



UNIVERSIDAD DE CHILE

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO COMERCIAL

**IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES: ANÁLISIS E IMPACTO SOBRE
LA NORMATIVA NACIONAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO
TRIBUTARIO INTERNACIONAL.**

Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

AUTOR: DANIEL ARTURO SALGADO PINTO

PROFESOR GUÍA: CLAUDIO MAGLIONA MARKOVICHTH

Santiago de Chile

Diciembre 2022

INDICE

RESUMEN.....	3
INTRODUCCION.....	4
CAPÍTULO PRIMERO: ECONOMIA DIGITAL Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	10
1.1 ORIGEN	10
1.2 CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMIA DIGITAL.....	12
1.3 MODELOS DE NEGOCIO.....	17
1.4 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	18
1.5 APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	24
1.6 EFECTOS EN LA ECONOMIA.....	29
CAPÍTULO SEGUNDO: PROPUESTA INTERNACIONAL PILAR I DE LA OCDE.....	31
2.1 ORIGEN	31
2.2 PILAR 1 DE LA OCDE	36
2.2.1 IMPORTE A.....	39
CAPITULO TERCERO: LEY 21.210	48
3.1 ORIGEN	48
3.2 MODIFICACIONES AL DL-825	50
3.2.1 HECHO GRAVADO.....	51
3.2.2 FACTOR DE CONEXIÓN.....	53
3.2.3 BASE IMPONIBLE.....	54
3.2.4 REGLAS DE DECLARACION Y PAGO	55
3.3 RESULTADOS APLICACIÓN IVA DIGITAL.....	57
CONCLUSIONES.....	59
BIBLIOGRAFIA.....	62

RESUMEN

El presente ensayo tiene por objetivo exponer un análisis comparativo entre los esquemas tributarios propuestos para ser aplicados en el contexto de la irrupción de la economía digital en los últimos años. Los esquemas a ser comparados consisten en el derecho impositivo denominado Importe A propuesto por el Marco Inclusivo sobre BEPS de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el G-20, que constituye la principal propuesta internacional en esta materia en la que nuestro país también se encuentra involucrado.

También será objeto de análisis y comparación las modificaciones realizadas al Decreto Ley 825 sobre Impuesto al Valor Agregado realizadas por la reforma tributaria del año 2018 mediante la Ley 21.210 que moderniza la regulación tributaria, y que tuvieron como finalidad crear una normativa aplicable al consumo de servicios digitales, la cual fue llamada "IVA Digital".

Para ello, este trabajo tiene como objetivo explicar por qué resulta necesario el establecer nuevas reglas para la fiscalidad diseñadas para ser aplicables a la nueva economía, analizar las dos propuestas mencionadas, inspeccionando los elementos relevantes de cada una que permitirán dar cuenta de la eficiencia de los resultados que, una o la otra, puedan alcanzar. Con objeto de concluir con cual será el esquema de reglas que presentara mejores argumentos a favor de su eficiencia.

Palabras claves: Economía Digital; Servicios Digitales; Fiscalidad; Eficiencia; Derecho Impositivo; Importe A; BEPS.

INTRODUCCION

Basta un vistazo a un día común y corriente de una persona para darse cuenta del cambio de estilo de vida que ha ocurrido en los últimos 10 años, y es que, las innovaciones y avances que ha traído el internet han cumplido con las predicciones de sus primeros partidarios quienes veían en que esta red de comunicación solo tendría como limite la imaginación humana.

Ejemplo de estas innovaciones tecnológicas son los denominados servicios digitales, los cuales pueden ser ofrecidos por una variedad de organizaciones, incluidas empresas, agencias gubernamentales y organizaciones sin fines de lucro. Algunos ejemplos de servicios digitales incluyen:

Compras y banca en línea: estos servicios permiten a los usuarios comprar y realizar transacciones financieras en línea, sin necesidad de visitar una tienda física o una sucursal bancaria.

Medios sociales: plataformas como Facebook, Twitter e Instagram brindan a los usuarios una forma de conectarse con otros.

Colaboración en el trabajo y almacenamiento en la nube: servicios como Google Drive y Dropbox permiten que los equipos colaboren en documentos y proyectos, y almacenen y accedan a archivos desde cualquier lugar.

Noticias e información: los sitios web y las aplicaciones como CNN y Google News brindan a los usuarios acceso a noticias e información en tiempo real de todo el mundo.

Entretenimiento: servicios que principalmente a través de la tecnología de streaming permiten a los usuarios acceder a contenido suministrado por internet, tales como libros, películas, series, videojuegos o música. Alguno de las empresas que proveen este tipo de servicios son Netflix, Spotify, o Google Books.

En los últimos años han existido otras variables que han acelerado el desarrollo y la creación de estos tipos de servicios, y es que, la pandemia por Covid-19 y el confinamiento que sufrió gran parte del mundo, transformó en una necesidad que el mundo digital pudiese empezar a suplir las demandas antes satisfechas por servicios tradicionales.

Los servicios digitales se han vuelto cada vez más populares en los últimos años debido a su conveniencia y accesibilidad. Permiten a las personas acceder a una amplia gama de servicios desde cualquier lugar y desde un dispositivo con conexión a Internet y, a menudo, brindan formas más rápidas y eficientes de completar tareas.

Es por ello, que debido a la gran e incipiente importancia del comercio electrónico y sus principales agentes económicos a la economía en general, se comenzó a vislumbrar como este fenómeno producía problemas producto de una legislación que en la gran mayoría de países parece quedar completamente obsoleta en su aplicación. Estos desafíos se encuentran localizados principalmente en el ámbito de la normativa tributaria y también de los principios utilizados a escala internacional.

Así, la tributación del comercio electrónico puede variar según la ubicación del vendedor y el comprador, así como del tipo de bienes o servicios que se venden.

En general, las transacciones de comercio electrónico deberían estar sujetas a los mismos impuestos que las transacciones físicas tradicionales. Esto significa que los vendedores de bienes y servicios de comercio electrónico pueden estar obligados a recaudar y remitir el impuesto sobre las ventas, el impuesto al valor agregado (IVA) u otros impuestos según las leyes de su jurisdicción.

La tributación del comercio electrónico puede volverse más complicada cuando el vendedor y el comprador se encuentran en diferentes países. En este caso, es posible que se apliquen las leyes fiscales de ambos países, y es posible que el vendedor deba determinar las tasas impositivas aplicables y recaudar y remitir los impuestos correspondientes, proceso el cual se va a caracterizar por su excesiva complejidad por la falta de claridad entre las normas legales y los esquemas tributarios que puedan ser aplicables.

En general, la tributación del comercio electrónico es un área compleja y en evolución, y es importante que las empresas involucradas en el comercio electrónico comprendan las leyes y los requisitos fiscales que se aplican a sus operaciones.

Es por ello por lo que se generaron esfuerzos internacionales para estandarizar la tributación del comercio electrónico, principalmente la iniciativa de erosión de la base imponible y transferencia de beneficios (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Esta iniciativa tiene como objetivo abordar

cuestiones como la elusión fiscal y los desafíos de gravar las transacciones de comercio electrónico transfronterizo.¹

Dentro de la instancia generada por la iniciativa BEPS, se llevó a cabo, por petición de los Estados participantes, una profundización sobre cómo llegar a una solución multilateral coordinada sobre los desafíos de la economía digital en la tributación de las empresas multinacionales. Esto se terminó transformando en la propuesta de dos pilares, en la cual, el Pilar 1 representa el esfuerzo más grande por parte de la OCDE de un esquema de tributación internacional para las empresas del comercio electrónico.

El Pilar Uno del proyecto BEPS se centra en abordar los desafíos de gravar la economía digital. En particular, busca abordar el tema de la elusión fiscal por parte de las corporaciones multinacionales que utilizan estructuras y transacciones transfronterizas para trasladar ganancias a jurisdicciones de impuestos bajos.

El Pilar Uno del proyecto BEPS implica desarrollar un nuevo marco fiscal internacional que asignaría el derecho a gravar ciertos ingresos a la jurisdicción donde se encuentra el consumidor. Esto garantizaría que las corporaciones multinacionales paguen impuestos sobre sus ganancias en los países donde generan ingresos, en lugar de en jurisdicciones de impuestos bajos donde pueden tener una presencia física limitada o nula.

Se espera que tenga implicaciones significativas para la tributación de la economía digital y que potencialmente podría conducir a cambios significativos en la forma en que se gravan las corporaciones multinacionales.

Pero en el entretanto de la realización de la propuesta por parte de la Comisión Técnica de Expertos y la entrada en vigor de las medidas contenidas por los mencionados pilares, los Estados no se han mantenido en una posición estática y muy por el contrario han buscado implementar en sus propias jurisdicciones medidas destinadas a gravar los servicios digitales, en especial, estableciendo reglas para que empresas multinacionales que por efecto de los modelos de negocios utilizados queden liberados del pago de impuestos queden efectivamente sujetos a obligaciones fiscales con sus jurisdicciones.

¹ Garde, M. J. G. (2016). El proyecto BEPS. *Boletín económico de ICE*, (3071).

De esta forma aparecen los Impuestos a los Servicios Digitales (ISD), los cuales corresponden a un impuesto sobre los ingresos de ciertos negocios digitales. Está diseñado para abordar el problema de la elusión fiscal por parte de las corporaciones multinacionales que utilizan estructuras y transacciones transfronterizas para trasladar las ganancias a jurisdicciones de impuestos bajos.

Estos impuestos generalmente se gravan sobre los ingresos de las empresas digitales que brindan servicios como publicidad en línea, redes sociales y mercados. La tasa impositiva para los ISD va a variar, pero generalmente será un porcentaje de los ingresos de la empresa por servicios digitales.

Varios países, incluidos Francia, el Reino Unido y los Estados Unidos ya han implementado o están considerando implementar este tipo de impuestos. La adopción de estas medidas ha sido controvertida, y algunos argumentan que apuntan injustamente a ciertas industrias y podrían generar represalias de otros países.

Nuestro país en el año 2018 durante un proceso de reforma tributaria, introdujo a la discusión legislativa la introducción de un impuesto de este tipo, pero tras la referida discusión en el año 2020 entro en vigencia una serie de modificaciones al Decreto Ley 825 de regula el Impuesto al Valor Agregado, que terminaron por dar forma a lo que se denominó IVA Digital, y por lo tanto tuvo como efecto que las empresas extranjeras que realicen actividades de la economía digital queden cubiertas al pago de este impuesto con las reglas que correspondan.

La aparición de distintos mecanismos fiscales para intentar solucionar los problemas de la economía digital lleva al natural cuestionamiento de cuál será la medida más optima y eficaz de resolver los desafíos tributarios entre los distintos esquemas propuestos. Un sistema tributario se considera eficiente si genera los ingresos necesarios sin imponer costos de cumplimiento excesivos o distorsionar las decisiones económicas.

Hay varios factores que pueden afectar la eficiencia de las leyes tributarias, incluido el diseño del impuesto, la complejidad de las leyes y el nivel de aplicación.

El diseño del impuesto es un factor importante en su eficiencia. Un impuesto bien diseñado debe ser simple y fácil de entender y debe minimizar los costos de cumplimiento para los contribuyentes. También debe ser equitativo, lo que significa que

debe tratar a contribuyentes similares de manera similar y no debe crear incentivos para que los contribuyentes participen en conductas destinadas a rebajar su carga tributaria.²

Dentro de esto es importante tener en cuenta la complejidad de las leyes tributarias y como esta puede afectar su eficiencia. Las leyes tributarias complejas pueden ser difíciles de entender y cumplir para los contribuyentes, y pueden crear oportunidades para la elusión y la evasión de impuestos. Y, por lo tanto, las leyes tributarias más simples pueden ayudar a reducir los costos de cumplimiento y mejorarlo.³

Así pues, este ensayo tendrá como forma tres capítulos los cuales tendrán como objetivo entender con mayor precisión los desafíos fiscales, analizar las principales propuestas existentes y poder llegar a conclusiones sobre los esquemas de tributación revisados.

El primer capítulo se encargará de hacer un breve recorrido de la historia de la economía digital, así como una presentación de las principales características que le dan forma tanto a esta economía en general como a sus empresas en particular. Además de exponer como esto provoca importantes colisiones con las reglas existentes por la fiscalidad internacional, lo cual tiene como efecto la búsqueda del diseño de una solución tributaria.

Por su parte, el segundo capítulo tendrá como objetivo revisar y analizar la principal propuesta de tributación de la economía digital a escala internacional, el Pilar 1 contenido en el reporte de la OCDE y haciendo un especial énfasis en el Importe A, pues representa el derecho impositivo ideado para cubrir a las empresas multinacionales cuyos modelos susciten problemas para la fiscalidad internacional.

Finalmente, en el tercer capítulo se pasará a revisar las modificaciones realizadas al Decreto Ley 825 hechas por la reforma tributaria del gobierno del Presidente Sebastián Piñera a través de la ley 21.210 y que llevaron a la implementación del IVA a las situaciones de comercio electrónico, así como los resultados en recaudación obtenidos durante la vigencia de esta ley.

² Yáñez Henríquez, J. (2015). Tributación: equidad y/o eficiencia.

³ Barra, P. (2006). La Simplicidad de los Sistemas Tributarios: El Caso de Chile.

Todo ello con el objetivo de poder realizar una comparación entre ambas propuestas que permita analizar las distintas características de cada uno de los esquemas de tributación presentados, entendiendo los aspectos positivos de una u otra forma de imposición para las empresas de la economía digital para poder llegar a importantes conclusiones sobre la eficiencia de cada uno de los modelos analizados.

CAPÍTULO PRIMERO: ECONOMIA DIGITAL Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

1.1 ORIGEN

La revolución digital ha sido uno de los procesos más significativos para la humanidad en nuestra era contemporánea, puesto que, a través de las nuevas tecnologías desarrolladas, se generó una proliferación del campo digital en los nuevos inventos que terminaron por reemplazar aquellas tecnologías que funcionaban de manera análoga, siendo el fin de una tendencia que tuvo su origen en la Revolución Industrial.

Esta importante aparición y consolidación del campo digital, fue de tal magnitud, que es propio afirmar, que estamos insertos en una era de la información, toda vez que, una de las particularidades más importantes de la tecnología digital es, la rapidez en la que viaja la información de un punto a otro, además de su alcance. Esta ha sido la razón fundamental que ha permitido, a la mayor parte del mundo entrar en un proceso de globalización inaudito, en donde, lugares tan alejados como Nueva Delhi y Londres pueden traspasar información en tiempo real. Estas nuevas herramientas tecnológicas que lo permiten son conocidas como las tecnologías de la información y comunicación, las cuales presentan una serie de características que reflejan la forma en que también se desarrolló la economía digital como lo son la inmaterialidad, la instantaneidad, la automatización o la interconexión.⁴

Si bien la introducción de tecnologías digitales ocurrió a mediados del siglo pasado, es el cambio de siglo, el que ha mostrado un verdadero crecimiento exponencial tanto del desarrollo como de la masificación de este tipo de tecnología. Las computadoras personales en la década del 2000 y los teléfonos inteligentes en la década del 2010, han terminado por insertar definitivamente la dimensión digital en la vida cotidiana de los seres humanos, existiendo al mismo tiempo, en una dimensión analógica y una digital.

La dimensión análoga era la forma en que entendíamos la economía hasta la aparición de las nuevas tecnologías, todo debía realizarse de manera física, con objetos tangibles que permitieran el desarrollo de las diversas actividades económicas, esta era la forma en que se transmitía la información. Pero con el avance tecnológico de los últimos años

⁴ Castro, S., Guzmán, B., & Casado, D. (2007). Las Tic en los procesos de enseñanza y aprendizaje. *Laurus*, 13(23), 213-234.

al llegar la nueva economía “la información está en formato digital: bits. Cuando la información se digitaliza y se comunica a través de redes digitales, se abre un nuevo mundo de posibilidades.”⁵

Es aquí, en la dimensión digital, donde surge la denominada economía digital. Incluso algunos autores llegan a sostener que “este concepto es el que mejor define el impacto global de las TIC, no solo las tecnologías basadas en Internet, sobre la economía”.⁶ Con la aparición de empresas que ven en las plataformas digitales una suerte de fiebre del oro moderno, una oportunidad, que no podían desaprovechar. De esta forma, tanto los pioneros, como aquellas empresas que migraron desde el mundo físico al mundo digital, dieron forma a uno de los mercados más grandes de la actualidad: los servicios digitales.

La pandemia del Coronavirus y las medidas de cuarentenas estrictas, llevaron a estos servicios digitales, a prácticamente reemplazar a sus contrapartes tradicionales, en el comportamiento de la población en todo el mundo. Entretenimiento, trabajo, comunicaciones, educación, entre otros campos, pasaron a ser representados por aquellas empresas que proveían estas actividades digitalmente. Y el crecimiento del mercado del servicio electrónico es tal que, según datos de la Cámara Nacional de Comercio, las ventas online del comercio minorista se incrementaron en un 41% el año 2021.⁷ Ratificando una tendencia de los últimos años, acelerada por las condiciones de la pandemia, de que las plataformas online van al alza y ya son una parte considerable del mercado. Además, el uso del internet en nuestro país, ya no solo considerando el comercio del retail mediante plataformas online, es considerablemente alto, pues es el 82.3 % de la población que está conectada a internet. Este gran uso de las redes, ha llevado naturalmente a un mayor gasto realizado por los chilenos en los servicios digitales, teniendo industrias como la música digital o los videojuegos con 88,34 millones de dólares y 258 millones de dólares gastados por los consumidores nacionales

⁵Tapscott, D. (1996). *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. New York: McGraw-Hill.

⁶ A.R. del Águila Obra (2001) “La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España”. *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española* núm.2705 pág.8.

⁷ Ventas del comercio online se aceleraron en cuarto trimestre y crecieron un 41% en todo 2021. (2022). *Diario Financiero*. Disponible en <https://www.df.cl/empresas/retail/ventas-del-comercio-online-se-aceleraron-en-cuarto-trimestre-y-crecieron>

respectivamente. Teniendo como gasto total en servicios digitales la cuantiosa cifra de 649.5 millones de dólares gastados en el año 2022.⁸

Atendido a que el concepto y la breve pero acelerada historia de la economía digital reviste de gran importancia para el desarrollo económico en la actualidad, es necesario revisar las características propias de la denominada “nueva economía”, para entender de mejor manera el fenómeno.

1.2 CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMIA DIGITAL

Como ya fue mencionado, lo digital se ha transformado en sinónimo de evolución y una muy dinámica actividad, y las empresas digitales son prueba de este constante cambio en sus actividades económicas. Tomemos como ejemplo a Amazon, la principal empresa digital y la más grande del mundo en general, que partió sus operaciones vendiendo libros a través de la web y que, con el paso del tiempo, aumentó el número y variedad de bienes ofrecidos, transformándose en el camino, en una de las tiendas de retail más grande del mundo y diversificando sus actividades en producciones cinematográficas, streaming de video, música, eventos en vivo y audiolibros entre otros. Un ejemplo bastante ilustrador de la evolución dentro de la economía digital.

De esta forma, el dinamismo pasa a ser una característica fundamental y que casi puede llegar a considerarse un término intercambiable con el de la economía digital. Esta particularidad de la economía digital es, en gran parte, debido a la innovación como un activo bastantepreciado para los actores que formen parte del mundo del comercio electrónico, puesto que, será la capacidad que tengan o no en este campo en específico, el que en mayor medida determinará la cuota de mercado que tendrá la empresa o incluso, si es capaz de mantenerse en el mismo.

La constante aparición de nuevas tecnologías, influenciado por la gran inversión que se está llevando a cabo, tiene como uno de sus posibles efectos bajar costos u ofrecer alternativas más accesibles para que los privados que decidan emprender en el campo digital puedan entrar a competir de una manera más fácil que la situación equivalente en el mundo de los negocios tradicionales. Esta reducción significativa de las barreras de entrada en la economía digital producidas por la carrera por conseguir las tecnologías más eficientes tiene como consecuencia natural, esta gran volatilidad peculiar de la

⁸ Digital 2022: Chile. (2022). Recuperado 4 de octubre de 2022, de Data Reportal website, Disponible en <https://datareportal.com/reports/digital-2022-chile>

nueva economía.⁹ La cual no solo se traduce como la aparición de empresas disruptivas para con sus símiles de activades tradicionales, como ilustra perfectamente la llegada de Netflix y la caída de las tiendas de alquiler de películas como sucedió con el gran buque insignia de la industria Blockbuster, sino que dentro del mismo ámbito, de empresas nativas de la economía digital. Basta con revisar los sitios web más visitados a través de las últimas décadas para ver cómo se manifiesta esta característica, la lista no se mantiene estática¹⁰ e incluso empresas pioneras del rubro como Yahoo! no pudieron mantenerse como actores relevantes, ante la llegada de empresas que lograron innovar y diversificar los servicios ofrecidos para que en definitiva los consumidores los prefiriesen.

No obstante, lo anterior, es necesario mencionar que al ser esta un área todavía en sus albores, el dinamismo desenfrenado del mercado digital en sus primeros 30 años no pareciera ser una característica que, al menos de forma íntegra en las condiciones en que lo conocemos, se vaya a mantener en el devenir de la economía. Siguiendo esta línea es posible vislumbrar que en los últimos años ha concurrido “La presencia de menos, pero poderosos actores, como las “superestrellas”; sus Modelos de Negocios y Estrategias han conducido a una mayor concentración de la economía”.¹¹ Estos actores poderosos han ido comprando empresas competidoras e incluso a pequeñas empresas incipientes en la industria formando en la práctica grandes grupos económicos de los cuales se pueden destacar Google, Meta o Amazon, los cuales no dependen únicamente de su inversión en el desarrollo de tecnologías e innovación propios, sino que, cuentan con la capacidad económica para crecer mediante la fusión y adquisiciones de actores importantes y estratégicos en la industria.

Dado lo anterior, en el futuro próximo habrá que tener especial atención respecto a hasta qué punto, se mantiene la magnitud de este distintivo rasgo de la denominada nueva economía.

⁹ Fernández-Portillo, A., Sánchez-Escobedo, M. C., Jiménez-Naranjo, H. V., & Hernández-Mogollón, R. (2015). La importancia de la Innovación en el Comercio Electrónico. *Universia Business Review*, (47), 106-125.

¹⁰ *Most Popular Websites in the World - 1996/2021 + Top Websites in the US by Traffic* -. (2021, 1 agosto). Recuperado 11 de octubre de 2022, Disponible en <https://statisticsanddata.org/data/most-popular-websites-in-the-world-1996-2021/>

¹¹ CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2018), La concentración de los mercados en la economía digital (LC/TS.2018/45). Disponible en <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43631-la-concentracion-mercados-la-economia-digital>

La digitalización en sí misma, naturalmente constituye un elemento particular de esta novel economía y que tiene grandes repercusiones en el aspecto, comportamiento y éxito de la industria. Recogiendo la idea anterior, del dinamismo del desarrollo de nuevas tecnologías, estas lograron innovaciones en múltiples frentes, que provocaron transformaciones de las actividades comerciales hacia el plano digital, ya sea, total o parcialmente. De esta forma, tenemos desde empresas que realizan ventas de bienes o servicios tangibles o físicos, pero, su oferta es a través de plataformas en la red, muchas veces producto de una migración, que responde a una “supervivencia económica”¹² de las empresas a esta revolución digital, hasta empresas que proveen bienes y servicios en su totalidad de manera digital.

De estos últimos tipos de servicios, es en donde se logra examinar de una manera más explícita, las incidencias de una economía basada en la transmisión de información en forma de unos y ceros. Este veloz recorrido de información y por lo tanto, de la entrega de los bienes y servicios digitalizados, suscita una inmediatez en lo proporcionado a través del internet. La comodidad que entrega el acceso instantáneo a las mercancías ofrecidas, es un efecto inherente que tiene la presteza de los servicios digitales, que es a su vez, razón de la naturaleza disruptiva de los agentes de la economía digital y es una ventaja de envergadura, contra los servicios convencionales, así tenemos que mientras que, para realizar una visita al cine para ver una película, se necesitaba de unos esfuerzos que si bien no significaban grandes dificultades para los consumidores, si llegaban a ser fastidiosos, en contraste con el ver una película por alguno de los servicios de streaming existentes en el mercado. Los costos incurridos en tiempo y dinero para planear una ida al cine versus la conveniencia de ver largometraje en cualquier lugar, a cualquier hora y con pleno control del contenido es una ilustración excelente de esta distinción insignia de la industria de los servicios digitales.

Además, hay que tener en cuenta que esta facilidad en el transporte de datos permite una conexión a escala global sin precedentes en la historia de la humanidad. Es posible afirmar que, “la tecnología y específicamente la economía digital son dinamizadores de este gran proceso de interconexión mundial. A partir de toda esta gran infraestructura global, las compañías pueden comunicarse en forma fluida, diseñar y producir bienes y servicios en cualquier lugar del planeta sirviendo a clientes sobre la base de las

¹² Pedreño Muñoz, A. (2017). La digitalización y la economía global. Visión general. Revista de Economía Información Comercial Española, 897, <http://www.revistasice.com/index.php/ICE/issue/view/121>.

necesidades de los distintos mercados.”¹³ Los límites geográficos ya no representan obstáculos significativos para el desarrollo del mercado, así como tampoco inconvenientes para que el acceso de los consumidores a los bienes y servicios ofrecidos a través de la esfera digital.

La economía digital también presenta dentro de sus características más destacables, la significativa reducción de los costos de transacción que han logrado las empresas de la esfera digital.

Define Coase los costos de transacción como “los costes de negociar y concluir un contrato separado para cada intercambio que tiene lugar en el mercado”¹⁴

El comercio electrónico ha logrado llevar a cabo tal desempeño en los costos de transacción gracias a, o en búsqueda de alcanzar las otras características aquí mencionadas. La constante innovación que efectúan las compañías del rubro para dar con las preferencias de los consumidores, que en este mundo globalizado premian ante todo la inmediatez. Para lograrlo, es que desarrollan mecanismos o tecnologías con las cuales reducir o incluso en algunos casos eliminar de plano aquellos costos que los negocios tradicionales han efectuado de manera habitual para concretar una relación de consumo sobre un bien o servicio.

Algunos de aquellos costos de transacción reducidos son:

Costo de búsqueda, es decir, como el consumidor eventual va a dar con el producto que quiere. Para dar con esta información necesaria para el proceso de compra, habitualmente significaba mayores esfuerzos para el posible consumidor, así se recurría a un desplazamiento físico a las tiendas para ver el producto, su precio y otras características relevantes, además de comparar, repitiendo el mismo proceso en otras tiendas o con otros productos. Con la llegada de las nuevas tecnologías que propiciaron la revolución digital, este costo queda considerablemente reducido con la aparición de los motores de búsqueda en internet que permiten realizar esa recolección de datos en cuestión de minutos o llegando incluso a una comunicación directa entre el proveedor y consumidor a través de las redes. Facilitando así de sobremanera la recopilación de datos que precisa la clientela.

¹³ Roldan, R. A. (2001, 1 octubre). eChange: El Lado Humano de la Economía Digital (Spanish Edition) (0 ed.). Ediciones Granica, S.A.

¹⁴ Coase, R.H. (1937): “The Nature of the Firm”, *Economica*, New Series, Vol. 4, 16.

Otro de los costos reducidos en el marco del comercio electrónico, es el de la cadena de suministros, en el cual todo el proceso productivo se desarrolla bajo procedimientos que permiten atenuar los costos, incrementado la eficiencia de las actividades económicas digitales. La comunicación directa entre los sujetos de la relación de consumo permite saltarse ciertos intermediarios o prescindiendo de determinados gastos que han tenido que desembolsar típicamente los proveedores. Un gran ejemplo de ello son los trabajadores que en los establecimientos de comercio tradicionales han sido de crucial importancia para el desarrollo de las ventas, hoy día a través de la transformación digital han sido cada vez dejados a un lado.

En esto último, hay que destacar como uno de los grandes procesos contemporáneos que está sucediendo en el marco de la revolución digital, que a su vez es el principal motivo de la mencionada reducción de los costos incurridos en la cadena de suministros, es el fenómeno de la automatización en los métodos productivos, a través del cual la industria ha avanzado en ingeniosos software que minimicen la intervención humana en la cadena y en los últimos años la aparición de complejas inteligencias artificiales capaces de aprender y realizar labores mucho más sofisticadas que los programas computacionales usados hasta ahora.

La importancia de lograr reducir los costos asociados en la industria digital ha sido avizorado desde temprano, como una vasta oportunidad y hasta como un imprescindible, para una adecuada gestión de una empresa que navegue por el mundo digital, como podemos ver de lo escrito por Bill Gates, un coloso de la nueva economía, que menciona “Nuestros instrumentos internos cumplen dos fines: que el software se encargue de las tareas de rutina, y suprimir pérdidas de tiempo y energía para que nuestros trabajadores de cualificación superior puedan centrarse en las misiones difíciles y en gestionar las excepciones.”¹⁵

Todas estas características han logrado, a través de su profundización y evolución con el paso de los años, perfilar a la industria de la economía digital lo suficiente para, si bien tomar prestados elementos relevantes de las actividades económicas tradicionales, distanciarse lo suficiente para tener una identidad propia con rasgos extremadamente reconocibles.

¹⁵ Gates, B., & Bravo, J. A. (1999). *Los negocios en la era digital*. Barcelona: Plaza & Janés.

Esta identidad de la economía digital, se ha materializado fundamentalmente en como las organizaciones corporativas que habitan dentro de este rubro, han tomado forma desde la óptica de los modelos de negocios que van a utilizar, debido a las características especiales de la nueva economía y de la eterna búsqueda de una mayor eficiencia que siempre buscan las empresas.

1.3 MODELOS DE NEGOCIO

Las empresas de la economía digital utilizan innovadores modelos de negocios que logran ser lo suficientemente distintos como para que sea oportuno el mencionarlos y describir sus principales características si queremos entender de mejor manera el funcionamiento de la economía digital.

La inspección de los modelos de negocios revisten de gran importancia en cuanto permiten visualizar de mejor forma, de qué manera las características y desafíos del mercado en línea, van a moldear la modalidad en la cual se van a vincular los sujetos participantes de los distintos escenarios, en que habrá relación de consumo a través de la dimensión digital.

Además, la naturaleza disruptiva será un elemento indispensable de sopesar, para determinar y analizar los problemas que las actividades desarrolladas en la nueva economía pueden ocasionar en el momento de determinar la manera en qué gravar a estas empresas y sus servicios.

De la notable variedad de modelos que es posible encontrar en este sector de la economía, los más utilizados y representativos son aquellos que son clasificados de acuerdo a los tipos de agentes. Dentro de ellos mencionaremos los siguientes:

- a) Business to Business o B2B: En este modelo de negocio, las empresas no buscan como clientes a personas que utilicen los bienes o servicios que ofrecen como destinatarios finales, sino que, buscan vender a otras empresas que utilizan estos bienes y servicios para su uso interno dentro de la organización empresarial o los utilizan para el desarrollo de productos propios que posteriormente ofrecerán a consumidores.

Que estas empresas tengan como cliente a otras empresas es una cuestión importante, puesto que, influye en diversos aspectos, debido a la conducta de

las empresas como clientes en comparación con consumidores, por un lado, las empresas cliente tendrán un poder de negociación mayor que el que puedan tener los consumidores (que en muchas ocasiones es completamente nulo, quedando únicamente con la opción de aceptar o no lo propuesto por el proveedor), además por lo general, las ventas en este tipo de negocio son sustancialmente más altas, que las que se realizan por consumidores finales siendo en parte razón de ello, los ya mencionados superiores costos de transacción por el mayor poder de negociación.

- b) Business to Consumer o B2C: En este modelo, las empresas proveedoras de bienes o servicios tienen como clientes a consumidores, destinatarios finales del producto que por lo general serán personas naturales. Este modelo es el que presenta la mayoría de las compañías más importantes de la economía digital. Aquí las ventas de los bienes y servicios suele ser de una manera directa con el cliente reduciendo al máximo los intermediarios necesarios para llevar a cabo la transacción. Además aquí se materializa de manera más ilustrativa la reducción de la cadena de suministros, que afecta de una manera disruptiva a los negocios con modelos tradicionales y al mercado en general.
- c) Consumer to Consumer o C2C: Este modelo de negocio es uno de los más novedosos presente en la economía digital, puesto que aquí, la empresa digital dueña de la plataforma, solo va a actuar como un intermediario para que los clientes de la misma se conecten entre ellos para la compra y venta de bienes o servicios, actuando como una plaza digital. Importantes empresas de la economía digital se desarrollan a través de este tipo de modelo de negocio, como lo puede ser eBay, Mercado Libre, Yapó o hasta incluso Facebook a través de su sección "Marketplace". Este peculiar modelo de negocio, agrega mayores dudas que deben ser resueltas, si un esquema de tributación quiere ser exitoso en aplicarse a la economía digital, puesto que, sumado a las problemáticas inherentes que provocan las actividades económicas digitales, aquí adquiere mayor relevancia, la dificultad que resulta el establecer un sujeto pasivo, quien en definitiva es el que queda obligado a pagar por el hecho gravado.

1.4 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El derecho tributario recurre a principios que le den orden y permitan sistematizar el cómo, desde una perspectiva legal, se lograran entender todos los elementos de esta

rama del Derecho. Tanto de cuándo un hecho deberá ser gravado, así como también, la forma de recaudación que se empleará para los tributos que el fisco recolecte.

Debido a ello, resulta relevante hacer una revisión de cuáles son los principios más importantes utilizados en materia tributaria por nuestro ordenamiento jurídico, para posteriormente analizar la utilidad que ellos puedan tener en su aplicabilidad para gravar la economía digital.

Pero al mismo tiempo, habrá que tener presente que los posibles hechos gravados ocurren muchas veces en el marco de una economía de un mundo cada día más globalizado, donde es imposible pensar en el comercio como un fenómeno encerrado completamente en los límites de una única jurisdicción. Por consiguiente, los Estados han avanzado en mecanismos que sean capaces de brindar una adecuada aproximación a estos acontecimientos de comercio transfronterizo, con el objetivo en mente de dar solución a problemáticas que afectan directamente sus capacidades contributivas como son las evasiones y elusiones fiscales. Dado que, como pudimos apreciar anteriormente, la economía digital tiene como uno de sus elementos inherentes la conexión mundial, será interesante determinar si estos principios internacionales logran adaptarse al molde de la nueva economía.

De los principios tributarios recogidos en nuestro ordenamiento resulta primordial mencionar los siguientes:

El Principio de Equidad Tributaria es, sin lugar a duda, uno de los principios imprescindibles de un sistema tributario que sea funcional y justo, pero no por ello es de fácil entendimiento y las discusiones doctrinarias sobre el alcance que tenga el concepto de equidad son variadas.

A pesar de esto, queda de manifiesto que nuestro ordenamiento jurídico lo consagra, al encontrarse en la Constitución Política de la República, más concretamente en el artículo 19 n° 20 que dispone:

“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo”

De aquí se pueden desprender múltiples principios relevantes para el ordenamiento tributario de nuestro país pero en lo relacionado al principio de equidad, se va a entender a grandes rasgos como una proporcionalidad entre los contribuyentes que deben soportar los tributos que se encuentra precisamente en lo contenido en el primer inciso y esta proporcionalidad “es una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes”.¹⁶ Lo que quiere decir es que, ante iguales situaciones, las cargas tributarias deben ser soportados de la misma manera por todos aquellos que se encuentren en similares situaciones económicas.

Misma definición es a la que llega el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el cual en una conferencia técnica comparte la definición hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, la cual entiende este principio como “La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”¹⁷

La equidad tributaria puede distinguirse en dos ámbitos o en dos escalas, una equidad horizontal y una equidad vertical. La primera corresponde a las definiciones ya entregadas, es decir, quienes se encuentren en un situaciones económicas equivalentes deben tener cargas tributarias también equivalentes.

¹⁶ Pascuali Tello, M. (2021). LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS MATERIALES, EL ESTADO DEL ARTE EN EL ÁMBITO COMPARADO. *Revista de Derecho UDD*, 43. Recuperado de <https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/articulos/los-principios-constitucionales-tributarios-materiales-el-estado-del-arte-en-el-ambito-comparado/>

¹⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2000). Conferencia Técnica: La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Tema: Importancia del Concepto de Equidad Tributaria en los Programas de Educación Tributaria. Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2000/Espanol/Taormina_italia_2000_tema2_2_mexico.pdf

Por su parte, el concepto de la equidad vertical está estrechamente ligado con la idea de la progresividad de los impuestos, y lo que establece en definitiva es que, a medida que la situación económica del contribuyente va mejorando, la correlativa carga tributaria también ira en aumento.

Esta última perspectiva de la equidad es fundamental, si se sigue la línea de pensamiento, en donde una de las principales finalidades de la política tributaria es la redistribución de los ingresos.¹⁸

Con lo cual, lo medular de este principio será comprender que cualquier intento de instaurar un sistema de tributación que busque establecerse para gravar nuevos supuestos sujeción debe entender que las situaciones económicas y más concretamente su forma de medición será trascendental para formular un esquema justo y funcional de tributación.

El Principio de No Discriminación Arbitraria, se entiende desde la perspectiva del principio de equidad mencionado anteriormente y deben existir complementados el uno con el otro. Bajo este principio, los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas o equiparables deben quedar sujetos a un régimen tributario que no privilegie o ponga en desventaja a un contribuyente en específico.

Entendido esto, la importancia de determinar cuándo nos encontraremos en situaciones que puedan ser consideradas análogas o cuando una hipótesis de discriminación a uno de los contribuyentes podrá plantearse como justificada y razonable, no debiendo entonces seguir el mismo esquema tributario. Son estas consideraciones que no deben darse por sentado y que su aplicabilidad no es completamente pacífica.

Dado que, pareciera que el futuro nos espera con una economía abrumadoramente digital, razón por la cual los Estados y legisladores han puesto la necesidad de establecer un esquema efectivo de tributación para las empresas de la economía digital con gran urgencia, con el temor a la vista de una disminución significativa a los ingresos fiscales con los que disponer para el gasto público, al mismo tiempo que existe una

¹⁸ Gómez Sabaini, J. C., Jiménez, J. P., & Martner Fanta, R. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Cepal. Disponible en [Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina. Santiago: CEPAL, 2017. LC/PUB.2017/5-P. p. 145-168](#)

presión de los agentes económicos tradicionales por las graves distorsiones que puede generar una nula tributación de las empresas de servicios digitales.

Los principios tributarios utilizados en el ámbito internacional, generalmente utilizados en tratados bilaterales o multilaterales de los Estados sobre la materia, se tornan improductivos para solucionar las principales interrogantes producidas por la tributación en la economía digital.

Una de las principales preguntas, será acerca de cuál es el Estado que pueda cobrar un impuesto a las empresas, la jurisdicción que termine siendo competente para el cobro de las obligaciones tributarias se termina transformando en una controversia que no tiene una fácil solución por los motivos que pasaremos a revisar. Esto es, cómo el principio de la jurisdiccionalidad va a ser resuelto en aquellos casos donde producto de las características propias del hecho, se lleven a cabo situaciones en donde dos o más Estados puedan alegar ser a quienes les corresponde recaudar los tributos.

La forma predominante de establecer un factor de conexión, con el cual dejar en claro, cuándo una empresa se encontrará en la obligación de tributar en una jurisdicción, era mediante el concepto de “establecimiento permanente”.

Nuestro ordenamiento tributario interno, no otorga una definición de qué se deberá entender por un establecimiento permanente y precisamente se ha recurrido a seguir el modelo internacional de tributación, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), para entregar una definición, y es que, en el artículo 5 del Modelo, se establece un establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.¹⁹

Esta es la forma en que materializan el principio de jurisdiccionalidad y logran la determinación concreta de la jurisdicción que va a ser el sujeto activo de la relación tributaria, que se produzca cuando ocurran hechos gravados que tengan alcance multinacional. Se ocupa este mecanismo para conciliar la diferencia de factores de conexión, que es posible encontrar a lo largo de las distintas legislaciones alrededor del mundo y logra dar salida a los problemas de doble tributación que se puedan generar,

¹⁹ OECD (2012), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid Disponible en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

principalmente, en las situaciones de empresas multinacionales con presencia en diversos países.

En nuestro país, además de la prolífera política de suscripción de Convenios de Doble Imposición en donde, como fue mencionado, está contenido este principio, también este concepto del establecimiento permanente, se encuentra incorporado en nuestra normativa tributaria interna, concretamente en el artículo 58 numeral 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, que al tratar el impuesto adicional establece que, quedarán sujetos al pago de tal impuesto aquellas personas, sean naturales o jurídicas, “que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que remesen al exterior o sean retiradas”.

Esta incorporación del concepto de establecimiento permanente al ordenamiento jurídico chileno, así como su utilización en los modelos de convenios tributarios bilaterales deja de manifiesto que este, constituye el principal criterio de determinación del nexo de sujeción, empleado por el derecho tributario internacional.

Otro de los principios sobre los cuales ha ido operando el derecho tributario internacional, con mayor relevancia durante los últimos años, es la búsqueda de definir de mejor manera las bases imponibles sobre las cuales se aplicaran las tasas respectivas de los impuestos correspondientes, esto es en otras palabras, alcanzar una equidad tributaria a nivel internacional.

En el marco de una economía globalizada, las empresas han aprovechado de mala manera, la holgada movilidad de sus actividades económicas, utilizando para hacer uso de las diferencias entre la normativa tributaria de las distintas jurisdicciones, siempre, en busca de aquella que ofrezca condiciones mucho más favorables en cuanto a la carga impositiva que se le aplicará a la empresa. De aquí, se dan lugar a fenómenos que hieren gravemente la salud de un sistema tributario y el principio de equidad contenido en este, como lo son la evasión y la elusión fiscal, así como también, la erosión de la base imponible.

Tales fenómenos, son bastante complejos en cómo se llevan a cabo y ha incidido en que este principio de equidad tributaria, a escala internacional, no tenga un criterio de solución tan marcado y definido, como si ocurre en el caso de la determinación del nexo de sujeción. Los Estados, tanto en los convenios tributarios bilaterales, multilaterales y

en sus propias legislaciones internas, han ido estableciendo cláusulas y normas, que buscan reducir al máximo la posibilidad de que los contribuyentes terminen pagando menos impuestos de los que les corresponde, de acuerdo a su capacidad económica y además al no haber una uniformidad en las medidas que toman las distintas jurisdicciones, se vislumbra un escenario problemático con respecto a soluciones que permitan dar un cumplimiento íntegro a este principio desde una óptica internacional.

1.5 APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como se ha visto la economía digital y las empresas que forman parte de ella, presentan características que, a luz de los principios tributarios revisados, muestran rasgos problemáticos. Si intentáramos aplicar los principales principios que convencionalmente habían utilizado las jurisdicciones a lo largo del mundo, quedan en evidencia que existen grandes retos a solucionar, si se busca establecer un esquema tributario adecuado para los actores de la economía digital. Procederemos a analizar dónde y cómo se materializan estas problemáticas.

Con respecto al criterio de atribución de jurisdicción, autorizada para gravar a las empresas, vimos como el concepto de establecimiento permanente contaba con una preminencia notoria como solución de los problemas que se puedan generar en ese estadio de una obligación tributaria. Pero al trasladar este concepto e intentar aplicarlo en el rubro de la economía digital, podemos observar como este, se transforma en insuficiente para dar soluciones en el marco del comercio electrónico, la economía evolucionó y dejó atrás el entendimiento tradicional de cómo funcionan las actividades empresariales.

Conviene recordar que hay consenso en que la definición del concepto de establecimiento permanente, dispone a este como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”, y es esta definición la que pondremos a prueba.

Los modelos de negocio, que han sido introducidos por la economía digitales, al tener elementos disruptivos con respecto a los modelos existentes en el comercio tradicional, impiden poder utilizar el establecimiento permanente como nexo de sujeción para actividades de empresas multinacionales digitales.

Así, aparecen empresas con modelos de negocios desmaterializados, en donde toda la actividad empresarial, se va a realizar con prescindencia de espacios físicos en general y suponen un desafío a “la suposición de que una empresa no residente solo puede operar de manera significativa en una jurisdicción del mercado mediante su exclusiva presencia física”.²⁰ En el caso de estas empresas que no necesitan de un lugar físico para realizar sus negocios, se produce el problema de que las jurisdicciones no podrán gravar a las mencionadas empresas, a pesar de llevar a cabo actividades empresariales dentro del territorio geográfico del país.

Importantes empresas del comercio electrónico pueden efectuar sus negocios bajo este modelo, principalmente aquellas cuya actividad económica principal, radica en la venta de bienes y servicios completamente digitales, como, por ejemplo, en la industria del streaming de video o música, así como también empresas que venden software a través del internet. Estas actividades, no quedarían afectadas a impuestos en jurisdicciones donde efectivamente se están llevando a cabo, si es que simplemente aplicamos el esquema tributario existente que tiene como base este factor de conexión.

Pero no solo los modelos de negocios desmaterializados pueden mostrar las deficiencias que tiene el nexo de sujeción para su aplicación a la economía digital, porque, una de las principales características de las empresas del comercio electrónico, como fue mencionado anteriormente, es que llevan a cabo sus negocios adoptando una estrategia de modelos conocidos como “*multisided platform*” principalmente utilizado por aquellas empresas denominadas “*consumer to consumer*” o C2C, en las cuales, se ofrece un servicio de plataforma en línea, que sirve para unir a distintos participantes y facilitar la contratación entre estos. Cómo establecer el factor de conexión en estos casos, que sucede si es que, la plataforma está albergada en un servidor que se encuentra en la jurisdicción donde la actividad empresarial se realiza, aquí surge la duda de si acaso es posible que una interpretación amplia del concepto de establecimiento permanente pueda considerar a los data center como incluidos dentro de la definición del concepto.

Existen opiniones, desde la doctrina, que tienen una visión menos limitada del concepto de establecimiento permanente, en donde sería posible conciliar, la aplicación de este

²⁰ Faúndez-Ugalde, A., Vidal Olivares, A., Olguín Romero, A. & Molina Marisio, F. (2021). Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 10(1), 9. Disponible en <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2021.53385>

principio con la naturaleza propia de la economía digital. Desde esta perspectiva, se entenderá que lo decisivo para determinar si no encontramos frente a un establecimiento permanente no será la fisicidad de este, sino que lo esencial, es el desarrollo de una actividad empresarial.²¹ Esto permitiría, dotar de mayor flexibilidad al concepto y adaptarlo a los contextos especiales y propios de las empresas digitales para que sean objeto de gravamen.

Ahora bien, vinculando esta línea interpretativa al caso de los modelos de negocio “multisided platform”, que proliferan en el espacio web, aplicar esta definición más laxa del concepto de establecimiento permanente, tampoco parece ser la solución más adecuada para la determinación de la jurisdicción que podrá imponer un gravamen. Pues a pesar de darle capacidad de actualización hacia las realidades actuales, en donde las empresas digitales ya no necesitan de un establecimiento fijo, como los utilizados por los negocios tradicionales, surge una nueva interrogante con respecto a cuál de todos los actores involucrados en las actividades económicas será cual de todas las posibles jurisdicciones es la autorizadas a gravar la actividad realizada.

A modo de ilustración de una situación problemática que se pueda generar, tomemos en consideración una compraventa realizada a través de una de las plataformas de mercado en línea, en donde intervienen dos usuarios que se contactan por medio de la red. En esta relación de consumo, habrá un usuario que actuará como proveedor de un bien en un país X, otro que lo comprará y será el consumidor final y que se encuentra localizado en un país Y, finalmente la plataforma en línea se encontrará en servidores localizados en un país Z. Aquí concurren tres jurisdicciones distintas, en donde se efectúa la actividad económica, ¿Cuál será la que es más apta, para utilizar el factor de conexión? y ¿Cuál será la regla por seguir para determinarlo? La situación se puede tornar más compleja, incluso si pensamos en empresas que tengan una casa matriz en un país distinto a los anteriores, dando lugar a un escenario en donde múltiples jurisdicciones pretenderán cobrar impuestos y quedando nuevamente expuestos, la insipiencia de los métodos utilizados hasta ahora para establecer un factor de conexión.

Fuera del ámbito de las fallas de aplicabilidad, con respecto al diseño del criterio del nexo de sujeción que ha desarrollado la fiscalidad internacional, adicionalmente,

²¹ Faúndez, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista Chilena De Derecho Y Tecnología*, 7(1), 155–173. Disponible en <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2018.48223>

podemos hallar considerables inconvenientes para cualquier sistema fiscal que aspire a ser exitoso. Son, fundamentalmente, las conductas de erosión de la base imponible y la evasión fiscal, en donde las empresas aprovecharán, dolosamente, las fallas contenidas en los esquemas tributarios para reducir o en muchos casos, eliminar por completo, sus posibles cargas tributarias en las jurisdicciones donde ejercen sus actividades empresariales.

De este modo, las empresas, aprovechando que el espacio digital no tiene las mismas limitaciones que el mundo físico, principalmente, en cuanto a que no es necesario trasladarse tangiblemente para llevar a cabo operaciones y tener presencia en nuevos mercados, y que por lo tanto, la movilidad como ha sido señalado, es una de las características de la esencia de la nueva economía, ocupan esto último, para desplazar su casa matriz a jurisdicciones con tengan regímenes tributarios más favorables comparativamente, o derechamente trasladarse rumbo a jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, así como también, los innovadores modelos de negocios utilizados en el comercio electrónico, pueden ser utilizados maliciosamente para tener estructuras que resulten en una disminución formidable de su carga tributaria. Estas prácticas, también son asistidas de manera indirecta por la insuficiencia de un criterio, acorde a la actualidad de la economía digital, al no establecer un marco rígido para que las empresas digitales tengan que tributar en jurisdicciones en donde desarrollen sus negocios.²²

Finalmente, dentro de las deficiencias de los parámetros tradicionales utilizados por el derecho tributario internacional, que dan muestra de qué se esta pensando para sistemas que ya van quedando arcaicos, es el hecho de que, la revolución digital no ha traído únicamente modernas tecnologías de información, comunicación y procedimientos para proveer productos o servicios a través de la red, sino que, y estrictamente relacionado con el impacto de esta revolución con la economía, ha creado nuevos mercados por completo, mercados inauditos, con respecto a lo que se transa y que revisten de gran valor comercial para las grandes empresas hoy en día.

Como gran estandarte de los nuevos mercados, que han sido creado en el marco de la economía digital, aparecen los datos, que tienen la particularidad de que son activos intangibles, que resultan valiosos para muchas, por no decir, todas las empresas

²² Jiménez Vargas, P.-J. (2022). La nueva fiscalidad de la economía digital: primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional. *CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL*, 14(1), 334-369. Disponible en <https://doi.org/10.20318/cdt.2022.6688>

existentes en el comercio digital, que compran estos datos que, a su vez, pueden haber sido recolectados por empresas profesionales, cuyo principal giro es la recolección y el tratamiento de los datos de los usuarios.

Para comprender de mejor manera el tamaño de este mercado, utilicemos la información ocupada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la realización de un informe, en donde expone “Un estudio reciente cuantifica el valor de la economía de mercado basada en datos (DDME, por sus siglas en inglés) y analiza los ingresos generados por la economía estadounidense, concluyendo que la DDME generó unos ingresos adicionales de 56.000 millones de dólares estadounidenses para la economía americana en 2012 y que el valor real de los datos reside en su aplicación e intercambio en el marco de la DDME”.²³

Estas nuevas formas de creación de valor, basadas en activos intangibles y novedosos para la cadena económica, pueden quedar fuera de los sistemas tributarios, puesto que, en los cimientos del derecho tributario, se encuentra el principio de legalidad, en función del cual, solo se pueden establecer impuestos sobre hechos gravados creados por una ley, con la finalidad de dotar de mayor certeza jurídica al sistema. De esta manera, el inconveniente será que las legislaciones, alrededor del mundo, no han tenido la suficiente celeridad para actualizarse, recogiendo estos nuevos mercados y al no haberlo hecho, han dejado fuera, a quizás, uno de los mercados más trascendentales existentes en el nuevo siglo.

Además, hay que considerar que las autoridades tributarias tendrán a su vez, un desafío en lo relativo a la determinación de la base imponible dependiendo del tipo de impuesto, que las jurisdicciones decidan utilizar. Las transacciones que se ejecutan dentro del comercio electrónico, pueden en muchas ocasiones, tener orígenes de muy difícil determinación, ya sea, porque los modelos de negocios utilizados en el comercio digital dan lugar a relaciones de consumo en donde confluyen diversas monedas y métodos de pago en donde, sin la comunicación adecuada a nivel internacional será muy difícil de conocer el monto efectivo del producto que se adquirió o porque los usuarios emplearon programas computacionales capaces de ocultar información relevante, como la dirección IP del computador, teniendo como resultado una transacción que en apariencia se realizó en una jurisdicción distinta. Habrá que tomar en cuenta también,

²³ OCDE/G-20. (2014). Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios: “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, p.100. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminaryversion.pdf>

como la tendencia de empresas que proveen servicios calificados como gratuitos, en los que el usuario no paga una tarifa en dinero, pero la creación de valor para la empresa proviene de los datos que puede recolectar de los consumidores.

Lo expuesto demuestra las serias deficiencias que tienen el esquema y los principios tributarios utilizados por la fiscalidad internacional hasta ahora y que, por lo tanto, hace imposible que la simple aplicación de estos, hacia la economía digital pueda hacerse sin interferir gravemente con las finalidades existentes en el contexto de la recaudación fiscal.

1.6 EFECTOS EN LA ECONOMIA

El hecho de que los sistemas tributarios tradicionales tengan graves dificultades para imponer tributos a las empresas multinacionales de la economía digital, no es un incidente anecdótico, que no conlleve grandes consecuencias en los ciclos económicos de los países y del mundo en general.

De esta forma, las operaciones descritas pueden originar situaciones, en las cuales estas empresas multinacionales, no tributen en lo absoluto o tengan una considerable menor carga tributaria, comparadas con empresas tradicionales, que tengan similares capacidades económicas, hiriendo significativamente el principio de equidad, así como el principio de neutralidad al que los sistemas tributarios también deben aspirar.

El principio de neutralidad corresponde, a un concepto en donde se entiende que una de las importantes finalidades de un sistema tributario exitoso, será su capacidad de actuar, sin generar grandes distorsiones económicas, con respecto a las decisiones que los actores realizarían.²⁴

Las distorsiones que puede generar un esquema tributario mal diseñado y que no tenga una correcta habilidad para adaptarse a la realidad de las empresas multinacionales de la economía digital, pueden afectar fuertemente a la mayoría de los mercados. Así, la carga tributaria más favorable que sea el resultado de las legislaciones tributarias existentes puede provocar que decisiones cruciales de los grandes actores económicos, se tomen con especial consideración en los aspectos tributarios. Recordemos que, además, el mundo del comercio electrónico trae aparejada una movilidad a tal nivel, de que la facilidad para establecerse en un lugar distinto puede esta simplemente a unos

²⁴ Furman, J. (2008). The concept of neutrality in tax policy. testimony before the US Senate Finance Committee, hearing on Tax: Fundamentals in Advance of Reform.

clics de distancia, con lo cual las elecciones que tomen las empresas sobre la forma en que llevarán sus negocios, tienen la potencialidad de estar influidas por recibir, aunque muchas veces no sea la voluntad de la legislación, un tratamiento especial. Todo esto puede llevar a un cambio trascendental al escenario de la economía.

Además, la falta de una tributación justa y eficiente en la economía digital ha llevado incluso a plantearse a que uno de sus efectos sea el considerar a la internet como un paraíso fiscal.²⁵

Es por todo ello que, queda evidenciado que, debido a las peculiaridades inherentes de la economía digital, que añade novedades y elementos completamente disruptivos en comparación a la forma en que los mercados se han entendido tradicionalmente, la conclusión que las reglas, principios y marcos de acción que ha utilizado la fiscalidad internacional, son incapaces de ser aplicables de una manera óptima a la nueva economía y sus características.

El derecho tributario, tanto a nivel local como a nivel internacional, están atrapados en una forma de entender los negocios y el comercio que simplemente quedó completamente desactualizado y ya no corresponde al actual. En consecuencia, existe una necesidad de crear y diseñar un esquema tributario acorde a la naturaleza del funcionamiento de la economía digital, que a su vez cumpla con la equidad y eficiencia a la que los sistemas tributarios aspiran.

Para ello, vamos a revisar la propuesta ofrecida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la reforma tributaria del año 2020 ya vigente, que ha surgido a escala global y en nuestro país, para comparar si alguna de ellas, es más adecuada para solucionar los problemas que plantea la economía digital en el aspecto tributario.

²⁵ Agrawal, D. R. (2014). The Internet as a Tax Haven?: The Effect of the Internet on Tax Competition. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 107, 1–62. <https://www.jstor.org/stable/26812144>

CAPÍTULO SEGUNDO: PROPUESTA INTERNACIONAL PILAR I DE LA OCDE.

2.1 ORIGEN

El interés de los distintos Estados hacia la economía digital y las nuevas formas de comercio que ella trajo, no surge solamente en los últimos años. Desde los albores de la nueva economía los Estados, principalmente reunidos a través de distintas organizaciones internacionales, han discutido sobre los impactos (potenciales en aquellos tiempos), que podían ocasionar las nuevas tecnologías tomando en consideración que las legislaciones existentes estaban ideadas desde un escenario muy distinto al que estaba creando el comercio electrónico, haciendo, por tanto, muy difícil su aplicación práctica a estos nuevos actores de la economía.

Es así como en el año 1998, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico lleva a cabo la Conferencia de Ottawa, como punto de partida de los procesos de discusión y búsqueda de políticas tributarias de alcance internacional, que sean diseñadas de acuerdo con las características propias y logre ser efectiva para atender los desafíos inherentes de la economía digital y sus modelos de negocio.

Y aquella reunión de trabajo de la Comisión de Asuntos Fiscales de la organización, reviste de gran importancia, para entender cómo se continuó desarrollando la labor de este ente internacional y sienta bases relevantes sobre cómo van a afrontar el fenómeno del comercio electrónico, desde la perspectiva de la fiscalidad internacional. Así, se alcanzaron conclusiones fundamentales siendo algunas de las más importantes y determinantes para el devenir de la confección de propuestas tributarias realizadas y por lo tanto, que es necesario examinar, las siguientes: Que “Los mismos principios que sirven a las administraciones como guía en relación con el comercio convencional deberían servirles también para el comercio electrónico”²⁶ y “La aplicación de estos principios al comercio electrónico deberá estar estructurada para mantener la soberanía fiscal de los países, para alcanzar una distribución equitativa de la base impositiva aplicable a este comercio y para evitar la doble imposición o la omisión no intencionada”.²⁷

²⁶ Sobarzo, E. I. (2015). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (14), ág-241.

²⁷ Ibid.

Las mencionadas conclusiones, ya avizoran una idea que se repetirá a lo largo de estas instancias y que establece un consenso, que al pasar los años, gana tracción entre los países, el hecho de que el fenómeno de la economía digital, que es de alcance global, debe ser gravado y por extensión, las jurisdicciones tienen derecho a cobrar tales tributos.

Si bien esta Conferencia, dio un importante punto de partida para que este tema lograra plantearse frente a los Estados, como una materia crucial para el correcto funcionamiento de la fiscalidad de las jurisdicciones, puesto que el futuro de las relaciones comerciales será cada vez más digital y además, también a raíz de ella, se produjeron distintas reuniones conformadas por asesores técnicos que buscaban elaborar propuestas de tributación, desde distintas perspectivas, para dar con una propuesta de esquema de políticas tributarias, que considere de manera óptima, todos los aspectos relevantes de la nueva economía. A pesar de estas importantes asesorías técnicas, los resultados en cuanto a la implementación de políticas tributarias concernientes al tema, no lograron tener un efecto inmediato en los años posteriores, esto, sumado al hecho de que la economía digital ya estaba cada vez más presente en el estilo de vida de las personas, todavía no alcanzaba la posición que tiene en la actualidad sobre todo el ciclo económico, por consiguiente el tema de la tributación de mundo digital seguía en un área difusa.

No fue sino hasta que, a raíz de una búsqueda para una solución a la gran problemática de la fiscalidad internacional, el cual es la evasión fiscal y principalmente el fenómeno de la erosión de las bases imponibles y traslado de beneficio por parte de las empresas multinacionales, y que al ser este una práctica que hiere gravemente los principios y finalidades de los sistemas tributarios alrededor de todo el mundo, los Estados miembros de la OCDE, se reunieron para elaborar un plan con el cual minimizar el impacto de estas actividades. Entendiendo la magnitud del problema y para que este pueda ser resuelto, se va a necesitar de una solución global, es por esto que, se desarrolla por parte de dicha organización, el denominado "Plan BEPS", nombrado así por las iniciales en inglés de las problemáticas a resolver.

De este modo, el año 2015 la OCDE elabora el plan de acciones BEPS, en donde se presentan propuestas de acción, tendientes a remediar los problemas de erosión y traslado, es en este contexto que, la relación de la nueva economía con la tributación vuelve a aparecer como un tema relevante a discutir, puesto que los nuevos modelos de negocios utilizados por las principales empresas del comercio electrónico presentan,

como ya hemos mencionado elementos que facilitan la concreción de estas conductas que buscan reducir la carga fiscal de la empresa a costa de herir gravemente la capacidad de recaudación de los países. Pudiendo, según la misma organización, tener un efecto negativo incluso más intenso para los países en vías de desarrollo.²⁸

Para ello, el principal objetivo de la elaboración de este plan de acción era la de proponer actualizaciones normativas, de manera tal que las beneficios generados por las empresas multinacionales, tributen efectivamente en las jurisdicciones en donde crean valor al desarrollar sus actividades económicas. La razón de proponer aquel enfoque, consiste en que se comprendió que uno de los motivos de mayor peso que producía estos fenómenos era la falta de un marco legal que cubriera adecuadamente estas conductas y los mecanismos recurridos por las empresas para sacar provecho de estas prácticas. Además, era necesario que esta estructuración de los marcos legales tributarios de las distintas jurisdicciones, pudiesen ser entendidos desde una perspectiva multilateral, con políticas y principios articulados en conjunto con un gran número de países puesto que, de hacerse de otra forma, la consecución de los objetivos anhelados estaría gravemente comprometido, la multiplicidad de normas con naturaleza distintas sumado a aquellas jurisdicciones que al entrar en una competencia por quien ofrece mayores ventajas comparativas a las empresa en cuanto a la cargas tributarias, establezcan normas, que entren en contradicción con la finalidad que busca obtener, tendría como resultado previsto, un fracaso rotundo y que aquellas prácticas perjudiciales para la fiscalidad internacional se sigan produciendo.

La importancia de tener en cuenta el impacto de la nueva economía en la problemática, queda materializada en la Acción 1 del Plan BEPS de la OCDE, que de lo escrito en su reporte final, vale la pena mencionar alguna de las conclusiones a las que la organización a través de su Comisión de Asuntos Fiscales, llegó.

En primer lugar, el grupo de expertos reunidos por la Comisión, llega a la conclusión de que es preciso promover modificaciones al concepto de establecimiento permanente, altamente utilizado por los Estados, para la tributación de las empresas multinacionales, para darle una mayor laxitud en su aplicación de forma que aquellas actividades auxiliares realizadas por una empresa que sean cruciales para el desarrollo de su

²⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales. Resumen Informativo. OECD. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

actividad económica principal, queden clasificados dentro de la noción de establecimiento permanente.

En lo que respecta a la forma de tributación a la que se debería someter el comercio electrónico transfronterizo que sigan el modelo de negocio B2C, el grupo de expertos recomendó, seguir lo contenido en las “Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE”.

Pero el grupo de expertos, terminó por desechar la mayoría de las propuestas discutidas en la instancia y por lo tanto no tuvieron mayor aplicación en las actualizaciones de las normativas tributarias de los Estados miembros de la Organización. La justificación de esta decisión, de no implementar medidas focalizadas en la economía digital, era que se consideraban suficiente las medidas BEPS para la fiscalidad en general, que estas tendrían la capacidad suficiente como para solucionar los principales desafíos que la nueva economía había introducido a la fiscalidad internacional.²⁹

A pesar de ello, los Estados reunidos en aquella instancia, que no contenía únicamente a los países miembros de la OCDE , sino que también, a los Estados pertenecientes al G20, tomaron la decisión de que el grupo de expertos continuara con sus funciones y en la realización de informes sobre la fiscalidad en el mundo de la economía digital.

Así en el año 2018, el grupo de expertos presenta un informe previsional sobre la materia, en el cual se ahonda en la especificación de los desafíos introducidos por la economía digital y se vuelve a enfatizar en la necesidad de una acción coordinada de manera multilateral por parte de las distintas jurisdicciones, que no solo signifique una mera coherencia entre las políticas tributarias a seguir, sino que también, implique una cooperación entre las autoridades tributarias de los países para hacer efectiva la tributación de las empresas multinacionales digitales.

El informe provisional de los “Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización” presentado el año 2018 en la ciudad de Buenos Aires, continua haciendo énfasis en la necesidad de resolver los problemas de determinación de la potestad tributaria de las jurisdicciones que buscan recaudar los impuestos generados por las empresas en el espacio virtual y conceptualiza la resolución de aquel problema mediante políticas que

²⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes. OECD. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

establezcan reglas de nexo y de atribución de beneficios, que sean acordes a la realidad de la nueva economía.

El reporte también indica que, la solución de estos problemas y la actualización de las reglas tributarias, deberá ser mediante un esfuerzo global, pues solo con una política multilateral, se podrá avanzar en soluciones efectivas. Para ello, se repasa que la cooperación internacional entre los Estados, a través de sus autoridades tributarias, debe tener una mayor profundidad puesto que, la naturaleza del comercio electrónico, hace que tenga un alcance global siendo por ello propio que una solución tenga las mismas características, todo ello, para que se pueda garantizar el pago de los impuestos por los ingresos generados por las empresas en los distintas jurisdicciones.

A su vez, el informe plantea consideraciones fundamentales a tener en cuenta para la elaboración de acciones, tendientes a la solución de estos desafíos, lo que significa, poder ser capaces de tener una mayor comprensión sobre la generación de valor, puesto que, los nuevos modelos de negocio introducen nuevos conceptos con respecto a esta materia que reta hasta el límite, las formas tradicionales de entender aquel proceso, de esta forma asimilar fenómenos como la “escala sin masa” o la creación de valor en base a los datos, es crucial para el diseño de reglas que se puedan adaptar a la digitalización de la economía.

Finalmente, este reporte provisional, deja de manifiesto, una vez más, la incapacidad de concretar medidas o acciones, en las que los países reunidos en esta instancia, estén comprometidos a llevar a cabo. El consenso sobre la existencia de desafíos tributarios provocados por la economía digital y la individualización de los mismos, parece agotarse en ese punto de partida, puesto que, los distintos representantes de los Estados miembros de las organizaciones reunidas en este marco, no comparten los mismos enfoques, en cuanto a desde qué ángulo abordar el problema y qué medidas de regulación tributarias tomar.

Sin embargo, los Estados reafirman una vez más su compromiso con la elaboración de una propuesta de solución de los problemas de fiscalidad internacional ante la digitalización de la economía, enfocados, primordialmente, en una actualización de las reglas de sujeción o nexo y la atribución de los beneficios por parte de las empresas

multinacionales digitales, que logre generar un consenso que permita su implementación en las legislaciones nacionales.³⁰

Esto se finalmente se materializó en el Reporte final entregado por la organización en el año 2020, en donde se presenta una propuesta de esquema de tributación hecho a la medida de las necesidades y características de la economía digital al que se denominó “Pilar 1” con la finalidad de sentar las bases para un acuerdo entre los países de la OCDE y el G20 sobre esta materia.

2.2 PILAR 1 DE LA OCDE

Llegado el año 2020, los países miembros de la instancia conjunta de la OCDE y el G20, a través de informes donde analizaron las propuestas elaboradas correspondientes al Pilar 1 y Pilar 2, llegaron mayoritariamente al consenso de que lo planteado en estos pilares representaba el asentamiento de “una base sólida para un acuerdo futuro que, se regiría por el concepto de tributación neta sobre la renta, evitaría la doble tributación y sería lo más sencilla y administrable posible”.³¹

Este reporte, ha permitido avanzar hacia un convenio multilateral entre los países miembros del Marco Inclusivo (OCDE y G20), para poner en marcha las reformas tributarias que terminen alcanzando los objetivos para los cuales se creó esta instancia y que las nuevas reglas de fiscalidad internacional comiencen a tener efecto, ya que, el enfoque desde el cual se diseñó la propuesta de dos Pilares por parte del Marco Inclusivo, ha contribuido a proporcionar por primera vez, desde que se ha comenzado a abordar los desafíos causados por la irrupción de la economía digital por parte de los Estados, una base sólida de propuestas, la cual tuvo como efecto, un mayor compromiso por parte de los miembros para acceder a acuerdos y convenios que, como se mencionó, permitan materializar esta propuesta en el escenario de la fiscalidad internacional.

³⁰ 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. Disponible en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en

³¹ OECD (2020), Como abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Puntos Destacados. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-como-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2020.pdf>

Estas nuevas reglas, lograrían consagrar el concepto de tributación neta sobre los beneficios, solucionarían los potenciales problemas de doble imposición que se pueden generar en el contexto de las empresas de la economía digital, a través de la introducción de nuevas reglas de nexo o sujeción, que estén pensadas especialmente para estas situaciones. Además, de que han sido pensadas desde una perspectiva, que busca que la aplicación de estas nuevas reglas propuestas, sea lo más sencilla y clara para evitar mayores problemas o contradicciones.

El foco de atención para las problemáticas, que presenta la tributación en el marco de la economía digital, debe estar puesto en el Pilar 1, pues es aquí, donde se presentaron las propuestas concretas para nuevas reglas de tributación, que estén adaptados al mundo moderno. De esta forma, puede resumirse que, “En términos generales, este Enfoque Unificado constituye un apartamiento de las reglas básicas sobre la que se estructuran los criterios de atribución de rentas y del principio de plena competencia, lo cual implicará, que a la postre la jurisdicción del mercado consumidor obtenga derechos de imposición, que no tendría sin la aplicación de este nuevo enfoque.”³²

Entonces, las medidas propuestas por el Pilar 1 vienen a ampliar el derecho de imposición que tendrán las jurisdicciones de los mercados de las denominadas empresas digitales, por la razón de que como se inspeccionó con anterioridad, muchos de los modelos de negocios que adoptan estas empresas, tienen como uno de sus principales impactos en materia de fiscalidad, que la empresa en cuestión no tendrá ninguna obligación tributaria allí donde los usuarios realmente se encuentran. Para revertir ese hecho, el Pilar 1, hará uso del concepto de participación activa y sostenida que las empresas tengan en las economías, de las jurisdicciones de mercado a través de actividades presenciales o a distancia.

Para alcanzar estos resultados de forma concreta, el Pilar 1, propone la creación de un derecho impositivo para aquellas jurisdicciones de mercado ya referidas, que abarcará una fracción del beneficio residual calculado en un grupo o segmento de las empresas multinacionales de la economía digital. Este derecho, se concretiza en el denominado “Importe A”, que es, en definitiva, la piedra angular del diseño de las nuevas reglas de fiscalidad internacional adaptada al mundo digital y capaz de ser una solución integra a los desafíos tributarios.

³² Romano, Á. (2020). La Fiscalidad de la Economía Digital. *Revista de Estudios Tributarios*, (24), 179-206.

El resto del contenido del Reporte de dos pilares elaborado por la OCDE, tiene alcances más amplios, en el contexto de que las instancias de cooperación y de preparación de informes de materias tributarias llevado a cabo principalmente por los Estados miembros, fueron llevadas a cabo desde la óptica de solucionar la problemática de la no imposición y la realización de conductas destinadas a reducir dolosamente la carga tributaria por parte de las empresas multinacionales y por lo tanto, no guarda estricta relación con los desafíos pertenecientes a la inmersión de la economía digital. Así, el pilar 2 de la propuesta generada por la organización, está destinada a establecer las reglas, que permitan la introducción de una tasa mínima de alcance global, para desincentivar prácticas de erosión de la base imponible o el Importe B del propio pilar 1, es una actualización del principio de *arm's length* frecuentemente utilizado en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Es por ello, que en lo atinente a la economía digital y las empresas multinacionales que presentan las características propias de las actividades y por lo tanto, presentan a su vez, las problemáticas inherentes a las reglas tributarias, es preciso centrar la atención, al esquema de reglas producido en el Marco Inclusivo que tiene como propósito, la solución de este asunto y este esquema es el Importe A.

El Reporte de la propuesta de dos pilares, también, es enfático en indicar que para la correcta aplicación de las reglas propuestas, será necesario la paralización y eliminación de todas las medidas unilaterales que hayan tomado los Estados o que estén en trámite, para transformarse en legislación vigente, puesto que, uno de los objetivos fundamentales de la propuesta originada por el Marco Inclusivo, corresponde a alcanzar una armonización en los principios y reglas tributarias en gran parte del mundo, para evitar conflictos entre leyes o controversias entre las distintas jurisdicciones, por las distintas ópticas bajo las que se hayan ideado normativas atinentes a la fiscalidad de la economía digital, por los diferentes países.

Lo anterior, sumado a la decisión de un número importante de países, de llevar adelante la normativa tributaria aplicable a las empresas multinacionales de la economía digital, provocó una serie de conflictos políticos comerciales, debido a que, las potencias en materia de economía digital, principalmente los Estados Unidos de América, consideraban muchas de esas medidas como políticas, que tenían como efectos, escenarios de discriminación hacia las empresas estadounidenses y que por lo tanto, atentaban contra la libre competencia, toda vez que, muchas de estas normas

unilaterales tenían como requisitos para generar la obligación tributaria de la empresa, elementos, los cuales únicamente las empresas multinacionales procedentes del país norteamericano cumplían.³³

2.2.1 IMPORTE A

El Importe A, contenido en la Propuesta de Dos Pilares representa la principal y más decisiva medida de cambio y actualización de la fiscalidad internacional, puesto que, representa un alejamiento a las reglas tradicionales relativas al factor de sujeción para que las jurisdicciones tengan atribuciones para gravar a determinadas empresas, buscando superar, definitivamente, el concepto de establecimiento permanente ideado para una economía que ya no representa las mismas características y por lo tanto no permite solucionar los desafíos que ha introducido la economía digital.

La creación de este nuevo derecho impositivo funcionaria entonces como mecanismo para la eliminación de los problemas de doble imposición al establecerse un esquema coordinado y armonizado por todos los países que decidan adoptar las medidas propuestas por el Pilar 1. Razón por la cual la forma en que se busca realizar la implementación del Importe A es a través del cambio en las legislaciones nacionales de los países involucrados o también pudiendo comenzar a introducir este nuevo derecho de imposición, mediante la utilización de instrumentos internacionales de derecho público, como lo es el convenio multilateral que se está acordando por los países del Marco Inclusivo. Estas dos dimensiones normativas, se complementarán utilizando instrumentos como directrices, para guiar las nuevas políticas de fiscalidad en caso de ser esto necesario por los Estados.

El Importe A, consiste en forma concreta, en la creación de un nuevo derecho impositivo para que las jurisdicciones de mercado en donde se crea el valor de muchas de las empresas multinacionales digitales por la utilización de los novedosos modelos de negocio puedan tener atribuciones tributarias sobre estas empresas. Para ello, la propuesta, describe como este nuevo derecho impositivo podrá ser efectivamente aplicado mediante condiciones, las cuales, en el caso de cumplirse, constituirá el hecho gravado presentado por el Importe A y en definitiva, dará nacimiento a la obligación tributaria que tendrán las empresas multinacionales afectadas.

³³ Geringer, S. (2021). National digital taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19. Disponible en <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/10291954.2020.1727083>

De esta forma, el Importe A dispondrá de una serie de componentes los cuales tendrán como finalidad servir como reglas para la delimitación del ámbito de aplicación de este nuevo derecho impositivo. Estos componentes, tomarán en consideración distintas ópticas y dimensiones de las empresas y el desarrollo de las actividades económicas, para que finalmente queden abarcadas por el Importe A.

En primer lugar, la propuesta toma en consideración reglas de alcance, diseñadas para que queden sujetas a obligaciones tributarias por parte de las jurisdicciones de mercado, en aquellas empresas multinacionales de gran envergadura, las cuales en las mayorías de los casos son las que presentan un éxito comercial más grande y superiores indicadores en términos de rentabilidad. Para ello, estas reglas de alcance determinarán si el tamaño de la empresa se alinea con la categoría, que es el objetivo del Importe A, mediante dos umbrales que se explicarán más adelante, los cuales permitirán inspeccionar a la empresa caso a caso.

La propuesta ha ido evolucionando por parte del comité de expertos, en lo relacionado a la determinación del ámbito de aplicación, pasando por una etapa en donde utilizaba el denominado Test o Prueba de Actividad, con el cual, el foco se tendrá en cómo y qué tan importante es el uso de los elementos tecnológicos por la empresa. En definitiva, con este Test lo que se busca, es determinar si la empresa multinacional es de aquellas que ejerce actividades en la economía digital y por lo tanto presenta o no las características de este tipo de empresa que producían los desafíos en materia tributaria.

Las actividades que van a quedar comprendidas por este primer test a grandes rasgos serán dos, las cuales son los servicios digitales y las actividades destinadas a consumidores finales.

Este elemento, fue excluido al avanzar la propuesta del Marco inclusivo, por ser aún desafiante intentar conceptualizar de forma más estricta, lo que queda comprendido en empresas de la economía digital.

De forma definitiva, la regla que se va a utilizar para determinar el alcance de este Importe A, será una en que se utilizará y se tendrá en cuenta de manera primordial, el tamaño económico y comercial de las empresas, para que queden comprendido por este derecho de imposición. De ahí que se recurrirá a un umbral de ingresos, que se deberá superar, para determinar si la empresa analizada queda abarcada por el Importe

A. Para el cálculo del umbral de ingresos, se tomará en consideración la cifra del negocio anual consolidado del grupo.

Esta regla utilizada por la propuesta, como se puede apreciar, se basa en análisis de elementos cuantitativos como lo son los resultados comerciales de una empresa, durante un determinado ciclo y al eliminar del ámbito de aplicación de la norma, los elementos que ponían su foco en el tipo de actividad económica que realiza la empresa, provoca que cualquier empresa multinacional, que sobrepase el umbral de ingresos dispuestos en el Importe A, quede entonces obligado al derecho impositivo considerado en él, independiente del tipo de actividad económica que realice o del modelo de negocio que utilice.

Si bien, esto puede a primera vista parecer un alejamiento considerable de la propuesta, con respecto del objetivo principal por el cual se dio origen al comité de expertos, pues el campo de empresas multinacionales que quedarían sujetas a este nuevo Importe A, parece más grande y general que únicamente las empresas de la economía digital, que eran las que presentaban desafíos para la fiscalidad internacional. Esto tiene una razón poderosa en distintos puntos a examinar, por un lado, existe la ya mencionada incapacidad de encontrar una conceptualización clara y estable de que es una empresa digital, puesto que esta está en constante dinamismo en la forma en que lleva adelante sus actividades económicas, así como en las tecnologías que usa, ello sumado a que era necesario encontrar una manera de conciliar las distintas posiciones políticas que tenían los Estados participantes del Marco Inclusivo.

Por ello, la utilización de reglas que estén fundamentadas en elementos cuantitativos, como lo es el umbral de ingresos, permite establecer una mayor estabilidad y certeza en el ámbito de aplicación del Importe A, al ocupar elementos objetivos y neutrales que son los ingresos de una compañía, lo que está en perfecta consonancia con la finalidad de elaborar nuevas reglas de fiscalidad, al incorporar un esquema con facilidad en su aplicación y en su administración.

De esta forma, para que una empresa multinacional quede en el ámbito de aplicación del Importe A, deberá superar el umbral de ingresos determinado por el Pilar 1, el cual consiste en exceder ingresos de 20 billones de euros, durante un periodo de 12 meses, ajustándose este umbral de ingresos, cuando el periodo de actividad de una empresa sea menor o mayor de los 12 meses, de forma proporcional al periodo de tiempo.

Además, de la superación del umbral de ingresos, la empresa multinacional deberá tener una rentabilidad que exceda el 10%, considerado el margen de beneficios antes de impuestos, con todo ello, se asegurará que las empresas multinacionales más grandes y de mayor rentabilidad, sean la que queden obligadas impositivamente a las jurisdicciones de mercado.

En este aspecto, se aplican excepciones, ya que una empresa multinacional de cumplir con ambos elementos del Importe A, no quedará abarcada por este derecho impositivo, si sus actividades económicas están destinadas a las áreas de la extracción de recursos naturales o de servicios financieros regulados. La determinación de dejar excluidos del alcance del Importe A, estas actividades económicas, radica que, en el caso de la extracción de recursos naturales, se estima que estos le pertenecen de manera exclusiva al Estado desde donde son extraídos y por lo tanto, deben de ser estas jurisdicciones las únicas que elaboren esquemas de tributación, en beneficio de sus propias arcas fiscales. Mientras que, en relación con las actividades concernientes a servicios financieros, el Marco Inclusivo concluye que, la naturaleza de la actividad de esta determinada industria, caracterizada por una gran complejidad, conllevaría mayores retos para la aplicabilidad de las reglas del Importe A.³⁴

Las grandes empresas multinacionales, en muchos casos, operan bajo grupos empresariales, en las cuales coexisten múltiples secciones o filiales que desarrollan distintas actividades económicas. La propuesta, también toma en consideración esta realidad, pues establece que en aquellos casos en los cuales una empresa multinacional no logre superar los umbrales anteriormente descritos, pero, uno de sus segmentos si hayan superado los niveles de ingreso y de rentabilidad, tendrá como efecto, que tales sectores quedarán bajo el alcance del Importe A, como si se trataran de segmentos independientes de la empresa multinacional.

También se aplicará una regla especial, en los casos de empresas multinacionales que realicen alguna de las actividades económicas excluidas por la propuesta, para concluir cuáles ingresos quedarán finalmente cubiertos por este derecho impositivo, la regla mencionada, consiste en un análisis en el cual de constituir los ingresos excluidos del importe de la empresa multinacional un 75% o más de los ingresos totales de la empresa, se entenderá completamente excluida del Importe A.

³⁴ OECD (2022). Progress Report on Amount A of Pillar One. Frequently Asked Questions. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>

Por lo tanto, esas serán las consideraciones que habrá que tomar, según las reglas de alcance contenidas en la propuesta de dos pilares, para determinar en primera instancia, que el tamaño de la empresa multinacional quede comprendido dentro del nuevo derecho impositivo del Importe A.

La propuesta también dispone nuevas reglas de nexo, con las cuales se podrá concretar el cambio de principios utilizados por la fiscalidad internacional y que representaba uno de los mayores desafíos, que introducía la aparición de la economía digital por la preponderancia existente del concepto de establecimiento permanente, como factor de conexión en las situaciones de las empresas multinacionales.

Para que las empresas multinacionales, que queden comprendidas dentro de las reglas de alcance, al superar los umbrales mencionados, queden efectivamente ligadas a una jurisdicción en específico, se establecerá como factor de conexión una nueva regla, que comprende un nuevo umbral de ingresos que se deberá superar, para concretarse el nexo. De esta forma, si la empresa multinacional que ya cumplió con las reglas de alcance, además, supera el monto de un millón de euros por concepto de ingresos provenientes desde una jurisdicción en particular durante un periodo, quedará por tanto obligada al Importe A, con la referida jurisdicción.

Con ello, el diseño de esta regla de nexo muestra el especial interés del Marco Inclusivo por darle una mayor importancia a la relación que tienen los ingresos de las grandes empresas multinacionales con sus consumidores finales. Algo que, con las reglas existentes con anterioridad a la propuesta analizada, no representaba un mayor peso en la determinación de las jurisdicciones que tendrían los derechos impositivos.

Además, en el ánimo de crear esquemas de tributación más equitativos entre los distintos países del mundo, es que la propuesta del Importe A, introduce una excepción en las reglas de nexo, para los casos de países con economías más pequeñas, para las cuales, puede resultar complicado alcanzar el monto necesario para tener atribuciones sobre las empresas multinacionales. Razón por la cual, el umbral de ingresos provenientes de una jurisdicción en específico se verá reducido a la cifra de 250.000 euros, en aquellos casos en que el Producto Interno Bruto del Estado, en cuestión, no alcance los 40 billones de euros.

Para la correcta determinación de cuáles serán los ingresos, se han establecido en el anexo E del reporte de la propuesta, reglas sobre la determinación del origen de los

ingresos de la empresa multinacional cubierta por el Importe A, estas reglas, tendrán como objetivo definir, la cantidad de ingresos que provienen de las distintas jurisdicciones y atendiendo a las multiplicidad de actividades económicas que se realizan, dentro del marco de la economía digital que presentan distintas naturalezas es que se establecerán distintas reglas de determinación de ingresos, dependiendo del tipo de ingresos, siempre teniendo como base fundamental que se utilicen métodos confiables para la determinación de estos ingresos, por parte de las empresas multinacionales.

En lo referente a cuál ser la base imponible sobre la cual se va a calcular el monto correspondiente a pagar por el Importe A, por las empresas multinacionales cubiertas de acuerdo con las reglas anteriores, la propuesta a través del reporte establece en el título 4, las reglas para la determinación de la base imponible.

A través del artículo 5 del reporte entregado por la Organización, se dispone que, para la determinación de la base imponible, se recurrirá a las utilidades o pérdidas de la empresa cubierta por el Importe A, durante un periodo. Para ello, se tomará el Estado Financiero Consolidado de la empresa multinacional cubierta, para revisar las utilidades o pérdidas, según sea el caso, que tiene el grupo empresarial durante el periodo y para el cálculo de las utilidades se examinarán, antes del pago, de cualquier tipo de impuestos a los que este obligada la empresa.

Además, se establecen una serie de deducciones al Estado Financiero Consolidado, que se deberán realizar para la determinación de la base imponible. Entre las exclusiones de los ingresos para la base imponible del Importe A, están lo gastado por la empresa en impuesto a la renta, los dividendos excluidos, los gastos no permitidos por la póliza, entre otros, de una lista contenida en el Artículo 5 del Título 4 del reporte de la propuesta de dos pilares.

Finalmente, en este aspecto es importante referirse a que como se mencionó anteriormente no solamente se consideraran los ingresos de la empresa cubierta por el Importe A, sino que, también es posible que las empresas durante un periodo generen pérdidas, las cuales, también deberán ser determinadas para ser deducidas de la base imponible, en razón de ello, la propuesta precisa que las pérdidas netas de la empresa, que se pueden deducir, serán el diferencial entre las pérdidas acumuladas y las utilidades acumuladas por la empresa multinacional en los periodos considerados para

la obligación tributaria del Importe A, siempre siguiendo la regla, de que las pérdidas deberán deducirse en el orden cronológico en el cual se generaron las pérdidas.

Una vez aplicadas todas las reglas anteriormente descritas, para definir si la empresa multinacional queda cubierta por este nuevo derecho de imposición denominado Importe A, así como las reglas de nexos para vincular a las empresas multinacionales cubiertas con las jurisdicciones de mercado en donde se encuentran los consumidores y determinar la base imponible sobre la cual se aplicará la obligación tributaria del Importe A, propuesto por la OCDE, será necesario revisar uno de los últimos pasos para conocer cómo es que se aplica finalmente el Importe A y como se va a lograr uno de los objetivos anhelados por el Marco Inclusivo en la elaboración de esta propuesta de un nuevo esquema de tributación a nivel internacional.

Las reglas de relocalización de los beneficios de las empresas multinacionales cubiertas serán el último paso, para definir el monto del Importe A en números concretos, para ello, el reporte entrega una fórmula matemática que deberán seguir las empresas multinacionales, para calcular el monto que en definitiva será asignado a las jurisdicciones de mercado, que según las reglas de nexos tengan las atribuciones para exigir el Importe A.

La fórmula presentada, se expresa algebraicamente por $Q = (P - R \times 10\%) \times 25\% \times \frac{L}{R}$ ³⁵, y lo que viene a representar en términos claros es que, el 25% de las ganancias de las empresas multinacionales cubiertas, siempre que sean sobre un margen del 10%, deberán ser repartidas hacia las jurisdicciones de mercado, donde se haya cumplido con las reglas de nexos en forma proporcional a los ingresos provenientes de tales jurisdicciones.

Habrà que tener especial consideración con una fórmula, también establecida por la propuesta del Marco Inclusivo designado con el nombre de “Marketing and Distribution Profits Safe Harbour Adjustment”, que tiene como objetivo realizar un último ajuste al monto obtenido, tras la fórmula de reasignación de los beneficios de las empresas multinacionales cubiertas por el Importe A, en razón de rebajarlo según los impuestos u

³⁵ OECD (2022). Progress Report on Amount A of Pillar One. Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>

otras obligaciones tributarias ya pagados por la empresa multinacional a la jurisdicción, que sean de una naturaleza distinta al pago del Importe A.

Estas reglas, son las que le dan forma al Importe A como nuevo derecho de imposición, que introduce la propuesta de dos pilares del Marco Inclusivo a través del último reporte y es sobre la cual recae principalmente las bases del nuevo esquema de políticas de la fiscalidad a nivel internacional.

En el marco del ascendente globalismo del nuevo milenio y de la irrupción de una revolución digital sin precedentes, tan determinante en el estilo de vida de las personas como lo fue la revolución industrial que introdujo desde una perspectiva económica grandes desafíos para su conciliación con las reglas y principios tributarios utilizados por las legislaciones de los múltiples países alrededor del mundo, este nuevo esquema y principalmente la propuesta del derecho llamado Importe A, ha representado un logro, al conseguir un compromiso por parte de un gran número de Estados, por generar instancias que terminen efectivamente en la configuración de una propuesta concreta como lo es la presentada por el último informe de la OCDE.

Este reporte, presenta reglas que entregan soluciones precisas a las principales problemáticas producidas por la aparición de la economía digital en materia de tributación y suple las falencias que las estructuras tradicionales utilizadas por la fiscalidad internacional presentaban.

El Importe A, plantea a través del reporte, nuevas reglas de nexos que permiten resolver los principios y conceptos ocupados por las fuentes normativas tributarias y contienen elementos que se adaptan de mejor manera, al uso de los innovadores modelos de negocios empleados por las empresas multinacionales en la actualidad. Además, de que pone un gran énfasis en la forma en que se crea valor a través de estos nuevos modelos de negocios, estableciendo atribuciones a las jurisdicciones de mercado.

También, su especial consideración a los ingresos de las empresas multinacionales están en plena concordancia con la búsqueda de que las principales empresas multinacionales, en especial las del mundo digital, se encuentren en vacíos legales, que tengan como consecuencia una no imposición o una carga tributaria injustamente reducida, de acuerdo al principio de equidad. De esta forma, a través de los umbrales exigidos, serán las empresas multinacionales de mayor envergadura del mundo, las que quedarán cubiertas por este derecho de imposición.

Y las reglas de reasignación de los beneficios, que se traducen en el monto final del Importe A, profundizan en uno de los objetivos principales de las instancias de la OCDE y otros países invitados en materia tributaria, el cual es avanzar en el principio de equidad, ahora en un ámbito mayor, equidad entre los Estados.

Pero la efectividad de la propuesta diseñada por el Marco Inclusivo, no parece convencer a la luz de estudios económicos que analizan los potenciales resultados de la aplicación de las reglas del Importe A, principalmente, en que el monto de la reasignación final por este derecho de imposición, puede terminar siendo muy bajo para los países subdesarrollados, pareciendo tener más efectividad en la recaudación, las medidas unilaterales tomadas por las legislaciones de los distintos Estados o la evaluación de que los umbrales de ingresos establecidos en la propuesta, puede llevar a que tengan un alcance bastante reducido, siendo muy pocas las empresas multinacionales que queden cubiertas por el Importe A.³⁶

³⁶ Kurian, Arul & Inc, Sci-Hall. (2022). The evolution of international tax regime and the OECD Two- Pillar solution: Analysis from a developing country perspective. *Journal of Economic Issues*. 61-71.

CAPITULO TERCERO: LEY 21.210

3.1 ORIGEN

La alternancia de gobiernos, desde la mitad de la década pasada ha tenido grandes repercusiones en la vida política del país en las más distintas y complejas dimensiones, y el área tributaria no ha sido ajeno de aquello. Es dentro de ese contexto, marcado por un estancamiento en el crecimiento económico del país, el cual había sido una característica fundamental de los gobiernos desde la vuelta a la democracia, sumado a una baja en la inversión, llevó a que el gobierno de turno, decidiera la implementación de una nueva reforma a la legislación tributaria. No solo con la finalidad de realizar modificaciones que faciliten la inversión y el crecimiento económico sino que también para actualizar la normativa nacional a la realidad de la aparición de nuevos agentes económicos, que ya dejaron de ser sorpresa y pasaron a ser importantes actores del mercado.

Dentro de las múltiples modificaciones que la ley establece para los variados regímenes tributarios, la Ley 21.210, presentada mediante mensaje de Su Excelencia el Presidente de la Republica en el año 2018, también da un paso hacia adelante, en la regulación de la economía digital, al introducir un impuesto a los servicios digitales, un tema que los países del mundo han comenzado a hacerse cargo reiterando en la gran importancia y tamaño de estas industrias.

A pesar de que a la a fecha de que fue presentada la reforma tributaria, mediante su mensaje presidencial, ya habían comenzado las instancias multilaterales de la OCDE, organización a la cual Chile es miembro desde el año 2010, que buscaban alcanzar un plan de acción coordinado por al menos, los países reunidos en las instancias de la organización, se decidió avanzar en el la implementación de un mecanismo unilateral, debido a que se estimaba por parte del gobierno de la época, que era necesario tomar medidas destinadas a limitar los efectos perjudiciales para la economía local, que producía la no tributación de las empresas de la economía digital, como se puede concluir, de lo mencionado por el Presidente Piñera, en el discurso de anuncio de la reforma tributaria cuando se refirió a que esta medida permitiría “Equiparar la carga

tributaria entre aquellas empresas que venden bienes y servicios en forma convencional y aquellas que lo hacen en forma digital”.³⁷

De esta forma, el proyecto de reforma tributaria, tenía dentro de las diversas medidas a tomar, la creación de un impuesto dirigido a las empresas multinacionales de la economía digital, específicamente a los proveedores de servicios digitales, de ahí el nombre del tributo propuesto por la reforma, Impuesto a los Servicios Digitales o ISD por sus siglas.

Este Impuesto a los Servicios Digitales estaba diseñado como un impuesto específico para las actividades relacionadas a los servicios digitales como tales, que no pagaban impuestos a diferencia de sus contrapartes tradicionales, a pesar de que, en el caso de las empresas multinacionales que proveían estos servicios, se pudo haber argumentado que existía la obligación del Impuesto Adicional, pero, por la estructura de la declaración y pago de tal impuesto, nunca se hizo efectivo esta potencial obligación.

Se trataba de un impuesto indirecto, puesto que, el hecho gravado que generaría la obligación tributaria, eran las situaciones de gasto de consumidores, traducido en las tarifas de los servicios digitales ofrecidos por las empresas.

Además de que se trataba de un impuesto sustitutivo, con lo cual se podía solucionar cualquier colisión con otros impuestos por hechos que pudiesen generar más de una obligación tributaria para los sujetos, puesto que, el pago de este Impuesto a los Servicios Digitales, produciría el efecto de liberar de la obligación de cumplir con el pago de los otros impuestos sobre el mismo hecho.

En definitiva, el proyecto original consideraba la creación de un nuevo derecho impositivo llamado Impuesto a los Servicios Digitales hecho a la medida de las actividades económicas de la economía digital, con una tasa de un 10% sobre la base imponible, que consistía en el monto total de las transacciones con motivos del consumo de servicios digitales.

Pero con el pasar del tiempo y a su vez, de la discusión legislativa de las medidas de la reforma presentada por el gobierno, se fueron produciendo modificaciones al proyecto

³⁷ Piñera, S. (2018). Discurso que anuncia el proyecto de modernización tributaria y 13 medidas que favorecen el crecimiento, la inversión y la creación de empleo. Prensa Presidencial. Disponible en <https://prensa.presidencia.cl/discurso.aspx?id=81050>

original, las cuales derivaron en la aprobación de un esquema de tributación para las empresas digitales, muy distinto a la idea original diseñada por el Ministerio de Hacienda, en donde finalmente, el Impuesto a los Servicios Digitales con todas sus características, desaparece y da a lugar a una modificación al Decreto Ley 825 que tiene como fin, la extensión de los hechos gravados del Impuesto al Valor Agregado hacia las situaciones de consumo de servicios digitales ofrecidos por las empresas multinacionales. Todo esto, siguiendo los lineamientos entregados por la misma OCDE con respecto a la aplicación del IVA “Digital”.³⁸

Así, la ley 21.210 que moderniza la legislación tributaria y las modificaciones al Decreto Ley 825 contenidas en la reforma tributaria, fue aprobada y fue publicada en el Diario Oficial y por lo tanto, entrando a regir desde el 24 de febrero de 2020.

3.2 MODIFICACIONES AL DL-825

Antes de la entrada en vigencia de las modificaciones realizadas por la ley 21.210, nuestra legislación interna, en materia tributaria, presentaba las mismas deficiencias frente a los desafíos fiscales planteados por la aparición de la economía digital y el comercio electrónico que ya fue expuesto con anterioridad.

Por ejemplo, el problema del factor de conexión o las reglas de sujeción en el caso de las empresas multinacionales que presten servicios digitales. Así el Decreto Ley 825, que regula el Impuesto a las Ventas y Servicios, no podía solucionar fácilmente esta cuestión, puesto que en su artículo 5, señalaba que, para que este impuesto aplique a la venta o servicio, es necesario el elemento territorial de la obligación tributaria y sostiene que: “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice”³⁹

³⁸OCDE/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/consumption/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe-aspectos-destacados-y-principales-recomendaciones.pdf>

³⁹ de Hacienda, M. (2017, 3 noviembre). dl 825 (31-dic-1974) M. de Hacienda | Ley Chile. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. www.bcn.cl/leychile. Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369&idVersion=2017-11-03>

De esta manera, queda en evidencia que la mayoría de los servicios digitales utilizados por los habitantes de nuestro país, no quedaban con la obligación de pagar este impuesto, puesto que, no están desarrollados en Chile sino que en el extranjero, principalmente en polos de innovación tecnológica como Estados Unidos o Europa y en menor medida en países vecinos de la región latinoamericana.

Esto vino a ser solucionado por la reforma tributaria, a través de lo contenido en la ley 21.210. Por ello, es prudente revisar los siguientes artículos que le dan forma al esquema tributario diseñado por el legislador, que permite incluir a las empresas multinacionales proveedoras de servicios digitales a la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado.

3.2.1 HECHO GRAVADO

La ley 21.210 introduce una clasificación como venta y servicios a una serie de actividades que presentan características insignia de la economía digital y el comercio electrónico, quedando de esta forma tales actividades cubiertas por el Decreto Ley 825 y la obligación tributaria contenida en él. De esta forma, el hecho gravado en esencia será el mismo que para el resto de situaciones que generan la obligación del Impuesto al Valor Agregado, es decir, la realización de una prestación a cambio de una remuneración.

El artículo 8 ahora con la introducción de la letra n) dispone lo siguiente:

“El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios según corresponda:

n) Los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;

2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;

3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y

4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.”

Así, revisando cada uno de los cuatro tipos de servicios mencionados en la norma legal podemos notar que en el caso de la primera situación descrita, por la letra n) del artículo 8, la intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero, siempre que estas últimas den origen a una importación, el hecho gravado particular en esta situación, será el servicio de intermediación que se ofrezca para llegar a la realización de un contrato entre las partes. Es el valor que cobra la empresa que ofrece este servicio, lo que originará, la obligación de pagar la tasa del 19% del Impuesto al Valor Agregado, con total prescindencia de si el resultado de la operación de intermediación queda obligado a tributar IVA o no.

El caso de los servicios de entrega o suministro de contenido de entretenimiento digital, es uno de gran importancia, puesto que, corresponde a los servicios de entretenimiento que se realizan por medio digital, los cuales parecen no estar restringidos en el tipo de entretenimiento que ofrecen, logrando cubrir hasta los más inimaginables ocios, razón por la cual, los usuarios tienen como opción predilecta, para sus tiempos libres, acudir a alguno de estos servicios. El articulado, toma en consideración esta gran variedad de preferencias que pueden tener los consumidores, al utilizar la expresión “tal como”, lo que implica que los ejemplos señalados, no representan una lista cerrada de los servicios que pueden ser considerados dentro del giro del entretenimiento digital y habrá que utilizar la interpretación, para determinar si lo provisto por la empresa, puede ser considerado dentro del concepto de entretenimiento digital ocupado por el artículo.

Los servicios considerados en el tercer caso, se enmarcan dentro del desarrollo de la computación en la nube, modalidad que ha irrumpido fuertemente en la escena tecnológica internacional y que corresponde a servicios proveídos a través del internet y cuya innovación y atractivo principal, radica en la implementación de estos servicios en donde se puede llegar a “ahorros en los costos, incremento en la productividad, velocidad y eficiencia, desempeño y seguridad”. Es por ello que, aunque no está limitado, la mayoría de estos servicios se lleven a cabo a través de negocios *business-to-business* o B2B, debido a que las razones mencionadas, cumplen con los constantes deseos de maximizar eficiencia que se tienen en el mundo privado. Todas las remuneraciones que se obtengan de la prestación de servicios de computación en la nube, estarán obligadas a pagar el Impuesto al Valor Agregado, en cualquiera de las

modalidades en que este servicio sea provisto, a saber, Software como servicio, Plataforma como servicio e Infraestructura como servicio.

El cuarto caso, que la reforma considera afecto al Impuesto al Valor Agregado, es uno bastante dispar comparado con las demás anteriormente comentados, puesto que, el servicio que generará la obligación tributaria, será la publicidad, que puede ser definida como “el conjunto de técnicas y medios que se orientan a informar al (o a los) público(s) y a convencerle(s) para que compren un bien o un servicio o para que se adhieran a una causa”.⁴⁰ Esta diferencia, no solo consiste en lo distinto del giro del negocio de la publicidad con respecto a la de los señalados en los puntos anteriores (ligados casi estrictamente al mundo tecnológico), sino que también, en que la ley no exige que los medios empleados para la ejecución de la publicidad, sean únicamente mediante una dimensión digital, incorporando en el hecho gravado de esta situación, el empleo de los mecanismos tradicionales y habituales de difusión de la publicidad.

3.2.2 FACTOR DE CONEXIÓN

Al existir un gran predominio de las empresas extranjeras en el ámbito del comercio electrónico y que a su vez son de alcance multinacional, es importante revisar como la reforma tributaria va a solucionar el problema del nexo que, como fue reiteradas veces mencionado, corresponde a una de las colisiones más grandes, entre las reglas fiscales y la realidad económica producidas por la económica digital.

Para ello, la regla de nexo que el legislador terminó utilizando para esta actualización y ampliación del IVA a los servicios digitales, está contenida en el artículo 3 numeral 3 de la ley 21.210 que realiza la siguiente modificación al Decreto Ley 825:

“Agrégame en el artículo 5 el siguiente inciso tercero:

Tratándose de los servicios del artículo 8 letra n) que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos, concurriesen al menos dos de las siguientes situaciones:

⁴⁰ Nieto, B. G. (2018). *Fundamentos de la publicidad*. Alianza Editorial.

- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;
- ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;
- iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o,
- iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile."

Esta disposición, significó un cambio de paradigma en cuanto a la noción del elemento territorial de la obligación tributaria del Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual, como fue mencionado en un inicio, contemplaba únicamente a las operaciones de ventas y servicios que se realizaban en territorio nacional, caso que no estaba tan identificado para las ventas y servicios a través de medios digitales.⁴¹

De este modo, se optó por utilizar una presunción legal de que los servicios son utilizados en nuestro país y de esta forma vincular al hecho gravado con la jurisdicción nacional, dándole una atribución a Chile sobre el derecho impositivo. Las causales de presunción, de que el servicio digital está siendo utilizado en nuestro país, están estrechamente relacionados con las nuevas formas de crear valor que utilizan las empresas multinacionales del comercio electrónico, en donde tiene una gran importancia, el territorio en dónde se encuentran los consumidores finales de estos servicios, asemejándose en espíritu a la atención que tiene la OCDE con las llamadas jurisdicciones de mercado.

3.2.3 BASE IMPONIBLE

Por otro lado, habrá que señalar que no se producirá ninguna innovación con respecto a la base imponible ni la tasa y en definitiva, al método de cálculo del impuesto que deberán pagar los prestadores de servicios digitales, siguiendo lo ya establecido en el Decreto Ley 825.

⁴¹ de Hacienda, M. (2017, 3 noviembre). dl 825 (31-dic-1974) M. de Hacienda | Ley Chile. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369&idVersion=2017-11-03>

3.2.4 REGLAS DE DECLARACION Y PAGO

Las normas de pago, revisten de gran importancia, puesto que, a pesar de que la técnica legislativa que se utilizó para gravar a los servicios digitales, consistió en incluirlos en la obligación tributaria del Impuesto al Valor Agregado, lo relacionado a la declaración y pago de este impuesto, se vio expuesto a modificaciones importantes, debido a que las empresas obligadas al pago de este impuesto, estarán localizadas en el extranjero, fuera del territorio de jurisdicción de nuestro país.

En razón de ello, la ley innovó en la creación de un régimen simplificado, para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, contenido en la modificación realizada por la reforma al párrafo 7 bis del Título II de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios en su artículo 35 A.

Este trámite simplificado, tendrá como primer paso lo dispuesto en la Resolución Exenta N°55 del Servicio de Impuestos Internos, que establece que, los proveedores de servicios digitales mencionados en el artículo 8 letra e) de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, deberán registrarse en el portal web que el Servicio de Impuestos Internos pondrá a disposición, llenando un formulario de registro, en el que entre otras cosas deberán identificar cuál de los servicios afectos a IVA será el que proveerán. Además, en este formulario deberán indicar el periodo tributario en el que pagarán el IVA, pudiendo ser mensual o trimestral, de elegir la última opción, estos periodos se encuentran fijos en 4 trimestres, partiendo desde enero del año en cuestión.⁴²

Tras el registro de las empresas multinacionales afectas al Impuesto al Valor Agregado la Resolución Exenta N°67 del Servicio de Impuestos Internos se encarga de describir el proceso de declaración y pago del impuesto, señalando como se mencionó anteriormente que el cálculo de la aplicación de la tasa a la base imponible de este impuesto se realizara sin diferir de la fórmula utilizada para los servicios no contenidos en la letra e) del artículo 8.

Señala también que en los casos en donde exista cualquier tipo de resolución del servicio con devolución del monto de la remuneración del proveedor, este en su calidad de contribuyente podrá deducir el impuesto del monto que le toca pagar por ese periodo

⁴² Resolución Exenta SII N° 55 del 20 de Mayo del 2020. Regula Inscripción en el Régimen de Tributación Simplificada establecido en el Artículo 35 A del nuevo párrafo 7° Bis de La Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

tributario siempre y cuando tenga algún monto que pagar o este sea mayor a la eventual deducción.

Como estos prestadores de servicios no se encuentran domiciliados o con residencia en Chile, el Director del Servicio de Impuestos Internos deberá establecer los procedimientos necesarios que se deberán seguir para el pago de este impuesto en una moneda extranjera, en cualquier caso existe la posibilidad de que el Director pueda autorizar su pago en moneda nacional siguiendo las reglas contenidas en el Compendio de Normas de Cambio Internacionales del Banco Central de nuestro país.⁴³

De esta forma, el pago como tal será llevado a cabo a través del formulario 129 en la página web Portal IVA, que contempla la inscripción de los datos necesarios para el pago del impuesto de acuerdo a las transferencias SWIFT, utilizando a elección del contribuyente como moneda el dólar de los Estados Unidos de América, el euro o el peso chileno, siguiendo las reglas anteriormente mencionadas. Deberá declararse a través de este formulario con un plazo máximo de 20 días del mes siguiente al fin del periodo tributario escogido por el prestador del servicio.

Considerando el pago del IVA por parte de estos prestadores, es necesario indicar que el pago de este impuesto para los prestadores de servicios contenidos en la letra e) del artículo 8 está condicionado al pago de otros impuestos según le corresponda, principalmente al impuesto adicional del artículo 58 y 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, de ser ese el caso, será necesario distinguir entre los negocios B2C y los B2B, en el caso de los primeros, al ser el consumidor una persona natural, es posible aplicar la exención del artículo 59 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, que dispone que estas no tendrán la calidad de contribuyentes del IVA y por lo tanto corresponderá a los prestadores de los servicios digitales el pago del Impuesto al Valor Agregado. Mientras tanto, en el caso de los negocios B2B, las exenciones a las que pudieran estar afectas las empresas consumidoras de los servicios digitales son más limitados que la de los negocios anteriores, por lo tanto es más frecuente que los prestadores queden obligados a tributar por el Impuesto Adicional.

⁴³ Resolución Exenta SII N° 67 del 26 de Junio del 2020. Establece procedimiento sobre declaración y pago del impuesto al valor agregado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, conforme al nuevo párrafo 7° bis de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios.

3.3 RESULTADOS APLICACIÓN IVA DIGITAL

Desde el año 2020, que se ha aplicado en nuestro país, este denominado IVA Digital, por lo tanto, será interesante revisar los resultados que ha tenido este impuesto, principalmente, en la efectividad de las reglas de declaración y pago durante el transcurso de tiempo que la nueva normativa ha estado en vigencia.

Entre las empresas multinacionales proveedoras de servicios digitales, ahora cubiertos por el Impuesto al Valor Agregado, encontramos compañías tales como Google, Meta, Netflix, Spotify, Uber, entre otras, las cuales ofrecen los servicios predilectos por los consumidores chilenos. Estas empresas, son la que están obligadas de acuerdo a las disposiciones legales, al registro ante el Servicio de Impuestos Internos para la declaración y pago del IVA.

Durante el primer año de entrada en vigor, la recaudación que logró el Fisco, por motivo del pago de este impuesto ,por parte de las empresas del comercio electrónico, alcanzó el monto de 218 millones de dólares americanos. Cifra que permitió, que la recaudación fiscal del primer año de vigencia de la reforma tributaria, superara con creces la proyección realizada por el Servicio de Impuestos Internos.⁴⁴

En el año 2022 durante el primer trimestre, los montos recaudados por el SII, con razón de este impuesto, llegó a los 106 millones de dólares. Y la recaudación total por las medidas introducidas por la reforma tributaria del 2020, duplicó las expectativas de la metas autoimpuestas, influenciado dicho resultado en gran medida, por el pago de IVA Digital.⁴⁵

Gran parte del éxito en los grandes montos de recaudación, están estrechamente relacionados con la gestión realizada por el propio Servicio de Impuestos Internos, en promover el sistema de registro a las empresas multinacionales, para facilitar el pago de este impuesto, lo cual tuvo como efecto reforzar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de estas empresas, llegando a la cifra de alrededor de 300 empresas

⁴⁴ Valdenegro, S. (2021). En casi un año de vigencia, el IVA digital ha recaudado más de US\$ 210 millones de 192 plataformas. Diario Financiero. Disponible en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/en-casi-un-ano-de-vigencia-el-iva-digital-ha-recaudado-mas-de-us-210>

⁴⁵ Valdenegro, S. (2022). SII: en lo que va del año, los ingresos por la reforma tributaria de 2020 casi duplican la meta de recaudación. Diario Financiero. Disponible en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/sii-en-lo-que-va-del-ano-los-ingresos-por-la-reforma-tributaria-de>

extranjeras que ya se encuentran registradas y llevan adelante la declaración y pago del IVA.⁴⁶

Así, tomando en consideración la información entregada por el Servicio de Impuestos Internos los ingresos recibidos con razón del pago de este impuesto por parte de las empresas extranjeras multinacionales que se encuentran dentro de la economía digital han superado con creces las expectativas en cada uno de los años en que ha estado en vigencia esta normativa. Demostrando ser una medida muy efectiva, al menos en los concerniente a el pago y recaudación del impuesto.

⁴⁶ Servicio de Impuestos Internos. (2022). Comienza a regir el cambio de sujeto total del IVA a los Servicios Digitales para asegurar la correcta declaración y pago de este impuesto. Disponible en <https://www.sii.cl/noticias/2022/010822noti01aav.htm#:~:text=Esta%20medida%20entra%20en%20vigencia,domicilio%20ni%20residencia%20en%20Chile.>

CONCLUSIONES

Tras haber revisado en este ensayo, es posible concluir que la irrupción de la economía digital que ha sucedido durante los últimos 30 años, ha generado grandes problemas para la fiscalidad internacional. Las principales reglas, así como también los principios que rigen históricamente el derecho tributario de una gran cantidad de países en el mundo, se vio de pronto, incapaz de ser aplicado, ante una realidad económica que ya no responde a las limitaciones del mundo, en el cual, aquellas normas fueron elaboradas.

Tal hecho, provoca graves efectos no deseados desde la óptica de las pretensiones fiscales de los Estados, puesto que, los modelos de negocios utilizados por las empresas multinacionales del comercio electrónico, gracias a las innovaciones tecnológicas existentes, permiten a tales agentes económicos sortear las legislaciones fiscales de las distintas jurisdicciones del mundo, reduciendo significativamente su carga tributaria o incluso facilitando que lleven adelante conductas de evasión o elusión fiscal, buscando quedar solamente sujetos a las legislaciones que presentan tasas más amigables para las empresas.

Esto llevó a la gran mayoría de países del mundo, a la conclusión de que era necesario llevar adelante, procesos que tengan como objetivo el diseño de nuevos esquemas de tributación, que atendieran a las características relevantes de la nueva economía y logaran superar las deficiencias de las reglas tradicionales de la fiscalidad, sin perder la finalidad de ser eficientes y respetar los principios fundamentales en materia tributaria, como lo es, la equidad.

Así, la propuesta entregada por la instancia del Marco Inclusivo, en donde confluyeron los Estados miembros de la OCDE y el G20, concretamente la medida de la creación de un nuevo derecho impositivo, llamado Importe A contenida en el Pilar 1 de la referida propuesta, representa un esquema completo de tributación que si bien, a través de la discusión de la instancia durante los distintos reportes presentados a la Organización, terminó, en la práctica, conteniendo elementos cruciales muy poco ligados a la realización de actividades económicas digitales, en espíritu, tiene como objetivo solucionar los problemas propios de la nueva economía, generando un derecho impositivo para las jurisdicciones de mercado, donde ocurre la creación de valor para este tipo de empresas, el cual permite superar las limitaciones existentes por la falta de

un factor de conexión, para las empresas multinacionales, principalmente por el uso del concepto de establecimiento permanente.

Pero, a pesar de los esfuerzos realizados para conseguir un acuerdo entre la mayor cantidad de países, para la aplicación de las medidas contenidas en el informe, las proyecciones hechas por expertos técnicos sobre los niveles de recaudación que pueda alcanzar este mecanismo del Importe A, hace rebajar las expectativas, sobre todo, para los países subdesarrollados, los cuales son los más afectados por las reglas tradicionales de la fiscalidad internacional, teniendo como resultado, que no mejore significativamente los niveles de recaudación fiscal. También, habrá que considerar, que si bien se trata de un esquema completo de tributación, estableciendo reglas para cada uno de los aspectos cruciales de un impuesto, nos encontramos con disposiciones que pueden ser de una complejidad considerable en algunos apartados, sobre todo, en lo relacionado al cálculo del monto final a ser redistribuido, situación que puede herir gravemente la efectividad de esta medida.

Mientras que las modificaciones que hizo nuestro país al Decreto Ley 825, para incluir los servicios prestados digitalmente por empresas extranjeras, dentro de los hechos gravados por IVA, fue una medida que por la utilización de presunciones legales puede a primera vista parecer una técnica legislativa que tenga la potencialidad de crear inconvenientes y complejidad al esquema, las reglas de declaración y pago, que establecieron un régimen simplificado para el pago de impuesto, sumado con las exhaustivas labores del Servicio de Impuestos Internos para comunicar y fomentar la inscripción en el registro en el portal web, han demostrado a lo largo del tiempo de vigencia de esta normativa, ser muy efectivas para la recaudación, con motivo de la prestación de servicios digitales.

La OCDE buscara finalizar esta instancia con la firma de un acuerdo multilateral donde todos los países involucrados queden comprometidos finalmente a la aplicación de las medidas propuestas, de alcanzar este convenio, del que Chile sería parte, la misma propuesta establece como requisito la paralización o eliminación de las medidas unilaterales que hayan tomado las jurisdicciones con relación a la tributación de la economía digital, lo que incluirá las modificaciones realizadas por nuestra legislación que le dieron forma al IVA Digital.

Por lo tanto, en virtud de lo visto en este ensayo, de producirse en el futuro cercano la firma del convenio multilateral, con los efectos que ello conlleva, podría producirse un

resultado poco optimo debido a que va a prevalecer un sistema de tributación que eventualmente sea menos eficiente que el ya utilizado por nuestro país, perjudicando de esta forma la recaudación y los ingresos fiscales de nuestro país. Siendo esto una variable que los poderes involucrados en la toma esta decisión deberán poner especial énfasis en su análisis al momento de tomar finalmente la decisión.

BIBLIOGRAFIA

A.R. del Águila Obra (2001) "La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España". Boletín económico de ICE, Información Comercial Española núm.2705 pág.8.

Agrawal, D. R. (2014). The Internet as a Tax Haven?: The Effect of the Internet on Tax Competition. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 107, 1–62. <https://www.jstor.org/stable/26812144>

Asen, E., (2020) What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Disponible en <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> (14 de octubre de 2020).

Barra, P. (2006). La Simplicidad de los Sistemas Tributarios: El Caso de Chile.

Caba, E. E. (2017). El IVA en los negocios de la era digital. *Revista de Estudios Tributarios*, (17), ág-31. Disponible en <https://revistaestudiosarabes.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46982>

Castro, S., Guzmán, B., & Casado, D. (2007). Las Tic en los procesos de enseñanza y aprendizaje. *Laurus*, 13(23), 213-234.

CEBREIRO-GOMEZ, ANA; CLAVEY, COLIN; ESTEVAO, MARCELLO; LEIGH-PEMBERTON, JONATHAN; STEWART, BENJAMIN. 2022. Digital Services Tax : Country Practice and Technical Challenges. Equitable Growth, Finance and Institutions Insight;. World Bank, Washington, DC. © World Bank. Disponible en <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/36840/P169976002e89a07209ae40d48d6ebb7154.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2000). Conferencia Técnica: La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación, Tema: Importancia del Concepto de Equidad Tributaria en los Programas de Educación Tributaria. Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2000/Espanol/Taormina_italia_2000_tema2_2_mexico.pdf

CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2018), La concentración de los mercados en la economía digital (LC/TS.2018/45). Disponible en <https://www.cepal.org/es/publicaciones/43631-la-concentracion-mercados-la-economia-digital>

Checa González, C. (2010). Globalización económica y principios tributarios. *Cuestiones constitucionales*, (22), 79-113. Disponible en https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932010000100003

Coase, R.H. (1937): "The Nature of the Firm", *Economica*, New Series, Vol. 4, 16.

de Hacienda, M. (2017, 3 noviembre). dl 825 (31-dic-1974) M. de Hacienda | Ley Chile. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. www.bcn.cl/leychile. Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369&idVersion=2017-11-03>

de Hacienda, M. (2017, 3 noviembre). dl 825 (31-dic-1974) M. de Hacienda | Ley Chile. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Disponible en <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369&idVersion=2017-11-03>

Digital 2022: Chile. (2022). Recuperado 4 de octubre de 2022, de Data Reportal website, Disponible en <https://datareportal.com/reports/digital-2022-chile>

Faúndez-Ugalde, A., Vidal Olivares, A., Olguín Romero, A. & Molina Marisio, F. (2021). Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 10(1), 9. Disponible en <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2021.53385>

Faúndez, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista Chilena De Derecho Y Tecnología*, 7(1), 155–173. Disponible en <https://doi.org/10.5354/0719-2584.2018.48223>

Fernández-Portillo, A., Sánchez-Escobedo, M. C., Jiménez-Naranjo, H. V., & Hernández-Mogollón, R. (2015). La importancia de la Innovación en el Comercio Electrónico. *Universia Business Review*, (47), 106-125.

Furman, J. (2008). The concept of neutrality in tax policy. testimony before the US Senate Finance Committee, hearing on Tax: Fundamentals in Advance of Reform.

GARCIA BERNAL, NICOLAS. Impuesto a las plataformas digitales, Experiencia Internacional. Agosto de 2019. Disponible en https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/27629/1/BCN_Impuesto_a_las_plataformas_digitales_final_edPM.pdf

Garde, M. J. G. (2016). El proyecto BEPS. *Boletín económico de ICE*, (3071).

Gariboldi, G. (1999). *Comercio electrónico: conceptos y reflexiones básicas* (Vol. 4). BID-INTAL.

Gates, B., & Bravo, J. A. (1999). *Los negocios en la era digital*. Barcelona: Plaza & Janés.

Geringer, S. (2021). National digital taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1-19. Disponible en <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/10291954.2020.1727083>

Gómez Sabaini, J. C., Jiménez, J. P., & Martner Fanta, R. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Cepal. Disponible en [Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina. Santiago: CEPAL, 2017. LC/PUB.2017/5-P. p. 145-168](https://repositorio.cepal.org/publicaciones/1/S1700175/1)

Hanappi, T., & Cabral, A. C. G. (2020). The impact of the Pillar One and Pillar Two proposals on MNE's investment costs: An analysis using forward-looking effective tax rates. Disponible en <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b0876dcf-en.pdf?expires=1671483990&id=id&accname=guest&checksum=FD2975F5B3AD14BB2F0CC3D1110E9A4B>

Jiménez Vargas, P.-J. (2022). La nueva fiscalidad de la economía digital: primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional. *CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL*, 14(1), 334-369. Disponible en <https://doi.org/10.20318/cdt.2022.6688>

Kurian, Arul & Inc, Sci-Hall. (2022). The evolution of international tax regime and the OECD Two- Pillar solution: Analysis from a developing country perspective. Journal of Economic Issues. 61-71.

MIGUEZ, S. D. D. S. (2018). Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Disponible en https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_06_2018_sarralde.pdf

Most Popular Websites in the World - 1996/2021 + Top Websites in the US by Traffic -. (2021, 1 agosto). Recuperado 11 de octubre de 2022, Disponible en <https://statisticsanddata.org/data/most-popular-websites-in-the-world-1996-2021/>

Narvárez, J. L. G., & Medrano, F. (2021). Los desafíos de la tributación de la economía digital en América Latina. In Nuevos paradigmas del derecho tributario post COVID-19 (pp. 1-12). La Ley (Argentina). Disponible en <https://www.latindadd.org/wp-content/uploads/2021/02/Tributacion-de-la-Economia-Digital-en-America-Latina-Latindadd.pdf>

Nieto, B. G. (2018). *Fundamentos de la publicidad*. Alianza Editorial.

OCDE/G-20. (2014). Proyecto de la OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios: “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, p.100. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminaryversion.pdf>

OCDE/GBM/CIAT/BID (2021), Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe, OECD, Paris. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/consumption/kit-de-herramientas-de-iva-digital-para-latinoamerica-y-el-caribe-aspectos-destacados-y-principales-recomendaciones.pdf>

OECD (2012), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid Disponible en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

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. Disponible en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en

OECD (2020), Como abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Puntos Destacados. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-como-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2020.pdf>

OECD (2022). Progress Report on Amount A of Pillar One. Frequently Asked Questions. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>

OECD (2022). Progress Report on Amount A of Pillar One. Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>

Olbert, M., & Spengel, C. (2017). International taxation in the digital economy: challenge accepted. World tax journal, 9(1), 3-46. Disponible en <https://taxjournal.eu/wp-content/uploads/2018/04/22-23-International-Taxation-in-the-Digital-Economy-Challenge-Accepted.pdf>

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

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

Pascuali Tello, M. (2021). LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS MATERIALES, EL ESTADO DEL ARTE EN EL ÁMBITO COMPARADO. *Revista de Derecho UDD*, 43. Recuperado de <https://derecho.udd.cl/actualidad->

juridica/articulos/los-principios-constitucionales-tributarios-materiales-el-estado-del-arte-en-el-ambito-comparado/

Pedreño Muñoz, A. (2017). La digitalización y la economía global. Visión general. *Revista de Economía Información Comercial Española*, 897, <http://www.revistasice.com/index.php/ICE/issue/view/121>.

Pérez, C. L. E. (2017). Tributación en la economía digital. *Revista ANFECA*, 22, 1-15.

Piñera, S. (2018). Discurso que anuncia el proyecto de modernización tributaria y 13 medidas que favorecen el crecimiento, la inversión y la creación de empleo. Prensa Presidencial. Disponible en <https://prensa.presidencia.cl/discurso.aspx?id=81050>

Resolución Exenta SII N° 55 del 20 de Mayo del 2020. Regula Inscripción en el Régimen de Tributación Simplificada establecido en el Artículo 35 A del nuevo párrafo 7° Bis de La Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Resolución Exenta SII N° 67 del 26 de Junio del 2020. Establece procedimiento sobre declaración y pago del impuesto al valor agregado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, conforme al nuevo párrafo 7° bis de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios.

Roldan, R. A. (2001, 1 octubre). eChange: El Lado Humano de la Economía Digital (Spanish Edition) (0 ed.). Ediciones Granica, S.A.

Romano, Á. (2020). La Fiscalidad de la Economía Digital. *Revista de Estudios Tributarios*, (24), 179-206.

Santibáñez, J. A. EL IVA Y LOS SERVICIOS DIGITALES: LA EXPERIENCIA CHILENA. Disponible en https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDt-Vol9-4-Altamirano-Digitales_0.pdf

Seira, E., Pineda, E., & Rasteletti, A. (2019). Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital. Disponible en http://www.enriqueseira.com/uploads/3/1/5/9/31599787/retos_para_el_cobro_del_impuesto_sobre_la_renta_en_la_econom%C3%ADa_digital_causas_y_propuestas_para_enfrentarlos_es.pdf

Servicio de Impuestos Internos. (2022). Comienza a regir el cambio de sujeto total del IVA a los Servicios Digitales para asegurar la correcta declaración y pago de este impuesto. Disponible en

<https://www.sii.cl/noticias/2022/010822noti01aav.htm#:~:text=Esta%20medida%20entra%20en%20vigencia,domicilio%20ni%20residencia%20en%20Chile.>

Sobarzo, E. I. (2015). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (14), ág-241.

Tapscott, D. (1996). *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. New York: McGraw-Hill.

Valdenegro, S. (2021). En casi un año de vigencia, el IVA digital ha recaudado más de US\$ 210 millones de 192 plataformas. *Diario Financiero*. Disponible en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/en-casi-un-ano-de-vigencia-el-iva-digital-ha-recaudado-mas-de-us-210>

Valdenegro, S. (2022). SII: en lo que va del año, los ingresos por la reforma tributaria de 2020 casi duplican la meta de recaudación. *Diario Financiero*. Disponible en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/sii-en-lo-que-va-del-ano-los-ingresos-por-la-reforma-tributaria-de>

Velte, T. J. (2001). *Fundamentos de comercio electrónico*.

Ventas del comercio online se aceleraron en cuarto trimestre y crecieron un 41% en todo 2021. (2022). *Diario Financiero*. Disponible en <https://www.df.cl/empresas/retail/ventas-del-comercio-online-se-aceleraron-en-cuarto-trimestre-y-crecieron>

Yáñez Henríquez, J. (2015). *Tributación: equidad y/o eficiencia*.