



**PRINCIPALES EFECTOS TRIBUTARIOS EN
MATERIA DE IVA FRENTE A LAS OPERACIONES
DIGITALES**

**SUBTEMA: REVISIÓN DE LA NORMATIVA
INTERNACIONAL RESPECTO A LA TRIBUTACIÓN
DE LOS SERVICIOS DIGITALES Y SU
APLICACIÓN EN CHILE**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN
PARTE I**

Alumno: Pablo Abarca Escobar

Profesor Guía: Octavio Canales Tapia

Santiago, 06 de abril 2021

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN EJECUTIVO.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
OBJETIVO GENERAL.....	8
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	8
HIPÓTESIS.....	8
METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	9
2. ESTADO DEL ARTE.....	9
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.....	10
4. DESARROLLO Y RESULTADOS.....	32
5. CONCLUSIONES.....	52
REFERENCIAS, ANEXOS Y VITA.....	56
Bibliografías:.....	56
Anexos:.....	58

RESUMEN EJECUTIVO

Los constantes avances de la economía digital a lo largo de las últimas décadas han comenzado a ser una preocupación constante para muchos países. Los modelos de negocios digitales han logrado obtener una presencia constante en los mercados del mundo mas no una presencia física, esto acompañado de la creación de valor a través de los usuarios han provocado que muchos conceptos en materia de tributación y precios de transferencia queden obsoletos.

En este trabajo se abordarán las distintas dificultades que han surgido con la digitalización de la economía y las respuestas que han otorgado asociaciones internacionales como lo son la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Por otra parte, se revisarán las soluciones provisionales utilizadas por países europeos haciendo un comparativo con las normas adoptadas por Chile en esta materia.

1. INTRODUCCIÓN

En una sociedad tan digitalizada como en la que nos encontramos en esta segunda década del siglo veintiuno, las tecnologías de la información y comunicación se han convertido en los principales aliados de los seres humanos. El avance de la tecnología actual ha permitido la digitalización de diferentes modelos de negocios, obteniendo como resultado la entrega de bienes y servicios digitales de forma remota, es así como las plataformas digitales se han convertido en foco de atención no solo para los usuarios, si no también, para las administraciones tributarias de diferentes países. A finales del año 2015, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) presentó un paquete de medidas con el fin de realizar una reforma integral, coherente y coordinada de la normativa tributaria internacional. Es por este motivo que la OCDE y los países miembros del G20 discutieron un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, llamado por sus siglas en inglés proyecto: BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)¹. El objetivo principal de estas medidas es dar una respuesta coordinada, de forma internacional, a las estrategias de planificación tributarias de empresas que aprovechan vacíos y discordancias fiscales para trasladar o desaparecer utilidades, o que en su efecto desplazan sus utilidades a paraísos fiscales y países con baja o nula tributación. El proyecto se establece en base a 15 acciones para abordar la evasión fiscal, mejorar la coherencia de la normativa fiscal internacional y garantizar una tributación más transparente:

¹ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes finales 2015

Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces (“Controlled Foreign Company” o “CFC”).

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.

Acción 8- 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

En armonía con lo dispuesto en la acción BEPS N°1, a finales del año 2018 la OCDE presenta el informe provisional sobre los desafíos fiscales en el ámbito de la

economía digital², dentro de sus objetivos se encuentra armonizar y definir conceptos claves para el reparto de la potestad tributaria entre distintas administraciones fiscales. Conceptos como el “Criterio de sujeción o Nexo” y las “reglas de atribución de beneficios” son definiciones que países miembros de la OCDE deberán acordar y adquirir en sus respectivas normativas tributarias. El año 2020 se fijó como plazo para la entrega de un informe final, con el objetivo de llegar a una solución consensuada en materia de economías digitales y sus desafíos. Mientras tanto, el informe provisional entregó algunas medidas temporales para aquellos países que consideraban necesaria una actuación imperante y rápida respecto a la aplicación de políticas tributarias frente a los servicios digitales. Bajo estas medidas, algunos países miembro de la OCDE y G-20 han comenzado a aplicar impuestos especiales a los servicios digitales que son prestados en sus respectivas jurisdicciones tributarias. Países como Francia, España, Reino Unido e Italia, por nombrar algunos ejemplos, presentan un gran desarrollo en políticas fiscales frente a los servicios digitales. Siguiendo el ejemplo de estas naciones, Chile también forma parte de este grupo de países que han tomado medidas para aplicar políticas fiscales frente a servicios y plataformas digitales. La actual reforma tributaria establecida en la Ley N° 21.210 que fue presentada el 24 de febrero del año 2020, establece un gravamen a las plataformas digitales considerando la prestación de estos servicios como un hecho gravado afecto a IVA, con una tasa que asciende a 19%. Con esto se establece en nuestra actual legislación que a

² OCDE (2018), Desafíos fiscales derivados de la digitalización - Informe provisional 2018: Marco inclusivo sobre BEPS, Proyecto OCDE / G20 sobre la erosión de la base y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

partir del 1 de Julio de 2020 los servicios remotos remunerados prestados por no residentes no domiciliados en Chile, que sean utilizados en territorio nacional por personas naturales o jurídicas deberán pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Considerando lo anterior, en este informe analizaremos las medidas aplicadas por algunos países miembros de la OCDE y la Unión Europea, comparándolas con las medidas adoptadas por nuestro país de acuerdo con la Ley N° 21.210 referente a los impuestos a las plataformas digitales. Para ello, será necesario abordar algunas definiciones y conceptos claves de las economías digitales, como también algunos conceptos indicados en el informe provisional entregado por la OCDE.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El presente trabajo de investigación propone analizar las directrices entregadas por la OCDE y los países miembros del G-20 con respecto a la tributación de los servicios digitales. Para ello, se realizará un análisis respecto a la normativa adoptada por algunos países que mantienen una ventaja sobre esta materia, comparándola además, con las medidas adoptadas por nuestro país, de acuerdo a la Ley N° 21.210 con el objetivo de determinar si es suficiente la aplicación de un impuesto indirecto como lo es el IVA, en comparación con la aplicación de otros impuestos, como los señalados en nuestra actual Ley de Impuesto a la Renta.

OBJETIVO GENERAL

En el presente trabajo se buscará identificar las problemáticas legales y criterios adoptados por algunos países miembros de la OCDE y Unión Europea con el fin de identificar la suficiencia de las normas establecidas en Chile bajo su actual normativa en materia de impuestos a las plataformas digitales.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Abordar el estudio de la norma vigente, con el objetivo de:

- Definir el concepto de economía digital y los desafíos que presenta en cuanto a su tributación.
- Analizar las propuestas OCDE respecto a la tributación de los servicios digitales
- Analizar las medidas adoptadas por Chile bajo los lineamientos señalados por la OCDE, y comprarlas con las acciones implementadas por otros países miembros de esta organización.

HIPÓTESIS

Por medio del presente trabajo de investigación, se abordarán las temáticas referentes a la aplicación de medidas fiscales respecto a la tributación de los servicios digitales, considerando los lineamientos propuestos por la OCDE y los criterios adoptados por la Unión Europea, con el objetivo de establecer la efectividad de las medidas adoptadas por nuestro país para enfrentar los desafíos que imponen las economías digitales.

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

La metodología que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las propuestas y lineamientos emanados del informe provisional de la OCDE sobre los desafíos fiscales derivados de la digitalización publicado en el año 2018, para determinar su relevancia y alcance. Posteriormente se procederá con un método inductivo, abordando la normativa legal vigente en nuestro país y comparándola con las medidas aplicadas por algunos países miembros de la OCDE y G-20.

2. ESTADO DEL ARTE.

En junio 2020, Michel Jorrat realiza para el Banco interamericano de desarrollo una publicación llamada “Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital”³. En esta obra se abordan los desafíos que establece la economía digital para las distintas administraciones tributarias, ya sea en materia de IVA e impuesto al consumo. Como también las experiencias que han tenido algunos países latinoamericanos y la unión europea en la implementación y adecuación de normas tributarias en materia de impuestos a los servicios digitales. Realizando finalmente un cuadro comparativo donde se resumen las principales características de los sistemas de tributación de países como: Chile, Argentina, Colombia, Costa Rica, Paraguay, Uruguay, Australia, Canadá (Quebec) y la Unión Europea, en la aplicación de IVA a los servicios digitales transfronterizos.

³ Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital/ Michel Jorrat; editores Alberto Barreix, Carlos Garcimartin. p.cm.—(Nota técnica del BID; 1939) IDB-TN-1939

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

Definición de conceptos claves:

Para comprender completamente este tema, es necesario definir algunos conceptos claves que ayudarán a abordar las normativas tributarias nacionales e internacionales:

- **Economía Digital:** Es una nueva forma de producción y consumo que emerge con la introducción de las tecnologías de internet y que afecta no sólo a la economía sino también a la sociedad. La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) señala que la economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos. La economía digital es un facilitador cuyo desarrollo y despliegue se produce en un ecosistema caracterizado por la creciente y acelerada convergencia entre diversas tecnologías, que se concreta en redes de comunicación (redes y servicios, redes fijas-móviles), equipos de hardware (móviles multimedia 3G y 4G), servicios de procesamiento (computación en la nube) y tecnologías web (Web 2.0). La economía digital consta de tres componentes principales que, según su grado desarrollo y de complementación, determinan su nivel de madurez en

cada país. Estos componentes son la infraestructura de redes de banda ancha, la industria de aplicaciones TIC y los usuarios finales.⁴

La economía digital ha dado lugar a la creación de nuevos modelos de negocios. Aunque muchos de estos modelos guardan similitudes con los negocios tradicionales, los avances en las tecnologías de internet han acelerado la escala y las distancias en que tienen lugar.

Algunos ejemplos de nuevos modelos de negocio son: El comercio electrónico, Servicios de pagos online (servicio como los prestados por PayPal), app store (plataformas como Itunes, Google Play, etc.), Publicidad online, cloud computing (o computación en la nube), P2P (plataformas de intercambio entre particulares), E-learning, entre otros.

- Plataforma digital: Son soluciones online que facilitan la ejecución de diversas tareas en un mismo lugar a través de programas o aplicaciones en un mismo lugar en la web⁵. Existe una variada gama de plataformas digitales con distintos objetivos, las cuales varían de acuerdo a la necesidad de los usuarios. Dentro de las principales tipos de plataformas digitales encontramos:

⁴ Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad. Marzo 2013.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf

⁵ Plataformas digitales: ¿qué son y qué tipos existen? Autor: Valentina Giraldo, Febrero 2019
<https://rockcontent.com/es/blog/plataformas-digitales/>

Plataformas educativas: Estas plataformas se enfocan en la educación a distancia e intentan simular las mismas experiencias de aprendizaje que encontramos en un salón de clase. Podemos mencionar algunas de las principales plataformas educativas actualmente como Blackboard, e-college y Moodle.

Plataformas sociales: Las plataformas sociales conocidas también como redes sociales, son muy utilizadas actualmente por gran parte de nuestra sociedad. Corresponden a aquellas plataformas digitales que guardan diversas informaciones relacionadas con las interacciones sociales. Podemos mencionar algunas de las principales redes sociales como Facebook, LinkedIn, Instagram y Twitter.

Plataformas de comercio electrónico: Estas plataformas permiten comprar los más diversos productos y servicios sin salir de casa, sin fronteras físicas. Hay tiendas virtuales tanto del modelo B2B como B2C. Algunas de las principales plataformas de e-commerce son WooCommerce, BigCommerce, Shopify.

Plataformas especializadas: Estas plataformas son creadas para satisfacer las necesidades de un grupo específico de usuarios. Como por ejemplo, plataformas relacionadas con marketing digital.

- Modelo de negocio B2B: es un acrónimo que significa business to business, que se refiere a que la transacción se produce entre dos empresas. Este modelo de negocio está íntimamente ligado con el comercio mayorista, aunque también tienen cabida en él la prestación de servicios y el consumo de contenidos⁶.
- Modelo de negocio B2C: El acrónimo B2C hace referencia a business to consumer, lo que implica que el proceso de transacción se realiza entre una empresa y un consumidor individual. Pese a que esto aplica a cualquier tipo de negocio de venta directa a consumidor, siempre se ha asociado bastante con los ecommerces y los marketplaces.

Medidas recomendadas por el informe de acción BEPS N° 1:

En el plan BEPS acción N° 1 publicado en el año 2015, se establecieron algunos lineamientos y recomendaciones con el fin de evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios presentes en la economía digital. Las recomendaciones planteadas fueron:

- Modificación de la lista de excepciones en la definición de establecimiento permanente (EP), esto con el fin de garantizar que empresas transnacionales

⁶ B2B en e-commerce: ¿en qué se diferencia de un B2C? Autor: Alejandro Muñoz. Septiembre 2016
https://es.semrush.com/blog/b2b-ecommerce/?kw=&cmp=LM_SRCH_DSA_Blog_Core_BU_ES&label=dsa_pagefeed&Network=g&Device=c&utm_content=485543990779&kwid=dsa-1064844090370&cmpid=11816984086&agpid=115746093558&BU=Core&extid=151669657071&adpos=&gclid=CjwKCAjwu5CDBhB9EiwA0w6sLcZGnT2vRgfuOrkfi1dX0u3l3Ma5Q_rfnmLZQpsAKGTDvrj5sJ5BNBoCa9gQAvD_BwE

no puedan fragmentar sus operaciones con fines elusivos y acogerse así a excepciones propias del estatus de establecimiento permanente.

- Modificación de la definición de EP para evitar las estructuras artificiosas para la venta de bienes o servicios de un grupo multinacional desde su matriz a través de su filial. Generalmente se establecen contratos a través del equipo de venta de la filial local, provocando con esto, que la matriz no realice modificación alguna a su estado. (Debiendo convertirse la matriz en un establecimiento permanente en el país respectivo).
- Revisión de las directrices sobre precios de transferencias donde se establece que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente el derecho de percibir la totalidad de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, más bien, las sociedades del grupo que desarrollen las funciones esenciales aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad de controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, tendrán derecho al reparto de los beneficios producto de la explotación de los intangibles
- Recomendaciones para el diseño eficaz de normas para compañías foráneas controladas (CFC). Estableciendo principalmente definiciones de las rentas de estas compañías, provocando que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de economía digital queden sometidas a tributación en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

Desafíos que plantea la economía digital en materia de Impuesto al Valor

Agregado (IVA)

Las administraciones tributarias de distintos países han establecido algunos desafíos que presenta la economía digital en materia fiscal. Específicamente en materia de recaudación de impuestos sobre el valor agregado (IVA), por ejemplo, cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicio y activos intangibles directamente con proveedores situados en el extranjero (transacciones B2C). Cuando surge este modelo de negocio, es más probable que se produzcan incumplimientos tributarios debido a que la figura de cambio de sujeto resulta ineficaz, cuando los consumidores finales no tienen ningún beneficio o incentivo en declarar y pagar el impuesto de la transacción. El Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital GEFED (TFDE por sus siglas en inglés), estableció algunas posibles soluciones a esta problemática:

- La recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial. Por ello, se insta a los distintos países a seguir las recomendaciones de las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE y plantearse la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.

Estas nuevas directrices permiten que las administraciones fiscales de cada país logren recaudar el IVA por los servicios suministrados en su jurisdicción por proveedores extranjeros a los consumidores finales de forma transfronteriza

(empresa a consumidor o B2C) las medidas señaladas por el informe BEPS N°1 aconsejan que para lograr un nivel eficiente y efectivo de cumplimiento tributario por parte de proveedores de servicios digitales que se encuentran en el extranjero, las obligaciones sobre cumplimiento tributario deben ser limitadas a lo estrictamente necesario, es decir, permitir a los proveedores extranjeros incorporarse para efectos de IVA en la jurisdicción de cada país bajo un régimen simplificado tanto de cumplimiento como de registros. Muchos países miembros de la OCDE y el G-20 han reportado importantes ingresos recaudados por implementar estas medidas, las cuales se encuentran recopiladas en las Directrices Internacionales de IVA/GST de la OCDE.

Propuestas BEPS para abarcar la problemática de las economías digitales

Durante la publicación del informe de acción 1 del proyecto BEPS y su posterior adopción por la OCDE, no existe un lineamiento expreso en el informe provisional que aborde las problemáticas que imponen los servicios digitales en materia fiscal, debido, principalmente a la falta de acuerdo entre los países miembros.

A consecuencia de la falta de consenso entre naciones y la gran variedad de leyes aplicada por cada país en materia de tributación para la digitalización, al Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital se le encomendó la tarea de monitorear y realizar seguimiento de todas las medidas potencialmente relevantes adoptadas por los países sobre esta materia, todas tendiente a abarcar la problemática de las economías digitales. Estas medidas tributarias fueron

agrupadas en cuatro categorías: I) Ajustes al concepto de establecimiento permanente; II) Retenciones de impuestos; III) Impuestos sobre volumen de negocios o impuestos a los BITS; IV) Regímenes específicos para hacer frente a las grandes empresas multinacionales.

I. Ajustes al concepto de establecimiento permanente.

La definición de establecimiento permanente ha sido uno de los puntos a considerar revisar por parte de algunos países quienes han modificado el requisito de permanencia y presencia física en una determinada ubicación geográfica para establecer un nexo de tributación. Empresas que llevan a cabo la totalidad de sus actividades en formato digital y completamente desmaterializada, pueden llegar a constituirse como un EP. Es por ello que se han adicionado a la definición de EP conceptos como “presencia digital significativa” o “establecimiento permanente de servicio”. Estos nuevos factores han permitido replantear la aplicación de impuestos sobre beneficios empresariales que no quedaban gravados bajo la antigua definición.

II. Retenciones de impuestos

Una posible solución que recoge el GEFED es generar retenciones de impuestos en la fuente donde se generan los pagos efectuados por los residentes de un país como contraprestación por bienes y servicios digitales prestados por un proveedor extranjero. Para la aplicación de estas retenciones, algunos países han creado excepciones en sus legislaciones y/o convenios para conceptos como productos y

servicios digitales con el objetivo de recuperar los derechos impositivos de cada país, incluso cuando la empresa no residente no tiene presencia física en el territorio nacional.

III. Impuestos sobre volumen de negocios o tipos de servicios digitales específicos.

El informe provisional de la OCDE da cuenta de un impuesto “de Banda Ancha” o “bit”, el cual tiene relación al número de bytes utilizados por un sitio en un determinado margen de tiempo. Siguiendo el concepto fiscal de progresividad, mientras mayor sea el ancho de banda, mayor será la capacidad de flujo de información. Por lo tanto, la capacidad contributiva de una empresa será proporcional al volumen de información que maneja.

Por otra parte, la fiscalidad debe calcularse en función del lugar donde se realiza la interacción con los usuarios finales. Es por este motivo, que numerosos países han comenzado a aplicar impuestos especiales a servicios digitales específicos que mueven un gran volumen de negocios. Algunos de estos países son India, Hungría, Italia y Francia. En el caso de India, es un impuesto específico que asciende al 6% y que tiene como base imponible los servicios de publicidad en línea pagados por una empresa residente en la india a un proveedor de servicios no residente (empresa a empresa o B2B). En el caso de Italia, se estableció un impuesto a las transacciones digitales con una tasa del 3% sin importar la residencia del proveedor del servicio, solo importa que la operación se realice con un cliente italiano. Por otra parte, en Hungría se estableció un impuesto a los servicios publicitarios,

separándolo en los diferentes medios utilizados para la transmisión al público. En el caso de la publicidad en línea, para que una empresa esté afectada a este impuesto, la legislación de dicho país considera el destino del anuncio y la ubicación del público objetivo, no siendo relevante la ubicación del editor y del anunciante, bastará con que el anuncio se muestre predominantemente en el idioma Húngaro para que quede afecto a este tributo. Finalmente, en el caso de Francia, desde el año 2004 este país grava los servicios de video a pedido en línea independiente de la nacionalidad del proveedor del servicio. En el año 2016, para dar cabida a la creciente importancia de los modelos de ingresos basados en la publicidad, el impuesto se extendió a los anuncios gratuitos que se muestran a los espectadores en línea.

IV. Regímenes específicos dirigidos a las grandes empresas multinacionales

Con el objetivo de combatir la erosión de las bases impositivas, específicamente de los impuestos renta e IVA, algunos países como Australia, Reino Unido, Italia y Estados Unidos han creado en su legislación normas específicas contra el abuso de pagos excesivos por servicios intercompañía multinacionales, los cuales solo disminuyen y desvían los ingresos disminuyendo su carga impositiva. Si bien estas medidas no hacen distinción entre empresas digitalizadas y empresas que no lo están, sí buscan aumentar la información que poseen las administraciones tributarias de cada país, y exigir con ello que los grandes grupos de empresas sean más transparentes en cuanto a su cadena de valor global.

Impuesto al Valor Agregado para servicios digitales por la Unión Europea

Desde el 28 de noviembre de 2006 la Unión Europea tiene un sistema común de IVA, el cual se encuentra regulado por la Directiva 2006/112/CE. A la fecha se han realizado innumerables cambios que buscan gravar con impuesto al valor agregado en el país de destino de los servicios (donde se realiza el consumo).

El 01 de enero de 2015, todos los servicios transfronterizos de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y servicios digitales prestados en países de la Unión Europea están afectos a Impuesto al Valor Agregado en cada uno de los países donde se encuentren establecidos o residan sus consumidores finales. Esto obliga a los prestadores de servicios digitales a verificar la localización de sus compradores, con el fin de aplicar la tasa de IVA vigente de cada país de la agrupación. La Ley europea establece que la acreditación de ubicación de los usuarios se debe realizar cumpliendo con a lo menos dos pruebas no contradictorias de localización, las cuales deben ser comprobadas por el prestador de servicios, a saber:

- Establecer la dirección de facturación
- Establecer la dirección IP
- Identificar la localización del banco con el cual se realizó la transacción (pago servicios)
- Identificar el país de la tarjeta SIM

- Identificar la localización de la línea fija desde donde ha comprado otros datos comerciales relevantes (por ejemplo, tarjeta de compra)

Cuando el consumidor final es una empresa o sujeto pasivo, la territorialidad se establece de acuerdo con el país donde se encuentra registrado o donde tiene locales fijos que reciben el servicio.

Cabe señalar dos situaciones en relación con el sujeto encargado de recaudar y pagar el IVA. Cuando el consumidor final se encuentra en algún país miembro de la Unión Europea, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA recae sobre el prestador de servicios, ya sea que se encuentre ubicado en un país miembro de la Unión Europea o fuera de esta. Por otra parte, cuando el cliente es una empresa que se encuentra ubicada en un país miembro de la Unión Europea, al igual que el prestador de servicios, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA recae sobre el cliente (empresa) a través de un “cobro revertido”, un mecanismo de cambio de sujeto.

Para cumplir con la normativa vigente, la Unión Europea estableció un servicio telemático llamado Mini One Stop Shop (MOSS)⁷, el cual ofrece a los prestadores de estos servicios digitales la posibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias en materia impositiva, específicamente IVA, sin la necesidad de registrarse en cada uno de los países miembro de la Unión Europea. Para ello el prestador de servicios digitales podrá inscribirse en su país de residencia (cuando sean proveedores de la

⁷ Guía general emitida COMISIÓN EUROPEA DG FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal IVA Bruselas, 23 de octubre de 2013.

Unión Europea), o en el país que ellos escojan (miembro de la UE), en el caso de proveedores que no son residentes en algún país miembro de la agrupación. El objetivo de este sistema informatizado es el de simplificar el cumplimiento de la normativa tributaria vigente dentro de la agrupación.

Los proveedores de servicios digitales inscritos en la MOSS deben presentar declaraciones de IVA de manera trimestral, en las que se señalan de forma detallada las ventas totales e IVA separando los montos afectos con tasa estándar de los afectos a tasa reducida.

Impuesto a las ganancias para servicios digitales por países miembros de la Unión Europea:

I. Francia: “Impuesto GAFSA”

El 11 de julio de 2019 el parlamento francés aprobó el proyecto de ley que establece un gravamen a los servicios digitales, enfocado principalmente a las grandes empresas que abarcan la mayoría del mercado europeo (Google, Apple, Facebook, Amazon) a raíz de este acrónimo se debe el nombre de la ley. La medida impositiva nace debido a la falta de consenso de los países miembro de la Unión Europea, aplicándose como una medida soberanista que Francia establece en su intento de gravar con impuestos a este grupo de grandes empresas que manejan el mercado online a nivel nacional.

En su artículo 1 la Ley GAFA establece un impuesto con tasa de 3% sobre los ingresos derivados de determinados servicios prestados por empresas del sector digital, específicamente, los ingresos por servicios de publicidad dirigida, que se basan en datos recopilados de los usuarios de internet, a través de motores de búsqueda y redes sociales, y los servicios para conectar a las personas. Estos servicios se gravarán de manera proporcional a la parte de la actividad de los usuarios de internet que se lleve a cabo desde Francia.

Las empresas afectadas por esta medida impositiva corresponden a empresas con ingresos digitales superiores a 750 millones de euros y de los cuales al menos 25 millones de euros se consideren generados en Francia. Los servicios establecidos en el ámbito de este impuesto constan de 2 tipos de redes:

- a) Empresas que se dediquen a actividades de interfaz digital que conecten a clientes y productores, minoristas o proveedores de servicios
- b) Empresas que se dediquen a la publicidad y reventa de datos personales con fines publicitarios.

Con respecto a la territorialidad de la aplicación del impuesto, esta se establece en base a la ubicación del usuario. Para ello, se considerará que el usuario se encuentra en Francia, cuando:

- El usuario del mercado utiliza una dirección IP francesa;

- El usuario de una cuenta (por ejemplo, con Netflix) la ha abierto desde Francia;
- El anuncio se ha colocado en una interfaz gracias a los datos recopilados de un usuario ubicado en Francia (identificado como tal a través de su dirección IP francesa); o
- Las ventas de datos se han generado a través de la consulta de interfaces digitales por parte de usuarios ubicados en Francia.

En un comienzo la aplicación de esta ley tendría carácter retroactivo, comenzando a gravar los ingresos generados desde el 01 de enero del año 2019. Debido a que la norma establece un tributo que afecta principalmente a empresas de Estados Unidos, el presidente Donald Trump anuncio represalias mediante la aplicación de alzas arancelaria a productos importados desde Francia al país americano. Bajo esta tensión económica, el cobro del impuesto se ha visto aplazado hasta diciembre del año 2020, con el fin de obtener un acuerdo a nivel OCDE, y aplicar de esta manera un pacto internacional sobre esta materia.

Las medidas adoptadas por Francia buscan sentar un precedente para otros países miembros de la OCDE y Unión Europea, con el fin de instaurar un pacto internacional que establezca medidas impositivas a los servicios y plataformas digitales. España, Italia y Reino Unido ya se encuentran regulando estas materias en sus normativas fiscales, mientras que Austria ya cuenta con un proyecto de ley que establece un impuesto del 5% sobre los ingresos publicitarios.

II. España: “Impuesto sobre determinados Servicios Digitales” (DST)

Al igual que Francia, el 16 de octubre del año 2020 a través del Boletín Oficial del Estado se publicó la Ley sobre Determinados Servicios Digitales (o DST en inglés) ⁸donde se estableció un impuesto indirecto cuya tasa alcanza el 3% sobre los ingresos brutos derivados de determinados servicios digitales en los que existe una participación directa y esencial de los usuarios en la creación de valor de la empresa. El impuesto se aplicará específicamente sobre los ingresos brutos (excluyendo el IVA) de aquellas empresas donde los usuarios españoles sean los responsables de la creación de valor de estas sociedades. Sólo las organizaciones que obtengan ingresos anuales superiores a 750 millones de euros y de los cuales al menos 3 millones de euros provengan de servicios digitales estarán afectas a este tributo.

Algunos servicios que grava este impuesto son:

- Publicidad en línea
- Servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital (servicios de intermediación), que permita interactuar con

⁸ El Senado aprueba definitivamente los Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras
https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2020/07102020_fiscalidad.aspx

distintos usuarios de forma concurrente o facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios

- La venta de datos que hayan sido generados por actividades desarrolladas por los usuarios.

Quedan excluidos algunos servicios previstos en la propuesta de la comisión Europea, tales como:

- Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor de esos bienes o servicios en la que el proveedor no actúa como intermediario (actividades minoristas de comercio electrónico).
- Se expresa claramente que no se encuentra sujeta a este impuesto la venta de bienes o servicios entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- Los servicios de intermediación en línea cuando la única o principal finalidad sea suministrar contenidos digitales a los usuarios, prestarles servicios de comunicación, o servicios de pago.
- Las transacciones que involucren a entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100% (mientras que el umbral previsto en la Directiva europea era de 50%).
- Servicios financieros regulados prestados por entidades financieras reguladas.
- Rentas derivadas de la transferencia de datos por parte de las entidades financieras reguladas.

De esta manera, en cada uno de los servicios afectos contemplados, se debe establecer la proporción que, en relación con los ingresos totales, representan. Para ello, es necesario considerar los ingresos generados a través de las direcciones IP situadas en España.

A diferencia de Francia, el impuesto señalado aplica sobre los servicios prestados, sin tener en consideración las características del prestador del servicio, convirtiéndolo de este modo, según el gobierno español, en un impuesto diferente a la renta o patrimonio. Estableciéndolo como un impuesto indirecto, compatible con el impuesto al Valor Agregado, armonizado por la Unión Europea. Por tanto, no se encuentra comprendido dentro de los convenios para evitar la doble tributación.

Al establecer umbrales de ingresos mínimos para comenzar a aplicar este impuesto, se garantiza la protección a empresas tecnológicas emergentes, sólo gravando a compañías con una huella digital considerable dentro de España. Las primeras fases de desarrollo de actividades económicas altamente digitalizadas conllevan una cuantiosa inversión inicial, con una tasa lenta de retorno que puede abarcar varios años, por tanto es necesario proteger este tipo de negocio en sus fases de exploración.

En el caso de empresas emergentes, pero que pertenezcan a un grupo de entidades altamente digitalizadas, se deberán considerar los ingresos de todo el grupo con el fin de establecer los umbrales y aplicar el respectivo impuesto.

Nuevamente, la norma establece un principio de territorialidad de acuerdo al lugar en donde se han utilizados los dispositivos de los usuarios de servicios digitales. Para ello, se establece como mecanismo de validación de territorialidad la dirección IP o en su defecto, instrumentos de geolocalización que posean los dispositivos, determinando así, la localización de las operaciones en territorio español.

Como se mencionaba, la tasa de aplicación de este impuesto se estableció en un 3%. El devengo del impuesto es instantáneo al momento del cobro total o parcial del precio, mientras que su liquidación se realiza de manera trimestral.

La entrada en vigencia de este servicio se estableció a partir del 16 de enero de 2021.

Normas tributarias adoptadas en Chile como cumplimiento a las medidas del Informe de Acción BEPS 1

Con el objetivo de dar cumplimiento a las medidas descritas en el informe de acción BEPS N° 1, en el año 2020 es publicada la Ley 21.210 en cuyo cuerpo se consideran los cambios y adiciones en materia de impuestos y tributación a nuestro sistema impositivo, incorporando el nuevo gravamen de IVA que afecta con tasa 19% los servicios digitales.

Por otra parte, la Ley 21.210 modifica el Artículo 12° Letra E N° 7 del D.L. 825 alterando la definición señalada en dicho numeral debido al concepto agregado de “utilizados”. Con esto, servicios que eran prestados en el extranjero y que gozaban de exención de impuesto adicional e IVA, ya sea por convenios para evitar la doble tributación y/o por el Artículo 59 del D.L. 824, actualmente son gravados con IVA.

Artículo 8° Letra N del D.L. N° 825 (Ley Impuesto a las Ventas y Servicios)

Los cambios introducidos en el art. 8° Letra N del D.L. 825, a través de la reforma tributaria, gravan con impuesto al valor agregado a los siguientes servicios:

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.

Para establecer la territorialidad del impuesto, la Ley N° 21.210 añade en el artículo 5° Inciso 3 del D.L. 825, que tratándose de los servicios señalados en el Art. 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, concurrieran al menos dos de las siguientes situaciones:

- I. Que la dirección de la IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que se encuentra en Chile; o
- II. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile; o
- III. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentren ubicados 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.

Para la aplicación de la normativa se estableció un régimen simplificado de IVA para prestadores de servicios de plataformas digitales y que no son residentes en Chile. Este se encuentra regulado en los nuevos artículos 35 A, 35 B, 35 C, 35 D, 35 E, 35 F, 35 G, 35 H y 35 I del D.L. 825.

Digitalización de las obligaciones tributarias en Chile

Al igual que las economías digitales avanzan de manera constante y a gran velocidad, las administraciones tributarias de cada país deben hacerlo de igual modo. Desde la entrada en vigencia de la Ley 20.899 de reforma tributaria publicada en febrero del 2016, el SII comenzó con la digitalización de muchas obligaciones

tributarias, siendo la implementación de la facturación electrónica y las fiscalizaciones remotas los hitos más importantes. Desde el año 2002 el SII comienza con un plan piloto de introducción de la facturación electrónica de carácter voluntario, actualmente, la facturación electrónica es obligatoria para todos los contribuyentes (desde el 1 de febrero de 2018). Por otra parte, los nuevos registros de compra y venta electrónicos producto de la implementación de la factura electrónica, le han otorgado herramientas a la autoridad tributaria de nuestro país para monitorear el cumplimiento tributario respecto del IVA de cada contribuyente. Con la entrada en vigencia del Ley N° 21.210 de modernización tributaria entran en vigencia nuevos elementos que buscan digitalizar algunas obligaciones tributarias como lo son: la obligatoriedad de emitir boletas de ventas y servicios de manera electrónica; la creación de un expediente electrónico y de una carpeta tributaria electrónica de los contribuyentes; el registro y pago del IVA a los servicios digitales de manera simplificada y en línea; entre otros.⁹

En este trabajo se hace referencia al proyecto de modernización tributaria y los efectos que conlleva la entrada en vigencia de esta ley, mas no se revisará la digitalización de las obligaciones tributarias, específicamente la implementación de la emisión de documentos electrónicos como boletas o la creación de expedientes electrónicos por cada contribuyente, por tratarse de elementos extensos y que conllevan un análisis por separado de los impuestos a las plataformas digitales.

⁹ Digitalización de las obligaciones tributarias en Chile por Francisco Ossandón C. CET Agosto 2020

4. DESARROLLO Y RESULTADOS

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en su plan de acción BEPS del año 2015, señaló los desafíos de la economía digital para la tributación, centrándose específicamente en el impuesto al valor agregado. Debido a la facilidad que otorga la economía digital en cuanto a la venta a distancia de bienes intangibles y servicios a consumidores finales a lo largo de todo el mundo, se ha dificultado la labor de las distintas administraciones fiscales en cuanto a la recaudación de impuestos.

Actualmente, la mayoría de las legislaciones de los distintos países en materia de IVA están gravando las operaciones de importación de servicios o intangibles en el país en que son consumidos, tal como lo sugiere la OCDE. Cuando se trata de operaciones entre empresas se acostumbra a realizar un cambio de sujeto, traspasando la obligación del pago a la empresa residente quien es la compradora del servicio o intangible.

Cuando las operaciones son realizadas directamente entre el consumidor final y la empresa prestadora del servicio digital, la figura del cambio de sujeto resulta ineficaz, puesto que los consumidores finales no tienen ningún beneficio o incentivo en declarar y pagar el impuesto de la transacción, lo que conlleva a un alto nivel de incumplimiento. Es por este motivo, que se recomienda que sean los proveedores extranjeros de estos servicios digitales los responsables de cobrar, recaudar y pagar

el IVA de estas operaciones. Para ello, es necesario que se inscriban en un registro de contribuyentes de IVA en cada país donde residen sus consumidores finales.

El aumento significativo que ha experimentado este tipo de operaciones digitales se ha convertido en una preocupación constante dentro de las jurisdicciones tributarias de cada país. Al no contar con procedimientos factibles y simples de recaudación puede conllevar a pérdidas considerables en cuanto a los ingresos tributarios de cada país.

Por otra parte, al no aplicar IVA a este tipo de operaciones, resulta en una desventaja competitiva respecto a otras empresas que pueden proveer de manera local el mismo servicio digital. Las empresas que prestan servicios digitales de forma local en cada país están obligados a cumplir con deberes tributarios, así como recaudar y pagar el IVA por la venta de servicios digitales prestados a clientes residentes, mientras que los proveedores extranjeros, pueden desarrollar una estructura de negocio con el objetivo de no aplicar IVA en sus operaciones o, al menos, quedar sujetos a tasas reducidas de impuestos, dependiendo de cada país.

Las sugerencias de la OCDE señalan que el enfoque más efectivo y eficaz para garantizar la recaudación de IVA por los servicios digitales transfronterizos, es la obligatoriedad para todo proveedor no residente de registrarse como contribuyente en cada país y declarar el impuesto aplicable a dichos servicios suministrados en la jurisdicción del consumidor final.

Esto significa un alto costo de cumplimiento para cualquier empresa extranjera que provea de servicios digitales, sobre todo si se trata de una pequeña empresa. Es por este motivo que los lineamientos de la OCDE invitan a los países miembros a facilitar el cumplimiento tributario, a través de la incorporación de mecanismos simplificados de registros, que sean lo suficientemente claros y accesibles para cualquier proveedor no residente, incluso para PYMES.

Según los resultados entregados por la OCDE en el año 2018, La Unión Europea recaudó ingresos por concepto de IVA, que sobrepasaron los tres mil millones de euros sólo en el primer año de adopción de un sistema simplificado de registro de proveedores de servicios e intangibles transnacionales.

Este sistema simplificado adoptado por la Unión Europea comenzó a regir desde el 01 de Enero de 2015, y grava con Impuesto al Valor Agregado a todos los servicios transfronterizos de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y servicios digitales prestados en países de la Unión Europea. Este impuesto es remitido a cada uno de los países miembros de la comunidad política europea dependiendo de donde se encuentren establecidos o residan sus consumidores finales. Por este motivo, los prestadores de servicios digitales se encuentran obligados a verificar la localización de sus compradores, con el fin de aplicar la tasa de IVA vigente de cada país de la agrupación. La ley europea establece que la acreditación de ubicación de los usuarios se debe realizar cumpliendo con a lo menos dos pruebas no contradictorias de localización que contemplan por ejemplo: La dirección de

facturación, la dirección IP, la localización del banco con el cual se realizó la transacción (pago de servicios), entre otros.

Cuando el consumidor final es una empresa o sujeto pasivo, la territorialidad se establece de acuerdo con el país donde se encuentra registrado o donde tiene locales fijos que reciben el servicio.

Cabe señalar dos situaciones en relación con el sujeto encargado de recaudar y pagar el IVA. Cuando el consumidor final se encuentra en algún país miembro de la Unión Europea, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA recae sobre el prestador de servicios, ya sea que se encuentre ubicado en un país miembro de la Unión Europea o fuera de esta. Por otra parte, cuando el cliente es una empresa que se encuentra ubicada en un país miembro de la Unión Europea, al igual que el prestador de servicios, la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA recae sobre el cliente (empresa), a través de un “cobro revertido”, un mecanismo de cambio de sujeto.

En cuanto a los mecanismo simplificados sugeridos por la OCDE, la Unión Europea estableció un servicio telemático llamado Mini One Stop Shop (MOSS), el cual ofrece a los prestadores de estos servicios digitales la posibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias en materia impositiva, específicamente IVA, sin la necesidad de registrarse en cada uno de los países miembro de la Unión Europea. Para ello el prestador de servicios digitales podrá inscribirse en su país de residencia (cuando sean proveedores de la Unión Europea), o en el país que ellos

escojan (miembro de la UE), en el caso de proveedores que no son residentes en algún país miembro de la agrupación. El objetivo de este sistema informatizado es el de simplificar el cumplimiento de la normativa tributaria vigente dentro de la agrupación.

Los proveedores de servicios digitales inscritos en la MOSS deben presentar declaraciones de IVA de manera trimestral, en las que se señalan de forma detallada las ventas totales e IVA separando los montos afectos con tasa estándar de los afectos a tasa reducida.

Nuestro país no es ajeno al crecimiento exponencial de los modelos de negocios digitales, es por este motivo que siguiendo el ejemplo de la Unión Europea y los distintos países que han adoptados las sugerencias de la OCDE, en el año 2020 Chile publica la Ley N° 21.210, en donde establece cambios y adiciones a nuestro sistema tributario, entre los cuales se encuentra la incorporación del nuevo gravamen de IVA que afecta con tasa 19% a los servicios digitales.

Con la Ley N° 21.210 publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero de 2020, se estableció la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de tasa 19%, de acuerdo al artículo 8° Letra N del DL 825, a los servicios remotos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, éstos son:

- Intermediación de servicios prestados en Chile independiente de su naturaleza o de ventas realizadas en el país o en el extranjero, y que de origen a una importación.
- Suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital tales como videos, música, juegos u otros, a partir de descargas, streaming u otras tecnologías. En esta categoría también se incluyen textos, revistas, diarios y libros.
- Puesta a disposición de software, plataformas de almacenamiento de información o infraestructura informática.
- La publicidad, independiente del soporte o medio a través del cual se entregue.

Siguiendo con los mecanismos simplificados sugeridos por la OCDE de cumplimiento impositivo, en Chile se estableció un régimen de tributación especial para los prestadores de servicios digitales no residentes.

El Decreto Legal N° 825, en su Artículo 35 A se establece que estos contribuyentes quedarán sujetos a un régimen de tributación simplificada. Por otra parte, en el Artículo 35 B se faculta al Director del SII para eximir de manera total o parcialmente a los contribuyentes de este régimen de ciertas obligaciones mediante normas de carácter general o sustituirlas por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado. Los contribuyentes sujetos a este régimen no tendrán derecho a crédito fiscal y se encontrarán liberados de la obligación de emitir documentos tributarios

por sus operaciones según lo establecido en el Artículo 35 C. Como también, se establece la tasa de impuesto aplicable que asciende a 19% que se deberá recargar a la contraprestación recibida por los servicios prestados según lo señalado en el Artículo 35 D.

Los Artículos 35 E y F establecen el plazo y la moneda a utilizar para el pago de este impuesto, respectivamente. En caso de devolución del servicio por parte del consumidor, el Artículo 35 G establece que el contribuyente podrá descontar dicho monto del impuesto que le corresponda pagar.

Finalmente el Artículo 35 H establece la facultad que posee el SII para utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como también, la facultad para solicitar a los contribuyentes sujetos a este impuesto la información que tengan disponible sobre la identificación de los vendedores o prestadores de servicios respecto de los que intermedian y de las cantidades que se paguen o pongan a disposición de dichos vendedores o prestadores según lo establecido en el Artículo 35 I.

Junto con los nuevos artículos incorporados al D.L. N° 825, se estableció un portal o sitio web habilitado por el SII, para que los contribuyentes no residentes en Chile puedan inscribirse en el régimen de tributación simplificada, y cumplir con la obligación de declarar y pagar el IVA por los servicios prestados. Los contribuyentes en este sitio pueden revisar el estado de sus declaraciones, deudas y corregir su información declarada. Por otra parte, en el mismo sitio web, permite el pago de

este impuesto de manera electrónica, relleno el formulario N° 129. También es posible pagar este impuesto en una moneda extranjera a través de una transferencia internacional (SWIFT). Para navegar en este sitio, los contribuyentes deberán contar con un número de usuario y clave.

Similar a las medidas adoptadas por la Unión Europea, este impuesto al valor agregado a los servicios y plataformas digitales, en Chile, puede ser declarado de manera mensual o trimestral, durante los primeros 20 días del mes siguiente al período a declarar.

En cuanto al impuesto a la renta, el mayor desafío que implica el aumento y desarrollo de la economía digital se encuentra en la asignación de los derechos tributarios entre países, sobre las rentas generadas por las actividades transfronterizas.

Para lograr entender el impacto que generan las economías digitales a nivel tributario, es necesario entender algunos conceptos utilizados internacionalmente para la asignación de derechos tributarios, estos son; “la regla del Nexo” la cual se desarrolla en la definición de establecimiento permanente y el concepto de “Asignación de beneficios” el cual se encuentra presente en el principio de arm’s length (principio de la competencia) y en las reglas de precios de transferencias.

En primer lugar el concepto de nexos busca vincular económicamente a una empresa no residente y al Estado en donde se obtienen los ingresos (llamado Estado de la fuente o del mercado)

En la mayoría de los tratados tributarios (modelo OCDE) se establece que las rentas empresariales deben quedar sujetas a tributación sólo en el Estado en donde la empresa tiene su residencia, a menos que la empresa realice actividades comerciales en el otro Estado a través de un Establecimiento Permanente (EP) en dicho estado.

La OCDE establece en el artículo 5 de sus modelos de convenios tributarios, la definición de EP la cual significa un “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Por otra parte, también se considera EP cuando una persona dependiente actúa por cuenta de la empresa no residente, a través de poderes que la facultan para realizar contratos en nombre de la empresa. Bajo estas definiciones, un EP debe necesariamente contar con presencia física de la empresa no residente en el país en el que realizará la actividad económica.

En cuanto al concepto de “Las reglas de asignación de beneficios” se utiliza el principio de la competencia, el cual se aborda en el artículo 7 del modelo de convenio OCDE. En este ítem se señala los beneficios imputables al EP en cada Estado contratante, a saber “son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas,

los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa”

Detrás de estas dos reglas se encuentra el objetivo de gravar a los beneficios empresariales en el lugar donde se realiza la actividad económica y se crea valor. En las economías tradicionales, el desarrollo de la actividad económica y la creación de valor están estrechamente ligados a la presencia física de la empresa. Es por este motivo que las economías digitales rompen el esquema al llevar a cabo sus operaciones muchas veces de forma transfronteriza y sin tener presencia física, dejando en duda la validez y eficacia de las reglas de nexo y de asignación de beneficios.

Las principales dificultades que presentan las reglas de nexo y asignación de beneficios son las siguientes:

- a) Presencia económica sin presencia física: el desarrollo continuo de las Tecnología de la Información y Comunicación (TIC) permiten que en la actualidad las empresas generen vínculos económicos significativos con los países en donde se encuentran los mercados, pero sin tener presencia física. Y por ende, no poseer un EP.
- b) Asignación de los ingresos de los activos intangibles: Cada vez cobra más importancia los intangibles dentro de los activos de las empresas. La movilidad que caracteriza a los intangibles, permite que las empresas puedan

diseñar estrategias agresivas con el fin de reducir su carga tributaria legal localizándolos en países considerados “paraísos fiscales” o país de baja tributación.

De igual forma, algunas empresas multinacionales transfieren la propiedad legal de sus activos intangibles a una filial específica del grupo, la cual en su mayoría se establecen en un país de baja o nula tributación. La OCDE en materia de precios de transferencia señala que los ingresos que genera un intangible deben ser atribuidos entre las empresas del grupo que contribuyeron en el desarrollo del mismo activo intangible, sin importar la propiedad legal del bien. En este caso las normas de precio de transferencia resultan difíciles de aplicar, puesto que el desarrollo de los activos intangibles en el ámbito de la economía digital son bastante únicos, resultando imposible encontrar activos comparables que permitan valorizarlos y aplicar el principio de plena competencia.

- c) Aporte de los clientes en la creación de valor: a menudo la participación de los usuarios contribuyen en la creación de valor de las empresas. A modo de ejemplo, los datos que proporciona los usuarios en plataformas digitales, tales como redes sociales, ayudan a las empresas para segmentar mejor a sus clientes, adaptando sus productos de acuerdo a las características de cada grupo o individuo. Los datos que obtienen las empresas a través de las actividades que los usuarios realizan en internet (búsquedas y sitios web que

visitan) permiten entregarles publicidad acorde a sus intereses. En este caso, surgen dos dificultades tributarias:

- I) La creación de valor a través de la contribución de los usuarios puede ocurrir en países en donde la empresa no tiene presencia física, por tanto, no existe EP. Debido al actual sistema de tributación al no existir EP, es imposible gravar a esa empresa con los impuestos de cada jurisdicción donde se generan los beneficios aportados por los clientes/usuarios.

- II) Incluso cuando exista un EP en la jurisdicción de los usuarios, las actuales reglas de atribución de beneficios no consideran el valor aportado por los clientes, como un factor al momento de determinar la proporción de los impuestos que le corresponde a cada país.

En consideración a las dificultades que representan las economías digitales señaladas anteriormente, la OCDE junto a países miembros del G20 buscan dar solución a estas problemáticas a través del plan BEPS. Este plan contempla 15 áreas específicas de trabajo con el fin de combatir los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios por medio de una serie de recomendaciones técnicas. El área estratégica que aborda la mayoría de las problemáticas señaladas anteriormente es la acción BEPS 1.

Por otra parte, el informe provisional emanado por la OCDE en el año 2018, señalaba que tomaría tiempo encontrar una solución consensuada para los desafíos

tributarios de la aplicación del impuesto a la renta que surgen de la digitalización de la economía. Además de dar cuenta de la urgencia que existe hasta ahora en algunos países, por tomar medidas para enfrentar los desafíos tributarios, especialmente con los relacionados a aquellas empresas digitalizadas que tienen una presencia significativa en el mercado, pero sin presencia física, y que tienen modelos de negocios centrados en sus bienes intangibles, los datos, la participación de los usuarios y los efectos de red.

Varios países han tomado medidas provisionarias, introduciendo una especie de impuesto al consumo sobre los suministros de ciertos servicios electrónicos, llamado "Impuesto a los Servicios Digitales" (DST por sus siglas en inglés) el cual es aplicado sobre el ingreso bruto. Es así como en este trabajo se revisarán las propuestas aplicadas por Francia y España quienes han aprobado leyes que establecen un Impuesto a los Servicios Digitales. Otro de los países que han evaluado tomar acciones similares es Italia, mientras que países como Reino Unido, Austria y Hungría ya han comenzado a aplicar un DST con tasas de 2%, 5% y 7,5% respectivamente.

El informe provisional del año 2018 no sugiere medidas específicas, pero sí menciona una serie de consideraciones que cada país debe tener en cuenta al momento de diseñar medidas provisionarias:

- 1) Deben respetar los convenios vigentes del país: no pueden entrar en conflicto con los convenios tributarios vigentes, por lo tanto, no se puede fijar un

impuesto sobre la renta, puesto que este impuesto se encuentra regulado en los convenios.

- 2) Deben ser Temporales: una vez que se acuerde e implemente una respuesta a nivel global por la OCDE y el G20 se deben dejar de aplicar estas medidas provisorias.
- 3) Deben ser focalizadas: las medidas deben estar orientadas principalmente a aquellas empresas que son consideradas más riesgosas, es decir, empresas que poseen presencia en el mercado, mas no presencia física, y los modelos de negocios que dependan principalmente de la participación de los usuarios y sus acciones en la red. Las medidas deben restringirse a ciertos servicios electrónicos específicos y no aplicarse a todos los servicios simplemente porque se proporcionan a través de Internet.
- 4) Minimizar el exceso de gravamen: La tasa de impuesto a aplicar debe ser proporcional a los márgenes de beneficios que las empresas obtengan.
- 5) Minimizar el impacto para PYMES: las medidas deben resguardar y minimizar el impacto de un gravamen de este tipo en las PYMES, para ello se deben fijar umbrales de ingresos brutos, tanto nacionales como globales. Con esto sólo se afectará a empresas que superen ambos umbrales.
- 6) Minimizar el costo y la complejidad: el impuesto provisional debe ser simple, con el fin de minimizar los costos de cumplimiento y de administración que conlleva.

Tal como se señalaba, Francia es uno de los países pioneros en la implementación de medidas provisorias con el fin de gravar a las grandes multinacionales que

proveen servicios de plataformas digitales. El 11 de julio de 2019 el parlamento francés aprobó el proyecto de ley que establece un gravamen a los servicios digitales, enfocado principalmente a las grandes empresas que abarcan la mayoría del mercado europeo (Google, Apple, Facebook, Amazon y Microsoft) a raíz de este acrónimo se debe el nombre de la Ley. La medida impositiva nace debido a la falta de consenso de los países miembro de la Unión Europea, aplicándose como una medida soberanista que Francia establece en su intento de gravar con impuestos a este grupo de grandes empresas que manejan el mercado a nivel nacional.

En su artículo 1 la ley establece un impuesto con tasa de 3% sobre los ingresos derivados de determinados servicios prestados por empresas del sector digital, específicamente, los ingresos por servicios de publicidad dirigida, que se basan en datos recopilados de los usuarios de Internet, a través de motores de búsqueda y redes sociales, y los servicios para conectar a las personas. Estos servicios se gravarán de manera proporcional a la parte de la actividad de los usuarios de Internet que se lleve a cabo desde Francia.

Las empresas afectadas por esta medida impositiva corresponden a empresas con ingresos digitales superiores a 750 millones de euros y de los cuales al menos 25 millones de euros se consideren generados en Francia. Los servicios establecidos en el ámbito de este impuesto constan de 2 tipos de redes:

- a) Empresas que se dediquen a actividades de interfaz digital que conecten a clientes y productores, minoristas o proveedores de servicios

b) Empresas que se dediquen a la publicidad y reventa de datos personales con fines publicitarios.

Con respecto a la territorialidad de la aplicación del impuesto, esta se establece en base a la ubicación del usuario. Para ello, se considerará que el usuario se encuentra en Francia, cuando:

- El usuario del mercado utiliza una dirección IP francesa;
- El usuario de una cuenta (por ejemplo, con Netflix) la ha abierto desde Francia;
- El anuncio se ha colocado en una interfaz gracias a los datos recopilados de un usuario ubicado en Francia (identificado como tal a través de su dirección IP francesa); o
- Las ventas de datos se han generado a través de la consulta de interfaces digitales por parte de usuarios ubicados en Francia.

En un comienzo la aplicación de esta ley tendría carácter retroactivo, comenzando a gravar los ingresos generados desde el 01 de enero del año 2019. Debido a que la norma establece un tributo que afecta principalmente a empresas de Estados Unidos, el presidente Donald Trump anunció represalias mediante la aplicación de alzas arancelaria a productos importados desde Francia al país americano. Bajo esta tensión económica, el cobro del impuesto se ha visto aplazado hasta diciembre del año 2020, con el fin de obtener un acuerdo a nivel OCDE, y aplicar de esta manera un pacto internacional sobre esta materia.

Las medidas adoptadas por Francia buscan sentar un precedente para otros países miembros de la OCDE y Unión Europea, con el fin de instaurar un pacto internacional que establezca medidas impositivas a los servicios y plataformas digitales. España, Italia y Reino Unido, ya se encuentran regulando estas materias en sus normativas fiscales, mientras que Austria ya cuenta con un proyecto de ley que establece un impuesto del 5% sobre los ingresos publicitarios.

Siguiendo el ejemplo de Francia, el 16 de octubre del año 2020 a través del Boletín Oficial del Estado, España publicó la Ley sobre Determinados Servicios Digitales (o DST en inglés) donde se estableció un impuesto indirecto cuya tasa alcanza el 3% sobre los ingresos brutos derivados de determinados servicios digitales en los que existe una participación directa y esencial de los usuarios en la creación de valor de la empresa.

El impuesto se aplicará específicamente sobre los ingresos brutos (excluyendo el IVA) de aquellas empresas donde los usuarios españoles sean los responsables de la creación de valor de estas sociedades. Sólo las organizaciones que obtengan ingresos anuales superiores a 750 millones de euros y de los cuales al menos 3 millones de euros provengan de servicios digitales estarán afectas a este tributo.

Algunos servicios que grava este impuesto son:

- Publicidad en línea

- Servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital (servicios de intermediación), que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente o facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente entre los usuarios
- La venta de datos que hayan sido generados por actividades desarrolladas por los usuarios.

Quedan excluidos algunos servicios previstos en la propuesta Comisión Europea, tales como:

- Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor de esos bienes o servicios en la que el proveedor no actúa como intermediario (actividades minoristas de comercio electrónico), en las que se considera que el proveedor no actúa en calidad de intermediario, puesto que para el caso de minorista, la creación de valor residen en los bienes y servicios suministrados y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación.
- Se expresa claramente que no se encuentra sujeta a este impuesto la venta de bienes o servicios entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea.
- Los servicios de intermediación en línea cuando la única o principal finalidad sea suministrar contenidos digitales a los usuarios, prestarles servicios de comunicación, o servicios de pago.

- Las transacciones que involucren a entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100% (mientras que el umbral previsto en la Directiva europea era de 50%).
- Servicios financieros regulados prestados por entidades financieras reguladas.
- Rentas derivadas de la transferencia de datos por parte de las entidades financieras reguladas.

De esta manera, en cada uno de los servicios afectos contemplados se debe establecer la proporción que, en relación con los ingresos totales, representan. Para ello, es necesario considerar los ingresos generados a través de las direcciones IP situadas en España.

A diferencia de Francia, el impuesto señalado aplica sobre los servicios prestados, sin tener en consideración las características del prestador del servicio, convirtiéndolo de este modo, según el gobierno español, en un impuesto diferente a la renta o patrimonio, estableciéndolo como un impuesto indirecto, compatible con el Impuesto al Valor Agregado, armonizado por la Unión Europea. Por tanto, no se encuentra comprendido dentro de los convenios para evitar la doble tributación.

Al establecer umbrales de ingresos mínimos para comenzar a aplicar este impuesto se garantiza la protección a empresas tecnológicas emergentes, sólo gravando a compañías con una huella digital considerable dentro de España. Las primeras fases de desarrollo de actividades económicas altamente digitalizadas conllevan

una cuantiosa inversión inicial, con una tasa lenta de retorno que puede abarcar varios años, por tanto es necesario proteger este tipo de negocio en sus fases de exploración.

En el caso de empresas emergentes, pero que pertenezcan a un grupo de entidades altamente digitalizadas, se deberán considerar los ingresos de todo el grupo con el fin de establecer los umbrales y aplicar el respectivo impuesto.

Nuevamente, la norma establece un principio de territorialidad de acuerdo al lugar en donde se han utilizados los dispositivos de los usuarios de servicios digitales. Para ello, se establece como mecanismo de validación de territorialidad la dirección IP o en su defecto, instrumentos de geolocalización que posean los dispositivos. Determinando así, la localización de las operaciones en territorio español.

Como se mencionaba, la tasa de aplicación de este impuesto se estableció en un 3%. El devengo del impuesto es instantáneo al momento del cobro total o parcial del precio. Mientras que su liquidación se realiza de manera trimestral.

La entrada en vigencia de este servicio se estableció a partir del 16 de enero de 2021.

5. CONCLUSIONES

En este trabajo se analizaron los desafíos que representan la economía digital para las jurisdicciones tributarias. Tanto la OCDE como el grupo de países miembros del G20 han mostrado su preocupación por el aumento de empresas dedicadas a la prestación de servicios y bienes digitales, lo que conlleva a revisar y actualizar los conceptos tributarios aceptados internacionalmente. En materia impositiva, podemos separar el análisis en dos grupos, por un lado se encuentran las medidas adoptadas por la Unión Europea en materia de IVA, y por otra parte, podemos revisar las normas adoptadas por Francia y España en materia de impuestos al consumo de bienes y servicios intangibles. Dando respuesta a los objetivos planteados en el comienzo de este trabajo, debemos revisar las medidas adoptadas por Chile y compararlas con los ejemplos analizados anteriormente.

En cuanto a la aplicación del IVA, la Unión Europea lleva la delantera al instaurar un sistema de aplicación de impuesto al valor agregado a todos los servicios transfronterizos de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y servicios digitales prestados en países de la Unión Europea. Este impuesto se encuentra vigente desde el año 2015. En el caso de Chile, en el año 2020 se estableció a través de la Ley 21.210 de modernización tributaria la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de tasa 19%, a los servicios remotos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Entre los servicios que este impuesto grava se encuentran: plataformas digitales de intermediación de importaciones, plataformas digitales de contenido de entretenimiento digital,

plataformas digitales específicas tales como software y plataformas de almacenamiento de información, y los servicios de publicidad digital. Podemos señalar que tanto la Unión Europea como Chile han diseñado mecanismos simplificados de cumplimiento tributarios para los prestadores de servicios digitales no residentes. Esto produce una competencia justa entre las empresas nacionales y las extranjeras que prestan el mismo tipo de servicio. Al ser un sistema simplificado de cumplimiento, los prestadores de servicios digitales no residentes, no deben incurrir en grandes costos de administración con el fin de dar respuesta a sus obligaciones tributarias en cada jurisdicción.

En cuanto a la aplicación de impuestos al consumo, logramos revisar las normativas adoptadas por Francia y España quienes llevan la delantera en la revisión de medidas provisionales. Los Impuesto a los Servicios Digitales (DST) adoptados por ambos países recogen las sugerencias señaladas por la OCDE y responden a cada uno de los puntos a considerar al momento de redactar una normativa provisional. Al ser un impuesto al consumo, idealmente, se busca gravar el suministro y no al proveedor, además de poseer una tasa fija la cual no es acreditable contra el impuesto a la renta. Ambos países han señalado que la aplicación de este impuesto es una medida temporal, mientras esperan la resolución de la OCDE y los países miembros del G20. Está orientado a servicios específicos y posee una tasa relativamente baja (3%). Ambos países fijaron umbrales de ingresos tanto nacionales como globales, con el fin de no perjudicar a las PYMES si no que orientar este tributo a las grandes empresas multinacionales que poseen mayor presencia en el mercado.

En este punto, Chile presenta una deficiencia que debe desarrollar. En un comienzo el impuesto a las plataformas digitales se estableció como un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, el cual tendría una tasa 10%, gravando a los servicios digitales prestados por proveedores extranjeros en la medida que estos servicios fueran utilizados en Chile por personas naturales. Con la tramitación del proyecto de ley, se determina finalmente la creación del IVA a los servicios digitales con una tasa de 19%. Uno de los objetivos de este impuesto es nivelar las oportunidades y condiciones entre las empresas nacionales y las empresas extranjeras no domiciliadas que prestan el mismo tipo de servicio digital. Por otra parte, los ingresos que provee a la economía este impuesto desde su implementación hasta la fecha (7 meses), alcanzan los 119,6 millones de dólares. Tomando el ejemplo de Francia y España, nuestro país debe estudiar la factibilidad de fijar un impuesto respetando los convenios tributarios vigentes, con el fin de aumentar la recaudación fiscal. Tal como se mencionó, este impuesto debe ser fijado respetando los convenios internacionales vigentes y ser enfocado principalmente a las multinacionales. Actualmente nuestro país cuenta con información suficiente para identificar las filiales de las grandes multinacionales a través de reportes Country by Country y los acuerdos de cooperación entre los distintos organismos fiscales de otros países. Según los valores entregados por el SII, las plataformas que han declarado mayores montos son Google, Netflix, Sony, Facebook, Spotify, Microsoft y Amazon. Sin duda, fijar un impuesto específico que afecte a estas grandes compañías multinacionales, significará un aumento en los ingresos fiscales los cuales podrían permitir, por ejemplo: dar respuesta a las

demandas sociales y combatir los estragos de la crisis que ha dejado la pandemia por el SARS-CoV-2 (COVID-19) en nuestro país.

REFERENCIAS, ANEXOS Y VITA

Bibliografías:

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes finales 2015
- OCDE (2018), Desafíos fiscales derivados de la digitalización - Informe provisional 2018: Marco inclusivo sobre BEPS, Proyecto OCDE / G20 sobre la erosión de la base y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>
- Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital/ Michel Jorratt; editores Alberto Barreix, Carlos Garcimartin. p.cm.—(Nota técnica del BID; 1939) IDB-TN-1939
- Economía Digital para el cambio estructural y la igualdad. Marzo 2013.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
- Plataformas digitales: ¿qué son y qué tipos existen? Autor: Valentina Giraldo, Febrero 2019
<https://rockcontent.com/es/blog/plataformas-digitales/>
- B2B en e-commerce: ¿en qué se diferencia de un B2C? Autor: Alejandro Muñoz. Septiembre 2016

https://es.semrush.com/blog/b2b-commerce/?kw=&cmp=LM_SRCH_DSA_Blog_Core_BU_ES&label=dsa_pagefeed&Network=g&Device=c&utm_content=485543990779&kwid=dsa-1064844090370&cmpid=11816984086&agpid=115746093558&BU=Core&extid=151669657071&adpos=&gclid=CjwKCAjwu5CDBhB9EiwA0w6sLcZGnT2vRgfuOrkfi1dX0u3l3Ma5Q_rfmLZQpsAKGTDvrj5sJ5BNBoCa9gQAvD_BwE

- Guía general emitida COMISIÓN EUROPEA DG FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal IVA Bruselas, 23 de octubre de 2013.
- El Senado aprueba definitivamente los Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre Transacciones Financieras https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2020/07102020_fiscalidad.aspx
- Digitalización de las obligaciones tributarias en Chile por Francisco Ossandón C. CET Agosto 2020

Anexos:

Instrucciones de llenado del Formulario “IVA Servicios Digitales” (F.129)

https://www.sii.cl/vat/instrucciones_de_llenado_F129_Espanol.pdf

Instrucciones Pago de la declaración de IVA a los Servicios Digitales (F.129)

https://www.sii.cl/vat/instrucciones_pago_F129_espanol_02.pdf

Manual Envío de Nómina

https://www.sii.cl/vat/instrucciones_v2_espanol.pdf

MODIFICACIÓN DE LA MONEDA Y PERIODICIDAD DE DECLARACIÓN Y PAGO

https://www.sii.cl/vat/modificacion_moneda_periodicidad_esp.pdf

¿Cómo se hace?, Declaración a IVA digital

https://www.sii.cl/vat/como_se_hace_para_esp.pdf

Cómo Presentar una declaración de IVA en línea Unión Europea

<https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules->

[rates/index_es.htm#shortcut-4](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm#shortcut-4)