.), *New form of customs declaration for low value consignments*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/new-form-customs-declaration-low-value-consignments_en (consultado el 23 de abril de 2021). [71]

European Commission and Deloitte (2016), *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report - Lot 2*, European Commission, Brussels, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot2.pdf (consultado el 15 de marzo de 2021). [48]

European Commission and EY (2015), *Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments*, European Commission, Brussels, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/lvcr-study.pdf (consultado el 27 de abril de 2021). [45]

European Union (2017), *Council Directive (EU) 2017/2455*, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN. [50]

FATF (2020), *Guidance on Digital Identity*, https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Guidance-on-Digital-Identity.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [84]

Grand View Research (2021), *B2C E-commerce Market Size, Share & Trends Analysis Report by Type, By Application, By Region and Segment Forecasts, 2021-2028*, https://www.grandviewresearch.com/industry-analysis/b2c-e-commerce-market (consultado el 19 de abril de 2021). [35]

GSMA Intelligence (2020), *Latin America, Q1 2020 Covid-19 puts network resilience at the forefront*, https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2020/06/Region-in-Focus-Latin-America-Q1-2020-1.pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [23]

GSMA Intelligence (2020), *The Mobile Economy*, https://www.gsma.com/mobileeconomy/wp-content/uploads/2020/03/GSMA_MobileEconomy2020_Global.pdf (consultado el 25 de marzo de 2021). [17]

GSMA Intelligence (2019), *The Mobile Economy Latin America 2019*, https://www.gsma.com/latinamerica/wp-content/uploads/2020/02/Mobile-Economy-Latin-America-2019-English-Full-Report.pdf (consultado el 24 de marzo de 2021). [10]

IE Business School (2016), *Economía colaborativa en América Latina*, https://publications.iadb.org/es/economia-colaborativa-en-america-latina (consultado el 19 de abril de 2021). [52]

Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT) (2020), *ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations*, https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5696 (consultado el 23 de abril de 2021). [76]

International Federation of Accountants (n.d.), *Accounting Basis by Country*, https://www.ifac.org/system/files/Accounting-Basis-by-Country.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [79]

International Organization of Standardisation (n.d.), *Systems and software engineering — Architecture description*, https://www.iso.org/standard/50508.html (consultado el 23 de abril de 2021). [83]

International Post Corporation (2020), *Cross-Border E-commerce Shopper Survey 2020*, https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey (consultado el 29 de marzo de 2021). [37]

International Post Corporation (2019), *Cross-Border E-commerce Shopper Survey 2019*, https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey (consultado el 29 de marzo de 2021). [36]

International Post Corporation (2018), *Cross-Border E-commerce Shopper Survey*, http://file:///C:/Users/Lee_Ha/Downloads/ipc-cross-border-e-commerce-shopper-survey2018%20(2).pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [33]

International Post Corporation (2017), *IPC Online Shopper Survey 2017 reports*, https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2017. [42]

Jimenez, G., N. Mac an tSionnaigh and A. Kamenov (2013), *Information Technology for Tax Administration*, USAID, https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnaea485.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [86]

Matteo Ceurvels (2020), *Latin America Ecommerce 2020*, eMarketer, https://www.emarketer.com/content/latin-america-ecommerce-2020 (consultado el 13 de abril de 2021). [43]

Mordor Intelligence (2021), *Music Market Landscape - Growth, Trends, COVID-19 Impact, and Forecasts (2021-26)*, https://www.researchandmarkets.com/reports/4897184/music-market-landscape-growth-trends-covid-19?utm_source=GNOM&utm_medium=PressRelease&utm_code=jj7h3h&utm_campaign=1498684+-+Global+Music+Markets+Report+2021-2026%3a+Online+Streaming%2c+Digital+(Except+Streaming)%2c+Physical%2c+Performance+Rights%2c+%26+Synchronization+Revenues&utm_exec=chdo54prd (consultado el 19 de abril de 2021). [29]

Mordor Intelligence (2020), *Gaming Market - Growth, Trends, COVID-19 Impact, and Forecasts (2021-26)*, https://www.mordorintelligence.com/industry-reports/global-games-market (consultado el 19 de abril de 2021). [31]

National Institute of Standards and Technology (2021), *Digital Identity Guidelines*, U.S. Department of Commerce, https://pages.nist.gov/800-63-3/sp800-63b.html (consultado el 23 de abril de 2021). [85]

Nielsen (2014), *Is Sharing the New Buying?*, Nielsen, https://www.nielsen.com/wp-content/uploads/sites/3/2019/04/global-share-community-report-may-2014.pdf (consultado el 25 de febrero de 2021). [51]

OECD (2021), *Enterprise Risk Management Maturity Model Maturity Model, OECD Tax Administration Maturity*, OECD, Paris, https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enterprise-risk-management-maturity-model.htm. [90]

OECD (2021), *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/51825505-en. [6]

OECD (2020), *A Toolkit for Becoming a Party to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_en.pdf. [98]

OECD (2020), *Consumption Tax Trends 2020*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/152def2d-en. [58]

OECD (2020), *COVID-19 in Latin America and the Caribbean: regional socio-economic implications and policy priorities*, OECD, Paris, https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/covid-19-in-latin-america-and-the-caribbean-regional-socio-economic-implications-and-policy-priorities-93a64fde/ (consultado el 29 de marzo de 2021). [27]

OECD (2020), *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm (consultado el 25 de febrero de 2021). [54]

OECD (2020), *OECD Digital Economy Outlook 2020*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/bb167041-en. [8]

OECD (2019), *Shaping the Digital Transformation in Latin America: Strengthening Productivity, Improving Lives*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/8bb3c9f1-en. [9]

OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en. [3]

OECD (2019), *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers : Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/574b61f8-en. [103]

OECD (2019), *Tools and Ethics for Applied Behavioural Insights: The BASIC Toolkit*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9ea76a8f-en. [57]

OECD (2019), "Vectors of digital transformation", *OECD Digital Economy Papers*, No. 273, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/5ade2bba-en. [12]

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en. [5]

OECD (2017), *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf (consultado el 16 de abril de 2021). [95]

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. [1]

OECD (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*, OECD Publishing, Paris, http://www.oecd.org/ctp/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm. [2]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [96]

OECD (2017), *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf (consultado el 16 de abril de 2021). [88]

OECD (2016), *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en. [93]

OECD (2016), *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264256439-en. [102]

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. [4]

OECD (2015), *Digital Security Risk Management for Economic and Social Prosperity: OECD Recommendation and Companion Document*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264245471-en. [81]

OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en. [92]

OECD (2012), *Security and Authentication Issues in the Delivery of Electronic Services to Taxpayers*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/technologies/49428035.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [73]

OECD (2011), *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf (consultado el 24 de abril de 2021). [97]

OECD (2010), *Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies*, https://www.oecd.org/ctp/administration/46274278.pdf (consultado el 27 de abril de 2021). [104]

OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en. [91]

OECD (2004), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf (consultado el 16 de abril de 2021). [87]

OECD (2003), *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*, https://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf (consultado el 24 de abril de 2021). [44]

OECD (2002), *AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS*, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf (consultado el 14 de mayo de 2019). [99]

OECD (2001), *General Administrative Principles - Principles of Good Tax Administration*, https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf (consultado el 1 de abril de 2021). [56]

OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en. [55]

OECD et al. (2021), *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2021*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/96ce5287-en-es. [7]

OECD/Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en. [89]

OECD; Council of Europe (n.d.), *Reservations and Declarations for Treaty No. 127 - Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/treaty/127/declarations (consultado el 27 de abril de 2021). [105]

Office of the United States Trade Representative (n.d.), *Free Trade Agreements*, https://ustr.gov/trade-agreements/free-trade-agreements (consultado el 23 de abril de 2021). [72]

Pitney Bowes (2017), *Pitney Bowes Parcel Shipping Index Reveals 48 Percent Growth in Parcel Volume since 2014*, http://news.pb.com/article_display.cfm?article_id=5784 (consultado el 3 de abril de 2018). [34]

Schlotterbeck, S. (2017), “Tax Administration Reforms in the Caribbean: Challenges, Achievements, and Next Steps”, No. 17/88, International Monetary Fund, Washington, D.C., https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/04/04/Tax-Administration-Reforms-in-the-Caribbean-Challenges-Achievements-and-Next-Steps-44800 (consultado el 23 de abril de 2021). [74]

Seco, A. (n.d.), *BLOCKCHAIN: Concepts and potential applications in the tax area*, https://www.ciat.org/blockchain-concepts-and-potential-applications-in-the-tax-area-13/?lang=en (consultado el 9 de abril de 2021). [14]

Senat - Commission des finances (2015), *LE E-COMMERCE : PROPOSITIONS POUR UNE TVA PAYÉE À LA SOURCE*, COMMISSION DES FINANCES - SÉNAT, http://www.senat.fr/fileadmin/Fichiers/Images/redaction_multimedia/2015/2015-Documents_pdf/20150917_e_commerce.pdf (consultado el 15 de marzo de 2021). [47]

Statista (2021), *E-commerce worldwide - Statistics & Facts*, https://www.statista.com/topics/871/online-shopping/#dossierSummary (consultado el 2 de abril de 2021). [41]

Statista (2020), *Change in e-commerce revenue during the COVID-19 outbreak in selected countries in Latin America in April 2020*, https://www.statista.com/statistics/1116604/change-e-commerce-revenue-coronavirus-latin-america/ (consultado el 29 de marzo de 2021). [21]

Statista (2020), *Fixed-line broadband penetration rate in selected countries in Latin America in 2019*, https://www.statista.com/statistics/752112/fixed-broadband-penetration-latin-america-countries/ (consultado el 26 de abril de 2021). [11]

Statista (2020), *Number of digital buyers worldwide from 2014 to 2021 (in billions)*, https://www.statista.com/statistics/251666/number-of-digital-buyers-worldwide/ (consultado el 25 de marzo de 2021). [16]

Statista (2020), *Retail e-commerce sales in Latin America 2019-2023*, https://www.statista.com/statistics/445860/retail-e-commerce-sales-latam/ (consultado el 29 de marzo de 2021). [19]

Supreme Court of the United States (2018), *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [63]

U.S. Subcommittee on Antitrust, Commercial and Administrative Law (2020), *Investigation of Competition in Digital Markets*, https://www.mpi-inf.mpg.de/fileadmin/inf/d1/teaching/winter20/Ideen/2020_US_House__Report__Competition_in_Digital_Markets.pdf. [39]

UNCTAD (2021), *Estimates of global e-commerce 2019 and preliminary assessment of COVID-19 impact on online retail 2020*, https://unctad.org/system/files/official-document/tn_unctad_ict4d18_en.pdf. [15]

UNCTAD (2019), *Digital Economy Report 2019*, https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf (consultado el 13 de abril de 2021). [13]

United States International Trade Commission (2017), *Global Digital Trade 1: Market Opportunities and Key Foreign Trade Restrictions*, https://www.usitc.gov/publications/332/pub4716.pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [32]

United States International Trade Commission (2013), *Digital Trade in the U.S. and Global Economies*, https://usitc.gov/publications/332/pub4415.pdf (consultado el 29 de marzo de 2021). [28]

Universal Postal Union (2020), *Boosting e-commerce: a how-to guide for postal operators*, https://www.upu.int/en/Publications/Digital-services/Boosting-e-commerce-a-how-to-guide-for-postal-operators (consultado el 19 de abril de 2021). [38]

Universal Postal Union (2020), *UPU E-COMMERCE GUIDE*, https://www.upu.int/UPU/media/upu/publications/Final-November-update-UPU-E-Commerce-Guide_2020_EN.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [68]

Universal Postal Union (2018), *Identification of postal items – 13-character identifier*, https://www.upu.int/UPU/media/upu/files/postalSolutions/programmesAndServices/standards/S10-12.pdf. [66]

Universal Postal Union (n.d.), *UPU Customs Declaration System*, https://www.ems.post/sites/default/files/content-block-files/cds_brochure2015_oct14.pdf (consultado el 23 de abril de 2021). [69]

US National Conference of State Legislatures Executive Commitee Task Force on State and Local Taxation (2020), *Marketplace Facilitator Sales Tax Collection Model Legislation*, https://www.ncsl.org/Portals/1/Documents/Taskforces/SALT_Model_Marketplace_Facilitator_Legislation.pdf?ver=2020-01-30-122035-320 (consultado el 23 de abril de 2021). [80]

Waerzeggers Christophe, Hillier Cory and Aw Irving (2019), "Designing Interest and Tax Penalty Regimes", International Monetary Fund, Washington. D.C., https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2019/04/04/Designing-Interest-and-Tax-Penalty-Regimes-46648 (consultado el 16 de abril de 2021). [94]

WCO; UPU (n.d.), *WCO-UPU guidelines on the exchange of electronic advance data (EAD) between designated operators and customs administrations*, http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/upu/joint-wco-upu-guidelines.pdf?db=web (consultado el 23 de abril de 2021). [67]

World Bank (2020), *Doing Business 2020, Comparing Business Regulation in 190 Economies*, World Bank, Washington, D.C., https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/DB2020/LAC.pdf. [26]

World Bank (2018), *The Global Findex Database*, https://datacatalog.worldbank.org/dataset/global-financial-inclusion-global-findex-database (consultado el 29 de marzo de 2021). [24]

World Customs Organization (2018), *Immediate Release Guidelines*, http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/immediate-release-guidelines/immediate-release-guidelines.pdf?db=web (consultado el 23 de marzo de 2021). [61]

World Customs Organization (2018), *WCO Cross-Border E-Commerce Framework of Standards*, http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/ecommerce/wco-framework-of-standards-on-crossborder-ecommerce_en.pdf?db=web (consultado el 23 de abril de 2021). [60]

World Customs Organization (2016), *Guidelines for Strengthening Cooperation and the Exchange of Information between Customs and Tax Authorities at the National Level*, [70]

http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-tax-cooperation/customs_tax_guidelines_en_final2.pdf?db=web (consultado el 23 de abril de 2021).

Zonos (n.d.), *De minimis values*, https://docs.zonos.com/guides/de-minimis-values (consultado el 23 de abril de 2021). [64]

Anexo A. Directrices Internacionales sobre IVA – Descripción general de los principales elementos

Las Directrices Internacionales sobre IVA de la OCDE (las "Directrices") fueron incorporadas a la Recomendación en materia de Aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado al Comercio Internacional de Servicios e Intangibles, adoptada por el Consejo de la OCDE el 27 de septiembre de 2016 (OECD, 2017[1]). Son la culminación de casi dos décadas de esfuerzos dirigidos a establecer normas internacionalmente aceptadas sobre la fiscalidad del consumo en el comercio internacional transfronterizo, en particular el comercio de servicios e intangibles.

Las Directrices enuncian una serie de principios relativos al tratamiento a efectos de IVA de las clases más habituales de operaciones internacionales, prestando especial atención al comercio de servicios e intangibles. Tienen por objeto reducir las incertidumbres relacionadas con los riesgos de doble imposición y no imposición involuntaria que se deriven de la falta de uniformidad en la aplicación del IVA en un contexto transfronterizo. Las Directrices no pretenden ofrecer preceptos detallados para las legislaciones nacionales. Persiguen señalar objetivos y proponer medios para alcanzarlos con vistas a ayudar a los responsables de la formulación de políticas en su labor de desarrollar un marco legal y administrativo para implantar el IVA en su jurisdicción, teniendo en cuenta sus circunstancias particulares.

Tras resumir los rasgos fundamentales del IVA en el capítulo 1 y enunciar, en el capítulo 2, el principio de neutralidad que ha de regir la aplicación del IVA al comercio transfronterizo, las Directrices ofrecen, en el capítulo 3, orientaciones detalladas acerca de las normas adecuadas para determinar el lugar de imposición de los suministros transfronterizos de servicios e intangibles. Asimismo, las Directrices ofrecen en el capítulo 4 orientaciones para facilitar la interactuación entre los sistemas nacionales del IVA y recomendaciones dirigidas a la cooperación mutua, la reducción al mínimo de las controversias y la aplicación en casos de evasión y elusión.

En el presente anexo se ofrece una descripción general sucinta de los principales elementos de las Directrices.

Capítulo 1 de las Directrices – Características básicas del IVA

Objetivo fundamental del IVA: un impuesto de base amplia sobre el consumo final

El objetivo fundamental del IVA radica en aplicar un impuesto de base amplia sobre el consumo, entendido como el consumo final efectuado por los hogares. En principio, solo los particulares, y no las empresas, llevan a cabo la clase de consumo que está gravado con el IVA. Una consecuencia básica de la tesis fundamental que plantea el IVA, como un impuesto sobre el consumo final de los hogares, es que la carga no debe recaer en las empresas, excepto cuando la legislación lo prevea expresamente.

La característica esencial del diseño del IVA: Procedimiento recaudatorio plurifásico

La característica esencial del diseño del IVA es que el impuesto se recauda a través de un proceso plurifásico (pago fraccionado). Toda empresa de la cadena de suministro participa del proceso de control y recaudación del impuesto, siendo responsable de la parte del tributo que grava su margen, esto es, la diferencia entre el IVA que grava la adquisición de sus insumos y el IVA que grava sus ventas o servicios. Por consiguiente, el impuesto se cobra y aplica inicialmente sobre el «valor agregado» en cada fase de producción y distribución. En este sentido, el IVA difiere de un impuesto sobre las ventas minoristas, que grava el consumo a través de un impuesto monofásico aplicado teóricamente tan solo en el punto de venta final. A diferencia del impuesto sobre las ventas minoristas, el riesgo asociado al impago del IVA se distribuye a lo largo de la cadena comercial en lugar de recaer sobre la venta final.

Esta característica esencial del diseño del IVA, unida al principio fundamental de que la carga tributaria no debe recaer en las empresas, precisa de un mecanismo para deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes, servicios o intangibles. El método de deducción financiera es el adoptado por casi todas las jurisdicciones a efectos de implementar el procedimiento recaudatorio plurifásico, que libera a las empresas de la carga final del IVA. Con arreglo al método de deducción financiera, toda empresa cobra el IVA conforme a la tasa especificada para cada suministro y emite una factura al comprador indicando la cuantía del IVA repercutido. La empresa compradora, a su vez, puede compensar el impuesto soportado en la adquisición de sus insumos con el impuesto repercutido en sus ventas, pagando el saldo resultante a la autoridad tributaria competente y recibiendo la devolución del IVA soportado en exceso, en su caso.

La mayoría de las jurisdicciones de la OCDE que cuentan con un sistema de IVA aplican dicho impuesto en cada una de las fases del proceso económico y permiten que todos los compradores, salvo el consumidor final, deduzcan el IVA soportado. Esta característica del diseño del IVA confiere a este gravamen su rasgo esencial como impuesto con neutralidad impositiva en el comercio interno. El derecho pleno a deducir el impuesto soportado a lo largo de la cadena de suministro del que disfrutan todos los compradores, a excepción del consumidor final, garantiza su neutralidad, con independencia de la naturaleza del producto, la estructura de la cadena de distribución y los medios empleados para su entrega (por ejemplo, establecimientos minoristas, entrega física, descargas de Internet). Como resultado de este sistema de pago plurifásico, el IVA «fluye a través de las empresas» para gravar únicamente los suministros realizados a consumidores finales.

IVA y comercio internacional: El principio de destino

El propósito fundamental del IVA como impuesto sobre el consumo final, unido a la característica de diseño principal que lo caracteriza, a saber, un procedimiento recaudatorio plurifásico, sienta las bases de los principios fundamentales de imposición de este gravamen en el comercio internacional. El principal debate de política económica en lo concerniente a la aplicación internacional del IVA gira en torno a si debe aplicarlo la jurisdicción de origen o la de destino. En virtud del principio de destino, el impuesto grava, en última instancia, tan solo el consumo final que tiene lugar en la jurisdicción de consumo; Con arreglo al principio de origen, procede aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se añade valor. La diferencia económica fundamental entre estos dos principios es que el principio de destino sitúa en pie de igualdad a todas las empresas que compiten en una determinada jurisdicción, mientras que el principio de origen consigue ese efecto en relación con los consumidores de distintas jurisdicciones.

La aplicación del principio de destino en el IVA permite lograr la neutralidad impositiva en las operaciones de comercio internacional. Con arreglo al principio de destino, las exportaciones no están sujetas a gravamen y las empresas tienen derecho a la devolución de los impuestos soportados (es decir, las exportaciones están “libres de IVA” o “sujetas a una tasa cero”). El principio del destino implica, por otra parte, que las importaciones son gravadas del mismo modo y aplicando las mismas tasas que las operaciones internas. En consecuencia, el impuesto total pagado en relación con un suministro en

particular se determina atendiendo a las normas aplicables en la jurisdicción de consumo, percibiendo todos los ingresos la jurisdicción en que tiene lugar la prestación al consumidor final.

Por el contrario, con arreglo al principio de origen, cada jurisdicción aplicará el IVA al valor creado dentro de sus fronteras. En un régimen basado en el origen, las operaciones de exportación tributarán en las jurisdicciones exportadoras sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando las mismas tasas que a los suministros internos, mientras que las jurisdicciones importadoras reconocerían un crédito contra el IVA en cuantía equivalente al gravamen hipotéticamente soportado a la tasa vigente en las propias jurisdicciones importadoras. De este modo, el impuesto pagado con respecto a un suministro reflejaría el patrón de sus orígenes y los ingresos totales se imputarían en base al mismo patrón. Esto contravendría las características fundamentales del IVA, ya que, al ser un impuesto que grava el consumo, los ingresos fiscales deberían corresponder a la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final. Con arreglo al principio de origen, dichos ingresos fiscales se reparten entre aquellas jurisdicciones en las que se añade valor, y puede incidir en la estructura económica o geográfica de la cadena de valor y socavar la neutralidad en el comercio internacional.

Por estas razones, existe un amplio consenso sobre el hecho de que el principio de destino, en virtud del cual los ingresos corresponden al país en el que tiene lugar el consumo final, resulta preferible al principio de origen, tanto desde un punto de vista teórico como práctico. De hecho, el principio de destino constituye la norma internacional aceptada por las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC).[150]

Dado que el principio de destino ha sido ampliamente aceptado como criterio de aplicación del IVA en operaciones de comercio internacional, la mayoría de las normas en vigor en esta materia suelen tener como objetivo gravar los suministros de bienes, servicios e intangibles en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. Su aplicación en la práctica varía, no obstante, de una jurisdicción a otra, lo que puede producir en algunos casos doble imposición o no imposición involuntaria, así como generar incertidumbres tanto para empresas como para administraciones tributarias.

La aplicación del principio de destino con respecto al comercio internacional de bienes es relativamente sencilla, en teoría y, en principio, suele resultar efectiva en la práctica, debido en gran medida a la existencia de controles fronterizos o fronteras fiscales.[151] Cuando una operación entraña el traslado de bienes de una jurisdicción a otra, estos suelen ser gravados en el lugar de entrega. Los bienes exportados están exentos de IVA en la jurisdicción del vendedor (y exentos de cualquier IVA residual por medio de la deducción sucesiva de los impuestos soportados por las empresas), mientras que las operaciones de importación devengan el mismo IVA que los bienes nacionales equivalentes en la jurisdicción del adquirente. Por lo general, en las operaciones de importación el IVA se recauda al mismo tiempo que los aranceles aduaneros, aunque en algunas jurisdicciones la recaudación se pospone hasta la siguiente declaración del IVA presentada por el importador. Permitir la deducción del IVA devengado en una importación de la misma manera que el impuesto soportado en una adquisición interna, garantiza la neutralidad y limita las distorsiones relacionadas con el comercio internacional.

En el caso del comercio internacional de servicios e intangibles, implementar el principio de destino resulta más difícil que cuando se trata de operaciones de comercio internacional de bienes. Por su naturaleza, los servicios e intangibles no pueden someterse a controles fronterizos de la misma manera que los bienes. Por estos motivos, la OCDE ha formulado las Directrices para determinar la jurisdicción de

[150] La nota número 1 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* de la OMC dispone que «…no se considerarán subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados».

[151] Como se indica en este Kit de Herramientas, existen sin embargo retos importantes asociados a la imposición del IVA sobre las importaciones de suministros B2C de bienes de bajo valor.

imposición de los suministros internacionales de servicios e intangibles, de forma que quede reflejado el principio de destino.

Al liberar de IVA a las exportaciones y gravar las importaciones se genera una brecha en el procedimiento recaudatorio plurifásico. En muchos sistemas de IVA que utilizan el método de deducción financiera, el IVA aplicado a los suministros transfronterizos B2B de servicios e intangibles se recauda a través del «mecanismo de inversión del sujeto pasivo», en virtud del cual la obligación de pagar el impuesto se traslada del proveedor al cliente. Adviértase a estos efectos que, según las directrices de la OCDE, en las operaciones B2B, en general, tanto el proveedor como el cliente son considerados empresas conforme a la legislación nacional, mientras que en las operaciones B2C se entiende que el cliente no es considerado una empresa conforme a la legislación nacional. En ausencia de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo para los suministros internacionales B2B de servicios, los proveedores no residentes que prestan servicios en jurisdicciones en las que no tienen un establecimiento tendrían, en principio, que registrarse a efectos del IVA y cumplir todas las obligaciones correspondientes en dichas jurisdicciones. Para evitar dicha carga administrativa a los proveedores no residentes y garantizar que se declare el IVA, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo permite o en ocasiones exige que el cliente registrado a efectos de IVA declare el impuesto que grava los suministros adquiridos a proveedores no residentes. El mecanismo de inversión del sujeto pasivo no se utiliza en todas las jurisdicciones y las normas pueden diferir entre los distintos países que sí lo aplican.

Aplicación al IVA de principios de política tributaria generalmente aceptados: Las Condiciones Tributarias Marco de Ottawa

Las Directrices reiteran los principios de política tributaria enunciados en las *Condiciones Tributarias Marco de Ottawa* (véase el apartado 1.7. de la sección 1) que han de regir el diseño del IVA, a saber: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad, justicia y flexibilidad. Habida cuenta de la especial importancia que reviste la neutralidad como principio básico del sistema del IVA, las Directrices dedican un capítulo entero a este principio.

Capítulo 2 de las Directrices – Neutralidad del IVA en el contexto del comercio transfronterizo

Como «principios básicos de neutralidad», es decir, los principios relativos a los rasgos básicos de diseño del IVA *independientemente* del comercio internacional, las Directrices formulan tres principios fundamentales:

- La **Directriz 2.1** dispone que «la carga del impuesto sobre el valor agregado en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente, a menos que la legislación así lo disponga explícitamente».

Esta Directriz enuncia el principio fundamental según el cual el IVA es un impuesto sobre el consumo final de los hogares, por lo que la carga de este impuesto no debe recaer en las empresas. No obstante, la Directriz 2.1 reconoce también el derecho de las jurisdicciones a apartarse de este principio, al menos si así lo prevé expresamente su legislación. Así puede suceder, por ejemplo, con los servicios que están exentos por la dificultad de determinar la base imponible (p. ej. muchos servicios financieros) o los servicios exentos por otros motivos de política tributaria (como la asistencia sanitaria, la educación y la cultura). La concesión de una exención para el suministro final al consumidor no libera necesariamente a este de la carga económica del IVA si las operaciones efectuadas en las fases anteriores de la cadena económica no están también exentas de carga tributaria.

Los otros dos principios «básicos» de la neutralidad del IVA no admiten ninguna excepción:

- Según la **Directriz 2.2** aquellas “empresas en situaciones similares que efectúen operaciones similares deben estar sometidas a niveles impositivos similares”.
- Según la **Directriz 2.3,** «las normas sobre IVA deben articularse de tal manera que no sean el principal factor que influencie la toma de decisiones empresariales».
- Las Directrices recogen unos útiles comentarios (ilustrados con ejemplos) sobre el significado de las expresiones «niveles impositivos similares», «empresas en situaciones similares», «operaciones similares» y «principal factor que influencie la toma de decisiones empresariales». Los lectores pueden consultar estos comentarios en los apartados 2.39 a 2.52 de las Directrices.

Tres Directrices específicas se refieren a la neutralidad en materia de IVA en el comercio internacional. Al igual que las Directrices de neutralidad «básicas», las Directrices de neutralidad que se dirigen al comercio internacional formulan principios no controvertidos con un alto grado de generalidad:

- La **Directriz 2.4**, que se refiere al «nivel impositivo», se establece que «en la jurisdicción en la que se adeude o pague el impuesto, las empresas extranjeras no deben verse favorecidas ni desfavorecidas con respecto a las empresas nacionales».
- La **Directriz 2.5** reconoce que «las jurisdicciones pueden optar por diferentes mecanismos para garantizar que las empresas extranjeras no soporten un IVA no recuperable».

En la Directriz 2.4 se enuncia, en esencia, el principio de igualdad de trato entre empresas nacionales y extranjeras con respecto al nivel impositivo en la jurisdicción tributaria. Si las empresas nacionales no soportan un IVA no recuperable, tampoco deberían soportarlo las empresas extranjeras. La Directriz 2.5 aclara que existen diferentes mecanismos para lograr este objetivo en relación con las empresas extranjeras, aunque es posible que no sean los mismos que los utilizados para alcanzar dicho objetivo con respecto a las empresas nacionales. El comentario profundiza en esta cuestión e indica que los métodos para liberar a las empresas extranjeras del IVA no recuperable pueden incluir regímenes específicos de devolución del IVA soportado; devolución por medio del registro en el régimen local del IVA; traslado de la responsabilidad a clientes o proveedores registrados en el régimen local del IVA («inversión del sujeto pasivo»); y expedición de certificados de compras exentas.

- La **Directriz 2.6,** tras reconocer que las empresas extranjeras pueden estar sujetas a requisitos administrativos distintos de los aplicados a las empresas nacionales, señala que en esos casos dichos requisitos «no deben constituir una carga de cumplimiento desproporcionada ni inapropiada para las empresas».

Capítulo 3. Determinación del lugar de imposición de los suministros transfronterizos de servicios e intangibles

Las normas y principios recomendados para determinar el lugar de imposición de los suministros internacionales transfronterizos de servicios e intangibles se tratan en detalle en el Kit de Herramientas, en particular en las secciones 3A y 3B.

Por tanto, esta descripción general se limita a exponer sucintamente las principales normas y recomendaciones recogidas en el capítulo 3.

- **Directriz 3.1:** A los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse de acuerdo con las normas de la jurisdicción de consumo.
- **Directriz 3.2:** Para la aplicación de la Directriz 3.1, en el caso de las operaciones de empresa a empresa, los derechos de imposición sobre los servicios o intangibles comercializados internacionalmente corresponden a la jurisdicción en la que se encuentra el cliente.

- **Directriz 3.3:** Para la aplicación de la Directriz 3.2, la identidad del cliente se determina normalmente consultando el acuerdo comercial.
- Los acuerdos comerciales están conformados por los elementos que identifican a las partes de una operación, así como los derechos y obligaciones correspondientes en relación con esta. Por lo general, están basados en un entendimiento mutuo.
- **Directriz 3.4:** Para la aplicación de la Directriz 3.2, cuando un cliente posea establecimientos en más de una jurisdicción, los derechos de imposición corresponderán a aquella o aquellas en las que se encuentren ubicados el o los establecimientos que hagan uso del servicio o intangible.
  - Pueden distinguirse las siguientes categorías generales:
    - El planteamiento basado en el uso directo, que atiende directamente al establecimiento que hace uso del servicio o intangible.
    - El planteamiento basado en la entrega directa, que atiende al establecimiento al que se presta el servicio o se entrega el intangible.
    - El método de repercusión, que atiende al establecimiento que hace uso del servicio o intangible, determinado tomando como base los acuerdos internos de repercusión o reparto de costos dentro de la propia EML, concluidos con arreglo a los requisitos del impuesto de sociedades, la normativa contable u otros requerimientos regulatorios.
- **Directriz 3.5:** Para aplicar la Directriz 3.1, la jurisdicción en la que se ejecuta presencialmente el suministro posee los derechos de imposición sobre los suministros de servicios e intangibles de empresas a consumidores que:
  - se ejecutan presencialmente en un lugar fácil de identificar;
  - se suelen usar al mismo tiempo y en el mismo lugar en el que se ejecutan presencialmente;
  - y exigen, por lo general, que concurra la persona que ejecuta el suministro con la que lo consume en el mismo lugar en el que el este se ejecuta presencialmente.
- **Directriz 3.6:** Para aplicar la Directriz 3.1, la jurisdicción en la que el cliente tiene su residencia habitual posee los derechos de imposición sobre los suministros de empresa a consumidor de servicios e intangibles distintos de los que son objeto de la Directriz 3.5.
- **Directriz 3.7:** Los derechos de imposición sobre operaciones de comercio internacional de servicios o intangibles entre empresas pueden adjudicarse atendiendo a un indicador que no sea la ubicación del cliente, tal como establece la Directriz 3.2, si se cumplen las dos condiciones siguientes:
  - o La adjudicación de los derechos de imposición atendiendo a la ubicación del cliente no ofrece un resultado adecuado según los siguientes criterios:
    - Neutralidad
    - Eficiencia en el cumplimiento y la administración
    - Certeza y simplicidad
    - Efectividad
    - Justicia
  - Un indicador diferente de la ubicación del cliente ofrece un resultado significativamente mejor según estos mismos criterios.

  Del mismo modo, los derechos de imposición sobre operaciones de comercio internacional con servicios o intangibles entre empresas pueden adjudicarse atendiendo a un indicador que no sea el lugar de ejecución, como establece la Directriz 3.5, ni la residencia habitual del cliente, como establece la Directriz 3.6, cuando se cumplan las dos condiciones que figuran en los puntos a. y b. anteriores.

- **Directriz 3.8:** En el caso de los suministros de servicios e intangibles directamente vinculados a bienes inmuebles, los derechos de imposición pueden adjudicarse a la jurisdicción en la que se encuentra situado dicho inmueble.

Capítulo 4. Mecanismos para aplicar las Directrices en la práctica

Las Directrices reconocen que pueden existir diferencias en la forma en que las jurisdicciones aplican o interpretan los principios de neutralidad o del lugar de imposición. Ello puede dar lugar a doble imposición, no imposición involuntaria o controversias. Los mecanismos de cooperación mutua, intercambio de información y otras formas de comunicación entre administraciones tributarias pueden constituir instrumentos útiles para facilitar una interpretación consistente de las Directrices, reducir al mínimo las controversias y abordar problemas de evasión y elusión surgidos en el marco de las Directrices. Aunque no existen mecanismos formales de resolución de controversias a falta de una base legal vinculante (por ejemplo, un convenio fiscal), las Directrices invitan, no obstante, a las jurisdicciones a utilizar los instrumentos de cooperación administrativa existentes para facilitar su aplicación consistente y abordar las controversias que pudieran surgir.

Las Directrices señalan los siguientes mecanismos existentes de cooperación mutua, intercambio de información y otras modalidades de asistencia mutua que pueden ayudar a las administraciones tributarias a interpretar y aplicar de modo uniforme los principios de las Directrices.

- La Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (OECD/Council of Europe, 2011[90]). La Convención fue elaborada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988, y fue modificada mediante un Protocolo en 2010. Contempla todas las formas de cooperación administrativa entre las partes para la liquidación y recaudación de impuestos, prestando especial atención a la lucha contra la evasión y la elusión fiscal: El ámbito de aplicación de la Convención pretende ser muy amplio, abarcando todos los tributos, incluso impuestos generales al consumo como el IVA.
- El Modelo de Convenio Tributario (MCT) de la OCDE (artículo 26) (OECD, 2017[97]). Adviértase que el MCT no es un instrumento vinculante, a menos y hasta que sea ratificado como convenio fiscal bilateral entre dos jurisdicciones (a menudo en una forma ligeramente diferente al modelo). El artículo 26 del MCT trata del intercambio de información. Se aplica a “la información previsiblemente pertinente [...] para administrar o hacer cumplir lo dispuesto por el derecho interno respecto de los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes”, incluido el IVA. En el caso de las jurisdicciones que han adoptado tratados tributarios bilaterales basados en el MCT, incluido el artículo 26, el mecanismo parece ofrecer a las partes una prometedora plataforma de intercambio de información, tanto en casos particulares como en clases de situaciones más generales surgidas en el marco de aplicación del IVA. Se incluyen aquí las situaciones que generen problemas relacionados con las Directrices.
- El Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información Tributaria (Modelo de Acuerdo) (OECD, 2002[100]). La OCDE ha elaborado un Modelo de Acuerdo para promover la cooperación internacional en materia tributaria a través del intercambio de información. Este Modelo de Acuerdo no es un instrumento vinculante, pero incluye dos modelos de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria (TIEA), una versión multilateral y otra bilateral. Un número considerable de acuerdos bilaterales han tomado como base el Modelo de Acuerdo. Estos TIEA prevén un intercambio de información previo requerimiento y la realización por las autoridades tributarias de ciertas inspecciones fiscales en jurisdicciones extranjeras, principalmente en materia de impuestos directos, pero también en relación con otros tributos como el IVA. Además, los TIEA prevén formas de intercambio distintas al intercambio previo requerimiento.

Aparte de la utilización de los mecanismos existentes de cooperación mutua e intercambio de información, las Directrices invitan a las jurisdicciones a facilitar su interpretación y aplicación consistentes mediante servicios a los contribuyentes que se ajusten a las Directrices. Las Directrices proporcionan la siguiente lista no exhaustiva de posibles servicios a los contribuyentes:

- La puesta a disposición de instrucciones fáciles de entender y a las que resulte sencillo acceder sobre las normas internas en materia de IVA que entran dentro del ámbito de aplicación de las Directrices.
- La creación de puntos de comunicación con las autoridades tributarias, en los que empresas y consumidores puedan plantear dudas sobre las normas internas en materia de IVA que entran dentro del ámbito de aplicación de las Directrices y recibir respuestas oportunamente.
- La creación de puntos de comunicación con las autoridades tributarias en los que las empresas puedan identificar aparentes diferencias de interpretación y aplicación de los principios de las Directrices.

Por último, las Directrices dejan claro que están redactadas partiendo de la premisa de que todas las partes actúan de buena fe y de que todas las operaciones son legítimas y tienen un fundamento económico. Por consiguiente, cuando esta premisa no se cumple, por ejemplo, en caso de evasión o elusión fiscal, las Directrices no pueden interpretarse en el sentido de que impiden a las jurisdicciones adoptar medidas proporcionadas para prevenir la evasión o elusión fiscal, la pérdida de ingresos tributarios o la distorsión de la competencia.

Anexo B. Regímenes de retención del IVA basados en intermediarios financieros – Dificultades de utilización en el comercio internacional, pero opción alternativa potencialmente útil

Antecedentes

Los sistemas de retención del IVA son bastante habituales en Latinoamérica y el Caribe, así como en muchas otras jurisdicciones del mundo. El objetivo de estos sistemas es garantizar la recaudación del IVA en aquellos puntos de la cadena productiva en los que la actividad económica informal es mayor y/o en los sectores con altos niveles de evasión fiscal. Para lograr este objetivo, las autoridades tributarias designan a agentes que han de retener el IVA sobre las operaciones imponibles realizadas por los proveedores nacionales y abonarlo a las autoridades tributarias. Este mecanismo puede considerarse como un pago anticipado de la obligación de IVA de los proveedores, que puede corresponder a la totalidad (o solo a una parte) del IVA devengado sobre las operaciones en cuestión (dependiendo de la tasa de retención de IVA aplicable).

Las autoridades tributarias normalmente designan como agentes de retenciones a los intermediarios financieros, tales como bancos, compañías emisoras de tarjetas de crédito y otros proveedores de servicios de pago ("PSP", por sus siglas en inglés, por ejemplo, proveedores de soluciones de pago en línea).

Aunque los sistemas de retención pueden suscitar problemas en cuanto al cumplimiento y gestión del IVA, su introducción puede reducir los incentivos para evadir el IVA y servir como un instrumento eficaz para recaudar el IVA a los operadores económicos, en especial en aquellas jurisdicciones con grandes sectores de actividad económica informal.

Queda fuera del ámbito de este Kit de Herramientas analizar y comentar el funcionamiento de los sistemas de retención del IVA en el contexto nacional. Este Kit de Herramientas persigue ayudar a las autoridades tributarias de Latinoamérica y el Caribe a diseñar e implementar soluciones de recaudación efectiva del IVA sobre los servicios, intangibles y bienes comercializados internacionalmente, en particular cuando el IVA se exija a empresas no residentes en la jurisdicción de imposición o que no tengan una presencia física en ella. Tales soluciones se centran principalmente en la recaudación del IVA sobre los suministros a consumidores finales (B2C), que son los que plantean a las autoridades tributarias más riesgos y problemas respecto a los ingresos tributarios.

Los estudios y la experiencia ponen de manifiesto que los sistemas de retención presentan problemas considerables que los hacen menos adecuados como instrumento principal para la recaudación del IVA en ese contexto transfronterizo internacional. Por lo tanto, el presente Kit de Herramientas recomienda establecer un régimen para la recaudación del IVA a los proveedores no residentes, posiblemente en

combinación con un régimen de plena responsabilidad para las plataformas digitales. Dicho régimen exige a tales proveedores y plataformas registrarse en la jurisdicción de tributación y pagar el impuesto a las autoridades tributarias de esa jurisdicción. Se recomienda instaurar un régimen de registro y recaudación sencillo o simplificado, preferiblemente a través de Internet, que facilite el cumplimiento a los proveedores no residentes y plataformas digitales. Ello se basa en el creciente acervo de experiencia de las jurisdicciones que han instaurado con éxito estos regímenes simplificados de cumplimiento, incluidas las jurisdicciones que aplican un sistema de retención del IVA en el plano nacional.

Este Kit de Herramientas, sin embargo, reconoce que los sistemas de retención son una posible opción alternativa en el marco de un régimen de cumplimiento simplificado, con miras a desincentivar el incumplimiento de los proveedores no residentes (incluidas las plataformas electrónicas de mercadeo y otras plataformas digitales). En la sección 5 del Kit de Herramientas se analiza en profundidad la atribución a los intermediarios financieros de la función de practicar retenciones, como instrumento de fiscalización de los incumplimientos.

Este anexo expone los principales retos a los que se enfrentan los regímenes de retención en la recaudación del IVA en el ámbito internacional, en especial con respecto a los suministros efectuados por empresas no residentes. En los apartados 4A.1.4. y 4B.1.3. de la sección 4 del Kit de Herramientas este análisis se complementa con reflexiones acerca de los problemas administrativos y operativos de los regímenes de retención del IVA basados en intermediarios financieros.

El funcionamiento de un sistema de retención del IVA en un contexto internacional – Descripción general de los principales retos

Uno de los principales retos para el IVA suscitados por el crecimiento del comercio electrónico consiste en asegurar la recaudación del IVA sobre el creciente volumen de compras realizadas en línea por los consumidores finales a proveedores no residentes en línea, por ejemplo, plataformas electrónicas de mercadeo. La mayoría de estas compras en línea se pagan con tarjetas de crédito u otras soluciones de pago por Internet formales/reguladas. Por consiguiente, puede resultar oportuno designar, como agentes de retención del IVA devengados sobre estas ventas en línea, a bancos, compañías emisoras de tarjetas de crédito y otros intermediarios financieros. Al aplicar esta solución, las jurisdicciones suelen exigir a la entidad financiera del consumidor que retenga una cantidad representativa del IVA devengado sobre los pagos que el consumidor efectúe por las compras realizadas a proveedores no residentes. A continuación, la entidad financiera ingresa el importe de IVA retenido en una cuenta bancaria de la administración pública, en lugar de transferir íntegramente al proveedor el pago bruto correspondiente a la venta. Este método puede presentar a primera vista el atractivo de ofrecer a las administraciones públicas un instrumento de fiscalización aparentemente eficaz, pues normalmente las cuentas principales de pagos del consumidor están abiertas en entidades financieras establecidas en su país de residencia.

Sin embargo, se han detectado varios problemas en estos sistemas de retención del IVA. Los principales son:

- Una carencia crítica de información pertinente para el IVA disponible para los intermediarios financieros que actúan como intermediarios en las retenciones, lo que ocasiona considerables riesgos de una tributación excesiva o insuficiente, así como una elevada complejidad administrativa y de cumplimiento
- La dificultad para corregir errores, en particular cuando dan lugar a solicitudes de devolución del IVA
- Riesgos de evasión o elusión

Carencia crítica de datos pertinentes para el IVA

Los intermediarios financieros, tales como los bancos y los proveedores de servicios de pago, en general solo tienen un acceso limitado a la información relativa a las operaciones subyacentes cuyo pago facilitan. En la práctica, la única información sobre una operación de la que dispondrá normalmente un intermediario financiero es el importe que el consumidor transfiere para efectuar el pago y los elementos identificativos de la cuenta bancaria a la que el consumidor abona el pago.

Esta información es a menudo completamente insuficiente para establecer si un pago está relacionado con una operación sujeta al IVA en la jurisdicción de la que procede, y menos aún para determinar correctamente la cuantía del IVA devengado cuando el pago se abona en contraprestación de una operación sujeta al IVA. Entre otras cuestiones, un agente de retenciones tendrá que conocer la siguiente información:

- Si el pago se efectúa como contraprestación de una operación (suministro de servicios, intangibles o bienes) que puede estar sujeta al IVA.
- En caso de que el pago se efectúe como contraprestación de una operación sujeta al IVA, la naturaleza de los bienes, servicios o intangibles por los que se abona el pago, así como
- La situación a efectos de IVA del beneficiario del pago (empresa sujeta al impuesto o particular), y
- La ubicación y situación a efectos de IVA de la persona que efectúa el pago (residente o no residente; empresa o particular).

Estos elementos son decisivos para determinar:

- Si el pago corresponde a una operación sujeta a una obligación de retención del IVA, lo que supone establecer si el proveedor es una empresa sujeta al impuesto y fijar el lugar de imposición de la operación subyacente.
- La cuantía del IVA que ha de retenerse, lo que exige conocer la tasa impositiva aplicable (ordinaria o reducida) y la posible aplicación de exenciones u otros regímenes específicos/preferentes. Este punto es especialmente difícil en el caso de los pagos correspondientes a operaciones complejas que tengan por objeto un conjunto de bienes y servicios posiblemente sujetos a distintas tasas y tratamientos fiscales.

El sistema de pagos que los bancos y otros intermediarios financieros utilizan para efectuar pagos internacionales no permite, por lo general, incluir la información detallada necesaria para determinar estas cuestiones fiscales, tales como la índole de la operación subyacente o la identidad de las contrapartes de la operación. En efecto, así sucede incluso con operaciones de ámbito meramente nacional en jurisdicciones que cuentan con una infraestructura avanzada de servicios financieros, y es aún menos concebible que se transmitan dichos datos para pagos internacionales a corto o medio plazo.

La mayoría de los intermediarios financieros consideran válido un pago si el pagador les facilita los elementos que identifican la cuenta bancaria (el código IBAN o SWIFT) del beneficiario del pago, que los intermediarios financieros pueden verificar. Algunos intermediarios financieros solicitan datos identificativos individuales del beneficiario del pago, como el nombre y la dirección, pero en la práctica la mayoría de los bancos y entidades financieras no configuran sus sistemas para validar tales datos. Asimismo, la mayor parte de las jurisdicciones no imponen a las entidades de servicios financieros la obligación legal de verificar la identidad de los beneficiarios de los pagos, a diferencia del proceso de diligencia debida que han de ejecutar sobre sus propios clientes.

Aun cuando los intermediarios financieros dispusieran de toda la información relativa a la operación, necesitarían tener un profundo conocimiento de las normas del IVA y sus matices para practicar correctamente las retenciones y desarrollar sistemas automatizados que aplicaran este análisis a los volúmenes –con frecuencia ingentes– de pagos internacionales que ejecutan diariamente.

La complejidad que supone para los intermediarios financieros determinar el tratamiento correcto a efectos de IVA de los pagos que puedan estar sujetos a una obligación de retención genera unos riesgos considerables de imposición excesiva o insuficiente, o de doble imposición, con el potencial efecto de vulnerar inadvertidamente los derechos de imposición de otras jurisdicciones. Así puede suceder, por ejemplo, cuando un consumidor utiliza una tarjeta bancaria de una entidad financiera de su propia jurisdicción para pagar compras que no están sujetas a IVA en esa jurisdicción, por ejemplo, una reserva hotelera en un país extranjero a través del sitio web del proveedor o por medio de una plataforma digital. O puede ocurrir también que el consumidor compre bienes para que se entreguen, tal vez como regalo, a un residente en otra jurisdicción. También puede darse una tributación indebida en el caso de pagos efectuados entre particulares en relación con operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA (operaciones entre consumidores, C2C).

Es probable que surjan dificultades administrativas y costos de cumplimiento adicionales en caso de que los agentes de retenciones no puedan distinguir entre los pagos efectuados por empresas sujetas al impuesto y por particulares, de modo que el IVA se retenga sobre los pagos realizados tanto por empresas como por particulares. De este modo, es probable que las empresas nacionales se encuentren con dificultades considerables ante la falta de un mecanismo claro y transparente que les permita determinar si el IVA ha sido retenido efectivamente (y si pueden estar sujetas a una obligación de inversión del sujeto pasivo) y, de ser así, justificar sus solicitudes de deducción del IVA soportado que ha sido retenido por el intermediario financiero.

En resumen, la carencia crítica de información de los intermediarios hace que sea extremadamente difícil, si no imposible, que estos determinen correctamente el IVA en el marco de un régimen de retención del IVA en el comercio electrónico internacional. Es probable que ello ocasione una imposición insuficiente o excesiva, o doble imposición, y provoque cargas de cumplimiento y costos administrativos indebidos, incluso para las autoridades tributarias que con frecuencia tendrán que realizar correcciones administrativamente gravosas y devoluciones a los consumidores y empresas. En consecuencia, existe el riesgo de que se convierta en una barrera para el comercio internacional.

Dificultades para introducir correcciones, en particular en la tramitación de devoluciones

La tramitación de las devoluciones del IVA a raíz de que el proveedor reintegre a los consumidores los pagos efectuados por estos como consecuencia de correcciones, cancelaciones de pedidos de compra o devoluciones de artículos plantea retos significativos cuando el IVA fue retenido por un intermediario financiero en virtud de una obligación de retención. Dado que el proveedor nunca llegó a recibir efectivamente el importe correspondiente al IVA, puede oponerse a efectuar reembolsos que incluyan el IVA a los consumidores. Los intermediarios financieros que, en su condición de agentes de retenciones, retienen o cargan el IVA pueden experimentar grandes dificultades a la hora de identificar y verificar la validez de las solicitudes que reciben de los consumidores y proveedores para tramitar devoluciones de IVA. La administración tributaria puede enfrentarse al difícil reto de comprobar el considerable volumen de solicitudes de devolución del IVA que los intermediarios financieros remitan, en su condición de agentes de retenciones, pero que la administración no pueda conciliar con las solicitudes de devolución de las empresas nacionales. Es probable que estas solicitudes de corrección o devolución del IVA alcancen un volumen significativo, en especial en las ventas en línea, en las que a menudo los consumidores devuelven los artículos comprados a los proveedores.

Riesgos de evasión y elusión

Los sistemas de retención del IVA que recurren a los intermediarios financieros como agentes de retenciones presentan el riesgo de fomentar que los consumidores investiguen servicios alternativos de pago y entrega que les permitan sustraerse al IVA. Los consumidores tienen, con frecuencia, fácil acceso

a tarjetas bancarias o mecanismos de pago gestionados por una entidad financiera no residente, o a alguna de las cada vez más numerosas soluciones alternativas de pago en línea que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del sistema de retenciones. Mediante el uso de un mecanismo de pago no comprendido en el ámbito de aplicación del régimen de retenciones por los intermediarios financieros o en las facultades de fiscalización de su jurisdicción, un consumidor podrá potencialmente evadir el pago del IVA sobre los suministros que adquiera a proveedores no residentes. Ello puede conducir a una merma considerable de ingresos y a potenciales distorsiones de la competencia.

Los vales o comprobantes son uno de los métodos alternativos de pago que pueden utilizarse con frecuencia en las ventas en línea. Un vale o comprobante es un instrumento que da acceso a los clientes a bienes o servicios en condiciones determinadas. Las empresas los ofrecen con cada vez mayor frecuencia a los consumidores, tanto en el comercio minorista en línea como en el comercio tradicional. Normalmente los intermediarios financieros no intervienen los pagos efectuados mediante vales. Al igual que con otros tipos de métodos alternativos de pago, las autoridades tributarias se encontrarán con dificultades prácticas para la recaudación del IVA sobre las compras realizadas mediante vales, sobre los cuales ni las autoridades tributarias ni los intermediarios financieros tienen control o información suficiente.

¿Es posible simplificar un Sistema de retención para abordar los retos existentes en el contexto internacional?

Algunas jurisdicciones de LAC y de otros lugares ya han adoptado medidas para recaudar el IVA mediante retenciones practicadas por intermediarios financieros en operaciones internacionales. Tales medidas normalmente tienen por objeto las ventas minoristas en línea (B2C) realizadas por vendedores en línea no residentes. Por lo general, estos regímenes pretenden superar los problemas que experimentan los intermediarios financieros para tomar las decisiones fiscales correctas a través de un mecanismo relativamente simple pero contundente que permite determinar si procede retener el IVA sobre el pago de un consumidor. En primer lugar, las autoridades tributarias elaboran una lista de los proveedores no residentes que venden a consumidores de su jurisdicción. A continuación, las autoridades tributarias exigen a los intermediarios financieros retener, en concepto de IVA, un determinado porcentaje sobre los pagos realizados por los consumidores a las empresas que figuran en la lista. Entonces los intermediarios financieros remitirán directamente el importe retenido a las autoridades tributarias.[152] El mencionado porcentaje será, en general, la tasa ordinaria del IVA en la jurisdicción de retención. En la mayoría de los casos, las jurisdicciones pretenden restringir estas listas a los proveedores no residentes de servicios, principalmente de servicios digitales. Hay pocos ejemplos –o ninguno– de jurisdicciones que pretendan aplicar esta clase de retenciones de IVA sobre los suministros internacionales de bienes.

Las principales dificultades que plantea el enfoque de mantener una lista de proveedores no residentes sujetos al régimen consisten en garantizar que sea suficientemente completa y esté actualizada, así como prevenir la imposición excesiva involuntaria o la doble imposición de las operaciones. En primer lugar, aunque las listas de proveedores no residentes sujetos al régimen recogerán muchos nombres muy conocidos y proveedores renombrados de suministros internacionales B2C a distancia, es casi imposible para las autoridades tributarias garantizar que dichas listas se mantengan en todo momento suficientemente completas y actualizadas. En cualquier caso, las jurisdicciones han de destinar recursos a garantizar la actualización periódica de dichas listas. Los riesgos de doble imposición y de imposición excesiva se presentarán en relación con los proveedores que figuran en dicha lista pero que también realizan operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen de retención del IVA de la jurisdicción, por ejemplo, si el régimen contempla únicamente los servicios, pero un proveedor suministra

[152] En algunos casos, en lugar de la retención de una parte del pago para cubrir el IVA practicada por los intermediarios financieros, el comprador soporta un cargo suplementario.

asimismo grandes cantidades de bienes importados a los consumidores. Los proveedores que realizan suministros a tasa reducida y a tasa cero están expuestos a riesgos similares porque los intermediarios financieros retendrán el IVA a una tasa única, generalmente la tasa ordinaria.

Este enfoque basado en listas para la retención del IVA por los intermediarios financieros puede crear cargas administrativas significativas y costos operativos involuntarios debido al volumen de las solicitudes de devolución que los proveedores, las plataformas y los consumidores realicen como consecuencia de una imposición excesiva o doble imposición. Por su parte, los proveedores y las plataformas podrían experimentar una gran ineficiencia administrativa por el hecho de que los intermediarios financieros no pudieran lograr el resultado fiscal correcto por medio de las retenciones. Esto se debe, entre otras cosas, a la carga y a los efectos en el flujo de efectivo de la obligación de presentar frecuentes solicitudes de devolución para recuperar los fondos que los intermediarios financieros retuvieron incorrectamente. Todo ello podría, a su vez, producir efectos perjudiciales a largo plazo en la capacidad de las jurisdicciones de atraer inversión empresarial y en sus relaciones comerciales internacionales.

Conclusiones sobre las retenciones por los intermediarios financieros en el ámbito internacional

La reforma de la recaudación del IVA sobre los suministros que los proveedores no residentes efectúan en una jurisdicción tiene por objeto generar ingresos y salvaguardar la neutralidad fiscal. Las jurisdicciones deben perseguir estos objetivos mediante políticas que sean lo más eficientes y proporcionadas para todas las partes interesadas. Como se ha señalado en esta exposición, los mecanismos de retención del IVA basados en los intermediarios financieros presentan deficiencias que dificultan la obtención de unos ingresos significativos al tiempo que se alcanzan unos resultados fiscales precisos y se respetan los principios de neutralidad fiscal y de carga administrativa proporcionada para las empresas.

Por lo tanto, este Kit de Herramientas no recomienda que las jurisdicciones adopten mecanismos de retención por los intermediarios financieros como sistema principal para la recaudación del IVA sobre las operaciones B2C internacionales.

No obstante, las jurisdicciones podrían plantearse, como última opción alternativa, establecer un sistema de retenciones por los intermediarios financieros para abordar un incumplimiento generalizado por proveedores no residentes y plataformas digitales. La sección 5 del Kit de Herramientas analiza en profundidad los instrumentos de fiscalización de los incumplimientos, en particular la atribución a los intermediarios financieros de una función alternativa de practicar retenciones.

Anexo C. Utilización de las Normas modelo de la OCDE para la presentación de información por operadores de plataformas en relación con los vendedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos a efectos del cumplimiento del IVA

Las Normas modelo de la OCDE (OECD, 2020[54]) de presentación de información fueron adoptadas por el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20 con el fin de ayudar a las jurisdicciones a imponer a las plataformas digitales la obligación de recopilar información sobre los ingresos obtenidos por los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos que ofrecen servicios personales, de alojamiento y transporte, así como la obligación de entregar la información a las autoridades tributarias. Uno de los objetivos fundamentales de dichas Normas modelo es promover la cooperación internacional con miras a garantizar que las administraciones tributarias tengan acceso a información sobre los ingresos obtenidos por los vendedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos de sus jurisdicciones, incluso a través de las plataformas situadas en otras jurisdicciones. Para lograr este objetivo, dichas normas prevén que los operadores de las plataformas entreguen información a las autoridades tributarias de su jurisdicción de residencia y que esta información sea intercambiada anualmente de forma automática con las jurisdicciones de residencia de los vendedores y, en el caso de las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles, con las jurisdicciones en las que se encuentran dichos bienes inmuebles.

Las Normas modelo de la OCDE de presentación de información promueven la estandarización entre jurisdicciones de las normas de presentación de información con objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de información de las plataformas en las distintas jurisdicciones, permitiéndoles seguir procesos en gran medida similares de recopilación y comunicación de información sobre las operaciones y la identidad de los vendedores de las plataformas.

Las Normas modelo de la OCDE de presentación de información han sido concebidas principalmente para facilitar y mejorar el cumplimiento de las obligaciones por impuestos directos de los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Sin embargo, reconocen expresamente que la información entregada e intercambiada con arreglo a dichas normas probablemente es pertinente también a efectos de cumplimiento del IVA. La información entregada conforme a las citadas Normas modelo de la OCDE comprende la contraprestación recibida por los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, las clases y el número de servicios prestados y los datos de identificación fiscal del proveedor subyacente. Con toda probabilidad, esta información será pertinente a efectos de cumplimiento del IVA en la jurisdicción que la reciba con arreglo a las Normas modelo de presentación de información. En función de la clase de servicios y de las normas aplicables para determinar el lugar de imposición del IVA, las autoridades tributarias podrán beneficiarse, a efectos de cumplimiento del IVA, de la información recibida en virtud de las citadas Normas modelo del siguiente modo:

- En general, las autoridades tributarias de la jurisdicción en la que esté establecido un proveedor de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos podrán utilizar la información recibida en virtud de dichas Normas modelo

para verificar el cumplimiento por dicho proveedor de su obligación de registro en el IVA (y de las obligaciones conexas, como la presentación de información, aplicación de regímenes simplificados, etc.).

- Cuando una autoridad tributaria reciba información sobre un proveedor de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos de su jurisdicción en relación con operaciones sujetas al IVA, la administración tributaria podrá utilizar tales datos para controlar y exigir el cumplimiento por dicho proveedor de todas las obligaciones asociadas al IVA, incluida la obligación del proveedor de registrarse a efectos de IVA, y declarar y pagar el IVA. Ello se aplicará normalmente a los suministros de servicios respecto a los cuales el lugar de imposición del IVA se determine en función del lugar de ejecución o del lugar en que esté situado el proveedor (normalmente los servicios in situ que se describen en la Directriz 3.5. de las Directrices Internacionales sobre IVA (OECD, 2017[1]). Este punto es importante en el contexto de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, ya con frecuencia son servicios «in situ» que estarán sujetos al IVA en la jurisdicción en la que esté establecido el proveedor de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, como los servicios de transporte y entrega local y los servicios personales.
- Cuando una autoridad tributaria reciba información sobre servicios vinculados a bienes inmuebles situados en su jurisdicción, dicha autoridad tributaria podrá utilizar esa información para controlar el cumplimiento de todas las obligaciones de IVA asociadas a tales servicios. En efecto, en general dichos servicios estarán sujetos al IVA en la jurisdicción en la que esté ubicado el inmueble en cuestión (véase la Directriz 3.8. de las Directrices Internacionales sobre IVA). Esta información será especialmente útil para controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones de IVA en el sector de alojamiento (alquileres a corto plazo) de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.

Así pues, es evidente que la información intercambiada al amparo de las Normas modelo de la OCDE de presentación de información será de gran utilidad para las autoridades a fin de mejorar el cumplimiento del IVA en sectores clave de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos, tales como los sectores de transporte, de servicios personales y de alojamiento. Es importante que las autoridades tributarias velen por que la información intercambiada con arreglo a dichas Normas sea utilizada efectivamente para atender a sus necesidades de información del IVA a nivel nacional, así como para promover la cooperación internacional en materia de IVA en este contexto. De este modo se reducirán considerablemente los riesgos de una proliferación descoordinada de obligaciones de información que produciría un impacto negativo en la eficiencia y los costos de cumplimiento de las administraciones tributarias y de los operadores económicos.

Cuando la información intercambiada al amparo de estas Normas modelo de presentación de información vaya a ser utilizada con fines distintos de la gestión de impuestos directos por la administración tributaria receptora, las jurisdicciones deben garantizar que la información sea compartida y utilizada conforme a las disposiciones pertinentes de confidencialidad y uso apropiado del instrumento internacional de intercambio de que se trate, como el artículo 22 de la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (OECD/Council of Europe, 2011[90]).

Las Normas modelo de presentación de información no pretenden imponer su adopción a las jurisdicciones. Se limitan a invitar a las jurisdicciones que desean introducir este tipo de normas dirigidas a la economía colaborativa y de trabajos esporádicos a hacerlo de conformidad con las Normas modelo. Se espera que ello potencie la uniformidad de los regímenes de presentación de información entre las jurisdicciones, lo que promoverá y facilitará la cooperación internacional entre las administraciones tributarias, fomentando en particular el cumplimiento del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. Al favorecer el intercambio internacional de información, estas Normas modelo ofrecen a las autoridades tributarias la herramienta posiblemente más poderosa para obtener información sobre los suministros y proveedores que están sujetos al IVA en su jurisdicción de las plataformas no residentes de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.

Esta es una ventaja importante que las referidas Normas modelo pueden ofrecer con respecto a los regímenes simplemente nacionales de presentación de información a efectos de IVA, pues puede resultar difícil exigir el cumplimiento de tales obligaciones de información a operadores de plataformas no residentes. Por otra parte, a falta de coordinación, las plataformas que facilitan operaciones en múltiples jurisdicciones pueden estar sujetas a una amplia gama de obligaciones nacionales de información diferentes, lo que puede generar un incremento de los costos, barreras potencialmente perjudiciales para el desarrollo empresarial y efectos negativos sobre el cumplimiento y la calidad de los datos.

En general, se espera que la uniformidad internacional que promueven las Normas modelo de presentación de información facilite el cumplimiento, reduzca los costos de cumplimiento y las cargas administrativas y mejore la eficacia de los sistemas

del IVA, reconociendo en particular que es probable que las plataformas digitales estén sujetas a obligaciones en varias jurisdicciones.

Así pues, se insta vivamente a las jurisdicciones a que aprovechen el potencial de las Normas modelo de presentación de información a fin de controlar y mejorar el cumplimiento del IVA en la economía colaborativa y de trabajos esporádicos.

Dichas Normas modelo pueden, en general, ofrecer la base adecuada para una futura ampliación del intercambio y presentación de información en materia de IVA.

Fuente: OCDE (2021), *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration* (OECD, 2021[6]).

Anexo D. Evaluación de la Comisión de Productividad del Gobierno australiano acerca de los costos de los diferentes modelos para la reforma de la recaudación del GST sobre las importaciones de bienes de bajo valor

Este anexo recoge un análisis realizado por la Comisión de Productividad del Gobierno de Australia acerca de los costos de los distintos modelos basados en el transportista para la recaudación del GST sobre las importaciones de bienes de bajo valor, en comparación con un modelo simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes.

En el Kit de Herramientas se reproduce la tabla exactamente como figura en el 2017 *Inquiry Report on Collection Models for GST on Low Value Imported Goods* de la Comisión de Productividad

Para entender la información de la tabla, los lectores han de tener en cuenta en particular las siguientes cuestiones respecto a la columna «Modelo»:

- Las filas con la indicación «*Taskforce*» (Grupo de Trabajo) se refieren al modelo de recaudación del GST que el *Australian Low Value Parcel Processing Taskforce* (Grupo de trabajo de Australia para la tramitación de los paquetes de bajo valor) propuso en 2012 sobre la base de posibles niveles distintos de la franquicia del GST de importación para envíos de bajo valor.
- La fila con la indicación “MTM” se refiere al “Modelo de Transportista Modernizado para el IVA de Importación” que Amazon propuso en 2017 sobre la base de una franquicia para envíos de bajo valor igual a cero. Procede señalar que KPMG realizó el estudio que sirvió de base a esta propuesta a petición de Amazon.
- La fila con la indicación “Legislado” se refiere al régimen de recaudación del GST por proveedores no residentes en el momento del suministro conforme a los procedimientos simplificados de registro y recaudación. Este régimen ya había sido legislado en Australia en el momento del informe de la Comisión de Productividad y es el régimen que Australia aplica actualmente. Con arreglo a este modelo, Australia ha adoptado una franquicia elevada del GST de AUD 1 000 (USD 688). Esta franquicia se aplica a todas las mercancías salvo el alcohol y los productos del tabaco. El GST a la importación sigue aplicándose a los bienes con un valor aduanero superior a AUD 1 000.

Los lectores también deben tener en cuenta que:

- Todas las cifras de la tabla se expresan en dólares australianos (AUD).
- El término “LVT” significa aquí la franquicia del GST para envíos de bajo valor.

Tabla A D.1. Evaluación de la Comisión de Productividad del Gobierno de Australia acerca de los costos de los distintos modelos basados en el transportista para la recaudación del IVA sobre las importaciones de bienes de bajo valor, en comparación con un modelo simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes

Tabla 5.1 Comparación de los costos administrativos y de cumplimiento [a,b,c]

Los cálculos anuales se basan en el volumen de artículos de 2015-16

		Estimaciones de costos				
Modelo	**LVT específico para GST**	***Correo internacional (por adelantado)***	***Correo internacional (en curso)***	***Carga (en curso)***	***Total (por adelantado)***	***Total (en curso)***
	$	**millones $**	**millones $ al año**	**millones $ al año**	**millones $**	**millones $ al año**
Taskforce	**0**	162	540	90–688	162	630–1228
Taskforce	**100**	162	143	61–466	162	204–609
Taskforce	**200**	162	72	37–287	162	109–359
Taskforce	**500**	162	14	14–108	162	28–122
MTM	**0**	63	147–335	90–688	N/A-63	237–1023
Legislado	**1 000***	N/A	N/A	N/A	15–60	13–23

Nota:

[a] Todas las estimaciones dejan de lado los problemas de viabilidad descritos en la sección 5.2 y se basan en el volumen de artículos de 2015 16, sin ajustar por las respuestas de la demanda a la aplicación del GST y los costos de recaudación sobre los bienes importados de bajo valor.
[b] Las estimaciones del modelo Taskforce (Grupo de Trabajo) suponen que los costos corrientes son proporcionales al volumen de artículos sobre los que se devenga el GST en diferentes supuestos de un LVT específico para el GST. Los costos (capital) iniciales se suponen constantes para diferentes franquicias. Se presentan algunas incertidumbres adicionales por las estimaciones sobre las distribuciones del valor en los flujos de correo y carga, que se extrapolan de los ejercicios de muestreo.
[c] Los costos del modelo legislado son las estimaciones de la Comisión de Productividad que se indican en la tabla 3.1, más los costos de administración anualizados presupuestados para la ATO (*Australian Taxation Office*).
Fuente: Estimaciones de la Comisión de Productividad basadas en Amazon (sub. 35), Gobierno Australiano (2016), Australia Post (sub. S5), CIE (2016, tabla 3.3), DIBP (pers. comm., 6 de octubre de 2017), LVPPT (2012) y PC (2011, tabla 7.3).

Fuente: Comisión de Productividad (2017), *Collection Models for GST on Low Value Imported Goods*, Report No. 86, Canberra. La tabla se encuentra en el Capítulo 5: «Modelos de recaudación a través del transportista», página 99 en https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/collection-models/report/collection-models.pdf.

Anexo E. Ejemplos de obligaciones de presentación de información en los regímenes simplificados de cumplimiento para las importaciones de bienes de bajo valor

1) Noruega

Noruega ha introducido algunos cambios en las obligaciones de presentación de información aduanera a fin de facilitar la aplicación efectiva de su marco de política tributaria para proveedores no residentes conforme al régimen simplificado de registro y recaudación para proveedores no residentes de bienes de bajo valor. A los proveedores no residentes se les dan las siguientes instrucciones con respecto a las nuevas obligaciones:

- **En el caso de bienes enviados por correo**: los proveedores no residentes están obligados a facilitar el número de registro VOEC de siete dígitos por medio de datos electrónicos anticipados (M33/ITMATT) al remitir el envío desde su servicio postal local. Más específicamente, se ofrecen las siguientes indicaciones:
  - Los proveedores de los países miembros de la UPU y sus operadores designados pueden proporcionar el ITMATT ver. 1.5.0 (M33-11 y M33-12) con el número VOEC[153] asignado como la referencia ITMATT «sender.identification.reference»[154]. Si el operador designado utiliza el antiguo ITMATT ver.1.2.1 (M33-8G) el campo correspondiente es “item.submitter-party.ID”.
  - Esta información debe incluirse en un código de barras S-10 estándar UPU en el envío.
  - Deben emplearse etiquetas CN 22/23 e introducirse el número VOEC de siete dígitos en el campo de la dirección del remitente. El número VOEC debe estar etiquetado como «número de referencia aduanera del remitente» o «n.º VOEC».
- **En el caso de los bienes enviados por otros medios (servicios de mensajería, transportistas urgentes)**: **los proveedores no residentes** deben proporcionar el número VOEC de siete dígitos a través de etiqueta o mensaje EDI según indique el transportista; y los transportistas deben facilitar datos VOEC a las aduanas noruegas, preferiblemente en una prenotificación en formato digital o, con carácter alternativo, a más tardar cuando los bienes se presenten en la frontera.

[153] VOEC significa “VAT on E-Commerce” (IVA sobre el comercio electrónico) y es la abreviatura que la administración tributaria noruega utiliza para su régimen simplificado de cumplimiento en relación con los suministros internacionales B2C de servicios, intangibles y bienes de bajo valor.

[154] Nota: este campo forma parte también el sistema de mensajería M43 CUSITM UPU EDI, que permite al operador postal comunicar información en este campo a las autoridades aduaneras. Véase: *https://www.upu.int/UPU/media/upu/documents/Standards/upuEdiMessagingXmlSchemasAndExamplesEn.zip*.

Noruega reconoce que es posible que no todos los proveedores que envían bienes por correo puedan facilitar información de forma electrónica y, como alternativa, aconseja en estos casos a los proveedores:

- utilizar etiquetas CN 22/23 y facilitar el número VOEC de siete dígitos en el campo de la dirección del remitente. El número VOEC debe estar etiquetado como «número de referencia aduanera del remitente» o «n.º VOEC».

2) Australia

Australia adopta un enfoque similar al de Noruega, exigiendo a las empresas de mensajería urgente y a los transportistas de carga que comuniquen la información pertinente a efectos del GST en el sistema integrado de carga de la aduana como parte del proceso de despacho. No obstante, Australia todavía no exige presentar la misma información en los canales postales. La legislación del GST de Australia prevé la posibilidad de elaborar un instrumento legal que exija la presentación de información similar en las declaraciones postales en el futuro cuando mejoren las capacidades de información de los operadores postales.

Australia exige a los proveedores no residentes sujetos a obligaciones de recaudación del GST que entreguen los correspondientes recibos a los consumidores por los suministros de bienes de bajo valor. Esta obligación incumbe a los proveedores no residentes que se registran en el régimen general o simplificado de cumplimiento. La emisión de los correspondientes recibos protege a los consumidores limitando la doble imposición al acreditar que ya han pagado el GST y facilitando así la devolución en caso de que se produjera una doble imposición. La información pertinente para el GST que los proveedores deben incluir en los recibos es la siguiente:

- El nombre del proveedor
- Su número de registro del GST, que es el número de referencia ATO (ARN) o el número de empresa de Australia (ABN)
- La fecha de emisión
- Una descripción del suministro, incluyendo la cantidad (si procede) y el precio
- La cuantía del GST a pagar
- Información que indique si el proveedor ha cargado el GST sobre los bienes
- Si el proveedor ha cargado el GST sobre todos los bienes, puede indicar el precio con el GST incluido y señalar que dicho precio incluye el GST (con carácter alternativo, puede indicar por separado el GST correspondiente a cada artículo).
- Si el proveedor no ha aplicado el GST a la entrega de algunos de los bienes, debe señalar cuáles de ellos han sido sometidos al GST.

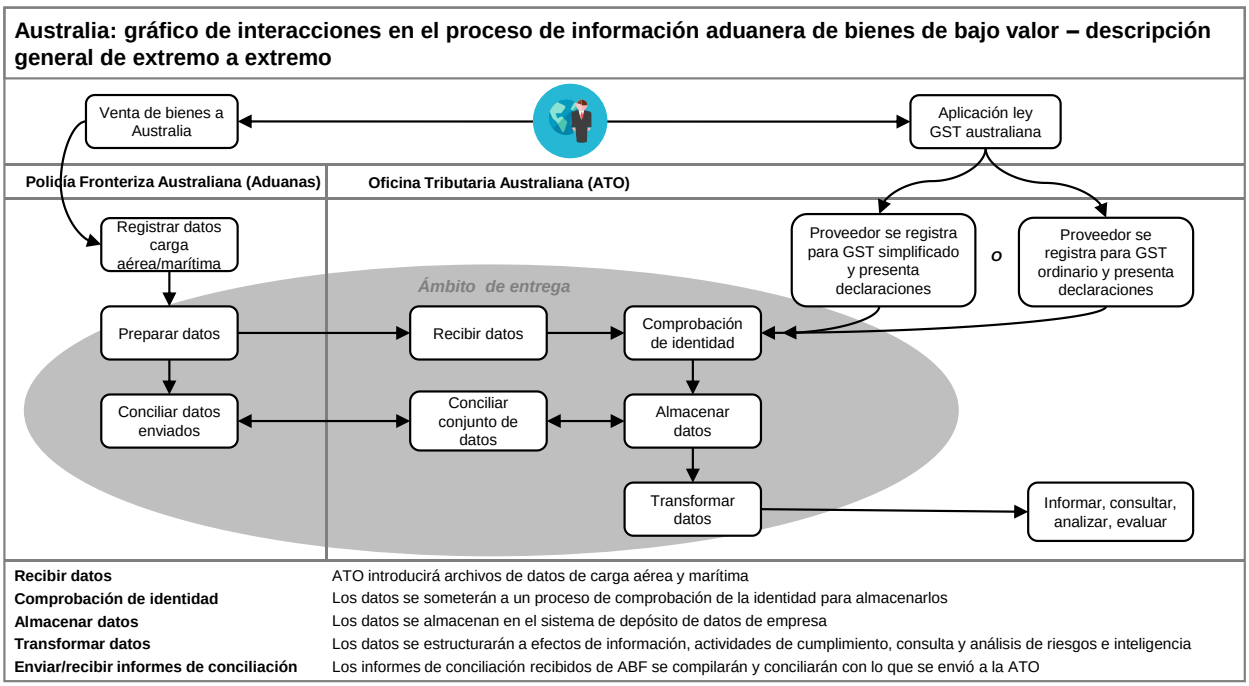
Australia impone también al proveedor no residente la carga legal de incluir en los documentos aduaneros pertinentes su número de registro de GST, cualquier registro de GST del cliente y el estado de liquidación del GST del envío. De este modo, se exige, en la práctica, que el proveedor y otros participantes en la operación comuniquen esta información a lo largo de la cadena de suministro. En la tabla siguiente se resumen estas obligaciones de información.

Tabla A E.1. Obligaciones de información aduanera en Australia para comprobar el cumplimiento del GST en las importaciones de bienes de bajo valor

Información que debe facilitar el proveedor	Campos coincidentes en los sistemas integrados de carga (ICS)
Número de registro en el GST, que es uno de los siguientes: • Un ARN de 12 dígitos (número de referencia ATO – Número de registro en el régimen simplificado de registro y recaudación del GST) • ABN de 11 dígitos (número de empresa de Australia – número de registro en el régimen general del GST)[1]	Indicar esta información en el campo "ID de Vendedor".
El número ABN del cliente cuando lo facilite al proveedor.	Indicar esta información en el campo "ID del Importador".
Si se ha cargado el GST sobre la venta de cada uno de los bienes.	Existe un campo tanto en la declaración de autoliquidación aduanera (con partidas arancelarias) como en la declaración de importación para incluir un código de exención del GST de "PAGADO", en su caso. Nota: Los proveedores no pueden aplicar este código respecto a un artículo cuyo valor aduanero sea superior a AUD 1 000 (USD 688) en el momento de la venta.

1. ABN significa Australian Business Number (número de empresa de Australia), que los proveedores utilizan como número de registro del GST (IVA) en el régimen general australiano del GST.
Fuente: Australian Taxation Office, *Information for transporters and customs brokers* (Australian Taxation Office, n.d.[101]).

Gráfico A E.1. Intercambio de información del GST sobre importaciones de bienes de bajo valor entre Australian Border Force (Servicio Aduanero) y la Australian Taxation Office (Oficina Tributaria)



Fuentes: Australian Taxation Office.

3) Nueva Zelanda

Nueva Zelanda exige a los proveedores que tomen medidas razonables para garantizar que las autoridades aduaneras dispongan de la información pertinente sobre el GST en el momento de la importación de las mercancías. Esta información consiste en:

- El nombre y número de registro de GST del proveedor
- Información que indique los artículos del envío sobre los cuales el proveedor ha aplicado el GST en el momento de la venta a una tasa del 15%, si procede
- Información que indique los artículos el envío para los que la cuantía del GST es cero

En caso de que el proveedor no aplique el GST a algunos artículos del envío, deberá identificarlos a fin de cumplir los requisitos antes mencionados. La identificación de dichos artículos hace posible un funcionamiento efectivo de las nuevas normas de Nueva Zelanda para la prevención de la doble imposición (sección 12), ya que las autoridades aduaneras solo “desactivarán” el GST a la importación para los artículos que superen la franquicia de aranceles aduaneros si los proveedores han aplicado el GST en el momento de la venta.

4) Unión Europea

A partir de julio de 2021, el enfoque adoptado por la Unión Europea respecto a la presentación de información sobre el IVA para bienes de bajo valor es similar, en líneas generales, al de otras jurisdicciones. Su enfoque se asemeja sobre todo al de Noruega, como consecuencia del método similar adoptado por ambas jurisdicciones para suprimir la franquicia del IVA de importación para envíos de bajo

valor (European Commission, 2020[102]). La UE ha establecido normas relativas a la emisión de facturas y la comunicación de la información pertinente del IVA por medio de las autoridades aduaneras.

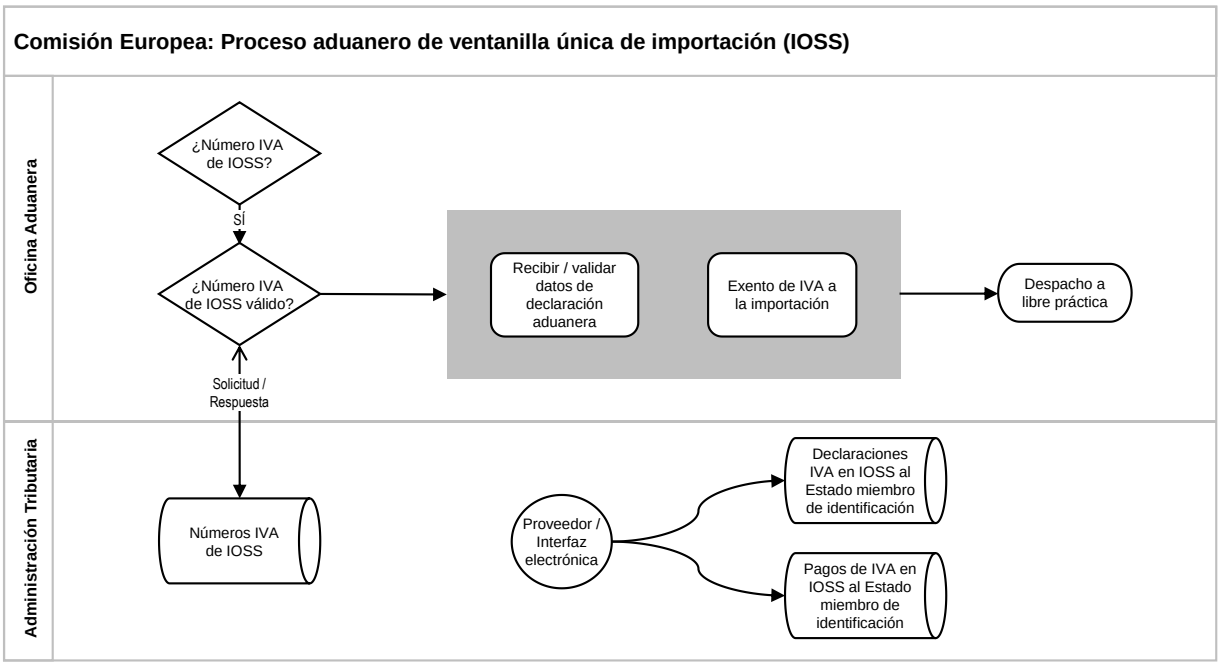
En lo que se refiere a la facturación, las Notas explicativas de la UE indican que "el número de identificación en la ventanilla única de importación [IOSS, por sus siglas en inglés] de la interfaz electrónica no debe constar en la factura, puesto que su comunicación deberá limitarse al mínimo necesario."

Las Notas explicativas de la UE (European Commission, 2020[102]) prevén indican con gran detalle los procedimientos de presentación de información aduanera que los transportistas y los proveedores no residentes han de seguir para el cumplimiento de sus obligaciones de IVA. En dichas Notas se detallan también los procedimientos simplificados de despacho aduanero para los bienes de bajo valor respecto a los cuales los proveedores han cargado el IVA en el momento del suministro. A continuación, se ofrece un resumen de las obligaciones de información previstas en la UE para proveedores no residentes:

- Los proveedores deben incluir la siguiente información en la factura con IVA (si se emite) o en la factura comercial que acompaña a los bienes para el despacho aduanero:
    - a) el precio pagado por el cliente, en EUR
    - b) por separado, para cada tasa del IVA, el importe del IVA cobrado al cliente
- Facilitar al transportista o declarante en aduana de los bienes (por ejemplo, operadores de servicios postales, empresas de transporte urgente o agentes de aduanas) la información exigida para el despacho aduanero en la Unión Europea, incluido el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS para evitar la doble imposición y facilitar el despacho a libre práctica de los bienes.
- Con arreglo a los regímenes de plena responsabilidad del IVA para las plataformas digitales, muchas plataformas no participan en la expedición o el transporte de las mercancías en nombre de los proveedores no residentes subyacentes. Estas plataformas tendrán que facilitar la información clave del IVA exigida para el despacho aduanero a los proveedores subyacentes, acordando con ellos normas estrictas sobre el uso del número de identificación de la plataforma digital a efectos del IVA de la IOSS, así como sobre la comunicación del mismo al transportista o declarante en aduana.
- El transportista o declarante en aduana de los bienes importados no está obligado a verificar el importe del IVA que el proveedor o la plataforma ha recaudado ni la tasa de IVA que han aplicado a los bienes. Si en la declaración en aduana se menciona un número de identificación del proveedor o la plataforma a efectos del IVA de la IOSS, y dicho número es válido, las autoridades aduaneras considerarán que la importación de los bienes de bajo valor está exenta de IVA.
- Los proveedores –así como los sujetos pasivos considerados proveedores tales como las interfaces electrónicas– deberán conservar, durante diez años, registros de todas las «ventas a distancia» realizadas en la IOSS que reúnan los requisitos (es decir, importaciones de bienes de bajo valor al territorio de la UE) a fin de responder a posibles inspecciones de las autoridades tributarias de la UE.

En el siguiente gráfico se muestra el modo en que las autoridades tributarias y aduaneras de la Unión Europea intercambiarán información sobre el IVA para las importaciones realizadas en la IOSS a fin de determinar el estado de la liquidación del IVA en el momento de la importación.

Gráfico A E.2. Intercambio de información del IVA sobre importaciones de bienes de bajo valor entre las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias de la UE



Fuente: Comisión Europea (2020), Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico (European Commission, 2020[102]).

Anexo F. Trabajos anteriores de la OCDE para abordar los retos de control y gestión de riesgos

La OCDE ha publicado varios documentos en materia de evaluación de riesgos e inspección fiscal, aunque ninguno de ellos se centra específicamente en la recaudación del IVA sobre el comercio electrónico internacional. Otras organizaciones internacionales y regionales han elaborado también valiosos documentos dedicados a estos temas, que ofrecen orientaciones útiles a las administraciones tributarias. Aunque muchos de estos documentos se han citado ya en la exposición precedente o se citarán en los anexos siguientes, presentan especial relevancia para este Kit de Herramientas los siguientes documentos:

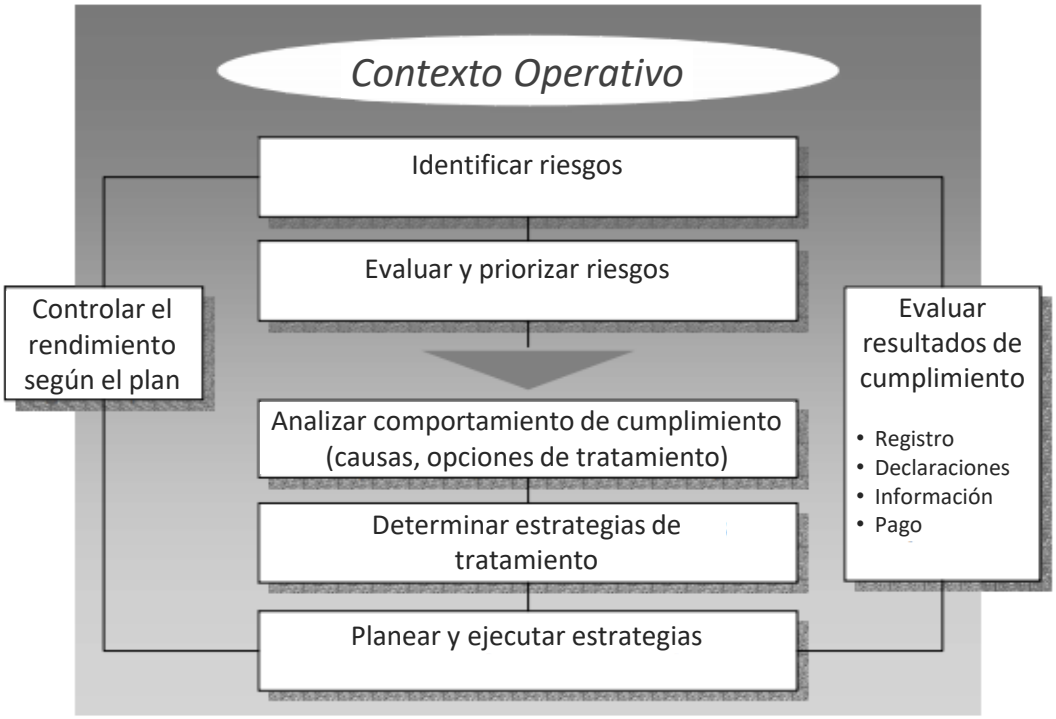
1. OCDE (2004), Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (OECD, 2004[88]).
2. OCDE (2016), Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies (OECD, 2016[103]).
3. OCDE (2017), Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud (OECD, 2017[89]).
4. OCDE (2019), The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers (OECD, 2019[104]).
5. OCDE (2020), Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy (OECD, 2020[54]).

F.1. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (2004) (Gestión de riesgos de cumplimiento: gestión y mejora del cumplimiento tributario)

Esta nota orientativa fue elaborada por el Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE (FTA, por sus siglas en inglés). Su objetivo principal consiste en proporcionar orientaciones a las autoridades tributarias sobre la mejor manera de asignar los recursos limitados de los que disponen con miras a mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Teniendo presente este objetivo, el estudio se centra en identificar los principales riesgos de cumplimiento, los contribuyentes a los que debe prestarse una especial atención y la mejor forma de tratar los riesgos de cumplimiento a fin de lograr un resultado óptimo.

La nota orientativa presenta un marco para la aplicación de los principios modernos en materia de gestión de riesgos de cumplimiento tributario. Asimismo, se describe un proceso estratégico en varias fases para identificar y tratar dichos riesgos. Al hilo de esa descripción se identifican y comentan los principios generales que han de guiar la identificación y el tratamiento de los riesgos de incumplimiento. La nota orientativa presenta el siguiente modelo del proceso de gestión de riesgos de cumplimiento, que puede ser aplicado por una agencia tributaria.

Gráfico A F.1. El proceso de gestión de riesgos de cumplimiento

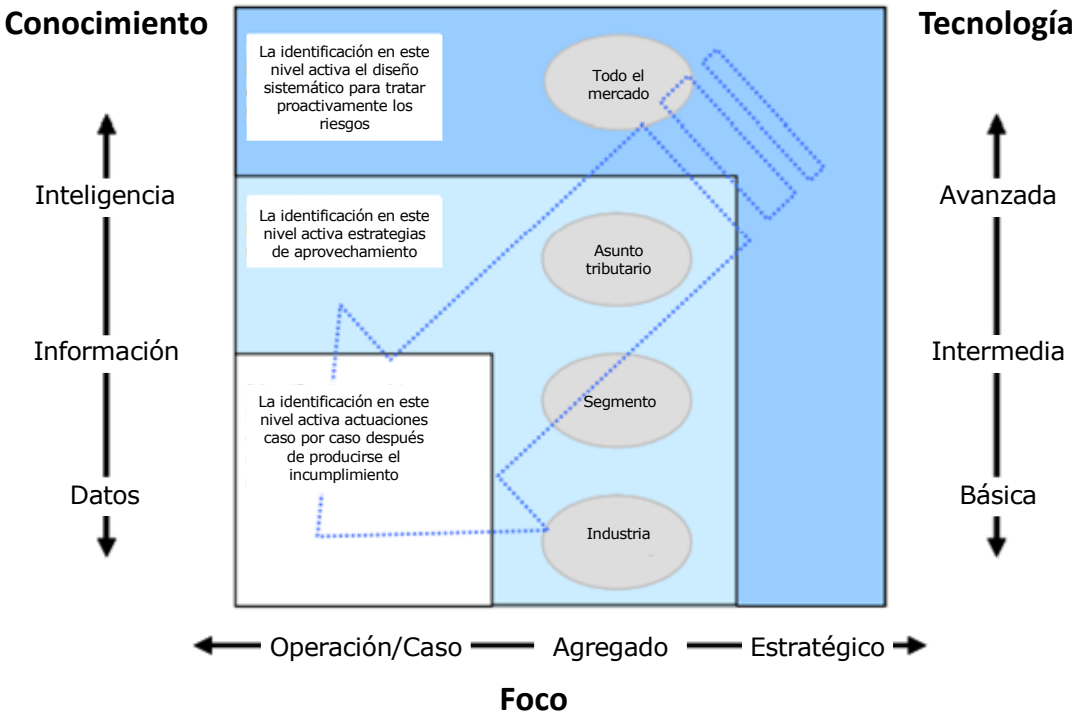


Fuente: OECD (2004), OCDE (2004), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (OECD, 2004[88]).

Un buen sistema de gestión del cumplimiento debe, en primer lugar, identificar y evaluar los riesgos tributarios mediante una clasificación de los contribuyentes y las actividades económicas. En segundo lugar, el proceso ha de evaluar y priorizar los riesgos tributarios, ya que es extremadamente difícil que las autoridades fiscales hagan frente a todos los potenciales riesgos tributarios. Para la detección y evaluación de los riesgos tributarios, es esencial recopilar y analizar los datos y la información pertinentes.

En la práctica, los riesgos de cumplimiento conforman un espectro continuo, por lo que se ha utilizado un modelo de diagnóstico adicional (gráfico A F.2) para ilustrar que a medida que se eleva el nivel al que son gestionados los riesgos, se requiere un incremento proporcional del nivel de pruebas y conocimientos que sustentan y acreditan los riesgos estratégicos identificados para el tratamiento.

Gráfico A F.2. Modelo de diagnóstico para la gestión de riesgos de cumplimiento



Fuente: OCDE (2004), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (OECD, 2004[88]).

Para abordar los riesgos tributarios y fomentar el cumplimiento voluntario, se recomienda también realizar un análisis en profundidad de los factores que influyen en el comportamiento de los contribuyentes. El próximo paso consiste en diseñar una estrategia para promover el cumplimiento, ayudando a los contribuyentes que están dispuestos a cumplir o desincentivando a los que no están dispuestos a hacerlo, mediante multas, por ejemplo.

El documento recomienda que las autoridades tributarias realicen una evaluación general de los resultados de la estrategia de cumplimiento. La guía inicial de la OCDE fue desarrollada mediante una nota orientativa de 2010 titulada *Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies* (Evaluación de la eficacia de las estrategias de tratamiento de riesgos de cumplimiento) (OECD, 2010[105]).

F.2. Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies (2016) (Tecnologías para una mejor administración tributaria: Guía práctica para agencias tributarias)

A raíz de una propuesta de la Agencia Tributaria Federal de Rusia, el FTA elaboró este documento que, en líneas generales, analiza la forma en que las administraciones tributarias pueden hacer un uso óptimo de las nuevas tecnologías para mejorar su eficiencia operativa. Proporciona ejemplos prácticos del modo en que las administraciones tributarias han comenzado a utilizar estas tecnologías y ofrece un cuadro de madurez para ayudar a las administraciones tributarias en la toma de decisiones estratégicas y operativas. El informe también analiza los últimos adelantos en tecnologías de la información que pueden mejorar la prestación de servicios por las agencias tributarias, centrándose en particular en los avances en servicios electrónicos y entrega digital, en especial en dos aspectos tecnológicos: Gestión de Big Data y Soluciones de Portal Inteligente y Sistemas Naturales.

La tecnología de Big Data ofrece a las agencias tributarias la oportunidad de extraer mayor valor económico de los datos existentes. En el uso de las herramientas analíticas de Big Data, el acceso de las autoridades tributarias a información en tiempo real o casi en tiempo real es extremadamente útil. La tecnología de Big Data ofrece la posibilidad de desarrollar servicios nuevos y convenientes para los contribuyentes, así como la capacidad de crear nuevas herramientas que ayuden a la administración tributaria a prestar servicios proactivos y gestionar y abordar mejor los riesgos tributarios, en particular la elusión, la evasión y el fraude fiscal.

La transparencia y la apertura son la base del uso de los datos por parte de las autoridades tributarias. El informe destaca la importancia de preservar la privacidad y protección de los datos de modo que los contribuyentes confíen en la forma en que las administraciones tributarias utilizan sus datos. Esta cuestión es de especial importancia en relación con el uso de herramientas analíticas de Big Data.

F.3. Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud (2017) (Herramientas tecnológicas para combatir la evasión y el fraude fiscal)

En este informe se ofrece una descripción general de algunas de las herramientas tecnológicas que las autoridades tributarias han desarrollado e implementado para abordar la evasión y el fraude fiscal. El informe se centra a la infradeclaración de ingresos mediante la eliminación de ventas electrónicas y la declaración excesiva de deducciones por medio de facturación falsa, y analiza la manera en que el fraude y la evasión fiscal se ven favorecidos por la economía con pagos en efectivo y la economía colaborativa (o en línea), así como en las herramientas tecnológicas de que disponen las administraciones tributarias para hacer frente a estos retos.

Una de las técnicas propuestas en el informe, especialmente para contrarrestar la declaración excesiva de deducciones, es la facturación electrónica[155] y la presentación automatizada de información. Las empresas o plataformas que proporcionan información de sus operaciones ofrecen a las administraciones tributarias acceso a importantes volúmenes de datos que pueden ser analizados con el fin de detectar fraudes utilizando técnicas como el cotejo entre los datos del comprador y del vendedor. Cuando la información se facilita en tiempo real o casi en tiempo real, las administraciones tributarias consiguen una mayor visibilidad de los contribuyentes, y cualquier cambio en los datos introducido por los contribuyentes tras la presentación de los datos resultará evidente para las administraciones tributarias, reduciendo el riesgo de fraude. Sin embargo, las administraciones tributarias deben tener en cuenta que este tipo de obligaciones de información son costosas para las empresas y pueden ser difíciles de aplicar en un contexto transfronterizo internacional.

El informe señala el riesgo de fraude y evasión fiscal en la economía colaborativa debido a la dificultad de identificar la existencia de actividad empresarial, especialmente en el caso de empresas no registradas e internacionales. No obstante, también subraya las oportunidades tecnológicas que presentan estas empresas altamente digitalizadas para hacer frente a estos riesgos, y ofrece ejemplos de los enfoques adoptados por las administraciones tributarias en relación con la economía colaborativa. Algunos de estos ejemplos se analizarán más adelante.

A continuación, se citan algunas de las mejores prácticas para las administraciones tributarias:

- Identificación clara de sus objetivos y opciones
- Interacción y consulta con los contribuyentes para la adopción de cualquier solución nueva

[155] Algunas de las jurisdicciones en las que, según el informe, existe facturación electrónica son Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Italia, República Popular China, Perú, Ruanda y Uruguay. El informe subraya que, solo en México, la facturación electrónica obligatoria hizo aflorar 4,2 millones de microempresas a la economía formal.

- Interacción con el sector privado desde un primer momento
- Adopción de un proyecto piloto para cualquier solución nueva
- Aprovechamiento del efecto disuasorio de la sensibilización pública
- Adopción de medidas coercitivas para garantizar el uso eficaz de las soluciones adoptadas
- Interacción con los contribuyentes, con el sector privado y entre las autoridades tributarias para mantenerse al tanto de nuevos riesgos

F.4. The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers (2019) (La economía colaborativa y de trabajos esporádicos: Fiscalidad efectiva de los vendedores de plataformas)

Este documento de la OCDE elaborado por el FAT está dedicado principalmente al control, a efectos de impuestos directos, de los ingresos obtenidos por los vendedores/proveedores cuyas actividades se realizan a través de plataformas de mercadeo en línea o plataformas digitales. Según el informe, aunque las cuestiones relacionadas con el IVA y los impuestos sobre los beneficios presentan ciertas semejanzas, los riesgos y las respuestas políticas y administrativas no son necesariamente los mismos. Si bien es preciso tener en cuenta que este informe se refiere principalmente a los impuestos sobre los beneficios, algunas de sus recomendaciones pueden ser útiles también para el control del IVA.

El capítulo 1 describe el marco actual de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos y el creciente papel que desempeñan las plataformas digitales. El capítulo 2 presenta una perspectiva general de los enfoques que adoptan las distintas jurisdicciones. Deben destacarse las indicaciones facilitadas a los vendedores a través de plataformas acerca de sus obligaciones fiscales, así como los sistemas de información y retención relativos a las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos. El capítulo 3 expone una serie de opciones que las administraciones tributarias pueden plantearse para exigir el cumplimiento en este sector, con intervención de las plataformas en el proceso de recaudación. Estas opciones son, entre otras, la mejora de la autoliquidación por los vendedores de las plataformas; obligar a las plataformas a facilitar información a las autoridades tributarias o a los vendedores; retenciones a cuenta del impuesto sobre los beneficios; obligar a la plataforma a que disponga de una presencia física o a que se registre en ciertas jurisdicciones, etc. A este respecto, el informe recomienda asimismo promover y mejorar el intercambio automático de información entre administraciones tributarias, en especial al amparo de la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua. Por último, el capítulo 4 recoge una serie de recomendaciones, incluido un modelo estándar de presentación de información para las plataformas digitales.

F.5. Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy (2020) (Normas modelo de presentación de información por operadores de plataformas en relación con los vendedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos)

Esta publicación contiene las Normas modelo de la OCDE para introducir en el ámbito nacional obligaciones de información que exijan a las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos recopilar información sobre los ingresos obtenidos por los vendedores que ofrezcan, a través de las plataformas, servicios personales, de alojamiento y transporte, y entregar dicha información a las autoridades tributarias.

El crecimiento de las plataformas de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos brinda importantes oportunidades a las administraciones tributarias, ya que las actividades que anteriormente se

realizaban en la economía informal y con pagos en efectivo pueden ser introducidas en las plataformas digitales, en donde las operaciones y los pagos correspondientes se registran en formato electrónico. Si se enfoca de forma correcta, puede conseguirse así una mayor transparencia y la reducción al mínimo de los costos de cumplimiento tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes.

Al mismo tiempo, cabe que ciertas actividades realizadas a través de estas plataformas no siempre sean visibles para las administraciones tributarias o no sean declaradas por los propios contribuyentes. Ello se debe a que la evolución de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos implica pasar de las relaciones laborales tradicionales reguladas por contratos de trabajo a la prestación de servicios por trabajadores autónomos, y normalmente estas prestaciones de servicios no están sujetas a obligaciones de información por parte de terceros. Esta evolución el riesgo de distorsionar la competencia con las empresas tradicionales y reducir los ingresos imponibles declarados.

En este contexto, varias jurisdicciones ya han introducido medidas que obligan a los operadores de las plataformas a comunicar a las autoridades tributarias los ingresos percibidos por los vendedores a través de las plataformas, mientras que otras tienen previsto introducir medidas similares en un futuro próximo.

Las Normas modelo persiguen superar los retos a los que pueden verse expuestos los gobiernos en relación con la fiscalización de las obligaciones nacionales de información cuando el operador de la plataforma no está situado en su jurisdicción. Asimismo, pretenden contener la proliferación de obligaciones nacionales de información distintas, que podría dar lugar a un incremento de los costos y a barreras potencialmente perjudiciales para el ulterior desarrollo de sus empresas (véase un resumen de las Normas modelo en el anexo C).

Se está trabajando en la elaboración de (a) un marco legal para el intercambio automático de la información recopilada con arreglo a las Normas modelo y (b) un módulo opcional que haría posible que las Normas modelo cubrieran también la venta de bienes y el alquiler de medios de transporte.

El objeto principal de las Normas modelo es la tributación de los ingresos obtenidos por los vendedores a través de plataformas. Sin embargo, el documento subraya la posibilidad de utilizar a efectos del IVA la información presentada, especialmente en los casos en que los servicios en cuestión tributan por IVA en la jurisdicción de residencia del vendedor, y cuando la información presentada se refiere al arrendamiento de bienes inmuebles.

Las normas modelo están concebidas principalmente para facilitar y favorecer que los proveedores de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos cumplan sus obligaciones en materia del impuesto sobre beneficios, asegurando al mismo tiempo la igualdad de condiciones con las empresas tradicionales. Sin embargo, las Normas modelo subrayan también la posibilidad de utilizar la información presentada también a efectos de IVA, especialmente en los casos en los que los servicios en cuestión tributan por IVA en la jurisdicción de residencia del proveedor de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos (lo cual sucede con muchos servicios típicos de este tipo de economía), y en los casos de arrendamiento de bienes inmuebles (incluido el alquiler vacacional) que normalmente están sujetos al IVA en la jurisdicción en la que se encuentra el inmueble.

Anexo G. Herramientas y técnicas para combinar datos y analítica

Habida cuenta de que en el comercio digital internacional se utilizan canales no físicos y puede incluir servicios completamente en línea e intangibles que las empresas pueden suministrar sin ninguna presencia física, no es posible que las administraciones tributarias observen y recopilen directamente datos sobre cada operación relevante.

Por lo tanto, las administraciones tributarias necesitan obtener datos relacionados indirectamente con las circunstancias y los hechos imponibles para poder realizar determinaciones fiscales precisas. Los datos más completos y detallados, y más estrechamente relacionados con las circunstancias y los hechos imponibles, como las operaciones, las actividades o los pagos, facilitarán las estimaciones y determinaciones. Sin embargo, algunos de estos datos indirectos sólo pueden ser obtenidos por las administraciones tributarias en casos concretos, debido a la legislación, al costo que supone el suministro de esos datos para los contribuyentes o porque los datos necesarios excederían la capacidad de procesamiento de las administraciones tributarias. En consecuencia, en tales circunstancias, sólo pueden hacerse estimaciones aproximadas para todo el universo de contribuyentes.

La comparación de las estimaciones de las circunstancias y operaciones fiscales con las declaraciones de los contribuyentes individuales permite que las administraciones tributarias puedan estimar el grado de incumplimiento. Sin embargo, dado que en ocasiones las administraciones tributarias sólo trabajan con estimaciones aproximadas, han de decidir en qué casos desean obtener más información para perfeccionar el cálculo de las circunstancias y los hechos imponibles, de modo que, con esa información, puedan exigir a los contribuyentes el cumplimiento de la normativa. Por lo tanto, las administraciones tributarias tendrán que analizar la información incompleta disponible para seleccionar los casos sobre los que procede trabajar, en función del riesgo de incumplimiento. El Kit de Herramientas recomienda que las administraciones tributarias realicen ese análisis utilizando herramientas de la analítica de datos.

Las administraciones tributarias deberían plantearse la adopción de una estrategia de analítica de datos para así poder basar su análisis de riesgos en los datos. Dicha estrategia debería tener en cuenta a las personas, los procesos, la gestión de la analítica, y la organización, y establecer de este modo una hoja de ruta para el despliegue de sistemas e infraestructuras de análisis de datos. A fin de facilitar la evaluación del riesgo de cumplimiento del IVA con respecto a los proveedores no residentes que tienen obligaciones en materia de IVA en una jurisdicción determinada, pueden considerarse los siguientes grupos de herramientas:

- Obtención de datos
- Conversión de datos
- Indexación de datos
- Análisis descriptivo y controles cruzados
- Análisis predictivo y prescriptivo
- Sistemas basados en reglas

G.1. Obtención de datos

Como se ha señalado anteriormente, unos datos más completos y detallados, y más estrechamente relacionados con las circunstancias y los hechos imponibles, tales como las operaciones, las actividades o los pagos, hacen posible un mejor análisis del riesgo. El Kit de Herramientas recomienda que las administraciones tributarias analicen todas las fuentes de datos disponibles relacionadas con el IVA internacional para maximizar la precisión de su análisis de riesgos haciendo el mejor uso posible de la información obtenida (véanse también las subsecciones 5.1.4 y 5.2.3). Para ello, deben tener en cuenta las siguientes categorías de fuentes de datos:

- Datos declarados por el proveedor no residente (u otro actor relevante que tenga la responsabilidad del IVA, como una plataforma digital o un redistribuidor). Como se describe en la sección 4 del Kit de Herramientas, las administraciones tributarias pueden desplegar sistemas para que las empresas que ofrecen bienes y servicios declaren las ventas que han realizado en el territorio. Las administraciones tributarias también pueden disponer de otros datos declarados por los mismos contribuyentes relacionados con otras obligaciones fiscales.
- Datos declarados por otros contribuyentes para otros fines que puedan ser pertinentes para la evaluación del riesgo de cumplimiento del IVA en el plano internacional.
- Obligaciones de notificación de datos sobre el contribuyente a cargo de entidades distintas del contribuyente, como las operaciones financieras internacionales o las ventas de empresas internacionales facilitadas por plataformas digitales (cuando estas plataformas no sean tratadas, a su vez, como proveedores conforme al régimen de plena responsabilidad del IVA de una jurisdicción).
- Intercambio de información nacional e internacional, como el intercambio de información con las unidades de inteligencia financiera.
- Información obtenida a petición del contribuyente o de otras entidades, por ejemplo, los movimientos de cuentas bancarias solicitados a los bancos o los archivos contables solicitados a los contribuyentes.
- Datos forenses, obtenidos directamente en el establecimiento del contribuyente. En el contexto del cumplimiento del IVA por parte de proveedores no residentes, es poco probable que las administraciones tributarias tengan acceso a este tipo de datos.
- Datos observados directamente por los funcionarios de la administración tributaria, por ejemplo, mediante la inspección física de los locales o las actividades en el caso de las ventas internacionales de bienes a través de plataformas, o mediante la realización de compras en línea directamente a proveedores extranjeros de alto riesgo que realizan suministros a clientes nacionales. En el caso de los servicios, dicha observación puede recurrir a fuentes de datos públicas, como se explica en el siguiente apartado.
- Datos disponibles en fuentes públicas, especialmente en Internet. Las administraciones tributarias pueden buscar en Internet para encontrar sitios web relacionados con las operaciones internacionales o pueden utilizar técnicas de *scraping* (recolección y extracción de datos de Internet) para recopilar información de determinados sitios web y plataformas. Con respecto a las técnicas de *scraping*, la herramienta de *scraping* debe ajustarse a cada sitio web o plataforma, y el proceso implica la recopilación de la información, su estructuración si es necesario, la identificación de las personas intervinientes en la operación y el almacenamiento de los datos de la transacción en una forma que sea susceptible de un análisis de riesgo. La principal dificultad de recurrir a fuentes de datos públicas es que las plataformas y los sitios web suelen emplear medidas técnicas, como el uso de mecanismos de *captcha* (o test de Turing, son mecanismos que permiten distinguir entre personas y computadores), para evitar la extracción automática de información.

No siempre es fácil para las administraciones tributarias identificar a las empresas o personas físicas que subyacen a las ofertas que aparecen en las plataformas digitales. Las administraciones tributarias deben reconocer que cuando una plataforma intermedia en el pago entre el cliente y el proveedor, es posible que estos no tengan que revelar su verdadera identidad. Para resolver este problema, será más eficaz que las administraciones tributarias exijan a las plataformas que proporcionen la información pertinente creando una nueva obligación de notificación en lugar de basarse en las fuentes de información existentes. Por otra parte, en algunos casos, las funciones de las plataformas se limitan a poner a los clientes en contacto con los proveedores, y estos deben ofrecer a los clientes algún medio de contacto adicional para completar la transacción. Tanto si la información de contacto adicional adopta la forma de un número de teléfono como de una dirección de correo electrónico, dicha información puede ser utilizada por las administraciones tributarias para confirmar la identidad subyacente del proveedor o del cliente, por ejemplo, comprobando el número de teléfono con guías telefónicas o bases de datos. Además, en general los proveedores establecidos tienen que garantizar su fiabilidad a los clientes y, por este motivo, hacen constar su identidad en la plataforma.

G.2. Conversión de datos

Los datos obtenidos por las administraciones tributarias pueden recibirse en diversos formatos. Se anima a las administraciones tributarias a definir los formatos de datos que les resulten más útiles cuando adquieran datos mediante una declaración o un intercambio. Incluso pueden definir formatos específicos que los contribuyentes deben proporcionar cuando así se les solicite, por ejemplo, en el caso de la declaración de registros contables a las administraciones tributarias. A estos efectos, las administraciones tributarias deberían favorecer el uso de datos estructurados, ya que las técnicas analíticas se aplican con mayor eficacia a los datos estructurados. Cuando los datos disponibles se proporcionan en formatos no estructurados o semiestructurados, o en formatos que difieren de los utilizados por las administraciones tributarias, haciendo más difícil la integración, las administraciones tributarias necesitarán con frecuencia estructurar o transformar los datos, lo cual puede disminuir la calidad de la información. Así sucederá en general, por ejemplo, con los datos obtenidos en Internet.

Las administraciones tributarias pueden utilizar herramientas de transformación de datos para convertirlos a formatos compatibles con el resto de sus datos. En este contexto, las administraciones tributarias deben tener especial cuidado con la codificación de los datos, ya que es posible que no exista un medio directo para codificar los datos recibidos. Este problema se plantea especialmente en lo que respecta a los números de identificación de los contribuyentes (NIF). Por lo general, los datos tendrán que asignarse a una persona determinada, y cuando los datos recibidos carezcan de NIF, las administraciones tributarias tendrán que utilizar procesos de identificación que pueden tener en cuenta todos los datos disponibles para cotejar a los contribuyentes con sus NIF. Incluso cuando se utilice información adicional, como las fechas de nacimiento o las direcciones de los contribuyentes, para identificarlos en las bases de datos de contribuyentes de las administraciones tributarias, el proceso puede no ser sencillo, ya que es necesario utilizar técnicas '*fuzzy matching*' (de "coincidencia difusa")[156] para prever y tener en cuenta los errores ortográficos y otros posibles errores de identificación.

[156] Las técnicas de "*fuzzy matching*" en el contexto de la identificación de los contribuyentes permiten identificar a un contribuyente cuando solo se dispone de una parte de su nombre completo o un nombre mal escrito. Para ello, estas técnicas tienen en cuenta la similitud del nombre incompleto o mal escrito con todos los nombres completos de la base de datos de contribuyentes, eligiendo el más cercano. Pueden establecerse umbrales para no proporcionar una identificación cuando más de un contribuyente se encuentre a una distancia similar del nombre objeto de búsqueda.

Los datos textuales en formato de imagen deberán convertirse en texto mediante técnicas de reconocimiento óptico de caracteres. La calidad de la conversión dependerá de la calidad y la resolución de la imagen original, y suele resultar en texto no estructurado.

Las técnicas de procesamiento del lenguaje natural mejoran constantemente y pueden utilizarse para obtener datos estructurados a partir de datos resultantes de texto no estructurado. La analítica de textos basada en la definición de reglas, como el análisis de expresiones regulares o el cotejo con diccionarios, puede utilizarse con bastante facilidad para la extracción de datos en documentos, como números de identificación fiscal, nombres, direcciones, etc. Sin embargo, cuanto más rica sea la información a extraer, más costoso y oneroso será obtener dicha información con este método.

El aprendizaje automático (*machine learning*) también puede utilizarse para la clasificación de imágenes o de textos no estructurados. Estas técnicas tienen en cuenta conjuntos de datos anotados (datos cuya clasificación ya se ha realizado, normalmente de forma manual), infieren las características que definen cómo se ha clasificado el texto o las imágenes y aplican automáticamente la misma clasificación a nuevos conjuntos de datos. Aunque es prometedor, las administraciones tributarias han de reconocer que la obtención de conjuntos de datos anotados que sean suficientes para este fin puede ser costosa o incluso imposible.

G.3. Indexación de datos

Cuando las administraciones tributarias necesiten tratar datos de texto no estructurados, será útil emplear sistemas de indexación que creen índices de toda la información procesada y permitan realizar búsquedas de texto en todos los documentos. Esta técnica es especialmente útil para el análisis forense de datos, ya que en los sistemas de los contribuyentes se pueden obtener documentos de texto y otra información no estructurada, como los correos electrónicos. Los datos obtenidos mediante técnicas de *scraping* también pueden ser no estructurados o semiestructurados y beneficiarse de este método. Por consiguiente, las administraciones tributarias pueden tener eventualmente la necesidad de analizar este tipo de información, a la que normalmente se accede en un formato no estructurado con el fin de analizar el riesgo de cumplimiento del IVA internacional, y su análisis de los datos se beneficiará del uso de la indexación y de las técnicas organizativas conexas.

G.4. Análisis descriptivo y controles cruzados

El análisis descriptivo consiste en encontrar anomalías en los datos que puedan ser indicios de riesgo de incumplimiento.

El análisis más sencillo consiste en la visualización de los datos y las consultas. Mediante la inspección visual o las consultas de los datos, los funcionarios de la administración tributaria pueden detectar casos que aparentemente no se atienen a las prácticas empresariales normales y que pueden indicar un riesgo. Las plataformas de analítica de datos son infraestructuras de software que proporcionan estas funcionalidades, entre otras muchas. Será útil que las administraciones tributarias den acceso a todos sus funcionarios a todos los datos pertinentes que pudieran estar en condiciones de detectar nuevos riesgos. Para ello, tendrán que garantizar los siguientes elementos de la gestión de los datos: calidad, seguridad, claridad semántica, exhaustividad e integración.

Cuando las administraciones tributarias tengan acceso a diferentes fuentes de datos, las comprobaciones cruzadas serán esenciales para la detección de riesgos de incumplimiento. Por ejemplo, al comparar las declaraciones presentadas por los proveedores no residentes con los pagos bancarios o con la información proporcionada por los operadores logísticos, las administraciones tributarias pueden encontrar incongruencias indicativas de incumplimiento.

La aplicación del análisis estadístico a los datos proporcionará a las administraciones tributarias una información más amplia y detallada. Los especialistas en empresas pueden realizar el análisis más sencillo, como en el caso de la identificación de valores atípicos en los indicadores empresariales. Por ejemplo, las administraciones tributarias pueden suponer que empresas similares tienen indicadores empresariales similares, como la evolución temporal de las ventas o el precio medio de los bienes o servicios. Los valores atípicos pueden deberse a diferencias en las prácticas empresariales o en el grado de incumplimiento. Para ello, pueden aplicarse técnicas de agrupación para encontrar grupos de contribuyentes similares y establecer que las diferencias entre los contribuyentes de un grupo es menos probable que se deban a circunstancias empresariales normales.

Otro ejemplo de análisis sencillo es el uso de la ley de Benford, que establece una determinada frecuencia en los primeros dígitos de conjuntos de datos numéricos resultantes de determinadas distribuciones. Este método puede utilizarse para encontrar anomalías en conjuntos de datos, por ejemplo, en el valor declarado de las operaciones. Si el valor de las operaciones declaradas por un contribuyente no responde a la ley de Benford cuando en otros contribuyentes similares sí lo hace, puede indicar que el contribuyente se inventa o selecciona los valores que declara a la administración tributaria.

Se puede aplicar un análisis estadístico más avanzado a los datos para obtener información más completa. Sin embargo, las administraciones tributarias han de tener en cuenta que la mayor parte de la información se obtiene con un simple análisis por parte de los expertos empresariales. Por lo tanto, el Kit de Herramientas invita a las administraciones tributarias a dedicar sus mayores esfuerzos a garantizar la disponibilidad de los datos para los expertos empresariales a través de una intensa gestión de los datos, con el apoyo de las administraciones tributarias en el análisis de datos mediante la capacitación, la disponibilidad de infraestructuras de analítica de datos y la ayuda de expertos en análisis de datos. Cuando un número suficiente de funcionarios de alto nivel de la administración tributaria tenga acceso a todos los datos pertinentes, será menos necesario recurrir a técnicas especializadas, lo que puede dar lugar a una reducción del tamaño del equipo de científicos de datos en el que las administraciones tributarias se basaban anteriormente para obtener información sobre los datos.

El análisis de las relaciones indirectas entre los contribuyentes o entre cualquier tipo de datos requerirá el uso del análisis de redes (conocido como análisis de redes sociales o SNA por sus siglas en inglés). Las herramientas de visualización de redes permitirán a los funcionarios de la administración tributaria representar un número limitado de relaciones (por ejemplo, relaciones familiares y empresariales) entre un grupo de contribuyentes, que pueden, por ejemplo, haber dividido su negocio en empresas separadas para ser menos visibles ante las autoridades tributarias. Cuando es necesario analizar redes más amplias, se pueden utilizar consultas especializadas para encontrar relaciones que respondan a determinadas condiciones. Las administraciones tributarias pueden utilizar técnicas de análisis de redes más avanzadas para encontrar anomalías en las interrelaciones entre los contribuyentes, pero requerirán la participación de científicos de datos para seleccionar e implementar los algoritmos. Cuando las administraciones tributarias prevean utilizar la analítica de redes para detectar riesgos de incumplimiento del IVA internacional, deben tener en cuenta que la disponibilidad de datos sobre las relaciones de las empresas no residentes puede ser limitada y, por lo tanto, el análisis de redes resulta menos útil.

Salvo que las grandes administraciones tributarias se ocupen de la información relativa a las operaciones individuales, como la declaración de facturas individuales, o de las relaciones en redes muy grandes, normalmente no tratan conjuntos de datos superiores a mil millones de registros. Por lo tanto, para la mayoría de los fines se pueden utilizar muchas plataformas y tecnologías de analítica de datos. Cuando los conjuntos de datos superan el rango de los mil millones de registros, puede ser necesario el uso de tecnologías de *big data*, que distribuyen el procesamiento entre una serie de procesadores de datos poco costosos.

G.5. Análisis predictivo y prescriptivo

Las administraciones tributarias pueden estimar que ciertas características conocidas de los contribuyentes (o datos de entrada sobre del comportamiento) pueden ser un buen predictor de otras características de esos contribuyentes (o datos de salida del comportamiento). Por ejemplo, los datos de las transacciones que es preciso comunicar el sistema financiero (por ejemplo, los pagos con tarjeta de crédito a no residentes) pueden utilizarse para predecir las ventas presentes o futuras. Asimismo, las ventas de un grupo de contribuyentes combinadas con otras características de su negocio, como el número de opiniones positivas compartidas por sus clientes en una plataforma digital, pueden utilizarse para predecir las ventas de otros grupos de contribuyentes. Si las administraciones tributarias disponen de conjuntos de datos que ya contienen datos de entrada y salida de una serie de contribuyentes, pueden utilizar el análisis supervisado para predecir los datos de salida de otro grupo de contribuyentes. El análisis supervisado es un conjunto de técnicas que permiten deducir una función (ya sea numérica o categórica) basada en un conjunto de datos de entrada-salida de entrenamiento. La aplicación de la función a nuevos datos de entrada permite a las administraciones tributarias predecir los datos de salida para esa entrada. Por lo tanto, las técnicas supervisadas, o el aprendizaje supervisado, pueden ser utilizadas por las administraciones tributarias para predecir el comportamiento de los contribuyentes. El análisis prescriptivo utilizará esa información para tomar decisiones.

Los resultados conocidos relativos a un conjunto de datos de entrada diferentes de los utilizados para deducir la función pueden ser utilizados por las administraciones tributarias para medir la eficacia de la función deducida. Este método también puede utilizarse para determinar los datos de entrada para los que la función deducida puede producir resultados de cierta calidad. Los términos "precisión" y "recuerdo" son medidas del número de casos en los que la predicción es correcta o en los que se realiza una predicción correcta en comparación con el total de ocurrencias de esa predicción. No obstante, independientemente de la calidad de la precisión y el recuerdo de un algoritmo concreto, las administraciones tributarias tendrán que comprobar su rendimiento con datos reales. Pueden hacerlo comparando los resultados hipotéticos que generan al aplicar la función a un conjunto de datos de entrada con los resultados registrados para ese conjunto de datos de entrada en la vida real.

La disponibilidad de datos adecuados que puedan utilizarse para estimar la función (datos de entrenamiento) es de suma importancia en el análisis supervisado, ya que es la base del análisis. Entre las razones por las que los datos pueden ser inadecuados se encuentran:

- Una cantidad insuficiente de datos afectará a la calidad del modelo. Cuando el número de variables diferentes que hay que considerar aumenta, es decir, cuando muchas condiciones no relacionadas afectan al resultado, el tamaño del conjunto de datos de entrenamiento también tendrá que aumentar.
- Los sesgos en los datos de entrenamiento se reproducirán en los resultados del modelo. Por ejemplo, las decisiones pasadas de los funcionarios de la administración tributaria pueden utilizarse para crear un modelo con el fin de predecir cuáles serían sus decisiones para nuevos casos, y eventualmente automatizar esas decisiones. Si los funcionarios de la administración tributaria han tomado decisiones sesgadas, por ejemplo, en contra o a favor de un determinado tipo de contribuyente, los resultados del modelo replicarán ese sesgo.
- Un tipo de sesgo típico es la suposición de que lo que ha ocurrido en el pasado puede aplicarse al futuro. Los datos de entrenamiento suelen utilizarse para obtener una función que pueda aplicarse a los nuevos datos. Al hacerlo, las administraciones tributarias suponen que el comportamiento de los contribuyentes será coherente a lo largo del tiempo. Sin embargo, si se utilizan datos de hace tres años para predecir el comportamiento actual, este puede haber cambiado debido a información que no está presente en el modelo (como el entorno económico). Por lo tanto, la actualización de los modelos es esencial.

Las administraciones tributarias pueden considerar la posibilidad de utilizar el aprendizaje supervisado para predecir el incumplimiento, basándose en casos conocidos de contribuyentes incumplidores o en sucesos de riesgo.

G.6. Sistemas basados en reglas

Con el término "sistemas basados en reglas" se hace referencia a sistemas en los que las administraciones tributarias pueden definir tipos de riesgo conocidos, en términos de consultas preseleccionadas a bases de datos o condiciones sobre un flujo de datos que se denominan reglas, de modo que estas reglas pueden aplicarse a los nuevos datos entrantes para identificar nuevas ocurrencias de riesgo para los tipos de riesgo conocidos. Por ejemplo, los riesgos identificados por los expertos de la empresa, como la incoherencia en los controles cruzados, se expresan fácilmente como reglas, que suelen denominarse reglas de negocio. Muchos riesgos identificados mediante análisis estadísticos también pueden expresarse en términos de condiciones en los datos y, por lo tanto, como reglas.

Cuando un algoritmo complejo no puede expresarse en términos del lenguaje utilizado por el sistema basado en reglas, los resultados de la ejecución del algoritmo con nuevos datos pueden almacenarse para crear una regla basada en dichos resultados. Por ejemplo, si se utiliza un modelo predictivo para detectar una facturación falsa, los resultados de nuevas empresas potencialmente emisoras de facturas falsas pueden almacenarse en una base de datos para poder definir una regla de facturación falsa basada en la existencia de una empresa en dicha base de datos.

Los sistemas basados en reglas pueden ser utilizados por las administraciones tributarias para crear sistemas de gestión de riesgos. El repositorio de riesgos se expresará en términos formales como reglas en el sistema y los resultados de cualquier evaluación de riesgos podrán combinarse con otros riesgos para determinar las medidas que pueden tomarse.

La conexión del sistema basado en reglas con los sistemas operativos de las administraciones tributarias facilitará la elaboración de actuaciones automáticas en respuesta a los riesgos.

G.7. Utilización de los resultados de la analítica

Los medios por los que las administraciones tributarias hacen uso de los resultados son fundamentales para obtener el beneficio esencial del uso de la analítica de datos y el análisis de riesgos. Por ejemplo, una gobernanza del riesgo y una gestión del conocimiento inadecuadas pueden dar lugar a que distintos sectores de la administración tributaria utilicen enfoques diferentes para los mismos casos. Otro ejemplo común sería el uso parcial o la no utilización de los resultados de algunos análisis debido a la incapacidad de ponerlos a disposición de los inspectores fiscales interesados.

Las administraciones tributarias deben adoptar la gobernanza del riesgo y, en particular, las infraestructuras de riesgo. En concreto, deben garantizar que todos los riesgos identificados se carguen y actualicen en el repositorio de riesgos, de modo que cualquier decisión de actuación posterior pueda beneficiarse de todos los riesgos conocidos en la administración tributaria.

A la hora de definir las medidas que deben adoptarse para hacer frente a un determinado riesgo o combinación de riesgos, las administraciones tributarias deben tener en cuenta la naturaleza de la definición del riesgo, así como la calidad de los datos y la precisión y el tipo de algoritmos que están implicados.

Las administraciones tributarias pueden considerar la posibilidad de adoptar medidas automáticas en respuesta a los riesgos expresados en términos de normas, especialmente cuando dichas normas han sido introducidas en la legislación y la calidad de los datos utilizados para evaluar dichas normas es buena. Por ejemplo, podría adoptarse una legislación que exigiera el registro de las empresas no residentes que

reciban pagos que superen un determinado umbral. Si la información relativa a dichos pagos se recibiera de una fuente fiable, como un banco, podrían adoptarse medidas automáticas para hacer cumplir dicho registro.

En los casos en los que la calidad de los datos sea deficiente o haya un posible sesgo en los datos de entrenamiento, una baja precisión de los modelos o incluso un uso de algoritmos difíciles de explicar o que se enfrentan a una posible controversia, las administraciones tributarias pueden reconsiderar la adopción de medidas de aplicación automática. Para ello, y para mejorar la aplicación de los resultados del análisis, las administraciones tributarias deben considerar también el riesgo y las consecuencias de una posible decisión incorrecta o sesgada. Las alternativas van desde las medidas automáticas de carácter relativamente intrascendente, hasta la combinación de los riesgos identificados con otros riesgos para estar en condiciones de decidir la adopción de una medida automática más consistente, o incluso proponer el caso de riesgo seleccionado para que se tome una decisión manual. Por ejemplo, los datos sobre ofertas de alquiler extraídos de Internet pueden ser de baja calidad debido a la dificultad para identificar al contribuyente oferente. En tal caso, las administraciones tributarias pueden enviar cartas al contribuyente explicando los requisitos fiscales aplicables e invitando a su cumplimiento antes de tomar otras medidas.

Anexo H. Marco de gobernanza para la creación de infraestructuras de control y gestión de riesgos

En el presente Kit de herramientas se recomienda a las jurisdicciones que adopten marcos de gobernanza para la creación de infraestructuras de control y gestión de riesgos.

H.1. Quién ha de supervisar el proceso de desarrollo o adquisición de la infraestructura adecuada

Las jurisdicciones que se enfrenten a la necesidad de desarrollar o adquirir infraestructuras de control y gestión de riesgos en relación con el cumplimiento del IVA por los proveedores no residentes han de tener presente que la eficacia de esa infraestructura resultará crucial para todo el proyecto. Por ese motivo, en el Kit de herramientas se recomienda encargar esta tarea a un funcionario experimentado con buenos conocimientos sobre inspección fiscal y tecnologías de la información. Si no se dispone de ese perfil, puede seleccionarse a un funcionario o consultor experimentado que tenga un buen nivel de conocimientos en uno de esos dos ámbitos y ciertos conocimientos del otro, siempre que cuente con el apoyo de un especialista en esa otra área.

Es conveniente que el funcionario supervisor haya participado con anterioridad en la ejecución de grandes proyectos de infraestructura de TI para fines de control y/o en la elaboración de estrategias de control. Esa experiencia le resultará útil en todos los procesos de toma de decisiones.

En las organizaciones más grandes, se recomienda crear una comisión de funcionarios con experiencia en inspección y TI para apoyar al supervisor y asegurar una buena coordinación con otras áreas.

H.2. Establecimiento de un equipo adecuado de especialistas

Las administraciones tributarias pueden adoptar distintas estrategias para poner en práctica el sistema de gestión de riesgos. La composición del equipo de especialistas que se hará cargo de esta tarea dependerá de la opción elegida. En todos los casos, las administraciones tributarias tendrán que estar en condiciones de expresar sus necesidades en cuanto a la definición de los sistemas, ya sea para pedir ofertas o para proporcionar sus especificaciones al equipo de desarrollo. Por ello, es preciso que el equipo de especialistas reúna, por un lado, conocimientos sobre IVA internacional y gestión de riesgos, así como un conocimiento general sobre las fuentes de información aplicables y sus riesgos potenciales. Por otro lado, el equipo deberá tener una buena base en materia de tecnologías de la información, especialmente sobre las infraestructuras de TI de la administración tributaria, para garantizar que el sistema se adapte a esas infraestructuras y sea compatible e integrable con los sistemas ya existentes de operaciones y análisis de datos.

Las administraciones tributarias que opten por externalizar el desarrollo del software deberán asegurarse de que el equipo encargado del proyecto cuente con funcionarios tributarios que conozcan bien las

necesidades del sistema y puedan probar la solución propuesta. También deberá intervenir el equipo de TI de la administración tributaria para asegurar su integración en las infraestructuras preexistentes.

Para elegir el software comercial o de código abierto, la administración tributaria tendrá que designar a un equipo que pruebe las distintas opciones. Para ello se necesitarán usuarios profesionales que conozcan las necesidades del sistema y especialistas de TI para instalar y evaluar una integración de alto nivel.

El desarrollo del software a nivel interno requerirá un equipo mayor y más especializado. Además de definir las necesidades operativas y de TI, el equipo tendrá que estar en condiciones de crear el sistema, y también será necesario probarlo. Habrá de designarse a un director de proyecto de TI, el cual determinará cuántos miembros han de integrar el equipo de desarrollo de software en función del alcance del sistema que se haya definido. El director de proyecto será también quien seleccione la tecnología de desarrollo, atendiendo a criterios como las competencias disponibles y la integración con otros subsistemas de la administración tributaria. Le corresponderá igualmente definir la metodología que se va a emplear y decidir la forma más adecuada de entablar un diálogo con la comunidad empresarial que permita comprender sus necesidades, a fin de asegurar que el software que se desarrolle responderá a las necesidades de la administración tributaria.

Una vez implantado el sistema de gestión de riesgos, los equipos de especialistas deben llevar a cabo la identificación y el análisis de los riesgos con arreglo a los principios de gobernanza. Las administraciones tributarias han de tener presente que se necesitará una combinación de dominio del negocio y competencias de análisis de datos para poder efectuar un análisis de riesgos basado en los datos.

Cuando se requiera un análisis de datos avanzado, las administraciones tributarias han de estudiar la posibilidad de integrar a especialistas en el negocio y en análisis de datos en equipos multidisciplinares que aborden la identificación y el análisis de riesgos.

Aunque esta no es una opción que se recomiende con carácter general, las administraciones tributarias que opten por externalizar la totalidad o una parte de las actividades de gestión de riesgos necesitarán contar con personas con experiencia en la gestión de servicios externalizados para garantizar el debido control de las especificaciones y de la ejecución del contrato.

H.3. Seguridad de la información, protección de datos y titularidad de derechos de propiedad intelectual

H.3.1. Confidencialidad de los registros tributarios

Una de las principales preocupaciones de los contribuyentes cuando comunican información a las autoridades tributarias es que la misma solo se utilice para fines tributarios y exclusivamente por esas autoridades. A menudo se trata de información muy delicada que podría poner de manifiesto, por ejemplo, los márgenes de beneficio de una empresa, las regiones de mayor interés comercial, la política de descuentos o incluso la estrategia comercial actual o futura de una empresa. Este peligro resulta agravado por las exigencias especiales de comunicación de datos (por ejemplo, en el caso de las plataformas digitales) y por el empleo de técnicas de análisis de datos, bastante frecuente en el ámbito del comercio digital.

Por consiguiente, las autoridades tributarias han de preservar la confidencialidad y seguridad de toda la información que reciban, impidiendo el acceso a la misma de terceros (medios de comunicación, competidores, etc.). También han de poner en práctica un sistema robusto y eficaz de control del acceso interno a esa información y garantizar el uso debido de la misma (véase la subsección H.3.4).

Es preciso tener presentes las expectativas de las empresas en cuanto a la confidencialidad de la información que comunican a las autoridades tributarias, tanto en lo que atañe a los compromisos contractuales asumidos por ellas frente a terceros como en lo que respecta al mantenimiento de la

protección de sus decisiones comerciales internas, propiedad comercial e intelectual y estrategias comerciales.

H.3.2. Confidencialidad y derechos de propiedad intelectual sobre las innovaciones tecnológicas desarrolladas por cuenta de la autoridad tributaria

Por la propia naturaleza de los sistemas de análisis de riesgos, la revelación a terceros de las características de esos sistemas puede propiciar posibles ataques y usos indebidos. Aun cuando existe cierta controversia sobre las ventajas que tiene el escrutinio público cuando se opta por un sistema de software abierto, el interés que estos sistemas suscitan en la comunidad de código abierto es tan limitado y su atractivo potencial para los delincuentes tan alto que se recomienda estipular contractualmente que toda innovación tecnológica desarrollada por funcionarios tributarios por cuenta de la autoridad tributaria para el análisis de riesgos u otros fines de control será propiedad de la administración o autoridad tributaria de conformidad con la legislación interna aplicable. En esos contratos se prohibirá expresamente la divulgación de las especificaciones técnicas y los correspondientes diseños y códigos de software operativo por los empleados de las empresas contratadas por la administración tributaria para colaborar en el desarrollo de la tecnología asociada a la evaluación de riesgos, tanto si esa divulgación se hace a título lucrativo como con criterios no comerciales.

H.3.3. Garantizar la seguridad de la información

Las administraciones tributarias han de adoptar un enfoque holístico de la seguridad de la información, ya que el elemento más débil constituye la fuente más vulnerable de fugas de información. En concreto, será necesario contar con un equipo especializado al nivel de los sistemas para:

- probar periódicamente y reforzar la seguridad de la infraestructura con objeto de protegerla frente a la piratería informática o los ciberataques organizados;
- llevar a cabo controles internos rigurosos para detectar y gestionar los casos de utilización no autorizada y adoptar medidas preventivas para corregir las vulnerabilidades identificadas;
- limitar el número de funcionarios que tienen acceso a información delicada;
- impartir formación periódica a los usuarios autorizados sobre cómo protegerse frente al *phishing* y a otros ataques.

H.3.4. Controles internos para gestionar los casos de uso no autorizado y medidas preventivas para corregir las vulnerabilidades

Para prevenir, detectar y sancionar el uso no autorizado de los registros del IVA por los funcionarios tributarios, las autoridades tributarias han de adoptar un método sistemático y (a ser posible) automatizado que controle el acceso a esos registros y la correcta utilización de los mismos.

El sistema propuesto debe incluir los elementos siguientes:

- La obligación estricta de los funcionarios que manejan esos registros de preservar su confidencialidad y acceder a los mismos únicamente cuando esa área de riesgo o ese contribuyente específico les haya sido asignado como parte de sus funciones de evaluación de riesgos o de control. Esta obligación clara y estricta de mantener la confidencialidad puede recogerse en las estipulaciones contractuales que vinculan al funcionario con la autoridad tributaria, en la legislación tributaria general o en ambos.
- Un método sistemático y preferiblemente automatizado que registre todo acceso de un funcionario tributario a información relativa a un contribuyente, incluida la fecha de cada acceso y el tipo de información consultada por el funcionario. Para facilitar el procedimiento de control de los accesos,

puede exigirse que el funcionario que consulte datos incluya al principio de la consulta una breve justificación de la necesidad de la misma.

- Un método sistemático y preferiblemente automatizado que controle la utilización correcta de los registros del IVA por los funcionarios tributarios a fin de detectar cualquier acceso no autorizado. Puede ser útil disponer de un sistema de clasificación del riesgo de acceso no autorizado que emplee criterios como 'contribuyente no asignado al funcionario', 'contribuyente ajeno al área geográfica/volumen de negocios/tipo de actividad económica o similar', 'competencia del funcionario', etc.
- El sistema que se implante incluirá sanciones para el caso de que se confirme el acceso no autorizado. Esas sanciones pueden revestir mayor gravedad cuando la información a la que se accedió sin autorización haya sido utilizada por el funcionario en beneficio propio o de terceros.

H.4. Sistemas de titularidad propia o adquisición de soluciones en el mercado

A la hora de adoptar sistemas e infraestructuras de gestión de riesgos, las administraciones tributarias han de decidir cómo implantar los sistemas que necesitan. Estas son las principales alternativas:

- Desarrollo interno del software
- Externalización del desarrollo de software
- Adquisición de una solución de software comercial (COTS) o de código abierto (OSS)
- Externalización de la totalidad o una parte de las actividades de gestión de riesgos

Estas alternativas están ordenadas por grado decreciente de control de las actividades por la administración tributaria. Se pueden concebir también opciones mixtas, si los gobiernos eligen alternativas diferentes para las distintas partes del sistema o de las actividades. Por ejemplo, una administración puede adquirir una solución COTS para el análisis de datos y crear internamente su propia plataforma de gestión de riesgos.

H.4.1. Desarrollo interno del software

Las administraciones tributarias que opten por crear por sí mismas su propia solución de gestión de riesgos o una parte de la misma asumen la responsabilidad del diseño y la elaboración de esa solución. Tendrán que encargar el proyecto a especialistas en el desarrollo de software pertenecientes a la organización o contratados para tal fin. Con esta opción, el conocimiento sobre la solución de software queda dentro de la organización.

Esta alternativa presenta principalmente las siguientes ventajas:

- La administración tributaria puede adaptar el sistema a sus necesidades específicas.
- Su integración con otros sistemas de información será más fácil y efectiva.
- También serán más fáciles y rápidas las modificaciones del sistema que resulten necesarias en el futuro.
- No hay dependencia de actores externos, o esta es más limitada.

Para crear soluciones de gestión de riesgos, el equipo de desarrollo de software tendrá que colaborar estrechamente con los especialistas en gestión de riesgos encargados de definir las especificaciones del sistema. Se necesitarán unos sistemas informáticos de base que sirvan de apoyo al desarrollo y funcionamiento del software.

Los principales inconvenientes de esta alternativa son los siguientes:

- La construcción del sistema puede requerir más tiempo que las demás soluciones, sobre todo si las necesidades del sistema cambian durante el proceso de construcción.
- La dependencia de actores externos es menor, pero subsiste la vulnerabilidad en caso de que se produzcan cambios en el equipo del proyecto.
- El desarrollo del software puede resultar más caro que las soluciones prefabricadas. Así sucede a menudo con los sistemas y tecnologías que cuentan con una amplia base de usuarios, como el software de sistemas, las bases de datos y numerosas herramientas de análisis de datos. Por este motivo, las estrategias de desarrollo interno deberán contemplar la posibilidad de adquirir soluciones de software comercial o de código abierto para algunas necesidades.
- Los cambios de las especificaciones durante el proceso de desarrollo del software pueden afectar a las estimaciones de plazos y costos, aunque el empleo de metodologías ágiles puede reducir este riesgo y posibilitar la producción de software mejor adaptado a las necesidades del momento.

H.4.2. Externalización del desarrollo de software

Las administraciones tributarias que externalizan el desarrollo de una solución de gestión de riesgos (o de partes de la misma) seleccionan a un contratista, que asume la responsabilidad de la definición y/o la construcción de esa herramienta. Para seleccionar al contratista, habrán de definir las especificaciones del sistema en una solicitud de ofertas (RFP) y podrán también recabar ayuda externa para redactar la RFP. Con esta opción, el contratista posee y controla el conocimiento que constituye la base de la solución de software.

Esta alternativa presenta principalmente las siguientes ventajas:

- La administración tributaria no necesita asignar recursos humanos al proyecto.
- El riesgo de demoras o costos adicionales debidos a los cambios en las especificaciones es más reducido, ya que solo se producirá lo que esté recogido en las especificaciones.
- El contratista asume parte del riesgo asociado al desarrollo del software.

La RFP y la selección del contratista son los dos elementos cruciales de esta alternativa. Una RFP de baja calidad puede acarrear resultados no deseados, pero a los usuarios les suele resultar difícil saber con claridad los que necesitan antes de empezar a utilizar un sistema. Si la política de contratación es compatible con el empleo de metodologías ágiles, la administración tributaria podría exigir el empleo de las mismas por el contratista para lograr una mayor flexibilidad, aun a expensas de partir de una situación inicial menos definida.

Los principales inconvenientes de esta alternativa son los siguientes:

- La solución estará peor adaptada a las necesidades de la administración.
- En caso de ser necesarios, los cambios de las especificaciones durante la fase de desarrollo pueden resultar difíciles y costosos.
- Los cambios futuros del sistema pueden resultar caros, ya que habrá un proveedor mucho mejor situado a la hora de ofertar para el siguiente contrato que sus competidores potenciales. Esto puede ser problemático si las normas sobre contratación establecen claramente la exigencia de una competencia abierta.
- El desarrollo del software puede resultar más caro que las alternativas consistentes en programas ya disponibles. Esto suele ocurrir con los sistemas y tecnologías que cuentan con una amplia base de usuarios, como el software de sistemas, las bases de datos y numerosas herramientas de análisis de datos. Para evitar este escollo, las estrategias de externalización del desarrollo deberán contemplar la posibilidad de adquirir soluciones de software comercial o de código abierto para algunas necesidades.

- A la administración tributaria le puede resultar difícil controlar el resultado del proyecto, sobre todo si la calidad de la RFP es baja.

H.4.3. Adquisición de una solución de software comercial (COTS) o de código abierto (OSS)

La adquisición de una solución COTS u OSS permite a la administración tributaria examinar el sistema que pretende implantar antes de adquirirlo. Si la utilización de una solución determinada está muy extendida, la administración tributaria puede confiar en que la misma cubrirá la mayor parte de sus necesidades principales. La comunicación con los usuarios de esa herramienta puede aportar más información sobre lo que cabe esperar de ella. El proceso de selección incluirá la identificación de las soluciones alternativas disponibles en el mercado y, eventualmente, la prueba de las opciones más atractivas antes de proceder a la compra.

Esta alternativa presenta principalmente las siguientes ventajas:

- Ofrece seguridad a los gobiernos en cuanto a las características del software, sobre todo si pueden probarlo antes.
- Requiere menos tiempo y supone costos menores que la solución inicial.
- Los productos pueden cubrir necesidades conexas de otras organizaciones similares.

La cuestión más importante que han de plantearse las administraciones en relación con esta alternativa es si los productos disponibles en el mercado satisfacen verdaderamente sus necesidades. Diversas funcionalidades comunes a muchas organizaciones, como el análisis de la información, pueden encontrarse en numerosos productos. Sin embargo, será más difícil encontrar productos en el mercado que cubran las necesidades específicas de la inspección tributaria y el análisis de riesgos en el contexto del IVA internacional. Aun cuando la mayoría de los productos son modificables y los proveedores puedan garantizar su adaptación a cualquier necesidad específica del cliente, la administración tributaria ha de tener presente que esas adaptaciones pueden implicar un costo considerable y, salvo que la solución se adopte "tal cual", la inversión necesaria en tiempo y en dinero superará probablemente los costos de una solución programada desde cero a su medida.

Los productos comerciales suelen adquirirse asociados al soporte de una empresa que se encarga de las actualizaciones del producto, adaptándolas en cierta medida a las necesidades del cliente. Algunas adaptaciones de alcance limitado pueden estar accesibles a través de la personalización del producto, y en ocasiones también es posible obtener interfaces o incluso lenguajes específicos para extender las funcionalidades. No obstante, estas opciones habrán de ejercitarse con precaución para evitar incurrir en un sobrecosto excesivo. Las soluciones de código abierto pueden tener el soporte de una empresa o de la comunidad de desarrolladores de software. Normalmente será más fácil extender las funcionalidades de una solución OSS, al estar disponible el código fuente. Sin embargo, adaptar la extensión a versiones futuras del software puede resultar más arduo, por lo que en la medida de lo posible conviene evitar las extensiones.

Los principales inconvenientes de esta alternativa son los siguientes:

- A las administraciones probablemente les resulte difícil y caro adaptar el producto a sus necesidades específicas.
- La integración con los sistemas de las administraciones estará limitada a las interfaces de los productos.
- Las administraciones pueden terminar siendo muy dependientes de la herramienta y de su proveedor, como consecuencia de la dificultad que representa cambiar a otro sistema.
- Pueden aumentar los costos de funcionamiento por la menor adaptación a las necesidades de la administración. Una solución desarrollada internamente, si está bien construida, responderá

específicamente a las necesidades de la administración y será por ello más fácil de supervisar y utilizar.

H.4.4. Externalización de la totalidad o parte de las actividades de gestión de riesgos

En determinadas circunstancias, algunos gobiernos pueden optar por externalizar la totalidad o una parte de las actividades de gestión de riesgos. Para ello, se seleccionará a un contratista y el gobierno definirá y controlará los servicios objeto de contrato con arreglo a los resultados previstos. Habrán de seleccionarse indicadores clave de desempeño (KPI) para evaluar la actuación del contratista y los servicios de gestión de riesgos que ha de prestar. Al transferirse en estos casos al contratista la responsabilidad respecto de la ejecución de las actividades de gestión de riesgos, posiblemente el gobierno ya no tenga que desarrollar ni desplegar los distintos sistemas que de otro modo habrían sido imprescindibles para atender sus obligaciones de gestión de riesgos.

Esta alternativa presenta algunas ventajas, como las siguientes:

- Mayor facilidad de ejecución para los gobiernos
- Plazos de ejecución más breves y costos iniciales más reducidos

En esta opción resultan cruciales la RFP y la selección del contratista. Una RFP de escasa calidad o una mala elección de los KPI conducirán a un peor resultado y eventualmente a controversias contractuales.

Los principales inconvenientes de esta alternativa son los siguientes:

- Dependiendo de la legislación local, puede no estar permitido externalizar las actividades de control.
- Aun cuando la legislación permita la externalización, los gobiernos han de ser conscientes de que las tareas de control abarcan algunas de las funciones críticas que corresponde ejercer a la propia administración para garantizar la integridad del sistema tributario y la diferenciación entre el sector público y el privado, motivo por el cual no se recomienda esta opción.
- Los gobiernos pueden terminar siendo excesivamente dependientes de los contratistas para el ejercicio de estas actividades. Es previsible que el contratista sea quien controle el grueso del conocimiento y de la experiencia asociados a esta actividad, lo que puede hacer que se pierdan oportunidades de aprendizaje especialmente valiosas para las administraciones tributarias.
- Esta solución suele ser la que genera unos costos de funcionamiento más elevados. Los contratistas asumen por lo general los costos iniciales, pero los repercuten sobre la administración tributaria a lo largo de la duración del contrato, a fin de amortizar ese costo y obtener su margen habitual. La administración tributaria difícilmente se beneficiará de un eventual incremento de la eficiencia operativa, que probablemente será absorbido por el contratista. Una vez finalizado el contrato, el contratista se encontrará en una posición privilegiada para expandir sus operaciones y su margen de beneficio, ya que otros posibles contratistas serán menos competitivos por tener que asumir esos costos iniciales que el primer contratista ya tendrá amortizados.

H.4.5. Criterios de selección

Las administraciones tributarias han de sopesar las ventajas e inconvenientes de las distintas opciones para elegir la que mejor responda a sus necesidades. Se recomienda a los gobiernos que elijan la opción económicamente viable que ofrezca a su administración tributaria el grado de control más elevado sobre las actividades, salvo que encuentren un sistema COTS u OSS que cubra todas sus necesidades.

Algunos componentes del análisis de riesgos y ciertos componentes de control son comunes a muchos sectores, en particular los sistemas de análisis de datos. En esas áreas existen numerosos sistemas COTS y OSS disponibles que resultarán ventajosos para la mayoría de los gobiernos, a los que de otro

modo les sería difícil mantenerse al día de los avances en el mercado mientras se dedican a gestionar su propio negocio. Si existe una solución OSS con una base amplia de usuarios que da respuesta a todas sus necesidades, es posible que las jurisdicciones la consideren la mejor opción por su menor costo de adaptación y mejor adaptabilidad.

Otros componentes del análisis de riesgos y de control pueden estar más directamente relacionados con las necesidades específicas de las administraciones tributarias o contar con una base de usuarios más limitada, por ejemplo, una plataforma de análisis de riesgos. En esos casos, los gobiernos habrán de sopesar el desarrollo de soluciones individuales. Aun cuando el desarrollo a nivel interno se considere en general preferible a la externalización por su mayor flexibilidad y capacidad de integración, es posible que muchos gobiernos no estén en condiciones de asumir el desarrollo de software por razones estructurales o incluso culturales. En esos casos, externalizar el desarrollo puede ser una opción aceptable, al igual que adquirir una solución COTS u OSS con una base de usuarios más reducida.

Anexo I. Instrumentos de cooperación internacional

I.1. Asuntos tributarios

I.1.1. Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal – Reservas de los países de las jurisdicciones de LAC

El objetivo de la MAAC es facilitar la prestación de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos, incluido el IVA. Sin embargo, la MAAC reconoce que pueden existir motivos prácticos, constitucionales o políticos que impidan a un Estado ofrecer a los demás Estados la asistencia completa prevista en la citada Convención.

En virtud del artículo 30, un Estado puede firmar la MAAC formulando reservas sobre el tipo de impuestos comprendidos y/o el tipo de asistencia que se prestará, de modo que limite su participación en la asistencia mutua con arreglo a la MAAC a determinados impuestos o determinadas formas de asistencia. Las reservas que pueden formularse están limitadas, ya que la MAAC sólo permite las siguientes:

Tabla A I.1. Reservas admitidas por la Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal

Artículo	Reserva
Art. 30 (1) (a)	No prestar ninguna forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes.
Art. 30 (1) (b)	No prestar asistencia en materia de cobro de cualesquiera créditos tributarios, ni de cobro de multas administrativas, respecto de la totalidad de los impuestos o únicamente respecto de los impuestos comprendidos en una o más categorías específicas.
Art. 30 (1) (c)	No prestar asistencia respecto de los créditos tributarios ya existentes a la fecha de entrada en vigor de la Convención para ese Estado o, si se hubiese formulado previamente una reserva, a la fecha de la retirada de dicha reserva en relación con los impuestos comprendidos en esa categoría en cuestión.
Art. 30 (1) (d)	No prestar asistencia en materia de notificación de documentos respecto de la totalidad de los impuestos o únicamente respecto de los impuestos comprendidos en una o más categorías específicas.
Art. 30 (1) (e)	No permitir las notificaciones por correo.
Art. 30 (1) (f)	Aplicar el apartado 7 del artículo 28 exclusivamente para la asistencia administrativa que abarque los periodos de imposición que inician el 1 de enero, o después del 1 de enero del tercer año anterior a aquel en que haya entrado en vigor para una Parte el Convenio modificado por el Protocolo de 2010, o a falta de periodo de imposición, para la asistencia administrativa relativa a las obligaciones fiscales que nazcan el 1 de enero o después del 1 de enero del tercer año anterior a aquel en que haya entrado en vigor con respecto a una Parte el Convenio modificado por el Protocolo de 2010.

Fuente: OCDE/Consejo de Europa (2011), Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (OECD/Council of Europe, 2011[90]).

La MAAC establece que, si una Parte declara que se reserva el derecho a no prestar ninguna forma de asistencia en relación con ciertos impuestos, cualquier otra Parte que obtenga información de esa Parte no podrá utilizarla a efectos de un impuesto incluido en la categoría que haya sido objeto de la reserva. De igual modo, la Parte que hubiese formulado la reserva no podrá utilizar la información obtenida con arreglo a esta Convención a efectos de un impuesto incluido en la categoría que haya sido objeto de la reserva (artículo 22, apartado 3).

La tabla siguiente resume las reservas formuladas por las jurisdicciones de LAC al amparo del artículo 30, apartado 1, letras (a), (b) y (d), y sus efectos respecto a los impuestos generales al consumo (por ejemplo, el IVA) y los impuestos específicos sobre bienes y servicios (por ejemplo, los impuestos especiales).

Tabla A I.2. Reservas formuladas por las jurisdicciones de LAC al amparo del artículo 30, apartado 1, letras (a), (b) y (d)

	Art. 30 (1) (a) No prestar ninguna forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes		Art. 30 (1) (b) No prestar asistencia en materia de cobro de créditos tributarios o de multas administrativas		Art. 30 (1) (d) No prestar asistencia en materia de notificación de documentos	
	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional
Anguila[1]	☑	☒	☑	☑	☒	-
Argentina	☑	☒	☑	☑	☑	☑
Aruba[2]	☒	-	☒	-	☒	-
Bahamas	☑	☒	☑	☑	☑	☑
Barbados	☑	☑	☑	☑	☑	☑
Belice	☒	-	☑	☑	☑	☑
Bermudas[1]	☒	-	☑	☑	☑	☑
Brasil	☒	-	☑	☑	☑	☑
Islas Vírgenes Británicas[1]	☑	☑	☑	☑	☒	-
Islas Caimán[1]	☑	☒	☑	☑	☒	-

	Art. 30 (1) (a) No prestar ninguna forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes		Art. 30 (1) (b) No prestar asistencia en materia de cobro de créditos tributarios o de multas administrativas		Art. 30 (1) (d) No prestar asistencia en materia de notificación de documentos	
	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional
Chile	☑	☒	☑	☑	☑	☑
Colombia	☑	☒	☑	☑	☑	☑
Costa Rica	☑	☒	☑	☑	☑	☑
Curazao[2]	☑	☒	☒	-	☒	-
Dominica	☒	-	☒	-	☒	-
República Dominicana	☑	☒	☑	☑	☑	☑
Ecuador[3]	☑	☒	☒	-	☒	-
El Salvador	☑	☒	☑	☑	☒	-
Grenada	☒	-	☒	-	☒	-
Guatemala	☑	☑	☑	☑	☑	☑
Jamaica	☒	-	☒	-	☒	-
México	☑	☒	☑	☒	☑	☒
Montserrat[1]	☑	☒	☑	☒	☒	-
Panamá	☑	☑	☑	☑	☑	☑
Paraguay[4]	☒	-	☒	-	☒	-
Perú	☑	☒	☑	☑	☑	☑
San Cristóbal y Nieves	☑	☒	☑	☑	☑	☑

	Art. 30 (1) (a) No prestar ninguna forma de asistencia en relación con los impuestos de otras Partes		Art. 30 (1) (b) No prestar asistencia en materia de cobro de créditos tributarios o de multas administrativas		Art. 30 (1) (d) No prestar asistencia en materia de notificación de documentos	
	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional	Reserva en vigor	Aplicable al IVA nacional
Santa Lucía	☑	☒	☑	☑	☑	☑
San Vicente y las Granadinas	☑	☑	☑	☑	☑	☑
Saint Maarten[2]	☑	☒	☒	-	☒	-
Islas Turcas y Caicos[1]	☑	☒	☑	☑	☒	-
Uruguay	☑	☒	☑	☑	☑	☑

1. Anguila, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Montserrat e Islas Turcas y Caicos. La aplicación de la MAAC ha sido ampliada por el Reino Unido en virtud del artículo 29.
2. Aruba, Curazao y Saint Maarten. La aplicación de la MAAC ha sido ampliada por el Reino de los Países Bajos en virtud del artículo 29.
3. Ecuador. La jurisdicción se reserva el derecho de no permitir las notificaciones por correo de documentos, con arreglo al artículo 30, apartado 1, letra (e), de la MAAC.
4. Paraguay. La jurisdicción ha firmado la convención modificada pero no ha depositado el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.
Fuente: Análisis de la OCDE, basado en OCDE/Consejo de Europa, *Reservas y declaraciones relativas al Tratado n.º 127 – Convención multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal* (situación en abril de 2021) (OECD; Council of Europe, n.d.[106]).

I.1.2. Modelo de Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria[157]

La OCDE publicó en 2002 un Modelo de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria (TIEA).[158]

Ámbito de aplicación

El Modelo de TIEA prevé la prestación de asistencia para el intercambio de información que tenga un interés previsible[159] para la administración y la aplicación de las leyes nacionales de las Partes contratantes con respecto a los impuestos comprendidos en el TIEA (artículo 1).

[157] En esta subsección se ofrece un resumen del capítulo 4.A.2 del informe de la OCDE (2012), International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A catalogue of the main instruments, que puede encontrarse en https://www.oecd.org/ctp/crime/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.htm.

[158] Véase https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm. Los datos que figuran a continuación se refieren a la versión bilateral, salvo que se indique lo contrario.

[159] El criterio de interés previsible tiene como finalidad establecer un intercambio de información tributaria tan amplio como sea posible y, al mismo tiempo, aclarar que las Partes contratantes no tienen libertad para realizar entrevistas preliminares en busca de pruebas comprometedoras ni para solicitar información que tenga pocas probabilidades de resultar significativa con respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente. El Acuerdo utiliza el criterio

La información objeto de intercambio comprenderá aquella que previsiblemente pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos cubiertos por el TIEA, el cobro y ejecución de reclamaciones tributarias, o la investigación o enjuiciamiento de casos en materia tributaria. Por lo tanto, el Acuerdo se aplica también en asuntos penales fiscales.

Formas de cooperación

- **Intercambio de información previo requerimiento (artículo 5).** El Modelo de TIEA establece la norma general de que la autoridad competente de la Parte requerida deberá proporcionar, previo requerimiento, información para los fines específicos previstos en el artículo 1 del Modelo de TIEA, es decir en asuntos fiscales tanto civiles como penales.[160] A este respecto, la información se intercambiará independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la Parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa Parte requerida.

  El Modelo de TIEA incluye una disposición que obliga a suministrar la información en la forma específicamente solicitada por una Parte contratante con el fin de adecuarse a sus necesidades en materia de pruebas y otros requisitos legales, en la medida en que lo permitan las leyes de la Parte requerida. Entre estas formas cabe incluir las declaraciones de testigos y las copias autenticadas de los documentos originales. Con arreglo a dicha disposición, la Parte requerida puede negarse a proporcionar la información en la forma solicitada, si esta fuera contraria a lo dispuesto en sus leyes. La negativa a suministrar la información en la forma solicitada no exime de la obligación de aportar dicha información (artículo 5, apartado 3, y comentario n.º 44).
- **Inspecciones fiscales en el extranjero (artículo 6)**. Una Parte contratante puede autorizar a representantes de otra Parte a entrar en su territorio para entrevistarse con personas y examinar documentos, pero sólo previo consentimiento por escrito de las personas interesadas. La Parte requerida tiene competencia exclusiva para autorizar o no tales inspecciones y, en caso afirmativo, determinar las condiciones en las que se lleven a cabo (comentario n.º 66). A petición de la autoridad competente de una Parte contratante, la autoridad competente de otra Parte contratante podrá permitir que representantes de la autoridad competente de la primera Parte estén presentes en el momento que proceda durante una inspección fiscal en la segunda Parte.

Autoridades que pueden utilizar el instrumento

La expresión «autoridad competente» significa las autoridades designadas por una Parte contratante en su instrumento de aceptación, ratificación o aprobación (artículo 1 y artículo 4, apartado 1, letra b).

El artículo 5 regula las condiciones de la solicitud de asistencia, mientras que el artículo 7 establece los motivos para denegarla.

---

de interés previsible para asegurarse de que los requerimientos de información no se declinen en aquellos casos en que la evaluación definitiva de la pertinencia de la información con respecto a una investigación en curso sólo sea posible después de examinada dicha información (comentario n.º 4).

[160] Con arreglo al artículo 4 del Modelo de TIEA, la expresión «asuntos penales fiscales» significa todos los asuntos fiscales que entrañen una conducta intencionada susceptible de enjuiciamiento conforme al derecho penal de la Parte requirente. Las disposiciones legales penales que hacen referencia a una conducta no intencionada (por ejemplo, aquellas disposiciones que impliquen una responsabilidad estricta o absoluta) no constituyen asuntos penales fiscales a efectos del Modelo de TIEA. Un asunto fiscal conlleva una «conducta intencionada» cuando la disposición pertinente del derecho penal exige un elemento de intención.

Uso de la información recibida

Las autoridades competentes de la Parte requirente solo podrán utilizar la información intercambiada en virtud del TIEA para uno de los fines siguientes: gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el TIEA, procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o resolución de los recursos relativos a los mismos. Podrán revelar la información en procedimientos judiciales públicos o en las sentencias judiciales (artículo 8).

Intercambio de la información recibida

- **Con otras autoridades locales (artículo 8)**. Toda información recibida al amparo del TIEA se tratará como confidencial y solo podrá comunicarse a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) bajo la jurisdicción de la Parte contratante encargadas de: (i) la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el TIEA, (ii) los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o (iii) la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esa información para dichos fines.

  La información podrá comunicarse a otra persona, entidad o autoridad con el expreso consentimiento por escrito de la autoridad competente de la Parte requerida.
- **Con autoridades extranjeras (artículo 8)**. La información podrá comunicarse a otras jurisdicciones con el expreso consentimiento por escrito de la autoridad competente de la Parte requerida.

I.1.3. Modelo del Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT

En 2001, la Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) aprobó un Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias (el Acuerdo del CIAT).[161] El Acuerdo del CIAT es algo menos detallado y prescriptivo que otros modelos dedicados total o parcialmente al intercambio de información.

Ámbito de aplicación

El Acuerdo del CIAT dispone que «las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán información para administrar y hacer cumplir sus leyes nacionales relativas a los tributos comprendidos en el presente Acuerdo» (artículo 4, apartado 1). Sin embargo, no especifica los impuestos comprendidos en dicho Acuerdo, que deben ser indicados expresamente por los Estados contratantes[162].

Formas de cooperación

A diferencia de los acuerdos más amplios que incluyen todas las formas de asistencia administrativa mutua en materia fiscal, el Acuerdo CIAT se limita al intercambio de información tributaria.

Del mismo modo, aunque el Modelo de Acuerdo del CIAT prevé que “las autoridades competentes de los Estados contratantes se transmitirán mutuamente información de manera habitual o automática” (artículo 4, apartado 3), no específica dicha información.

---

[161] Véase CIAT (1999), *Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias* en https://biblioteca.ciat.org/opac/book/803

[162] Comments on the CIAT Model, Article 2, Section 1.

I.2. Asuntos penales

I.2.1. Tratado Modelo de asistencia recíproca en asuntos penales[163]

El Tratado Modelo de asistencia recíproca en asuntos penales de las Naciones Unidas[164] fue adoptado por la Resolución 45/117 de la Asamblea General del 14 de diciembre de 1990. Fue modificado posteriormente por la Resolución 53/112 de la Asamblea General. A menos que se indique otra cosa, a continuación se hace referencia al Tratado Modelo en su versión modificada por la Resolución 53/112 de la Asamblea General.

El Tratado Modelo (TM) persigue ofrecer un marco útil a los Estados miembros interesados en negociar y concertar acuerdos bilaterales encaminados a mejorar la cooperación en materia de prevención del delito y justicia penal.

Ámbito de aplicación

Conforme al artículo 1, apartado 1, del TM, las Partes se prestarán la máxima asistencia posible en las investigaciones o las actuaciones judiciales relacionadas con delitos cuyo castigo sea competencia de las autoridades judiciales del Estado requirente en el momento de solicitarse la asistencia.

El TM no se aplicará en los siguientes casos (artículo 1, apartado 3): (a) detención o encarcelamiento de una persona con miras a extraditarla; (b) ejecución, en el Estado requerido, de sentencias penales dictadas en el Estado requirente, salvo en la medida en que lo permitan la ley del Estado requerido y el artículo 18 del Tratado Modelo relativo al producto del delito; (c) traslado de personas detenidas para que cumplan condena; (d) remisión de expedientes penales.

Formas de cooperación

La asistencia recíproca puede consistir en: (a) recibir testimonios o tomar declaración a personas; (b) prestar asistencia para que las personas detenidas u otras personas comparezcan a fin de prestar testimonio o para ayudar en las investigaciones; (c) presentar documentos judiciales; (d) efectuar inspecciones e incautaciones; (e) examinar objetos y lugares; (f) facilitar información y elementos de prueba[165]; (g) entregar originales o copias auténticas de documentos y expedientes relacionados con el caso, inclusive documentación bancaria, financiera, social o comercial.

Autoridades que pueden utilizar el instrumento

Cada Parte designará a una autoridad o autoridades centrales por cuyo conducto deberán formularse o recibirse las solicitudes (artículo 3).

---

[163] Esta subsección presenta un resumen del capítulo 4.E.4 del informe de la OCDE (2012), *International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A catalogue of the main instruments,* que puede encontrarse en https://www.oecd.org/ctp/crime/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.htm

[164] Véase https://www.unodc.org/pdf/model_treaty_mutual_assistance_criminal_matters.pdf

[165] El Estado requirente solicita la obtención y transmisión de información u objetos al Estado requirente. La legislación del Estado requerido debe prever la presentación obligatoria de los documentos u objetos que pudieran constituir pruebas del delito en el Estado requirente. La legislación debe permitir que la información o los objetos presentados sean devueltos a las autoridades del Estado extranjero, con o sin condiciones (apartados 51 y 53 del Manual Revisado del Tratado Modelo).

El artículo 5 regula las condiciones para solicitar asistencia y el artículo 4 establece los supuestos en los que puede denegarse o aplazarse la asistencia.

Uso de la información recibida

De conformidad con el artículo 8, el Estado requirente no utilizará ni comunicará, salvo que medie el consentimiento del Estado requerido, la información o las pruebas proporcionadas por el Estado requerido para investigaciones o actuaciones que no sean las indicadas en la solicitud.

Con arreglo al artículo 9, letra b, el Estado requirente protegerá el carácter confidencial de las pruebas y la información proporcionadas por el Estado requerido, salvo en el caso de que las pruebas y la información sean necesarias para realizar la investigación y las actuaciones que se mencionen en la solicitud.

Por su parte, el Estado requerido hará todo lo posible por proteger el carácter confidencial tanto de la solicitud de asistencia, su contenido y sus documentos justificativos como del hecho de prestar asistencia (artículo 9, letra a).

I.2.2. Estatuto y Reglamento sobre el Tratamiento de la Información de la OIPC Interpol[166]

La Organización Internacional de Policía Criminal (en lo sucesivo, «Interpol» o la «Organización») es la mayor organización policial internacional del mundo, con 194 países miembros.[167] Se fundó en 1923. Los objetivos, fines y estructura de Interpol se establecen en su Estatuto, el principal documento jurídico de la Organización, que entró en vigor en 1956. Además del Estatuto, el marco jurídico de la Interpol está integrado por otros textos fundamentales.[168]

Especial importancia reviste el documento titulado «Reglamento sobre el Tratamiento de Información» (en lo sucesivo, el «Reglamento»), que entró en vigor el 1 de enero de 2006, en el que se prevén ciertas condiciones y procedimientos básicos para el tratamiento de la información por la propia Interpol o a través de sus canales con fines de cooperación policial internacional.

Ámbito de aplicación

Los fines de la Interpol son (a) conseguir y desarrollar, dentro del marco de las leyes de los diferentes países y del respeto a la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la más amplia asistencia recíproca de las autoridades de la policía criminal, y (b) establecer y desarrollar todas las instituciones que puedan contribuir a la prevención y a la represión de las infracciones de derecho común (artículo 2 del Estatuto). Está rigurosamente prohibida a la Organización toda actividad o intervención en cuestiones o asuntos de carácter político, militar, religioso o racial (artículo 3 del Estatuto).

---

[166] En esta subsección se presenta un resumen del capítulo 4.E.7 del informe de la OCDE (2012), *International Co-operation against Tax Crimes and Other Financial Crimes: A catalogue of the main instruments* (2012), (Cooperación internacional contra delitos tributarios y otros delitos financieros: un catálogo de los principales instrumentos) que puede encontrarse en https://www.oecd.org/ctp/crime/international-co-operation-against-tax-crimes-and-other-financial-crimes-a-catalogue-of-the-main-instruments.htm

[167] Véase https://www.interpol.int/Who-we-are/Member-countries

[168] Se trata de los siguientes: (a) el Reglamento General; (b) el Reglamento Interno de la Asamblea General; (c) el Reglamento Interno del Comité Ejecutivo; (d) el Reglamento Financiero; (e) el Reglamento sobre el Tratamiento de Información; (f) el Reglamento de Control de la Información y Acceso a los Ficheros de Interpol.

Formas de cooperación

Interpol dispone de una amplia gama de instrumentos de cooperación, a saber, (a) el intercambio de información a través de la Secretaría General; (b) las notificaciones[169] y difusiones [170]; (c) equipos especializados y capacitación policial; (d) análisis de inteligencia criminal; (e) capacitación policial.

Asimismo, Interpol ha establecido diversos organismos con el fin de seguir fomentando esta cooperación internacional entre los países miembros.

Autoridades que pueden utilizar el instrumento

La Secretaría General[171], las Oficinas Centrales Nacionales,[172,] los servicios nacionales autorizados[173] y las entidades internacionales autorizadas[174] están facultados para utilizar el sistema de información policial y la información que transmite, siempre que respeten las disposiciones del Reglamento y de los textos a los que éste se remite (artículo 1, letra c, del Reglamento).

Condiciones de la solicitud de asistencia

El Reglamento establece condiciones estrictas para el tratamiento de la información a través de los canales de Interpol. Solo podrá realizarse dicho tratamiento cuando concurran determinadas condiciones (artículo 10.1, letra a, del Reglamento). Se establecen condiciones generales para el tratamiento de la información especialmente delicada (artículo 10.2 del Reglamento) y para el tratamiento de las notificaciones (artículo 10.5 del Reglamento).

Uso de la información recibida

Con arreglo al Reglamento, el tratamiento de la información [175] por parte de la Organización o por conducto de ella deberá realizarse con miras a la prevención, represión y enjuiciamiento de las infracciones penales

---

[169] Las notificaciones de Interpol son alertas internacionales que permiten a la policía de los países miembros intercambiar información clave relacionada con el delito. Las notificaciones son publicadas por la Secretaría General de Interpol a petición de las Oficinas Centrales Nacionales (OCN) y entidades autorizadas.

[170] Son menos formales que una comunicación pero se utilizan también para solicitar la detención o localización de una persona o información adicional en relación con una investigación policial. Las difusiones son transmitidas directamente por una OCN a los países miembros de su elección o a todos los miembros de Interpol.

[171] Los servicios permanentes de la Organización constituyen la Secretaría General (artículo 25 del Estatuto).

[172] A fin de conseguir esta cooperación, cada país designará a un organismo que actuará en su territorio como Oficina Central Nacional. Este organismo se encargará de mantener el enlace con los diversos servicios del país, con los organismos de otros países que actúen como Oficinas Centrales Nacionales y con la Secretaría General de la Organización (artículo 32 del Estatuto).

[173] Se definen como todo servicio público nacional de carácter oficial o toda entidad que tengan autorización legal para desempeñar una función de servicio público en el marco de la aplicación de la ley penal y que cuenten con la autorización expresa de la OCN de su país para consultar o proporcionar información por conducto de la Organización dentro de los límites determinados por dicha OCN (artículo 1, letra f, del Reglamento).

[174] Se definen como toda entidad que haya firmado un acuerdo con la Organización en virtud del cual puede tratar directamente información por conducto de Interpol, según lo previsto en el Estatuto (artículo 1, letra g, del Reglamento).

[175] Por «información» se entiende todo dato o grupo de datos, de carácter personal o no y sea cual fuere la fuente, que se refiera a hechos constitutivos de infracciones penales de derecho común, tal como se definen en el Estatuto, a la investigación sobre dichos hechos, a la prevención, represión y sanción de las citadas infracciones, a la desaparición de personas o a la identificación de cadáveres (artículo 1, letra b, del Reglamento).

de derecho común, en interés de tales investigaciones y para otros fines específicos[176] (artículo 3.1, letra a, del Reglamento).

Con arreglo al Reglamento, las fuentes de la información conservarán el control de los derechos de tratamiento de su información, de conformidad con las modalidades previstas en el Reglamento y sin perjuicio de las restricciones suplementarias que pueda imponer la Secretaría General (artículo 5.4, letra a).

Relación con otros instrumentos

El suministro de información por conducto de la Organización deberá tener lugar de conformidad con los convenios internacionales suscritos por las fuentes de la información (artículo 17.1, letra f, del Reglamento).

I.2.3. Convención interamericana sobre asistencia mutua en materia penal

La Convención interamericana sobre asistencia mutua en materia penal[177] fue aprobada el 23 de mayo de 1992. Entró en vigor el 14 de abril de 1996. Veintisiete Estados la han ratificado o se han adherido a ella.[178]

Ámbito de aplicación

Conforme al artículo 2, los Estados Partes se prestarán asistencia mutua en investigaciones, juicios y actuaciones en materia penal referentes a delitos cuyo conocimiento sea de competencia del Estado requirente al momento de solicitarse la asistencia (artículo 2, párrafo primero), salvo los delitos sujetos exclusivamente a la legislación militar.

Formas de cooperación

El artículo 7 dispone que la asistencia prevista en la Convención comprenderá, entre otros, los siguientes actos: (a) notificación de resoluciones y sentencias; (b) recepción de testimonios y declaraciones de personas; (c) notificación de testigos y peritos a fin de que rindan testimonio; (d) práctica de embargo y secuestro de bienes, inmovilización de activos y asistencia en procedimientos relativos a la incautación; (e) efectuar inspecciones o incautaciones; (f) examinar objetos y lugares; (g) exhibir documentos judiciales; (h) remisión de documentos, informes, información y elementos de prueba; (i) el traslado de personas detenidas, a los efectos de la presente Convención, y (j) cualquier otro acto siempre que hubiere acuerdo entre el Estado requirente y el Estado requerido.

---

[176] Dichos fines son: (a) la búsqueda de personas con miras a su detención; (b) la obtención de información sobre personas que hayan cometido o pudieran cometer una infracción penal de derecho común, o que hayan participado o podido participar, de modo directo o indirecto, en su comisión; (c) el suministro a las autoridades policiales de información de carácter preventivo sobre las actividades delictivas de una persona; (d) la búsqueda de personas desaparecidas; (e) la búsqueda de testigos o víctimas; (f) la identificación de personas o cadáveres; (g) la búsqueda o identificación de objetos; (h) la descripción o la identificación de *modus operandi*, de infracciones cometidas por personas desconocidas, de las características de imitaciones y falsificaciones, o de los decomisos de objetos que sean objeto de tráfico. El tratamiento de la información puede realizarse también para identificar riesgos y redes de delincuentes (artículo 3.1, apartado b, del Reglamento).

[177] Véase https://www.oas.org/juridico/english/treaties/a-55.html.

[178] La lista de ratificaciones puede consultarse en https://www.oas.org/juridico/english/Sigs/a-55.html.

Autoridades que pueden utilizar el instrumento

Las Autoridades Centrales designadas por las Partes realizarán el envío de las solicitudes de asistencia previstas en la Convención (artículo 3, párrafos primero y segundo). Se comunicarán mutuamente en forma directa para todos los efectos de la Convención (artículo 3, párrafo tercero). La mayoría de las Partes han designado como Autoridad Central al Ministerio de Justicia.

Condiciones de la solicitud de asistencia

Las solicitudes de asistencia se harán por escrito y se ejecutarán de conformidad con el derecho interno del Estado requerido (artículo 10, párrafo primero).

De conformidad con el artículo 26, primer párrafo, las solicitudes de asistencia deberán contener las siguientes indicaciones: (a) el delito a que se refiere el procedimiento y descripción sumaria de los hechos constitutivos del mismo, investigación o juicio penal de que se trate y descripción de los hechos a que se refiere la solicitud; (b) el acto que origina la solicitud de asistencia con una descripción precisa del mismo; (c) cuando sea pertinente, la descripción de cualquier procedimiento u otros requisitos especiales del Estado requirente, y (d) la descripción precisa de la asistencia que se solicita y toda la información necesaria para el cumplimiento de la solicitud.

Motivos para denegar/posponer la asistencia

del Estado requerido (artículo 5, primer párrafo). Sin embargo, cuando la solicitud de asistencia se refiera a las siguientes medidas: (a) embargo y secuestro de bienes, y (b) inspecciones e incautaciones, incluidos registros domiciliarios y allanamientos, el Estado requerido podrá no prestar la asistencia si el hecho que origina la solicitud no fuera punible conforme a su ley (artículo 5, párrafo segundo).

Según el artículo 9, el Estado requerido podrá denegar la asistencia cuando a su juicio: (a) la solicitud de asistencia fuere usada con el objeto de juzgar a una persona por un cargo por el cual dicha persona ya fue previamente condenada o absuelta en un juicio en el Estado requirente o requerido; (b) la investigación ha sido iniciada con el objeto de procesar, castigar o discriminar en cualquier forma contra persona o grupo de personas por razones de sexo, raza, condición social, nacionalidad, religión o ideología; (c) la solicitud se refiere a un delito político o conexo con un delito político, o delito común perseguido por una razón política; (d) se trata de una solicitud originada a petición de un tribunal de excepción o de un tribunal *ad hoc*; (e) se afecta el orden público, la soberanía, la seguridad o los intereses públicos fundamentales, y (f) la solicitud refiere a un delito tributario; no obstante, se prestará la asistencia si el delito se comete por una declaración intencionalmente falsa efectuada en forma oral o por escrito, o por una omisión intencional de declaración, con el objeto de ocultar ingresos provenientes de cualquier otro delito comprendido en la presente Convención.

Uso de la información recibida

La información recibida con arreglo a la Convención se utilizará en investigaciones, juicios y actuaciones en materia penal referentes a delitos cuyo conocimiento sea de competencia del Estado requirente en el momento de solicitarse la asistencia (artículo 2, primer párrafo).

El Estado requirente no podrá utilizar ninguna información o prueba obtenida en aplicación de la presente Convención para propósitos diferentes a aquellos especificados en la solicitud de asistencia, sin previo consentimiento de la Autoridad Central del Estado requerido (artículo 25, primer párrafo). Se dispone asimismo que, en casos excepcionales, si el Estado requirente necesitare utilizar, total o parcialmente, la información o prueba para propósitos diferentes a los especificados, solicitará autorización (artículo 25, párrafo segundo).

Definiciones/Glosario de términos

Acuerdos comerciales: Los acuerdos comerciales están integrados por los elementos que identifican a las partes de un suministro, así como los derechos y obligaciones correspondientes en relación con este. Por lo general, están basados en el entendimiento mutuo.

BEPS: Abreviatura de “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios” (por sus siglas en inglés). Hace referencia a las estrategias de planificación tributaria que aprovechan las lagunas y desajustes de las normas tributarias para trasladar artificiosamente los beneficios a jurisdicciones con una imposición baja o nula en las que no existe actividad económica, o tan solo muy limitada, para reducir la base imponible mediante pagos deducibles como los intereses o los cánones. Aunque algunas de las estrategias empleadas son ilegales, la mayoría no lo son. La colaboración de más de 135 países y jurisdicciones en el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 ha permitido poner en práctica 15 medidas (el Paquete de medidas BEPS) dirigidas a luchar contra la elusión fiscal, lograr una mayor coherencia de las normas tributarias internacionales y garantizar una fiscalidad más transparente. El Informe sobre la Acción 1 BEPS contiene recomendaciones para luchar contra este fenómeno en el ámbito del IVA.

Comercio digital: Término empleado para abarcar un amplio abanico de ventas o compras digitales de servicios, intangibles y bienes (tangibles) que pueden suministrarse digital o físicamente y en las que pueden intervenir tanto particulares como empresas.

Comercio electrónico: Este término fue definido de forma amplia por el Grupo de trabajo de la OCDE sobre los indicadores de la sociedad de la información como “la venta o compra de bienes o servicios que se realiza a través de redes informáticas con métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos". Los bienes y servicios se encargan por esos medios, pero el pago y la entrega final de los bienes y servicios no tienen por qué efectuarse necesariamente en línea. En las transacciones de comercio electrónico pueden intervenir empresas, hogares, particulares, administraciones y otras organizaciones públicas o privadas. Salvo que en un contexto concreto se especifique otra cosa, en el presente Kit de herramientas los términos "comercio electrónico" y "comercio digital" se emplean indistintamente.

Consumidor: Toda persona física a la que las autoridades tributarias no consideran dedicada a actividades comerciales ni empresariales.

Consumo: Consumo final, por lo general el efectuado por hogares integrados por consumidores. En la mayoría de los regímenes de IVA, este término comprende también las adquisiciones realizadas por empresas para fines no comerciales.

Directrices: Las *Directrices Internacionales sobre IVA*, incorporadas a la *Recomendación en materia de Aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado al Comercio Internacional de Servicios e Intangibles*, adoptada por el Consejo de la OCDE el 27 de septiembre de 2016 [OECD/LEGAL/0430].

Economía colaborativa y de trabajos esporádicos: La descripción de trabajo de esta expresión, que la OCDE recoge en su informe sobre *El impacto del crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en la política tributaria en materia de IVA y su administración*, es la siguiente:

- Modelo socioeconómico basado en la accesibilidad, normalmente facilitado mediante soluciones tecnológicas avanzadas y herramientas de desarrollo de la confianza, en el que los recursos humanos o materiales y/o los activos están accesibles (para su uso temporal) o se comparten principalmente entre particulares para obtener beneficios pecuniarios o de otro tipo o una combinación de ambos.

Empresa: Cualquier entidad a la que se reconozca ese carácter a efectos del IVA con arreglo al Derecho interno. Una empresa puede ser una persona jurídica, un establecimiento de una persona jurídica (por ejemplo, una sucursal) o una persona física.

Importaciones de bienes de bajo valor: Bienes importados del extranjero cuyo valor aduanero es inferior al umbral "de bajo valor" de la jurisdicción para el reconocimiento de una franquicia aduanera.

Impuesto sobre el valor agregado (IVA): Todo impuesto nacional, sea cual sea su denominación o sigla (por ejemplo, GST), que presenta las características básicas de un impuesto sobre el valor agregado expresadas en el capítulo 1 de las Directrices Internacionales sobre IVA, es decir, un impuesto general sobre el consumo final recaudado a través de las empresas, aunque a priori no soportado por estas, mediante un procedimiento recaudatorio plurifásico, independientemente del método que se utilice para determinar la obligación fiscal (por ejemplo, el método de deducción financiera o el de sustracción).

Informe provisional BEPS: Informe de 2018 sobre los avances del proyecto BEPS, titulado «*Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE/G20 - Desafíos fiscales derivados de la digitalización - Informe Provisional de 2018*».

Informe sobre la Acción 1 BEPS: Informe Final de 2015 sobre la Acción 1 «*Abordar los retos de la economía digital para la imposición*» del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE/G20.

Informe sobre la economía colaborativa y de trabajos esporádicos: Publicación de la OCDE de 2021 titulada *El impacto del crecimiento de la economía colaborativa y de trabajos esporádicos en la política tributaria en materia de IVA y su administración*.

Informe sobre las plataformas: Publicación de la OCDE de 2019 titulada *Informe sobre el rol de las plataformas digitales en la recaudación de IVA en las ventas en línea*.

Informe sobre mecanismos de recaudación: Informe de la OCDE de 2017 sobre *Mecanismos para la recaudación efectiva del IVA cuando el proveedor no se encuentra situado en la jurisdicción de tributación*.

Intangibles: A los efectos de este Kit de herramientas, la expresión "suministros de intangibles" se refiere a las categorías de suministros diferentes de los suministros de bienes o las prestaciones de servicios, tales como derechos de propiedad intelectual y otros intangibles.

Plataformas digitales: Término utilizado en este Kit de herramientas para aludir en general a las plataformas que hacen posibles las interacciones directas por medios electrónicos entre dos o más clientes o grupos de participantes (normalmente compradores y vendedores) con dos características fundamentales: (i) cada grupo de participantes ("parte") es de algún modo cliente de la plataforma, y (ii) la plataforma hace posible la interacción directa entre las partes. Estas plataformas se denominan también plataformas multilaterales.

Principio de destino: Principio en virtud del cual, a los efectos de los impuestos al consumo, los servicios e intangibles comercializados internacionalmente deben gravarse con arreglo a las normas de la jurisdicción de consumo.

Principios de neutralidad del IVA: Estos principios, recogidos en el capítulo 2 de las Directrices, son los principios básicos en los que se sustenta la neutralidad del IVA en el caso de las empresas, consecuencia necesaria de la definición básica del IVA como impuesto de base amplia sobre el consumo final que se recauda mediante un procedimiento plurifásico e incluye los impuestos recaudados a través de las empresas (aunque no soportados en último término por estas). El concepto de neutralidad fiscal del IVA presenta una serie de dimensiones, como son la ausencia de discriminación y la eliminación de cargas fiscales indebidas y costos de cumplimiento desproporcionados o inapropiados para las empresas.

Productos/contenidos digitales: Estos términos suelen referirse a bienes intangibles (esto es, productos suministrables en formato electrónico) por oposición a los bienes corporales.

Proveedor no residente: Proveedor que no se encuentra ubicado en la jurisdicción de tributación. Este término se utiliza en aquellos supuestos en que la jurisdicción de tributación tiene únicamente una autoridad limitada, o ninguna, para exigir al proveedor que cumpla efectivamente una obligación de recaudación.

Régimen de plena responsabilidad en materia de IVA: Esta expresión alude por lo general al modelo de plena responsabilidad de las plataformas digitales en materia de IVA. Con arreglo al mismo, la ley considera a la plataforma digital como proveedor a los efectos de la responsabilidad respecto del IVA. La plataforma digital es la única responsable de liquidar, recaudar y pagar el IVA por las ventas en línea que

se efectúan a través de ella a las autoridades tributarias de la jurisdicción de tributación, de conformidad con la legislación tributaria de esta última. Este régimen de responsabilidad suele limitarse a las obligaciones relativas al IVA, excluyendo otros ámbitos de responsabilidad que van más allá del IVA, como la responsabilidad por productos defectuosos.

Regímenes simplificados de registro y recaudación del IVA para proveedores no residentes: Todo régimen simplificado de recaudación del IVA basado en el registro para los proveedores que no están ubicados en la jurisdicción de tributación, con arreglo a la recomendación formulada en las *Directrices Internacionales sobre IVA* (sección C. 3.3.) y en el Informe sobre la Acción 1 BEPS (sección 8.2.2 y Anexo D).

Retención del IVA a través de los intermediarios financieros: Todo régimen o medida que atribuye a los intermediarios financieros, como bancos o proveedores de servicios de pago, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA sobre el precio pagado por suministros sujetos al impuesto. A los efectos de este Kit de herramientas, este término designa específicamente las medidas consistentes en que los intermediarios financieros recauden el IVA sobre los pagos efectuados a proveedores no residentes.

Servicios: A los efectos de este Kit de herramientas, por “suministro de servicios” se entiende cualquier suministro distinto de los de bienes o intangibles. [N.B. En algunas jurisdicciones los suministros de servicios comprenden cualquier categoría de suministro que no tenga por objeto bienes, de tal forma que, por extensión, la definición de servicios abarca igualmente los intangibles.]

Umbral de registro del IVA: Importe de los suministros imponibles realizados a una jurisdicción o dentro de esta, expresado en una moneda, por debajo del cual los proveedores no están sujetos a la obligación de registro y recaudación del IVA.

El presente Kit de Herramientas tiene por objeto prestar asistencia a las autoridades tributarias de Latinoamérica y el Caribe (LAC) en el diseño y la adopción de reformas legislativas para garantizar la recaudación efectiva del IVA en las operaciones de comercio electrónico.

El IVA es, en promedio, la mayor fuente de ingresos fiscales en LAC y, a su vez, esta es una de las regiones donde el comercio electrónico más rápido ha crecido en el mundo. Los principales desafíos en materia de IVA derivados del comercio electrónico están relacionados con el fuerte crecimiento de las ventas en línea de servicios y productos digitales a consumidores finales (aplicaciones, acceso a descargas de música y video, juegos, transporte a demanda, etc.) y con el crecimiento exponencial de las ventas en línea de bienes importados de bajo valor, normalmente por vendedores desde el extranjero, casos en los cuales el IVA no es recaudado en forma eficaz según las normas existentes.

El Kit de Herramientas ofrece orientaciones detalladas para la implementación exitosa de una estrategia integral de IVA dirigida a todas las modalidades de comercio electrónico.

Ha sido diseñado para ayudar a los gobiernos en la importante tarea de obtener ingresos fiscales por concepto de IVA y también asegurar la igualdad de condiciones entre proveedores en línea y comercios físicos tradicionales.

Este trabajo fue desarrollado por la OCDE en asociación con el Grupo del Banco Mundial (GBM). Esta colaboración también comprende la futura entrega de ediciones para Asia Pacífico y África. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y el Banco Interamericano del Desarrollo (BID) efectuaron importantes contribuciones como socios regionales para Latinoamérica y el Caribe.

© OECD/GBM/CIAT/BID 2021

For more information

ctp.contact@oecd.org

ICIAT **www.ciat.org**
BDI **www.iadb.org**
OCDE **www.oecd.org/tax**
Grupo del Banco Mundial **www.worldbank.org**

@ciatorg
@the_IDB
@OECDtax
@WorldBank

CIAT · BID · OCDE MEJORES POLÍTICAS PARA UNA VIDA MEJOR · GRUPO BANCO MUNDIAL