



**TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL. ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE Y FACTORES DE CONEXIÓN PARA LA
PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA**

PARTE I

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

Alumno: Juan Andrés Bretón Delgado

Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco

Santiago de Chile, septiembre de 2020

TABLA DE CONTENIDOS

1.	SIGLAS Y ABREVIATURAS	ii
2.	RESUMEN EJECUTIVO	iv
3.	INTRODUCCIÓN	vii
3.1.	Planteamiento del problema	xi
3.2.	Objetivo general	xiii
3.3.	Objetivos específicos	xiii
3.4.	Hipótesis	xiv
3.5.	Metodología	xiv
4.	CAPÍTULO I. ¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE ECONOMÍA DIGITAL?	1
4.1.	Algunas menciones sobre el concepto, historia y evolución de la economía digital	1
4.2.	Modelos de negocio de la economía digital y sus principales características	6
5.	CAPÍTULO II. DISCUSIÓN INTERNACIONAL EN EL MARCO DE LA OECD	11
5.1.	Acción 1 del Plan BEPS	11
5.2.	Acción 7 del Plan BEPS	19
6.	CAPÍTULO III. POTESTAD TRIBUTARIA EN LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS	23
6.1.	Nexo para atribuir rentas a una jurisdicción determinada	23
6.2.	Concepto de renta de fuente chilena	25
6.3.	Concepto de residencia y domicilio	27
6.4.	Actividades económicas desarrolladas por no residentes y concepto de establecimiento permanente	30
7.	CAPÍTULO IV. LA PRESENCIA SIGNIFICATIVA	36
7.1.	La Presencia Económica Significativa: planteamiento de la OECD	36
7.2.	Presencia Digital Significativa: propuesta de la Unión Europea	44
7.3.	Medidas unilaterales adoptadas: el caso de Israel, India, Eslovaquia y EEUU	52
8.	CAPÍTULO V. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN CHILE	60
8.1.	Concepto de establecimiento permanente previo a la reforma tributaria de la Ley N°21.210 de 2020	60
8.2.	Circular N°57 de 2017 del Servicio de Impuestos Internos	61
8.3.	Concepto, alcance y antecedentes legislativos de la definición legal de establecimiento permanente incorporada por la Ley N°21.210 de 2020	64
8.4.	Consideraciones sobre la tributación del establecimiento permanente en Chile	71
8.5.	El problema de la neutralidad	73
9.	CAPÍTULO VI. CONSIDERACIONES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS GENERADAS POR LOS SERVICIOS DIGITALES	80
10.	CONCLUSIONES	86
11.	REFERENCIAS	89

1. SIGLAS Y ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosión en la Base Imponible y Traslado de Beneficios)
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CT	Código Tributario
EP	Establecimiento Permanente
G-20	El grupo de los 20 (organización intergubernamental)
GEFED	Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital
IA	Impuesto Adicional
ICT	Information and Communication Technologies
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
IGC	Impuesto Global Complementario
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIR	Decreto Ley N°824 de 1974 y sus modificaciones, que contiene Ley sobre Impuesto a la Renta
LIVS	Decreto Ley N°825 de 1974 y sus modificaciones, sobre Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios
LMT	Ley N°21.210, que Moderniza la Legislación Tributaria
MC OECD	Modelo de Convenio Tributario de la OECD sobre la Renta y sobre el Patrimonio
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ONU	Organización de las Naciones Unidas

SII	Servicio de Impuestos Internos
TAG	Technical Advisory Group
TFDE	Task Force on the Digital Economy
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
UE	Unión Europea

2. RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo plantea la problemática que se ha generado en materia de tributación internacional, respecto de los esquemas de negocio de la economía digital que operan en las jurisdicciones de destino sin contar con una presencia física en ellas.

El concepto de establecimiento permanente en materia de derecho tributario internacional, constituido por el elemento de presencia física, permite administrar y resolver mediante la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición, los problemas de doble tributación que pueden generarse entre los Estados de la fuente y la residencia.

La capacidad del concepto tradicional de establecimiento permanente ha sido cuestionada durante los últimos años en el plano internacional, frente al desafío que ha producido la necesidad de crear un estándar en derecho tributario internacional que permita a los diferentes Estados, particularmente a las jurisdicciones de la fuente, captar y gravar las rentas que la actividad empresarial de no residentes genera en sus jurisdicciones.

El capítulo I expone el concepto de economía digital, como también algunas menciones sobre su historia y apreciaciones en cuanto a su evolución. Asimismo, plantea las principales características de los modelos de negocio mayormente utilizados en la economía digital.

Por su parte, el capítulo II desarrolla la discusión que se ha llevado en el contexto internacional, particularmente, en el plano de la Organización para la Cooperación

y el Desarrollo Económico, presentando someramente los principales conceptos que han sido desarrollados por el Proyecto BEPS en su plan de 15 acciones, respecto de la Acción 1 y la Acción 7.

El capítulo III desarrolla las principales instituciones normativas que permiten establecer un nexo impositivo para atribuir rentas a un determinado Estado o jurisdicción, tanto a nivel nacional como internacional.

Posteriormente, en el capítulo IV se exponen las ideas fundamentales sobre las propuestas que han sido discutidas ante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en cuanto a la presencia económica significativa. Asimismo, se presenta la propuesta planteada por la Unión Europea el año 2018 sobre la presencia digital significativa. Por último, se realiza una breve exposición sobre algunas de las medidas unilaterales que han sido adoptadas por jurisdicciones tales como Israel, la India, Eslovaquia y Estados Unidos.

En el capítulo V se desarrolla el concepto de establecimiento permanente en Chile, con especial atención a la última reforma tributaria de 2020 que mediante la Ley N°21.210 incorporó por primera vez en nuestra legislación una definición legal de establecimiento permanente. Se revisan aspectos legales y de jurisprudencia administrativa, como también elementos de su tributación. Se desarrollan sucintamente los problemas que la nueva definición puede generar para el principio de neutralidad, como también respecto del fin recaudatorio y otros principios en materia tributaria.

Finalmente, el capítulo VI presenta algunas consideraciones para la tributación de las rentas generadas por los servicios digitales, en base a la creación de un nuevo hecho gravado en materia de IVA e incorporado por la Ley N°21.210.

3. INTRODUCCIÓN

El concepto de establecimiento permanente desarrollado en el modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante también, “OECD”) constituye un elemento gravitante en materia de tributación internacional. La configuración de este concepto permite prevenir y administrar el problema de doble tributación que se ocasiona, con respecto a la renta obtenida en un determinado Estado por una empresa que reside en otra jurisdicción.

Ante la legítima expectativa que puede tener tanto el Estado de la fuente como el Estado de la residencia para gravar esta renta, la configuración del establecimiento permanente, en el contexto de los Convenios para evitar la Doble Imposición, permite compartir la tributación que en un principio le habría correspondido exclusivamente a la jurisdicción de la residencia. Esta tributación compartida le asigna potestad tributaria al Estado de la fuente sobre la renta generada y un sistema de créditos a la jurisdicción de la residencia por la tributación que deba cumplirse en ella.

La irrupción y desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación durante las últimas décadas, ha configurado lo que hoy se conoce como la economía *digital*. La creciente digitalización de la economía y su capacidad para desarrollar actividades económicas en forma desmaterializada y en base a intangibles, ha cuestionado la idoneidad de la *presencia física* geolocalizada como elemento constitutivo del establecimiento permanente, y en consecuencia como estándar de tributación internacional. La economía digital ha producido modelos

de negocio que pueden generar una actividad económica empresarial importante en un determinado Estado, sin necesidad de contar con oficinas, sucursales, establecimientos o personal en dicha jurisdicción.

Esta preocupación ha sido recogida por distintos organismos internacionales, principalmente por la OECD a través del Proyecto BEPS (para evitar la erosión en la base y el traslado de beneficios), y también por la Unión Europea, quienes han desarrollado y propuesto una serie de medidas para enfrentar los problemas que la economía digital genera en la base imponible global.

Por una parte, los Estados de la fuente se ven impedidos de ejercer potestad tributaria por medio del concepto tradicional de establecimiento permanente y, en consecuencia, limitados para gravar el valor económico que la economía digital genera en sus jurisdicciones. Por otra parte, los Estados de la residencia han presenciado como empresas altamente digitalizadas que residen en sus jurisdicciones trasladan sus activos principales a filiales que establecen en países de baja o nula tributación. En el intertanto, en el plano internacional, no se ha alcanzado una propuesta que permita consensuar una solución de largo plazo para lograr captar y gravar la renta que produce la actividad empresarial, desarrollada por empresas digitales que operan de forma desmaterializada en las jurisdicciones de la fuente.

Ante este panorama, distintas soluciones y medidas focalizadas se han improvisado e implementado unilateralmente por distintos países. Lo anterior, para gravar en algún grado las rentas que se derivan de la economía digital;

fragmentando así el marco normativo del derecho tributario internacional y propiciando con ello la proliferación de escenarios de doble tributación.

En el caso chileno, en lo que respecta al concepto de establecimiento permanente, más de medio siglo ha transcurrido para contar con una definición legal en la legislación interna desde que este concepto fuera introducido el año 1964 por la ley N°15.564. Esta ley, que mediante su artículo 5 derogó y sustituyó la ley N°8.419 de 1954 sobre Impuesto a la Renta, incorporó en su artículo 60 N°1 el concepto de establecimiento permanente que actualmente se encuentra establecido en el artículo 58 N°1 de la actual Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N°824 de 1974 y sus modificaciones (en adelante también, “LIR” o “Ley sobre Impuesto a la Renta”).

La ley N°21.210 publicada con fecha 24 de febrero de 2020, que Moderniza la Legislación Tributaria (en adelante también, “LMT”) incorporó en la LIR una definición al concepto existente de establecimiento permanente por medio de la creación de un numeral duodécimo al artículo segundo. La incorporación de esta definición —legal— constituye una novedad y un avance en materia de certeza jurídica al otorgar contenido a un concepto relevante en materia de impuesto a la renta; utilizado por la propia LIR, y cuyo alcance, en ausencia de definición legal, debió ser suplido y construido principalmente por la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos —en el ejercicio de su facultad legal para interpretar administrativamente la norma tributaria— y la jurisprudencia judicial, en el periodo de 1964 a 2020.

En este sentido, un avance importante para el contenido del concepto de establecimiento permanente lo constituyó la Circular N°57 emitida el Servicio de Impuestos Internos con fecha 7 de diciembre de 2017. Esta Circular desarrolló aspectos y dotó de contenido al concepto legal de establecimiento permanente, tomando de base la última versión actualizada del modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OECD.

La LMT que por su denominación se propuso modernizar la legislación tributaria, y que como indicó el Mensaje de S.E. el Presidente de la República, de 23 de agosto de 2018, a propósito de la propuesta de definición de establecimiento permanente contenida en el proyecto de ley; “(...) *trata de introducir un concepto más claro moderno, acorde con los nuevos tiempos*”, no pareció incorporar dentro de la nueva definición de establecimiento permanente los conceptos que aluden a la actividad empresarial desmaterializada que empresas no residentes producen en los Estados de la fuente, tales como la *presencia económica significativa*, la *presencia digital significativa* y el *establecimiento permanente virtual o digital*.

En materia de Impuesto al Valor Agregado, la creación por parte de la LMT de un nuevo hecho gravado mediante la incorporación de la letra n) en el artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante también, “LIVS”), constituyó un avance y una medida de carácter unilateral, en lo que se ha denominado el *impuesto a los servicios digitales*.

Sin embargo, en materia de impuesto a la renta, el nuevo concepto de establecimiento permanente pareciera no haber incorporado las rentas de la

economía digital, o al menos no explícitamente; por la indeterminación que presenta el vocablo *lugar* como elemento fundante de su definición.

3.1. Planteamiento del problema

La nueva definición legal de establecimiento permanente, que constituye un hito importante en materia de legislación interna, y que considera los últimos avances realizados por la OECD en el contexto del Plan BEPS, no parece ser suficiente para abordar la presencia significativa que una empresa o entidad no residente puede desarrollar en la economía chilena mediante los modelos de negocio que plantea la economía digital, y que por su carácter desmaterializado, no requieren de un lugar o presencia física para efectos de crear valor económico y generar rentas en la jurisdicción de la fuente.

En este supuesto, y en materia de impuesto a la renta, la definición legal de establecimiento permanente pareciera presentar dificultades para atribuir potestad tributaria al Estado chileno sobre las rentas de fuente chilena y las rentas de fuente extranjera generadas por una empresa no residente, que, careciendo de una presencia física importante en el país, mantiene en Chile una presencia digital significativa.

Se divisa un problema en cuanto a la incorporación en la LIR de una definición legal que pareciera recoger solo elementos de un concepto de establecimiento permanente estructurado en la presencia física (*fixed place of business*), entendimiento, sobre el cual la misma economía, doctrina internacional y la OECD,

paulatinamente, han comenzado a abandonar como estándar de tributación internacional.

Adicionalmente, esta exclusión —hoy legal— podría presentar un problema de afectación al principio de neutralidad en materia tributaria, pues, la ley estaría sujetando las actividades económicas que requieren en parte de un *lugar*, a la tributación que afecta a los establecimientos permanentes. Por el contrario, la ley podría no estar afectando con el tratamiento tributario otorgado al establecimiento permanente, a las actividades económicas con presencia digital significativa en el país de la fuente, que no requieren de un *lugar* para su desarrollo. Lo anterior, podría incentivar eventualmente, a que el contribuyente no residente realice un análisis sobre ventajas competitivas para determinar la forma en que la actividad económica será estructurada (sin *un lugar*) en el país de la fuente, o bien, para eludir la estructuración que suponga la configuración de un *lugar* o una presencia física importante. En este sentido, determinar el alcance que el legislador quiso otorgar al vocablo *lugar* en la nueva definición legal de establecimiento permanente se vuelve primordial.

Finalmente, se puede plantear como problemática central, la aparente omisión incurrida por el legislador en cuanto a no haber incorporado en la definición legal de establecimiento permanente, elementos que puedan abordar adecuadamente la presencia digital u *online* en materia de impuesto a la renta, esto, respecto de las empresas no residentes que mantienen una actividad y presencia empresarial importante en la economía nacional.

3.2. Objetivo general

Exponer en términos generales el desarrollo del concepto de establecimiento permanente en la legislación y doctrina nacional e internacional, con especial énfasis en el proceso de digitalización que experimenta la economía a nivel mundial.

3.3. Objetivos específicos

Determinar que el nuevo concepto de establecimiento permanente introducido en la LIR excluiría el efecto de nexo con la jurisdicción de la fuente, para el caso de empresas no residentes que realizan actividades mediante una *presencia digital significativa* carente de elementos de *presencia física* que permitan configurar un establecimiento permanente.

Asimismo, exponer conceptualmente los problemas que esta exclusión presentaría al principio de neutralidad en materia tributaria, como también la afectación producida en términos de recaudación para las jurisdicciones de la fuente, en el caso Chile, tanto respecto de rentas de fuente chilena y rentas de fuente extranjera.

Adicionalmente, exponer someramente las implicancias que esquemas digitales pueden acarrear a nivel global, en términos de erosión en la base imponible mundial cuando la residencia de dicho contribuyente se asigna a un Estado de baja o nula tributación.

Finalmente, presentar directrices mediante las cuales se podrían plantear medidas unilaterales por parte del Estado chileno —tal como se hizo con el nuevo IVA para los servicios digitales— para gravar a nivel de impuesto a la renta los beneficios que las empresas no residentes obtienen de la economía nacional.

3.4. Hipótesis

La definición de establecimiento permanente incorporada por la LMT a la LIR, excluye legalmente a la presencia digital significativa como un elemento de configuración, circunscribiendo así su procedencia solo para el caso de *establecimientos* que involucran una presencia física, representantes o agentes; y generando con ello: (i) una ventaja competitiva para los modelos de negocio digitalizados que pueden prescindir de elementos físicos; tales como oficinas o sucursales; (ii) un gravamen para los esquemas de la economía convencional que no pueden prescindir de los elementos materiales indicados; y, (iii) un problema de recaudación para la administración tributaria, al no poder ejercer potestad tributaria —por falta de nexo— para gravar con impuesto a la renta el valor económico que genera la economía digital.

3.5. Metodología

El presente trabajo se ha elaborado en base a una metodología dogmática deductiva. Si bien considera en principio un método exegético para la interpretación de normas jurídicas, éste constituye un punto de partida para el

análisis dogmático. El trabajo contempla como objeto de estudio el concepto de establecimiento permanente, su relación con los factores de conexión o nexo para atribuir el ejercicio de potestad tributaria a un Estado determinado, y la alteración que la economía digital presenta a los elementos configurativos de un establecimiento permanente, aunque no así a su fundamento.

Para este estudio, se consideran los siguientes instrumentos: (i) la legislación nacional, en particular; la Ley N°15.564 de 1964, que modifica entre otras materias, a la ley sobre impuesto a la renta; el Decreto Ley N°824, de 1974, que contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta; leyes modificatorias de la LIR, en especial, la Ley N°21.210, de 2020 que Moderniza la Legislación Tributaria; y, antecedentes legislativos relacionados con las mismas; (ii) la legislación internacional, en base a los Convenios para Evitar la Doble Imposición que Chile ha suscrito bajo el Modelo de la OECD, como así también, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y los Comentarios al mismo; (iii) la doctrina nacional relevante sobre la materia, acumulada y reciente; (iv) la doctrina internacional relevante sobre el objeto de estudio, acumulada y reciente, principalmente relativa a los distintos pronunciamientos de la OECD y la Unión Europea, mediante distintos informes, instrumentos y reportes publicados; (v) documentos de trabajo y artículos publicados por organizaciones gremiales y sectoriales, nacionales e internacionales, del Comercio y la Industria, como así también respecto de organizaciones intergubernamentales y gubernamentales; (vi) jurisprudencia administrativa emitida por el SII, expresada en Oficios y

Resoluciones; (vii) instrucciones dictadas por el SII, materializadas en Circulares atinentes al objeto de estudio; y, (viii) jurisprudencia judicial nacional relevante.

4. CAPÍTULO I. ¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE ECONOMÍA DIGITAL?

4.1. Algunas menciones sobre el concepto, historia y evolución de la economía digital

La expresión *economía digital* se atribuye a Don Tapscott, empresario canadiense, que en 1995 publicó el libro titulado: *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence* (Orchestra, 2017). Este *Best Seller* fue publicado apenas cinco años después de la creación del primer cliente *Web* denominado *World Wide Web* (www.), y que al día de hoy es utilizado en forma diaria por millones de personas.

Como bien expresa el título del libro referido, hablar de economía digital en 1995 consistía en pensar y anticipar un cambio en la economía, aunque futuro, ciertamente previsible. Hoy, la economía digital es una realidad y su alcance es transversal a un gran número de industrias y actividades económicas.

Internet ha transformado nuestras rutinas en todo tipo de ámbito, desde cómo nos alimentamos, comunicamos y sociabilizamos, hasta cómo trabajamos, realizamos negocios, adquirimos productos y contratamos servicios (Scravaglieri, 2019). Como indica Scravaglieri (2019, p. 144), “[l]a digitalización de la economía mundial es de tal magnitud, que durante los últimos siete años los principales puestos en el ranking de las compañías más valiosas del mundo según su valor de

capitalización bursátil han sido compañías relacionadas con la economía digital, tales como Apple, Amazon, Alphabet, Microsoft o Facebook”.

El informático Nicholas Negroponte, fundador del laboratorio *Media Lab* del Instituto Tecnológico de Massachusetts (MIT) describió a la economía digital “*como la transformación de las actividades económicas en las que el activo sobre el que se realizan las transacciones son los bits en lugar de los átomos*”. Esta descripción es sumamente ilustrativa sobre la modificación que se produce respecto al tipo de bien que es objeto de intercambio o comercialización; cuando el bien que predomina es la información por sobre la materia física o los bienes tangibles (Orkestra, 2017).

Si bien no profundizaremos en el concepto doctrinario de economía, sí es importante indicar que para efectos de este trabajo, la palabra *economía* será abordada en su acepción de *actividad*. En cuanto al vocablo *digital*, la Real Academia Española establece, para los efectos que nos interesa, el siguiente adjetivo: “[d]icho de un dispositivo o sistema: *Que crea, presenta, transporta o almacena información mediante la combinación de bits*” (RAE, 2020).

Ahora bien, esta expresión —economía digital— da cuenta de un fenómeno estrechamente concatenado al avance de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) o “*Information and Communication Technologies*” (ICT, por sus siglas en inglés), y que comprende distintas actividades y efectos, por lo que, para el objeto de este trabajo, nos concentraremos específicamente en las infraestructuras, negocios, plataformas, comercio electrónico y servicios digitales. Asimismo, nos enfocaremos en cómo las nuevas tecnologías han irrumpido en el

diseño de las administraciones tributarias nacionales y en la arquitectura del sistema tributario internacional.

Desde una perspectiva tributaria, el avance de las ICT ha justificado explorar los mecanismos que la economía digital puede generar para efectos de eludir la imposición existente, como también, para producir valor económico y en consecuencia nuevos tipos de renta susceptibles de quedar afectas a impuestos (Nocete, 2020).

El año 2013, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), organismo dependiente de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), mediante su informe *“Economía digital para el cambio estructural y la igualdad”*, consignó que: “[l]a 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 facilitada por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos” (2013, p. 9). La CEPAL también ha indicado los principales beneficios asociados al uso de servicios y plataformas digitales por parte de usuarios finales. A este respecto, ha señalado que dicha utilización ha permitido mejorar la eficiencia de los procesos productivos de empresas en general; aumentar la eficiencia en la provisión de servicios públicos y con ello la transparencia gubernamental; y, mejorar a grandes rasgos la calidad de vida de la población —usuarios— otorgando mayor comodidad a los consumidores (Scravaglieri, 2019).

Aunque la economía digital, en cuanto a concepto, se emplace en contraposición a la economía tradicional —o no digital—, lo que el fenómeno finalmente devela es

una digitalización de la economía convencional. En definitiva, un proceso de cambio y transformación de las formas en las cuales se ha desarrollado la actividad económica hasta la irrupción de internet y la tecnología informática.

En cuanto a estas formas, la digitalización es transversal a los distintos tipos de actividad económica, expresándose y comprendiendo diferentes espacios y medios, tales como el *e-commerce* (*Amazon, Alibaba, eBay, etc.*); aplicaciones de software (*App Gallery, App Store, Google Play, etc.*); publicidad por medios digitales y redes sociales (*Banner*); software y servicios informáticos en la nube o *Cloud Computing* (*SaaS, PaaS y IaaS*), consumo de contenido audiovisual vía *Streaming* (podcasts, webcasts, programas de televisión, música, videos, *Netflix, etc.*); entre otros.

La digitalización ha asistido a la economía convencional mediante el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación, principalmente en lo que se refiere a la producción, comercialización, distribución y consumo de bienes y servicios; diferenciándose de la economía tradicional al otorgar una mayor velocidad e inmediatez a los procesos comerciales, y promoviendo con ello el continuo proceso de globalización (Scravaglieri, 2019).

Asimismo, la ascendente digitalización de la economía ha mejorado la conectividad entre la demanda y oferta de ciertos productos y servicios, sirviendo de intermediaria y punto de unión en los espacios de interacción que se conocen como las *plataformas digitales*.

De esta forma, compradores y vendedores realizan a través de internet diversas transacciones a menores costos y en forma inmediata. Así, las plataformas digitales facilitan transacciones respecto de productos y servicios de distinta índole (entrega de alimentos preparados, arriendo temporal de inmuebles destinados a la habitación, entrega de productos a domicilio, servicios de transporte, entre otros), dando lugar a la denominada *economía colaborativa* (Braccia, 2019).

Un rasgo característico de la economía colaborativa lo constituye la creación de valor económico que se genera por la interacción de los usuarios que participan en la plataforma, y la plataforma en sí misma, como un medio para dicha participación. En este sentido, como indica Braccia (2019, p. 618) “(...) *las tecnologías de la comunicación y la información han posibilitado que las plataformas digitales se consoliden como el canal de negocios preponderante*”.

Si bien existen distintas definiciones y conceptualizaciones sobre la economía digital, con diferentes enfoques y grados de desarrollo, para el presente trabajo entenderemos por economía digital a la actividad que genera valor económico mediante la utilización y producción de activos intangibles, y que se desarrolla principalmente en forma desmaterializada por medio del uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

4.2. Modelos de negocio de la economía digital y sus principales características

La economía digital no se limita a una cierta actividad, industria, producto o servicio. Como hemos analizado, el fenómeno es transversal a la economía considerada como un todo. El grado de digitalización en cada actividad, industria, producto o servicio, varía, teniendo algunas una mayor o menor digitalización que otras. Sin embargo, en todas ellas se pueden divisar factores comunes en las formas en que las distintas actividades económicas se desarrollan por medio de la digitalización; formas que generan inmediatez, virtualidad entendida como la prescindencia de presencia física, menores costos y desmaterialización.

Los modelos de negocio mayormente conocidos que ha generado la economía digital corresponden al comercio electrónico o *e-commerce*; las redes sociales (RRSS); los buscadores; las plataformas de intermediación, *marketplaces* y *appstores*; y, los servicios digitales propiamente tal (Scravaglieri, 2019).

El comercio electrónico fue quizás la primera manifestación de la economía digital al amparo de la masificación que se produjo respecto al acceso y uso de internet a mediados de la década de los años noventa, sin perjuicio de que se le atribuya un origen en la segunda mitad del siglo XIX a propósito de la *venta por catálogo* implementada al amparo del sistema postal.

Por medio del comercio electrónico, se facilitó y generó valor al comercio tradicional en la comercialización de bienes y servicios mediante las ventajas que ofrecen las tecnologías de la información y la comunicación. Mediante el e-

commerce se otorgó una mayor visibilidad de los productos y servicios en el mercado local e internacional, junto con dotar de mayor eficiencia a las empresas en una serie de procesos productivos. Asimismo, permitió generar una mejor experiencia al consumidor final mediante la contratación por medios digitales; tanto en comodidad, modalidades de pago, ahorro en tiempos y costos de traslado, y selección de productos y servicios, entre otros. (Scravaglieri, 2019). Ejemplos característicos de modelos de negocio que operan bajo el comercio electrónico se pueden encontrar en empresas como *Amazon*, *AliExpress* o *eBay*.

Las redes sociales por su parte, como indica Scravaglieri (2019, p. 146) “[s]on *plataformas digitales que facilitan la interacción entre usuarios que crean y comparten contenido creado por ellos mismos*”. Estas plataformas presentadas en un principio como un espacio de comunicación e interacción social, se han convertido en los letreros y carteles publicitarios por excelencia en la economía de hoy para distintos productos y servicios. Las más conocidas a nivel global y de mayor uso, las podemos encontrar en *Instagram*, *Facebook* y *Twitter*, entre otras.

Cuando un producto es gratis, el producto eres tú. Esta expresión que se popularizado en los últimos años a propósito de las redes sociales, ilustra de buena manera como cada interacción que un usuario realiza a través de las redes sociales es medida, analizada, cuantificada y registrada por algoritmos que generan perfiles de usuarios basados en esta información (intereses y preferencias) y que comercializan, en definitiva, la predictibilidad que el perfil de usuario puede tener respecto a su conducta sobre el consumo. De esta forma, se obtiene información sobre qué tipo de producto y qué servicio ofrecer a un

determinado usuario —y en qué momento— garantizando con ello, de forma sumamente precisa, una buena recepción de la publicidad exhibida y una probabilidad depurada sobre un posterior consumo. La discusión sobre protección de datos en esta materia está en pleno desarrollo y ha tenido un avance significativo durante los últimos años. Uno de los ejemplos paradigmáticos en este ámbito ha sido la imputación a *Facebook* sobre la posible influencia ejercida en la población electoral a propósito del proceso electoral realizado en Estados Unidos durante el año 2016.

Un tercer modelo de negocio reconocido en la economía digital, se encuentra constituido por los *buscadores*. Entre los más reconocidos se pueden nombrar a *Google* y *Yahoo*, que de alguna manera se han consolidado hoy como una especie de biblioteca mundial. Estas plataformas, como indica Scravaglieri (2019, p. 146) “(...) *proveen a sus usuarios el servicio de intermediación con información y contenidos. Tienden a estar altamente integrados con las experiencias de otros usuarios para proveer de un servicio más preciso y rápido*”.

En cuarto lugar, podemos mencionar a las plataformas de intermediación, *marketplaces* y *appstores*. Por medio de ellas se genera una conexión e interacción entre vendedores y compradores, permitiéndole a los primeros publicar, exponer, ofertar y comercializar sus productos y servicios, y a los segundos, conocer, seleccionar y pagar por dichos productos y servicios (Scravaglieri, 2019).

En quinto lugar, se encuentran los servicios digitales propiamente tales, que constituyen uno de los modelos de negocio más relevantes en la economía digital.

Como señala Scravaglieri (2019, p. 146) “[l]a digitalización de productos y servicios ha modificado la naturaleza de su consumo, permitiendo que servicios relacionados con el entretenimiento (música, películas, etc.), servicios profesionales (médicos, legales, financieros, etc.), entre otros, puedan ser prestados en forma virtual a través del uso de internet sin la necesidad de que exista ninguna interacción física entre los proveedores y los consumidores”. En general, los servicios digitales no se presentan como un nuevo elemento de fondo, sino que más bien de forma. No se trata así de un nuevo tipo de prestación en cuanto a su uso y utilidad. Lo que es nuevo es la forma en la que un servicio conocido es prestado a través de la digitalización. En el fondo o en cuanto a finalidad el servicio sigue siendo el mismo, teniendo la misma función, la que puede estar asociada al entretenimiento, a la prestación de asesoría legal, médica o financiera, entre otras. En este sentido, plataformas como *Zoom* han intermediado y permitido la prestación de una serie de servicios que antes requerían de una reunión presencial o física. Como señala Scravaglieri (2019, p. 147) “(...) a diferencia del comercio electrónico, donde las partes se contactan vía internet, pueden incluso realizar el pago de la operación en forma electrónica y se realiza el envío de un producto físico al consumidor o se presta un servicio en forma presencial en favor del consumidor, en el caso de los servicios digitales, se provee un servicio en forma remota y digital”.

Adicionalmente, en este modelo —servicios digitales— también se puede comprender al concepto de *Cloud Computing* o computación en la nube,

caracterizado principalmente por una serie de modalidades, tales como *Software as a Service*, *Infrastructure as a Service* y *Platform as a Service*.

5. CAPÍTULO II. DISCUSIÓN INTERNACIONAL EN EL MARCO DE LA OECD

5.1. Acción 1 del Plan BEPS

Desde el año 1998, en que tuvo lugar la Conferencia de Ottawa y su informe sobre el “*Comercio Electrónico: Condiciones del Marco Tributario*”, que la comunidad internacional ha trabajado y avanzado, como indica Braccia (2019, p. 619) en “*la búsqueda de soluciones para gravar las manifestaciones económicas de la creciente digitalización de la economía*”. Se han generado distintos órganos técnicos para abordar esta digitalización, entre ellos, el *Technical Advisory Group* (TAG, por su acrónimo en inglés), creado a fines de la década del 90, y que luego dio origen a la configuración de un grupo de especialistas en materias de economía digital, denominado *Task Force on the Digital Economy* (TFDE, por su sigla en inglés).

En febrero de 2013 la OECD en coordinación con el G-20 presentó el plan de acción “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS, por su acrónimo en inglés), con el objeto —como su denominación indica— de evitar la erosión en la base imponible y el traslado de beneficios entre jurisdicciones; producido por la implementación (por parte de empresas multinacionales) de estrategias de planificación tributaria cimentadas en vacíos legales y en la falta de coordinación sistémica entre los distintos ordenamientos jurídicos nacionales.

A este respecto, el TFDE se ha desempeñado como un organismo complementario del Comité de Asuntos Fiscales de la OECD para el estudio y tratamiento de la problemática propia de la economía digital, en el contexto del Marco Inclusivo sobre el proyecto BEPS (Braccia, 2019).

Este proyecto, conocido como el “Plan de Acciones BEPS”, y que ha sido reconocido como el mayor avance en casi un siglo en materia de tributación internacional, elaboró 15 acciones que abordan diferentes problemáticas en aspectos de erosión en la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de la economía global (OECD, 2015b).

Entre las distintas acciones del proyecto BEPS, en lo que interesa al presente trabajo, destaca la Acción 1: “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*” y la Acción 7: “*Permanent establishment status*”.

En el estudio y discusión que se ha dado sobre la economía digital, la OECD ha caracterizado sus principales atributos en el informe final sobre la Acción 1 del proyecto BEPS, publicado el año 2015 bajo el título “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” (en español; “*Abordando los desafíos tributarios de la economía digital*”). En este informe la OECD expuso que la economía digital se caracteriza principalmente por: la *movilidad*, en relación a los activos intangibles, actores y funciones comerciales; la *utilización masiva y valor de los datos*, para generar mayor valor en productos y servicios; la *interacción en la red*, en cuanto al impacto directo que las determinaciones de usuarios pueden generar en los beneficios obtenidos por otros usuarios; la *reproducción de modelos de negocio multilaterales*, en donde las determinaciones adoptadas por

grupos de usuarios repercuten a otros grupos en distintas jurisdicciones mediante la generación de externalidades positivas o negativas; la *propensión a la configuración de monopolios u oligopolios*, presente en determinados esquemas de negocio; y, la *volatilidad*, que afecta a los nuevos esquemas de negocio que alcanzando súbitamente una posición dominante en el mercado pueden perderla en favor de empresas que desarrollen mejores tecnologías (Nocete, 2020).

Adicionalmente, el informe de la OECD describe a la economía digital como el resultado de un proceso de transformación producido por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Asimismo, el informe indica que la revolución de las TIC ha generado que las tecnologías sean más baratas, más potentes y ampliamente estandarizadas, mejorando con ello los negocios y procesos comerciales, junto con impulsar la innovación en todos los sectores de la economía (OECD, 2015a).

El informe final sobre la Acción 1 del proyecto BEPS tiene como antecedente, por una parte, el trabajo realizado por la OECD en junio de 2004, en específico, por el TAG, mediante el informe sobre beneficios empresariales (*TAG on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits*) en relación a si a las reglas actuales de los modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición o Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (en adelante también, "MC OECD") relativas a la tributación, son adecuadas para el comercio electrónico. Por otra parte, también tuvo como antecedente un documento de consulta pública de octubre del año 2012 relativo a ciertas propuestas para la

aplicación e interpretación del artículo 5 sobre establecimiento permanente (en adelante también, “EP”) contenido en el MC OECD (Braccia, 2019).

Sin perjuicio del trabajo realizado respecto a la descripción e identificación del fenómeno que constituye la economía digital, la discusión en la OECD, en esta materia, ha versado sobre el problema que representa la desmaterialización generada en la actividad económica por la digitalización. Lo anterior, cuando las reglas de nexos y atribución de beneficios a un Estado determinado, pilares de la tributación internacional, se ven obsoletas ante un panorama en donde ya no es necesaria la presencia física y/o formal en una determinada jurisdicción para desarrollar una actividad empresarial y con ello generar valor económico en la misma.

Como fue comentado al inicio de este trabajo, la era digital ha permeado el comercio y un sinfín de dinámicas en la vida económica y social. Sin embargo, como señala Scravaglieri (2019, p.144) “[l]as modificaciones que la era de Internet ha traído a la economía mundial aún no han sido receptadas en relación con la tributación a nivel internacional, por ejemplo podemos observar que no se han actualizado las reglas de atribución de beneficios o los criterios para determinar la existencia de nexos que justifiquen la potestad tributaria de los países sobre la economía digital”.

Entre los informes finales del plan de acciones BEPS, el correspondiente a la Acción 1, como menciona Braccia (2019, p. 620) “fue el único que no logró alcanzar consenso para establecer recomendaciones en materia de los desafíos generalizados de la digitalización para la imposición directa”. Por el contrario, la

Acción 1 BEPS, agrega, ofreció “opciones” entre las que se encontraba la de crear un nuevo concepto de nexo que tuviese en cuenta una presencia económica significativa de una empresa no residente en la jurisdicción de mercado. En este informe se plantea la alternativa de crear un establecimiento permanente *digital*, teniendo como antecedente las discusiones multilaterales generadas por la OECD y el informe ya mencionado del TAG sobre beneficios empresariales, en el cual ya se cuestionaba la idoneidad de la presencia física como nexo para gravar beneficios empresariales generados por el comercio electrónico, junto con introducir el planteamiento de un establecimiento permanente electrónico o virtual (Braccia, 2019).

En este sentido, el informe del TAG de 2004 introdujo de alguna manera la necesidad de contar con una nueva conceptualización de establecimiento permanente en materia de tributación internacional; necesidad que luego fue presentada 11 años después por el informe final de la Acción 1 BEPS en términos no muy dispares bajo el concepto de *“presencia económica significativa”*. Como indica Braccia (2019, p.621) *“lo realmente destacable de la Acción 1 BEPS no es su originalidad, sino más bien el hecho de que —por primera vez en la historia de la tributación internacional— la OCDE condescendiera la posibilidad de “optar” por esta alternativa disruptiva”*.

En forma posterior al informe final de la Acción 1 BEPS, la discusión internacional continuó sin avances significativos con respecto a la opción de instaurar un *establecimiento permanente digital*. Así, la presentación en marzo de 2018 del informe provisional de la Acción 1, en esta materia, tan solo se limitó a identificar

la existencia de diferencias entre grupos de jurisdicciones, bajo los cuales, el grupo que apoyaba la figura del establecimiento permanente digital estaba constituido principalmente por países subdesarrollados en contrapartida a los países desarrollados (Braccia, 2019). El informe provisional de la Acción 1 indicado, en este sentido, expuso un panorama fragmentado en cuanto a las distintas decisiones unilaterales que ciertos países han adoptado para permitir la atribución de rentas a la jurisdicción de la fuente, respecto de actividades realizadas por no residentes con una presencia significativa en el país en donde se originan dichas rentas (OECD, 2019).

En enero de 2019 el Marco Inclusivo sobre BEPS de la OECD publicó el documento *Policy Note* preparado por el TFDE. Este documento volvió a plantear la posibilidad de solucionar el problema de nexo en la economía digital mediante una reformulación del factor de conexión que fuera concordante con una *presencia económica significativa*. Esta posibilidad junto a otras, conformaron el denominado Pilar 1 de posibles alternativas para adaptar las reglas sobre nexo y atribución de beneficios (Braccia, 2019).

El mes de febrero del mismo año, La OECD presentó un documento de consulta pública en donde el TFDE expuso las razones y principios técnicos para la elaboración de las dos principales propuestas del Pilar 1; la “*participación del usurario*”, fomentada por el Reino Unido; la propuesta de “*intangibles de comercialización*” (*marketing intangibles*) promovida por Estados Unidos; y, la propuesta sobre “*presencia económica significativa*”, apenas desarrollada por este documento (Braccia, 2019).

Posteriormente, en junio de 2019, la OECD presentó al G-20 un reporte general dirigido a los ministros de hacienda y autoridades bancarias, en el que consignó el esfuerzo conjunto que han realizado las distintas jurisdicciones para abordar las problemáticas que presenta la digitalización de la economía global, habiendo acordado un programa para entregar a fines de 2020 y que tendría por objeto consensuar medidas de largo plazo para solucionar los desafíos que la economía digital ha propuesto al orden tributario internacional. En este sentido, un avance en la materia ha sido el reporte de la OECD del Marco Inclusivo BEPS, dando cuenta del progreso alcanzado en el periodo de julio de 2019 a julio de 2020. Sin embargo, como el mismo reporte refiere, se sigue trabajando para promover una propuesta de largo plazo que pueda ser consensuada por los Estados miembros.

La discusión actual ya no solo se sitúa en el problema de la elusión y evasión tributaria, sino que ha generado el cuestionamiento a gran parte del diseño del derecho tributario internacional. Hoy la discusión tiene como uno de sus ejes principales la distribución actual de las potestades tributarias entre las distintas jurisdicciones, discusión, que excede ampliamente a las problemáticas planteadas originalmente por el proyecto BEPS (Pérez Peña, 2019).

Esta discusión importa fijar o modificar la asignación de potestad tributaria entre los distintos ordenamientos jurídicos, en un escenario en el cual los países desarrollados —exportadores de capital y servicios digitales— históricamente han tendido a preferir mantener o asignar la potestad tributaria al Estado de la residencia, cuando además en ellos residen las empresas tecnológicas más relevantes (Pérez Peña, 2019).

Desde el año 2013 con la presentación del proyecto BEPS, a esta fecha, en que la OECD ha mantenido pendiente la definición de medidas que logren armonizar y orientar a las legislaciones locales para un adecuado tratamiento de la economía digital; los países han tomado diversas posturas frente a los desafíos de la digitalización.

Por una parte, algunos países han determinado que no se requiere realizar ninguna acción particular para enfrentar este desafío y han renunciado —temporalmente— a gravar las rentas que produce la economía digital, a la espera de una definición de la OECD sobre esta materia. Por otra parte, existe un grupo de países que anticipándose han generado soluciones de carácter unilateral en sus jurisdicciones locales, atendiendo a criterios y principios como las contribuciones de los usuarios en el país de la fuente, la presencia económica —y digital— significativa en el Estado fuente, entre otras medidas y principios adoptados (Scravaglieri, 2019).

Al menos en lo que respecta al comentado Pilar 1, como indica Braccia (2019, p. 624) existe un consenso generalizado en cuanto a que *“ha llegado el momento de erradicar la regla de la presencia física como estándar de la tributación internacional”*. En este sentido, agrega, *“lo que en 2015 era un “opción” que no podía seguir rehusándose a las jurisdicciones del mercado [principalmente en referencia al concepto de presencia económica significativa planteado por el informe final de la Acción 1 del Plan BEPS] es ahora una certeza cuya materialización solo depende del consenso sobre el mecanismo técnico específico para concretarla”*.

5.2. Acción 7 del Plan BEPS

Como fue señalado anteriormente, el proyecto BEPS presentó 15 acciones para enfrentar de forma integral la problemática dada por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En el informe final de la Acción 1 publicado en octubre de 2015 se concluyó que, para efectos tributarios, era prácticamente imposible separar a la economía digital del resto de la economía, toda vez que la economía digital se estaba constituyendo en la economía propiamente tal (OECD, 2015a).

El mismo informe estableció que las características principales de la economía digital exacerban los riesgos BEPS, riesgos que fueron identificados en el trabajo que tuvo lugar respecto de las acciones del proyecto BEPS. En este aspecto, la Acción 7 bajo el nombre de “*Permanent Establishment Status*” ha abordado la problemática presente a propósito de ciertos esquemas y planificaciones tributarias que han eludido la configuración del establecimiento permanente —en los términos del MC OECD— en jurisdicciones en donde la actividad económica es desarrollada.

En términos generales, los convenios internacionales que persiguen evitar la doble tributación determinan que los beneficios empresariales, entre otras rentas, de compañías no residentes, pueden quedar afectos a impuestos en una jurisdicción, siempre que dicha compañía cuente con un establecimiento permanente localizado en el territorio de esa jurisdicción, y los beneficios señalados sean atribuibles a ese territorio (OECD, 2015b). Para estos efectos, es relevante la relación establecida entre las reglas de nexo contenidas en el artículo 5 (sobre

establecimiento permanente) y principalmente, las reglas de atribución de beneficios contenidas en el artículo 7 (sobre beneficios empresariales o de actividades económicas) del MC OECD.

En el informe publicado por la OECD en febrero de 2013, “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” (Informe BEPS), se indicó que desde ya hace un tiempo se ha reconocido que el concepto de establecimiento permanente no solo comprende una presencia física importante (*substantial physical presence*) en un país determinado, sino que también contempla situaciones en las que una empresa no residente ejerce actividades comerciales en el país en cuestión a través de un agente dependiente.

Agregó, además, que en los tiempos actuales se puede participar en la economía de otro país en forma activa al realizar transacciones electrónicas con clientes residentes de dicho país, sin tener una presencia tributable en esa jurisdicción; como lo sería a través de una importante presencia física o un agente dependiente. Bajo estas consideraciones, el informe se plantea la pregunta relativa a si la normativa internacional actual permite una distribución equitativa de la potestad tributaria sobre beneficios empresariales significativos, que, obtenidos por entidades no residentes en transacciones con clientes situados en otra jurisdicción, terminan finalmente no tributando en país alguno (OECD, 2015b).

En junio de 2015, se publicó el informe final de la Acción 7 bajo el título “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*” (en español; “*Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*”). Mediante este informe la OECD planteó distintas problemáticas que

generaban una exclusión artificial del estatus —o configuración— de un establecimiento permanente. Así, este informe reconoció la necesidad de modificar la definición que existía sobre establecimiento permanente a esa fecha, con miras a enfrentar las estrategias de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (OECD, 2015b).

Sobre esta materia, el informe abordó los problemas que se originaban por medio de los acuerdos de comisión celebrados entre partes relacionadas (residiendo habitualmente el comisionista en el Estado de la fuente) para sustituir filiales por comisionistas; la elusión de la configuración de establecimiento permanente mediante la utilización de las excepciones que plantea el artículo 5 del MC OECD (actividades preparatorias y auxiliares); la fragmentación de actividades entre partes relacionadas; el fraccionamiento de contratos; y, la venta de seguros en una jurisdicción sin contar con un establecimiento permanente en ella; entre otras estrategias similares y su interacción con el análisis sobre precios de transferencia.

Frente a estos riesgos identificados, el informe presentó y propuso modificaciones para implementar en el contenido del artículo 5 del MC OECD, que trata precisamente el concepto de establecimiento permanente y su alcance. Así, el informe de la OECD indicó (2015b, p.11) que estas modificaciones *“formarán parte de los cambios propuestos para su inclusión en el instrumento multilateral en el que se plasmarán los resultados de los trabajos sobre los aspectos relativos a los convenios fiscales en el marco del Plan de Acción BEPS”*. Adicionalmente, contempló que resultaba necesario realizar un trabajo de seguimiento a las

modificaciones planteadas, para efectos de lograr una mayor certeza sobre la determinación de beneficios atribuibles a los establecimientos permanentes en consideración de estas modificaciones, todo ello, con el objeto de propiciar la orientación necesaria en el contexto de la negociación del instrumento multilateral (OECD, 2015b).

En noviembre de 2016 se celebró la “*Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios*”, en donde estas modificaciones fueron incorporadas al artículo 5 del MC OECD con un alcance *ex post* para ser aplicado en la negociación y la fijación de los nuevos convenios que se celebren sobre esta materia.

Finalmente, el proyecto BEPS modificó el artículo 5 del MC OECD mediante la incorporación de elementos que tienen por objeto desarticular prácticas elusivas que como indica Pérez Peña (2019, p.212) no son únicamente atribuibles a las compañías “altamente digitalizadas”. Con todo, estas modificaciones que de alguna manera mantienen el enfoque en la presencia física —*fixed place of business*— no abordaron la problemática de fondo en cuanto a los cambios que se requieren para comprender la nueva economía generada por la digitalización dentro del concepto y alcance del establecimiento permanente (Pérez Peña, 2019).

6. CAPÍTULO III. POTESTAD TRIBUTARIA EN LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS

6.1. Nexo para atribuir rentas a una jurisdicción determinada

Como indica Riccardi (2019, p. 224) “[e]l paradigma “fuente-residencia” ha sido hasta ahora el estándar acordado de ejercicio de la potestad tributaria y de distribución internacional de la misma sobre rentas derivadas de transacciones transfronterizas, esto es, transacciones en las que dos o más jurisdicciones se encuentran involucradas”. Ha sido este paradigma el que ha originado comúnmente los problemas de doble tributación en el plano internacional. Frente a una misma renta, colisiona, por una parte, la pretensión y potestad tributaria del Estado en donde esa renta se originó (Estado de la fuente), y por la otra, la pretensión y potestad tributaria del Estado en donde reside la persona que generó u obtuvo dicha renta. Como indica Jaque a propósito del concepto de doble tributación internacional (2010, p.7) “la OECD, define Doble Tributación Jurídica Internacional como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Por otra parte, la Doble Tributación Económica Internacional es definida como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a distintos contribuyentes respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”.

Este estándar (fuente-residencia), y su adecuación al conflicto que se produce entre una o más jurisdicciones sobre la tributación que tendrá una determinada renta, explica el desarrollo que han tenido durante las últimas décadas los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por una cantidad considerable de países. Esta adecuación, que no es más que la discusión política sobre la distribución de la base imponible global, se ha dado principalmente en los escenarios de la OECD, el G-20 y la ONU.

En cuanto al estándar *fuente-residencia*, este tiene su origen en el concepto de “*pertenencia económica*” (*economic allegiance*), acuñado por los economistas Bruins, Einaudi, Seligman y Sir Josiah Stamp, en el reporte elaborado en el año 1923 para la Liga de las Naciones, titulado “*Report on double taxation submitted to the Financial Committee*”. En este reporte señalan cuatro aspectos para efectos de determinar una pertenencia económica, a saber: la adquisición de riqueza; la localización de la riqueza; los derechos y su ejercicio sobre la riqueza; y, el consumo sobre la misma. El informe, concluye, que el territorio en donde se origina la riqueza y el territorio en donde reside el propietario de esta, son los factores más determinantes (Riccardi, 2019). De ahí se sigue entonces la consagración del principio de la fuente de la renta y del principio de la residencia.

En base a este estándar, nexo o factor de conexión que enlaza el hecho gravado con el territorio de la jurisdicción que impondrá el gravamen impositivo, los países ejercen su potestad tributaria, ya sea por el principio de renta territorial (o principio de la fuente), o por el principio de renta mundial (o principio de la residencia) (Riccardi, 2019).

A esto, deben agregarse las consideraciones de jurisdicción local que cada país contempla para los conceptos de fuente y residencia, sin perjuicio de las normas que a este respecto establecen los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por dichos países.

6.2. Concepto de renta de fuente chilena

El principio de la fuente se encuentra recogido por la legislación chilena en el artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Así, su inciso primero establece el principio general al considerar como rentas que han tenido su fuente en el país, las que se originen de “[b]ienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él”, esto, con independencia al domicilio o residencia –como también nacionalidad– que tenga el contribuyente que las generó.

En contraposición al concepto de renta de fuente chilena, se encuentra el concepto de renta de fuente extranjera, utilizado también por la LIR y que permite configurar el principio de renta de fuente mundial. Por consiguiente, el contribuyente que reside en Chile, con independencia de su nacionalidad, debe tributar, en principio y con ciertas salvedades, tanto por las rentas que genere de fuente chilena como también respecto de las rentas que genere de fuente extranjera.

Ahora bien, respecto del concepto fuente en lo que se refiere a la territorialidad o ubicación de los bienes *situados en el país*, el artículo 11 de la LIR aborda ciertos bienes que, por su carácter intangible, en contrapartida a lo que podría

considerarse como bienes corporales muebles o inmuebles propiamente tales —como lo sería un automóvil o una casa—, radica la territorialidad en base al cumplimiento de ciertas formalidades. Así, para el caso de la propiedad sobre personas jurídicas, en particular, sobre acciones en sociedades anónimas y derechos en sociedades de personas —que para efectos de la LIR estas últimas corresponden a todas las sociedades que no sean sociedades anónimas—, la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que tales acciones o derechos se entenderán situadas en Chile si las sociedades en las cuales recaen han sido constituidas en el país.

Volviendo al artículo 10, también constituyen rentas de fuente chilena las que se originen de “(...) *actividades desarrolladas* [en Chile]”. A este respecto, cobra especial relevancia los conceptos de desarrollo, prestación y utilización de la actividad, en conexión con el territorio, lo que en conjunto genera el resultado de territorialidad de la actividad. Este elemento —*territorialidad*— tiene implicancias a nivel de impuesto a la renta, en donde la ley ha efectuado un desarrollo casuístico y taxativo respecto de los *bienes intangibles* y las *actividades desarrolladas*, especialmente en los artículos 10, 11 y 59 de la LIR. Asimismo, la territorialidad tiene implicancias a nivel de impuesto al valor agregado (en adelante también, “IVA”), en lo que dice relación con los servicios, y que como indica el artículo 5 del Decreto Ley N°825 de 1974 y sus modificaciones, correspondiente a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, sean servicios “*prestados o utilizados en el territorio nacional*”.

Adicionalmente, en materia de IVA cobra especial relevancia la presunción —o más bien ficción— incorporada por la LMT en el artículo 5 de la LIVS, para efectos de dar territorialidad y, en consecuencia, gravar, los servicios que como la misma disposición indica; “*sean prestados en forma digital*” en el contexto de los nuevos hechos gravados incorporados por la LMT. Lo anterior, mediante la nueva letra “n” establecida en el artículo 8 de la LIVS, que comprende la tributación de lo que hoy se ha denominado “*servicios digitales*”, junto con la Circular N°42 dictada con fecha 11 de junio de 2020 por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante también, “SII”) y que imparte instrucciones sobre esta materia.

6.3. Concepto de residencia y domicilio

La residencia o domicilio, como elemento de nexo para atribuir renta a una determinada jurisdicción, y en consecuencia el ejercicio de potestad tributaria sobre esta, también incide en qué tipo de impuestos procede aplicar —por parte del Estado de la residencia— para gravar la renta en cuestión.

En el caso chileno, de una fuente de renta chilena pueden concurrir distintas categorías de impuesto a la renta. Si el contribuyente tiene residencia o domicilio en el país, esa renta de fuente chilena podrá estar gravada con el Impuesto de Primera Categoría (en adelante también, “IDPC”) y/o el Impuesto Global Complementario (en adelante también, “IGC”). Por el contrario, si el contribuyente no tiene residencia o domicilio en Chile, la renta de fuente chilena quedará

gravada con el Impuesto Adicional (en adelante también, “IA”), lo que puede implicar un sistema y carga tributaria distinta para cada caso.

Un tercer aspecto en relación con lo indicado en el título precedente, versa sobre la vinculación o captación que la residencia logra respecto no solo de las rentas, en el ejemplo, de fuente chilena, sino que también respecto de las rentas de fuente extranjera. Como indica Yáñez (2020, p.242) “*la principal función del concepto de residencia —a la luz de los aspectos internacionales del derecho tributario— radica en facultar al Estado de la residencia para gravar con impuestos a los sujetos que tengan la condición de residentes en dicho Estado, respecto de cualquier bien o actividad, dondequiera que ésta o aquél se desarrollen o sitúen*”.

El factor de conexión según lo señalado, está dado por el domicilio o residencia. El domicilio, concepto definido por la legislación civil, específicamente en el artículo 59 del Código Civil, consiste en la residencia acompañada de un elemento subjetivo; que se constituye por el ánimo —real o presuntivo— de una persona para permanecer en cierto lugar. Este concepto a nivel de doctrina internacional se relaciona con el concepto de *centro de intereses vitales* que permite asignar residencia tributaria a una persona en un determinado país. En línea con lo anterior, es importante hacer presente que la LMT modificó el artículo 4 de la LIR aclarando su alcance en cuanto a la circunstancia de no perder una persona el domicilio por ausencia o falta de residencia en el país, si es que esta conserva en forma directa o indirecta el *asiento principal de sus negocios en Chile*.

Ahora bien, por el contrario, el concepto de residencia tiene un carácter objetivo y se construye en base a elementos concretos —o medibles—, que en su diseño

contemplan lo que razonablemente debiera entenderse por un ánimo de residir en determinada jurisdicción, con independencia a si este ánimo es adquirido o no por el contribuyente.

La LMT vino a modificar el concepto de residencia contemplado en nuestra legislación tributaria, actualizándolo al estándar internacional que se encuentra recogido en los MC OECD, superando con ello la recurrente discusión que se generaba entre la administración tributaria (SII) y el Poder Judicial, en cuanto a la exigibilidad de que el plazo de 6 meses contemplado en el hoy derogado artículo 8 número 8 del Código Tributario fuera —o no— ininterrumpido.

Al respecto, la primera planteaba el concepto de plazo ininterrumpido (Ver Oficio N°787, 20 de abril de 2018), frente a la posibilidad planteada por la Excma. Corte Suprema de sumar al cómputo del plazo tramos inferiores a 6 meses (Yáñez, 2020). Como indica el autor Yáñez (2020, p. 239) *“ahora es el propio Poder Ejecutivo quien modifica dicho criterio por la vía de sustituir el antiguo concepto por uno redactado según la fórmula más comúnmente utilizada en el derecho comparado y en los Convenios para Evitar la Doble Imposición internacional”*.

Así, mediante la LMT se reemplazó el texto del numeral octavo del artículo 8 del CT —norma general en materia impositiva— fijándose que residente será toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un periodo o periodos que en total excedan de 183 días dentro de un lapso cualquiera de doce meses (se excluye el concepto de año calendario). Si bien el nuevo texto emplea la frase *“toda persona”* sin distinguir, nos parece que su aplicación es exclusiva para las personas naturales, ya que las sociedades y en general las personas

jurídicas tienen como atributo de la personalidad el *domicilio*, y este, a su vez, queda fijado en los estatutos sociales respectivos; ya sea en el acto formal constitutivo o en el modificadorio de los mismos.

6.4. Actividades económicas desarrolladas por no residentes y concepto de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente está desarrollado ampliamente en el derecho comparado y es originario del derecho mercantil prusiano de la segunda mitad del siglo XIX. Se utilizó en un principio el término *betriebsstatt* para hacer alusión al espacio utilizado en la realización de una actividad empresarial (Montaño, 2003). Con posterioridad, este término se utilizó para gravar las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de personas que mantenían su residencia en municipios distintos del municipio donde desarrollaban la actividad económica, lo que permite pensar que el origen de este concepto en el derecho tributario recae en los impuestos sobre productos y no precisamente respecto del impuesto a la renta (Montaño, 2003).

A lo largo del siglo XX hasta estos días, este concepto ha tenido un amplio desarrollo doctrinario en el derecho tributario comparado constituyéndose en una institución gravitante en materia de tributación internacional, especialmente, con respecto a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. Lo anterior, toda vez que la configuración del establecimiento permanente ejerce un rol principal en la repartición de las potestades tributarias, entre las distintas

jurisdicciones que pueden participar o converger en una determinada operación tributable.

El establecimiento permanente es ante todo una ficción normativa, que, en su origen conceptual, obedeció a la necesidad de los Estados de atribuir un nexo —para proceder con la imposición— a contribuyentes que generaban rentas en el Estado fuente por medio de una presencia material, física, significativa, estable y continuada, careciendo de las formalidades legales propias de la constitución de una sociedad filial en el país de la fuente.

Por consiguiente, el establecimiento permanente tiene por objeto capturar las manifestaciones comerciales que una empresa puede introducir en el país de la fuente para efectos de desarrollar una actividad económica y que generen una participación relevante de esta en el mercado de la fuente o destino. Estas manifestaciones en la jurisdicción de la fuente se traducen en una presencia física o en un lugar fijo de negocios, que comúnmente se materializa en la forma de sucursales, oficinas, agencias o representantes.

El artículo 5 del MC OECD, en su actualización del año 2017, definió en su primer párrafo al establecimiento permanente como *“el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”*. Luego, en su segundo párrafo, enumeró en forma enunciativa *establecimientos* que quedarían comprendidos en la definición de establecimiento permanente, tales como; las *sedes de dirección*; las *sucursales*; las *oficinas*; las *fábricas*; los *talleres*; y las *minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales* (OECD, 2017a).

Una característica esencial del concepto de establecimiento permanente es que este no otorga personalidad jurídica al establecimiento, lugar, persona u objeto sobre el cual recae. El establecimiento permanente, en consecuencia, no es una persona jurídica y, por tanto, no configura tipo societario alguno.

Por el contrario, el establecimiento permanente constituye una ficción normativa cuyo objeto, únicamente tributario, consiste en generar un nexo en una determinada jurisdicción; que le permita a esta imponer su potestad tributaria respecto de los beneficios que conforme al derecho internacional (convenios suscritos) y nacional; sea permitido atribuirle al establecimiento permanente en cuestión.

De esta forma, se considera al establecimiento permanente como una entidad jurídica distinta de su matriz, aun cuando el primero carece de personalidad jurídica (Yáñez, 2020).

Es así como por medio de la configuración de un establecimiento permanente se genera una conexión o nexo entre un Estado y un contribuyente no residente. Este nexo ha sido objeto, como vimos, del proyecto BEPS, en consideración de los riesgos respecto de los esquemas que los contribuyentes pueden generar para eludir la configuración de un establecimiento permanente en el Estado fuente (Yáñez, 2020). Volviendo al concepto de EP establecido en el artículo 5 del MC OECD de 2017, su numeral tercero también considera como establecimiento permanente a *una obra o un proyecto de construcción o instalación* solo si su duración excede de doce meses (OECD, 2017a). Este requisito revela el factor de permanencia o estabilidad que el establecimiento debe tener, pues no basta solo

una presencia física o un lugar para efectos de generar el tipo normativo. A *contrario sensu* los establecimientos temporales u ocasionales no configurarían un EP, revistiendo de importancia, por tanto, atender a los elementos que constituirían en un determinado caso el factor de *permanencia*.

El numeral cuarto del artículo 5 establece una serie de acciones (de mantenimiento o utilización) que no estarían incluidas en el concepto de EP (con ciertas excepciones contenidas en el numeral 4.1.) siempre que dichas acciones o actividades tengan un carácter auxiliar o preparatorio, por tanto, “*no permanente*”.

Por otra parte, el numeral quinto del artículo 5 también comprende a la figura del representante como parte integrante del concepto de EP. La norma utiliza la expresión persona “*que opera por cuenta de una empresa*”, luego agrega, “*y al hacerlo, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal conducente a la celebración de contratos, que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte, y dichos contratos se celebren: a) en nombre de la empresa, o b) para la transmisión de la propiedad o para la cesión del uso, de un bien del que sea propietaria la empresa o cuyo derecho de uso tenga, o c) para la prestación de servicios por esa empresa, (...)*” (OECD, 2017a). De la definición es importante considerar que el concepto no solo se limita a los mandatarios con representación —o poder de—, sino que también apela al elemento material o comercial de la representación, al comprender el concepto a un representante que desempeñe habitualmente el papel principal y que dicho rol sea conducente a la celebración del contrato en cuestión. Por su

parte, el numeral sexto precisa la figura del agente independiente para diferenciarla —y excluirla del EP— de la figura establecida en el numeral quinto respecto del agente que guarda un mayor grado de vinculación con la empresa no residente.

El numeral séptimo del artículo 5 fija en términos generales normas sobre el control que una sociedad no residente puede tener sobre la sociedad residente en el Estado de la fuente, y como ese control no determina por sí solo la configuración del EP. Por su parte el numeral octavo precisa los elementos que se deben considerar a la hora de determinar la vinculación o relación que puede generarse entre distintas entidades, estableciendo criterios relativos a la propiedad y el control.

En materia de los convenios para evitar la doble imposición, especialmente respecto del MC OECD, el concepto de establecimiento permanente cumple un rol fundamental. Como se expuso, mediante su configuración determina la asignación de potestad tributaria entre los Estados contratantes respecto de la producción de una renta bajo la cual, y por principio general, el Estado de la residencia y el Estado de la fuente —que en el caso no coincidirían— tendrían un fundamento legítimo para gravar.

Este problema es resuelto por el MC OECD relacionando el artículo 5 con el artículo 7 (beneficios empresariales), sin perjuicio de ciertas normas relativas a los cánones (Art. 12), ganancias de capital (Art. 13) y otras rentas (Art. 21). De esta forma, la norma general establece que el Estado de la residencia podrá gravar este tipo de rentas que un residente obtenga en otro Estado contratante. Lo

anterior, salvo que en ese otro Estado contratante se haya configurado un establecimiento permanente y dichas rentas puedan ser atribuidas al EP configurado. En ese caso, el Estado de la fuente podrá gravar la renta generada en base a su legislación interna, estableciéndose por regla general un sistema de créditos para el no residente, para cuando este deba cumplir con la tributación en el Estado en el cual tenga la residencia.

De esta manera, se torna esencial fijar reglas efectivas para determinar la configuración de un establecimiento permanente, pues de lo contrario, configurándose —en términos fácticos o económicos— un EP en el Estado de la fuente, si el tipo normativo no logra comprender esta realidad, lo que ocurre finalmente es una renuncia involuntaria de la potestad tributaria del Estado fuente en favor del Estado de la residencia, o si se quiere, una apropiación involuntaria del Estado de la residencia, sobre una imposición de renta, que en el espíritu y fundamento económico del convenio debiera corresponderle también al Estado de la fuente.

7. CAPÍTULO IV. LA PRESENCIA SIGNIFICATIVA

7.1. La Presencia Económica Significativa: planteamiento de la OECD

Como ha sido planteado en el presente trabajo, existe un amplio consenso a nivel OECD sobre la insuficiencia del concepto tradicional de establecimiento permanente para captar —y gravar— el valor económico que empresas no residentes generan en las jurisdicciones de la fuente.

Esta insuficiencia radica en el carácter de presencia física, implícito en la expresión “*lugar fijo de negocios*” (*fixed place of business*), que utiliza el MC OECD y que se exige en la jurisdicción de la fuente a la empresa no residente que desarrolla una actividad económica en dicho Estado. Cabe mencionar que este diagnóstico fue alcanzado en parte por el fenómeno de la economía digital, pero así también con respecto a otras situaciones no necesariamente relacionadas con la digitalización de la economía, y que como fue expuesto, han sido abordadas en cierta medida por la Acción 7 del plan BEPS.

En este contexto, en el informe final de 2015 relativo a la Acción 1 del plan BEPS, la OECD planteó la posibilidad de crear un nuevo nexo basado en el concepto de “*presencia económica significativa*” (*significant economic presence*) como una propuesta alternativa para solucionar el problema de nexo que presenta la economía digital.

La opción que presenta el concepto de *presencia económica significativa* ha sido revisada por la OECD desde inicios de este siglo bajo distintas denominaciones que apelan a un concepto de *establecimiento permanente virtual* (Braccia, 2019).

A este respecto, la OECD señaló que esta opción crearía una presencia tributable (*taxable presence*) en cierta jurisdicción cuando una empresa no residente tuviera una presencia económica significativa. Lo anterior, sobre la base de factores que evidenciaran una interacción intencionada, determinada y sostenida con la economía de dicha jurisdicción a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas (OECD, 2015a).

Como indica Nocete (2020), la presencia económica significativa deriva de la “(...) *conurrencia de determinados indicadores que acreditan una interacción sustancial y continuada con la economía de ese país a través de medios electrónicos u otros sistemas automatizados*”.

En línea con lo anterior, la presencia económica significativa generaría una presencia *tributariamente imponible* a pesar de que la persona careciera de presencia física en el país de la fuente (Nocete, 2020). La cuestión entonces radica en determinar cuándo se está ante una *presencia económica significativa* por actividades económicas que empresas no residentes realizan, o bien, obtienen beneficios, respecto de una determinada jurisdicción.

Estos factores, como indicó la OECD (2015a), deben combinarse con un factor basado en los ingresos derivados de transacciones remotas dentro de la jurisdicción de que se trate. Lo anterior, para efectos de asegurar que solo se

cubrirán los casos de presencia económica significativa; de limitar los costos de cumplimiento para los contribuyentes; y, de proveer certeza jurídica respecto de las transacciones y operaciones transfronterizas.

En base a la propuesta del GEFED y el informe final de la Acción 1 del plan BEPS, el concepto de presencia económica significativa se basaría en tres factores principales, a saber; el nivel de ingresos; indicadores digitales; e, indicador de usuarios (Nocete, 2020).

Respecto al primer factor sobre *nivel de ingresos*, la propuesta consideraría solo las rentas generadas por transacciones electrónicas que superen un determinado umbral de ingresos.

En cuanto a estas rentas, se plantean dos alternativas para delimitar las transacciones que las generarían. En primer lugar, se plantea comprender exclusivamente a las transacciones electrónicas celebradas con clientes de un determinado Estado, por medio de la plataforma digital de la empresa no residente respectiva. El segundo planteamiento consiste en considerar todas las rentas obtenidas por la empresa no residente que se deriven de las transacciones realizadas en forma remota con los clientes de dicho Estado, esto, independientemente a que hayan sido o no efectuadas por medios electrónicos o automatizados (Nocete, 2020).

El primer planteamiento, como la misma OECD ha reconocido en el informe final de la Acción 1, presentaría un problema en relación con el principio de neutralidad en cuanto a que se estaría otorgando un tratamiento tributario distinto a

operaciones que en el fondo económico pueden ser idénticas o semejantes y que solo variarían en cuanto a la forma, esto es, por su realización mediante sistemas o plataformas digitales automatizadas (Nocete, 2020). En este sentido, la OECD (2015a) indicó que para asegurar que los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares —realizando operaciones similares—, queden sujetos a niveles de impuesto similares, es preferible definir un factor que permita incluir todas las rentas que se generen en operaciones celebradas por empresas no residentes en forma remota con clientes del Estado fuente de que se trate. Sin embargo, el segundo planteamiento también generaría un problema, respecto a la presentación de cierta inconsistencia con la delimitación que se persigue para el concepto de presencia económica significativa. Lo anterior, en cuanto la propuesta sobre este concepto, como fue expuesto, requiere de una interacción sustancial, intencionada, determinada y sostenida con la economía de dicha jurisdicción por medio de la tecnología y otros sistemas automatizados (Nocete, 2020).

En otro aspecto relevante de la propuesta, en relación con el umbral de ingresos, esta consideraría como indicador los ingresos brutos obtenidos por las operaciones o transacciones realizadas en forma remota, con independencia a si estas fueron celebradas por medios digitales o tradicionales. La propuesta en este sentido, manifiesta cierta preferencia por el segundo planteamiento ya expuesto sobre las transacciones u operaciones que serían relevantes para determinar la configuración de la presencia económica significativa.

Otra consideración relevante sobre el concepto de umbral, es la importancia sobre el análisis cuantitativo del mismo para establecer su monto. Así, este umbral debe

ser de una magnitud tal que permita compensar y justificar la carga y costos administrativos que afectarían a las administraciones tributarias de la fuente respecto de la recaudación, como, asimismo, los costos de cumplimiento tributario que se producirían para los contribuyentes (Nocete, 2020). Como señala Rey (2019, p. 70) “[e]l desafío que plantea la fijación de un umbral de ingresos consiste en lograr su debida administración por parte de las autoridades fiscales lo cual se manifiesta, en primer lugar, en conseguir monitorear efectivamente la superación de dicho umbral (tarea poco sencilla si tiene en cuenta que se trata de operaciones online) y, en segundo lugar, su efectiva recaudación a través de mecanismos eficientes y de relativamente sencilla implementación”.

Otro problema que presenta el concepto de umbral radica en el riesgo de fragmentación de operaciones que una empresa no residente puede estructurar; prorrateando así los ingresos en distintas entidades relacionadas o de su propiedad con el objeto de eludir la configuración del umbral. A este respecto, la Acción 1 BEPS plantea la conveniencia de considerar la renta obtenida por el grupo empresarial en su conjunto (Nocete, 2020).

El concepto de umbral también presenta cuestionamientos por parte del principio de neutralidad en materia tributaria. Si el argumento para su configuración obedece tan solo a razones de eficiencia recaudatoria, igualmente se produce el efecto de significar —mediante el umbral— qué ingresos son suficientemente relevantes para efectos de quedar afectos a tributación. El problema se sitúa en cuanto a que determinadas rentas de transacciones u operaciones

sustantivamente iguales no quedarían afectas a tributación al no superarse el umbral de ingresos (Nocete, 2020).

El segundo factor de la propuesta, constituido por los *indicadores digitales*, consiste en determinar la relación que una empresa no residente desarrolle con determinada jurisdicción, por medio de la cual genere y mantenga una interacción sustancial y continuada con clientes de dicho Estado, esto, a través de la utilización de instrumentos tales como las plataformas digitales, nombres de dominio y medios de pago locales. Estos indicadores permitirían identificar en parte, y de manera indiciaria, la *presencia* económica significativa en el país o jurisdicción de la fuente. Sin embargo, este factor tampoco es pacífico. A este respecto, se han identificado ciertos problemas relativos a que estos indicadores no permitirían detectar la capacidad económica de la empresa no residente. Por otro lado, es propio de la economía digital el poder prestar servicios desde cualquier lugar con prescindencia del empleo de recursos propios de carácter local, incluso digitales (Nocete, 2020).

Un tercer factor de la propuesta es el relativo al *indicador de usuarios*. Este factor atendería al número de usuarios activos, el número de contratos suscritos o el volumen de información obtenida a través de una determinada plataforma digital perteneciente a la empresa no residente con los clientes residentes en un determinado territorio. Este factor también presenta una serie de problemas, pues no resulta claro determinar qué nivel de participación de un usuario lo calificaría como *activo*; se presentan problemas respecto a la posibilidad de que los usuarios utilicen distintos perfiles en una misma plataforma digital; modifiquen su residencia

tributaria inicialmente declarada; realicen operaciones desde un Estado distinto al de su residencia; y, el problema relativo a la dificultad de asignar una valoración objetiva a la información registrada por las empresas no residentes para el caso en que llegaran a mantener un registro suficiente e independiente, sobre el volumen de datos recopilados y almacenados respecto de los países en los que operan (Nocete, 2020).

El concepto de presencia económica significativa o establecimiento permanente virtual, también presenta complejidades a la hora de atribuir los beneficios a esta *presencia*. Como señala Nocete (2020, p. 82) “(...) encontramos la dificultad de determinar la parte de los beneficios obtenidos por la empresa no residente que resultaría atribuible a esa «presencia económica significativa» en un Estado de destino en el que no se realiza ninguna función empresarial en un sentido tradicional que permita aplicar las normas vigentes en materia de reparto de beneficios garantizando, al mismo tiempo, un tratamiento equivalente al que resulta aplicable a las empresas que cuentan con presencia física en ese mismo Estado de la fuente (ya sea por contar con una filial local o un EP tradicional) y desarrollan actividades económicas sustancialmente idénticas”. Sobre este particular, el concepto de presencia económica significativa plantea ciertas interrogantes sobre la utilización de los costos que la actividad en el país fuente podría acarrear al establecimiento permanente virtual, y cómo este, podría utilizarlos en el Estado fuente para la determinación de la renta imponible que le sería, en definitiva, atribuida.

Como indica Nocete (2020, p. 82) “[e]n este sentido, al identificar el lugar de «creación de valor» con los Estados en los que se ubican los mercados la Acción 1 BEPS [sic] instaura una premisa difícilmente compatible con los postulados que subyacen en las Acciones 8 a 10 BEPS, que atribuyen la renta no al lugar donde se encuentra el cliente, sino a aquel donde se controlan los riesgos e intangibles (...)”. En opinión del profesor Nocete (2020, p. 82) “[s]e produce así lo que SCHÖN ha calificado como la errónea identificación o analogía planteada entre presencia física y presencia digital, que deriva de la circunstancia de que, quienes la han propuesto, han intentado identificar las características fundamentales del EP virtual, en gran medida, desde la perspectiva del Estado de destino en el que se ubica el mercado donde se comercializan los bienes y servicios y su relación con los clientes de la empresa comercializadora de los mismos, mientras la noción clásica de EP no se dirige específicamente a los Estados donde se ubica dicho mercado, sino a otorgar poder tributario a los «Estados Fuente» frente a los «Estados de Residencia», considerándola aplicable a todos los lugares donde se desarrolla una actividad empresarial —centros de producción, departamentos de I+D, centralización de actividades empresariales— y otras funciones comerciales que contribuyen a la generación del beneficio (o, si se prefiere, a la «creación de valor») muchas de las cuales no tienen nada que ver con la simple distribución de bienes y servicios”.

El informe provisional de la OECD del 2018 vuelve a plantear el concepto de presencia económica significativa, junto con mostrar un panorama fragmentado en la materia. Esta fragmentación se ha generado por la serie de medidas

unilaterales que distintos países han implementado, en un intento de captar y gravar el valor económico que empresas digitalizadas generan en sus jurisdicciones. Países como Israel e India ampliaron el concepto de *lugar fijo de negocios* (*fixed place of business*) constitutivo del establecimiento permanente, mediante la utilización del concepto de presencia económica significativa para efectos de incorporar ciertas manifestaciones de presencia digital en la jurisdicción de la fuente (OECD, 2018).

7.2. Presencia Digital Significativa: propuesta de la Unión Europea

El problema que presenta la economía digital en cuanto a la dificultad —sino imposibilidad— que tienen las jurisdicciones de la fuente para gravar el valor económico que empresas altamente digitalizadas generan en ellas, no es solo un problema de países subdesarrollados o en vías de desarrollo. Este problema lo experimentan los países desarrollados y los no desarrollados; que son destinatarios, consumidores o importadores, si se quiere, de bienes y servicios digitales.

En los últimos años Estados Unidos, principalmente el Estado de California, donde se sitúa el Valle del Silicio —o *Silicon Valley*— se ha visto beneficiada del *boom* de emprendimiento tecnológico que ha creado una industria digital y que, con ello, ha beneficiado a Estados Unidos como Estado de la residencia respecto de los beneficios que estas empresas generan en las distintas jurisdicciones de mercado.

No solo países de Latinoamérica, Asia y África están lidiando con el fenómeno de desmaterialización que estas empresas *Big Tech* presentan en sus jurisdicciones. Países de Europa también. Como indica Teijeiro (2019) “(...) *por primera vez en casi cien años, los intereses de Europa se alinean con los de los países emergentes en tanto y en cuanto, en materia de economía digital, son países de destino o mercado de los gigantes digitales de Norteamérica (e.g., Google, Apple, Facebook, Amazon)*”.

Ante la discusión llevada en la OECD sobre el concepto de presencia económica significativa y la falta de consenso para llegar a una solución integral y de largo plazo en esta materia, tan solo cinco días después de que la OECD publicara en 2018 el informe provisional denominado “*Tax Challenges Arising from Digitalisation —Interim Report 2018. Inclusive Framework on BEPS*”, la Unión Europea —por medio de la Comisión Europea— publicó el 21 de marzo de 2018 una serie de medidas en materia de tributación aplicables a la economía digital, incluyéndose en estas, una propuesta de Directiva por la cual se establecen normas para la tributación de las empresas que tengan una presencia *digital* significativa (*digital significant presence*) (Romero, 2020).

Como indica Romero (2020, p. 143) la propuesta de la Unión Europea vino a ser una reacción ante los “*resultados infructuosos y nada halagüeños alcanzados por las iniciativas planteadas por la OCDE*”, sumado también, continúa, a la presión ejercida por algunos Estados miembros de la Unión Europea para adoptar una solución que permitiera solventar el fenómeno de la economía digital.

La presencia digital significativa es un concepto que amplía la definición y alcance del establecimiento permanente como nexo para fijar la atribución de potestad tributaria a la jurisdicción donde se genera el valor económico. Dicho de otro modo, la propuesta de la Directiva de la Unión Europea, planteó que existirá un establecimiento permanente si se configura una *presencia digital significativa* mediante la cual se realice total o parcialmente un negocio o actividad económica en la jurisdicción de la fuente (Romero, 2020).

El concepto de presencia digital significativa propuesto por la Unión Europea (en adelante también, “UE”) se centra en un indicador cualitativo sustantivo dado por la concurrencia de los servicios digitales, y en un indicador cuantitativo basado en la concurrencia individual o conjunta de una serie de umbrales; parámetros, criterios o indicadores que deben verificarse necesariamente para considerar que se está ante una presencia digital significativa (Romero, 2020).

En cuanto al criterio cualitativo sustantivo, como indica Romero (2020, p.145) *“...se considera que existe presencia digital significativa de una empresa en un determinado Estado miembro, si durante un periodo impositivo la actividad ejercida consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de un interfaz digital, entendiendo por ésta última, cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles accesibles a los usuarios”*.

Continúa Romero (2020, p.145) señalando que *“...son servicios digitales los prestados a través de internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza, están esencialmente automatizados y requieren una intervención humana mínima*

y que no puedan prestarse sin tecnología de la información; definición que se acompaña de un extenso listado de servicios digitales incluidos y excluidos del ámbito de aplicación de la propuesta de Directiva”.

En lo que respecta a los umbrales o criterios cuantitativos, como refiere Romero (2020), y que operan individual o conjuntamente, junto con el criterio cualitativo de servicio digital, se encuentran los ingresos obtenidos, el número de usuarios y el número de contratos celebrados entre empresas.

Pareciera razonable la concesión conceptual que hace la Unión Europea al renunciar a un tratamiento que mediante el concepto de lo digital pretenda incorporar a la economía digital dentro del significado de establecimiento permanente. Es precisamente ese afán, o bien, la complejidad del fenómeno de digitalización, lo que hoy ha hecho infructuoso el esfuerzo semántico para dotar de elementos suficientes al establecimiento permanente y que a su vez le permitan comprender a la economía digital dentro de sí. Es así, como la UE, a diferencia de la OECD, opta por una política concreta, pragmática y urgente al actual desarrollo de la discusión; la que establece mediante umbrales predeterminados.

El primer umbral lo constituyen *los ingresos*. La propuesta de la UE establece que la parte de los ingresos totales obtenidos en el periodo tributario que resulten de la prestación de servicios digitales a usuarios situados en un Estado miembro determinado, durante el mismo periodo tributario, debe ser superior a 7.000.000 de euros (European Union, 2018a).

A este respecto, Romero (2020, p.147) indica que *“el termino ingresos ha de interpretarse como el producto de la venta o de cualquiera otras operaciones, una vez excluidos el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos recaudados por cuenta de organismos públicos (...). Nos encontramos, por tanto, ante una lista de ejemplos de ingresos que tiene la finalidad de interpretar el mencionado término en un sentido extremadamente amplio, y que va más allá de la posición tradicional de considerar como tal los derivados de las ventas”*.

Es importante mencionar que la proporción de ingresos totales se calculará en proporción a la cantidad de veces que los usuarios localizados en cualquier jurisdicción utilicen los dispositivos para acceder a la interfaz digital por medio de la cual se presten los servicios digitales (Romero, 2020).

El segundo umbral está constituido por *el número de usuarios* ya sean estas personas naturales o jurídicas, y se aplica si respecto de uno o más de los servicios digitales, los usuarios que se encuentran situados en un Estado miembro (en determinado periodo tributario) superan la cantidad de 100.000 (Romero, 2020).

Cabe mencionar que para los dos primeros umbrales ya expuestos, la ubicación de un usuario en un determinado Estado se configuraría por la utilización que el mismo haga de un dispositivo en ese Estado miembro en un periodo tributario específico, para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios digitales. Para esto, se entenderá como referencia a la dirección de Protocolo Internet del dispositivo (conocida por su sigla IP), o si es más preciso, por cualquier otro medio de geolocalización (Romero, 2020).

El tercer umbral corresponde al *número de contratos* existentes entre empresas (B2B) para la prestación de los servicios digitales que se suscriban en un periodo tributario por los usuarios situados en el Estado miembro de que se trate, debiendo ser el número de contratos celebrados superior a 3.000. Este umbral considera que el contrato se celebra entre empresas si el usuario lo celebra en el *curso de sus actividades empresariales*. Respecto a la residencia, esta se considerará en su aspecto formal (usuario que reside en un Estado miembro) como también se considerará residente al usuario en un Estado miembro si en este mantiene un establecimiento permanente (Romero, 2020).

En relación con la atribución de beneficios a la presencia digital significativa, la propuesta de la Unión Europea propone el método de distribución del beneficio ("*profit split*") aplicando los principios de empresa separada e independiente. Esta aplicación se realiza a través de un análisis funcional a fin de fijar las funciones de la presencia digital y atribuirle la propiedad económica de los activos y riesgos, teniendo en cuenta como señala Romero, las actividades significativas llevadas a cabo por dicha presencia en la utilización de una interfaz digital (Romero, 2020).

Por último, es importante tener presente que en cuanto a la determinación de actividades económicamente significativas que pueden desarrollarse a través de una interfaz digital, se encuentran comprendidas, entre otras, las siguientes: (i) registro, almacenamiento, tratamiento, análisis y venta de datos a nivel de usuario; (ii) registro, almacenamiento y tratamiento de contenido generado por el usuario; (iii) venta de espacio publicitario en línea; (iv) puesta a disposición de contenidos creados por terceros en un mercado digital; y, (v) la prestación de cualesquiera

servicios digitales no enumerados en los numerales anteriores (European Union, 2018b).

Si bien la propuesta de Directiva de la UE sobre la *presencia digital significativa*, que toma elementos de la *presencia económica significativa* planteada por la OECD, brinda una mayor determinación y concreción en cuanto a la implementación del concepto, especialmente, en lo que dice relación con la fijación de los umbrales, no parece alcanzar un óptimo con respecto a la diferenciación de estándares que se produciría entre la comunidad europea y el resto de los países, que posiblemente adoptarían el estándar OECD una vez que esta genere un planteamiento acabado sobre la presencia económica significativa.

Si bien, la presencia digital significativa podría generar una redistribución de las rentas de la economía digital entre los Estados miembros de la UE, al seguir vigentes los convenios para evitar la doble imposición —principalmente bajo el modelo OECD— no es posible descartar el riesgo de que empresas digitales redistribuyan su ubicación hacia jurisdicciones fuera de la Unión Europea (Kofler et al., 2017). Esta redistribución, se daría en un intento de estas empresas para buscar, como indica Nocete (2020, p. 83) “(...) *la protección aportada por los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos con aquellos terceros Estados que no estén dispuestos a aceptar ese nuevo criterio de sujeción que constituye el EP virtual [que la UE propone]*”.

En este sentido, la presencia de distintos estándares sobre la presencia —económica y digital— significativa, no parece ser un escenario recomendable en una perspectiva de largo plazo si se piensa como una solución de carácter

definitivo. A este respecto, se debe insistir en el imperativo de consolidar un único estándar internacional en materia de establecimiento permanente virtual; el que como bien señalan Kofler y otros autores (2017) debiera ser propiciado idealmente por la OECD.

Como bien resume Rey, (2019) *“la era digital plantea entonces un concepto de EP basado en la “presencia digital significativa” (“EP-PDS”) que cambia significativamente el foco de atención para evaluar su configuración. Si la existencia del EP tradicional se basaba en la relevancia de las actividades económicas realizadas por un sujeto del exterior en un determinado territorio, el EP-PDS pasa a atender, en cambio, a distintos factores vinculados con la jurisdicción donde se sitúan sus usuarios (i.e., jurisdicción de mercado), quienes en la era digital asumen un nuevo rol a partir de la creación de valor que genera su interacción”*.

La economía digital modifica entonces el eje de la discusión en materia de EP, que estaba en el lugar donde se encontraba situada la empresa que realiza actividades económicas, al lugar en donde se ubican los usuarios destinatarios de las prestaciones digitales (Rey, 2019).

7.3. Medidas unilaterales adoptadas: el caso de Israel, India, Eslovaquia y EEUU

Los conceptos de presencia económica significativa y presencia digital significativa, vistos en los títulos precedentes, constituyen propuestas que han surgido en la discusión internacional sobre tributación de la economía digital pero que no están cerca de lograr un consenso amplio para efectos de dar por superada la problemática que ha sido expuesta en este trabajo.

Ante este escenario y la inconmensurable pérdida que la economía digital año a año genera en la recaudación tributaria de las distintas economías, principalmente, respecto de las jurisdicciones de la fuente en donde esta genera valor, no han sido pocos los países que han adoptado resolver, o más bien, enfrentar este problema mediante la aplicación de soluciones parciales y focalizadas. Lo anterior, a la espera de una resolución definitiva y de largo plazo por parte de la OECD que pueda ser consensuada y adoptada por la mayoría de los países.

Estas medidas unilaterales que generan distorsiones y erosiones —junto con complejizar la tributación internacional y así el fenómeno de la doble tributación— obedecen a una reacción por parte de estos países, que, si bien, están atentos al desarrollo de la discusión en el plano OECD, deben lidiar igualmente con la presión política interna y de gasto fiscal, que los mandata a generar recaudación en algún grado mientras la discusión se mantenga vigente.

Ha sido el caso de países como Israel, que en 2016 adoptó formalmente el concepto de presencia económica significativa con el objeto de gravar ciertas

manifestaciones en su jurisdicción atribuibles a servicios digitales prestados por empresas no residentes.

La adopción realizada por Israel se limitó en cuanto a su aplicabilidad; a situaciones en que no fuera aplicable un convenio para evitar la doble imposición.

En otras palabras, la presencia económica significativa operaría respecto de empresas que tendrían presencia en Israel y que fueran residentes en un Estado con el cual Israel no tuviera vigente un convenio para evitar la doble imposición.

Los factores que se contemplaron para determinar la configuración de una presencia económica significativa consisten en la celebración de un número relevante de contratos *online* entre la sociedad no residente y los clientes o consumidores israelíes; la utilización de productos y servicios digitales por parte de una cantidad considerable de consumidores israelíes; el uso por parte de la empresa no residente de un sitio *web* específicamente orientado a consumidores israelíes con elementos locales tales como medios de pago, moneda local, idioma hebreo, entre otros; y, la obtención de ingresos significativos relacionados directamente con la cantidad de actividades *online* realizadas con usuarios o consumidores radicados en Israel (Rey, 2019).

De esta forma, si concurren estos factores para configurar una *presencia económica significativa* en Israel, la normativa local apela al principio de *arm's length* para la atribución —a la *presencia* que se configura en el territorio israelí— de los beneficios que la empresa no residente genera en Israel. Lo anterior, en base al análisis de los activos, funciones y riesgos involucrados (Rey, 2019).

Misma situación fue replicada por la India el año 2018, ampliando el concepto de establecimiento permanente mediante la adopción de un estándar propio de presencia económica significativa para efectos de incorporar a los servicios digitales prestados por no residentes. En el caso de la India, el concepto ha recibido críticas relacionadas principalmente con la imprecisión respecto a su alcance. Existen referencias a conceptos tales como la “*solicitud sistemática y continua*” de servicios y una mención a “*participar en la interacción con usuarios*” que carecen en la normativa aplicable de una definición precisa. Asimismo, se ha criticado la ausencia de criterios claros que permitan atribuir los beneficios a la *presencia* económica significativa configurada; factor que resulta esencial e inherente al concepto de nexo (Rey, 2019).

Otro caso paradigmático lo constituye Eslovaquia. En 2018 se modificó su normativa local ampliándose el concepto principal del establecimiento permanente; el *lugar fijo de negocios*. Esta ampliación se aplicó para algunas actividades que fueran realizadas por medio de plataformas digitales, comprendiendo también servicios de intermediación en el transporte y alojamiento. La normativa impuso además la obligación para los no residentes en cuanto a registrar su establecimiento permanente *digital* en Eslovaquia, para así dar pago al impuesto a la renta. Adicionalmente, la normativa facultó a la autoridad tributaria para actuar y registrar de oficio el establecimiento permanente digital en caso de omisión por parte de la empresa no residente (Rey, 2019).

Ahora bien, en los países de la residencia el asunto tampoco es pacífico. Países exportadores de servicios digitales tales como Estados Unidos han debido

enfrentar otro tipo de problemas. Si bien, como jurisdicción de la residencia no han tenido en principio dificultad para ejercer potestad tributaria sobre los beneficios que el fenómeno Silicon Valley genera, sí se han presentado controversias cuando las empresas digitalizadas trasladan dichos beneficios a filiales, o establecen sus matrices en jurisdicciones de baja o nula tributación.

Conocida es la situación de Irlanda como un caso paradigmático en este sentido, respecto de empresas como *Facebook* y *Google*. Como señala Scravaglieri (2019, p. 155) “[e]s importante considerar que es en Estados Unidos donde están radicadas los principales centros de desarrollo de las compañías relacionadas con la economía digital y, por tanto, mantener la postura que establece que las rentas de las compañías deben ser gravadas únicamente en aquellos estados en donde las compañías tuvieran un *Establecimiento Permanente*, en línea con la mayoría de las normativas fiscales vigentes en la actualidad y el Modelo propuesto por la OCDE para los *Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición*, favorece a su recaudación tributaria”.

Estados Unidos ha tomado una serie de medidas unilaterales en esta materia. Entre ellas destacan la creación del impuesto “*Global Intangible Low Taxed Income*” (GILTI por sus siglas en inglés), el “*Foreign-Derived Intangible Income*” y el “*Base Erosion and Anti-Abuse Tax*”.

El año 2017 Estados Unidos aprobó una reforma tributaria conocida como “*Tax Cuts and Jobs Act*” (en español, Ley para la rebaja de impuestos y promoción del empleo). Esta reforma incorporó el impuesto “*Global Intangible Low Taxed*

Income” (GILTI), y tuvo por principal objeto repatriar beneficios alocados por empresas digitales estadounidenses en jurisdicciones de baja o nula tributación.

Estas empresas buscaban localizar sus activos intangibles en este tipo de jurisdicciones para efectos de atribuir sus rentas en ellas y de esta forma generar un “*ahorro*” tributario relevante (Scravaglieri, 2019).

El ahorro se generaba accediendo a tasas impositivas más bajas que las que aplicaba la jurisdicción de la residencia para el mismo tipo de renta. Dicho de otro modo, si al no configurarse el establecimiento permanente en las jurisdicciones de mercado o destino, prevalecía la tributación en el Estado de la residencia, entonces bastaba simplemente con reubicar la residencia de los activos principales que generaban la renta, en un Estado que impusiera una carga tributaria menor.

Para enfrentar este problema, se estableció mediante el GILTI un impuesto mínimo —el cual es recaudado por la administración tributaria estadounidense— para empresas que estuvieran radicadas en Estados Unidos y que, aportaran o asignaran, una porción importante de sus rentas a filiales o subsidiarias establecidas en jurisdicciones de baja o nula tributación (Scravaglieri, 2019). Así, mediante una presunción, se estableció que si los ingresos de las filiales o subsidiarias ubicadas en este tipo de jurisdicciones superaban el 10% de los activos tangibles de dicha entidad; se considerarían ingresos intangibles y, por tanto, estos tributarían en Estados Unidos conforme a las reglas generales para los ingresos intangibles.

De esta forma, el GILTI presume que, si la renta de una subsidiaria o filial extranjera supera el 10% de sus activos tangibles, implica entonces que dicha subsidiaria o filial es causante de la erosión de la base imponible y del traslado de beneficios que hubieren correspondido a la empresa estadounidense. Por consiguiente, imputa finalmente a esta última, por medio del GILTI, el impuesto a la renta generada (Scravaglieri, 2019).

Es importante considerar que esta reforma tributaria redujo la tasa aplicable del impuesto corporativo de un 35% a un 21% y que el GILTI permitió deducciones de hasta el 50% para los años tributarios por el periodo 2018 a 2025. Del año tributario 2026 en adelante permite deducciones de hasta el 37,5%, siendo finalmente las tasas efectivas del GILTI de un 10,5% y del 13,125% respectivamente (Scravaglieri, 2019). Como señala Scravaglieri (2019, p. 156) “[e]l GILTI sienta un antecedente totalmente disruptivo en consideración de la inclusión de una modificación ampliatoria sobre la determinación de las rentas de fuente extranjera gravadas por un Estado”.

Scravaglieri (2019, p. 155) a este respecto, agrega “[a] través del establecimiento del GILTI como un impuesto mínimo sobre las compañías que pudieran atribuir sus rentas a jurisdicciones de baja o nula tributación, Estados Unidos ha marcado fuertemente su postura sobre la forma en la cual considera debieran tributar las compañías relacionadas con la economía digital, determinando que no se requiere una modificación sobre los criterios establecidos actualmente y que corresponde que las rentas obtenidas en relación con las nuevas tecnologías sean gravadas en las jurisdicciones donde están radicadas las compañías que las obtienen,

manteniendo el vínculo entre la atribución de la renta a la jurisdicción en donde las compañías tienen presencia física”.

Un ejemplo de cómo las medidas unilaterales pueden distorsionar el sistema tributario internacional, se produciría, en caso de que las rentas que se generan en estos Estados de baja o nula tributación, donde se encuentran ubicados los activos —y, por tanto, afectas al GILTI—, quedaran sujetas, además, a la tributación que les sea aplicable en las jurisdicciones de la fuente. Lo anterior, en caso de que se arribara a una solución definitiva en cuanto al concepto de establecimiento permanente virtual o digital. Con ello, estaríamos posiblemente ante un nuevo escenario de doble tributación.

El mismo problema de doble tributación se produciría si la asignación de estos activos fuera en una jurisdicción sin baja o nula tributación, en donde la renta de la subsidiaria o filial superara el 10% de sus activos tangibles. Como señala Scravaglieri (2019, p. 158) *“[e]s entonces claro que Estados Unidos apuntó mediante la creación de este nuevo tributo a las corporaciones norteamericanas que hayan decidido mover al exterior determinadas actividades (...) que generen una renta excesiva sobre los activos tangibles, de tal forma de afectar a las operaciones extranjeras con mayor carga tributaria y fomentar su repatriación a Estados Unidos”.*

El problema expuesto referente al traslado de beneficios con respecto a los Estados de la residencia, desvela una cuestión aun más profunda, pues, el que una actividad económica —desmaterializada— no quede afectada con impuesto a la renta en una jurisdicción de la fuente es un problema, pero es uno que dice

relación con las normas para atribuir potestad tributaria entre los Estados que participan de la operación (Estado de la fuente y Estado de la residencia), y siempre que dicha actividad configure una presencia que sí debiera calificarse como un establecimiento permanente atendiendo a la sustancia económica del concepto. Cuando, además, ante el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación, esta actividad económica no tributa en el Estado de la residencia o tributa en menor medida, el problema se agrava y nos presenta una situación en donde el sistema tributario considerado internacionalmente, es superado y evadido como un todo. Situación, que claramente impacta en la base imponible global, en su recaudación y en el gasto —y bienestar— público de los distintos países involucrados.

Estos son algunos de los varios ejemplos de medidas unilaterales que han sido adoptadas por las distintas jurisdicciones; ya sean de la fuente o la residencia. Por medio de estas medidas, estas jurisdicciones se encuentran enfrentando la ausencia de un marco internacional que sea eficiente y eficaz para comprender y gravar adecuadamente las rentas que la digitalización genera en sus economías. Como bien indica Braccia (2019, p. 158) *“[e]n la era de la digitalización de la economía, los estados comienzan a disputarse la posibilidad de gravar impositivamente a las novedosas fuentes de rentas de modo de que les permita abultar sus presupuestos nacionales, los activos intangibles”*.

8. CAPÍTULO V. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN CHILE

8.1. Concepto de establecimiento permanente previo a la reforma tributaria de la Ley N°21.210 de 2020

Como fue expuesto al principio de este trabajo, con anterioridad a la LMT —que incorporó una definición legal de establecimiento permanente— el concepto de EP se encontraba recogido en la LIR en forma meramente enunciativa, principalmente en el artículo 38 a propósito de las normas para atribuir renta al EP y en el artículo 58, respecto del impuesto adicional aplicable a personas no residentes ni domiciliadas en el país por las rentas de fuente chilena que les fueran remesadas o retiradas.

El concepto de EP fue incorporado en nuestra legislación tributaria primeramente por la ley 15.564 del año 1964 que fijó un nuevo texto de ley sobre impuesto a la renta. El concepto, establecido en el artículo 60 N°1 de la ley comentada, corresponde al mismo texto que hoy se puede apreciar en el artículo 58 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que es del siguiente tenor: “(...) *que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes (...)*”.

La referencia del concepto de EP en la LIR no daba cuenta debidamente de su alcance, contenido ni características. El artículo 38 de la LIR homologa el establecimiento permanente a los conceptos de agencia y sucursal, sin ahondar en el concepto de establecimiento permanente propiamente tal. Dispone, así, “[l]a

renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile (...)". Por su parte, el artículo 58 N°1 de la LIR solo se limita a nombrar el concepto agregando ejemplos de lo que podría constituir un establecimiento permanente, *"tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes"*.

La falta de desarrollo conceptual del concepto en la LIR, ha derivado en que la autoridad tributaria, en uso de su facultad legal para interpretar administrativamente la ley tributaria, dotara de un contenido propio al concepto. Un avance reciente en esta materia estuvo dado por la Circular N°57 emitida por el Servicio de Impuestos Internos con fecha 7 de diciembre de 2017.

8.2. Circular N°57 de 2017 del Servicio de Impuestos Internos

La Circular N°57 de fecha 7 de diciembre de 2017 recogió elementos del concepto de establecimiento permanente contenido en el artículo 5 del MC OECD —actualizado en su décima versión con fecha 21 de noviembre de 2017— especialmente en lo que dice relación con la figura del agente. Como fue señalado en el capítulo II de este documento, esta versión del modelo se basó en el trabajo realizado a propósito de la Acción 7 del plan BEPS.

Si bien la Circular N°57 se dicta en relación con la obligación de inscripción que establece el D.F.L. N°3 de 1969 del Ministerio de Hacienda que crea el rol único tributario, a propósito del concepto de establecimiento permanente —incorporado en este D.F.L. por la ley N°20.899 de 2016—, la Circular igualmente incorpora

elementos para delimitar el contenido de este concepto. A este respecto, la Circular indica: “(...) *se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile, cuando en este último realice todo o parte de sus actividades o negocios, a través de una agencia, sucursal, oficina u otro local o sitio (...)*”.

La Circular, continúa, tomando los elementos propuestos por la OECD respecto de la representación que puede configurarse como EP sin contar necesariamente con un representante que celebre directamente contratos por cuenta de la empresa. Lo anterior, al establecer que “[t]ambién, [se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile] *cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de tales sujetos, realizando todo o parte de sus actividades, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos, excluyendo a los simples mandatarios que solo intervienen en gestiones o actos específicos, como por ejemplo, los mandatarios para fines de notificaciones judiciales o administrativas*”. La Circular, luego explicita la amplitud del concepto y el cómo este se extiende por sobre el mandato con representación propiamente tal, al indicar que: “[c]omo puede apreciarse, el concepto de EP que se establece en esta Circular es amplio, pues atiende a que en los hechos exista una representación parcial o total de la persona o entidad sin domicilio o residencia en Chile, sin atender únicamente a la existencia de un mandato para concluir o cerrar negocios. Lo anterior se justifica por la referencia genérica de la LIR respecto del EP, y asimismo, por la definición amplia de

“representantes” que establece el artículo 8° N° 6 del Código Tributario, a saber, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica. (...)”.

Por último, en lo que nos interesa para la determinación del contenido en el concepto de EP, la Circular citada establece la necesidad de verificar primeramente si el EP se ha configurado en Chile bajo los supuestos de la normativa local, para luego dar cabida a los efectos que el convenio respectivo otorgue frente a la configuración efectiva del establecimiento permanente. A este respecto, la Circular indica “[f]inalmente, en el caso de que resulte aplicable un convenio para eliminar la doble imposición internacional suscrito por Chile, se debe tener presente que los supuestos de hecho contemplados en tales convenios para configurar un EP, solo cumplen la función de ser un umbral de actividad que determina una forma de distribución de la potestad tributaria entre los Estados Contratantes de esos convenios, pero no determinan el tratamiento tributario interno que se aplicará en definitiva por un Estado una vez que un convenio le otorga el derecho a gravar. En este sentido, una vez que se configura un EP de acuerdo a alguno de los supuestos de hecho que contempla un convenio tributario en particular, se deben volver a examinar los hechos del caso concreto para determinar si califican dentro del concepto de EP precisado en los párrafos anteriores de esta Circular, para concluir si procede o no el enrolamiento”.

8.3. Concepto, alcance y antecedentes legislativos de la definición legal de establecimiento permanente incorporada por la Ley N°21.210 de 2020

Como fue señalado, mediante la LMT se incorpora por primera vez en nuestra legislación una definición de establecimiento permanente. Esta definición, ahora legal, se establece en una ley especial que es la LIR, y por medio de la incorporación de un nuevo numeral duodécimo en su artículo 2. Así, la definición no se incorpora a un cuerpo legal general, como lo es el Código Tributario y como sí procedió la LMT con respecto al nuevo concepto de residencia (Art. 8 N°8 CT).

La nueva definición, o bien, la definición legal de EP contenida en la LIR, constituye un avance y se alinea en gran medida con el concepto contemplado en el artículo 5 del MC OECD. Por otra parte, la definición da una mayor certeza jurídica al establecerse en forma legal y limitando en consecuencia, en algún grado, la interpretación administrativa que puede realizar el SII a este respecto. De esta forma, se dota de contenido a un concepto que si bien estaba establecido por ley, carecía de definición legal.

Así, la LMT incorporó el siguiente numeral duodécimo en el artículo 2 de la LIR:
“ARTICULO 2°.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

12.- Por "establecimiento permanente", un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de

una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales”.

La disposición en su inciso segundo agrega: “También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. En consecuencia, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario”.

Por último, su inciso tercero concluye: “No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país [énfasis agregado]”.

De la revisión de la definición, se puede establecer que las palabras *lugar* y *mandatario* constituyen los elementos fundantes del concepto.

En lo que se refiere al vocablo *lugar*, a diferencia del concepto contenido en el MC OECD referido *al lugar fijo de negocios*, en el caso chileno la definición se limita al concepto de *lugar* sin agregar un adjetivo. No queda claro de los antecedentes legislativos si se tuvo en vista algún propósito particular al no considerar la expresión “...*fijo de negocios*”, entendiendo que, como indica el Mensaje de S.E. el Presidente de la República, de fecha 23 de agosto de 2018 (en adelante también, el “Mensaje”) —y que dio inicio a la tramitación del Proyecto de Ley—, la definición legal de EP habría seguido las más recientes directrices de la OCDE.

A este respecto el Mensaje (SEGPRES 2018, p. 45) indica, que: “[s]e define el concepto de establecimiento permanente desde una perspectiva doméstica, recogiendo las más recientes directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a la realidad específica de nuestra de [sic] legislación tributaria”.

Los Comentarios OECD al artículo 5.1 del MC OECD se refieren al carácter físico que debe contemplar el establecimiento permanente; indicando que el establecimiento permanente debe ser un “*lugar de negocios*”, expresión que “*abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin*”, y que incluso puede existir “*cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de actividades de la empresa, y ésta simplemente disponga de cierto espacio (...)*” (Romero, p. 140).

Tomando de base la intención que tuvo el Proyecto de Ley sobre la definición de EP, y considerando además que la definición propuesta no fue modificada en la

tramitación legislativa, nos parece posible concluir que la definición legal contenida en la LIR efectivamente se basa en el artículo 5 del MC OECD. Si bien el vocablo *lugar* no incorpora la expresión completa del artículo 5 señalado, esto es, *lugar fijo de negocios*, el numeral duodécimo luego indica “(...) *para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio* [énfasis agregado] (...)”.

Conforme a los Comentarios al MC OECD (2017b, p. C[5]-3), el elemento de *fijeza* se asocia a la permanencia que debe tener el *lugar*. En este sentido, los Comentarios al modelo de convenio, en relación con el primer párrafo del artículo 5, señalan que el lugar de negocios debe ser fijo, entendiéndose por este atributo que *el lugar debe establecerse en un lugar específico con cierto grado de permanencia*. Esto nos parece que guarda coherencia con las menciones realizadas en el numeral duodécimo del artículo 2 de la LIR a propósito de la *permanencia y habitualidad* que debe tener el *lugar*. Asimismo, cabe mencionar que gran parte de los ejemplos que la definición legal de EP contempla, se encuentran contenidos en el artículo 5 del MC OECD, específicamente, los conceptos de oficinas, proyectos de construcción y sucursales.

Por su parte, en lo que respecta a la figura del *mandatario* o agente, los elementos contenidos en el inciso segundo de la definición de la LIR guardan estrecha relación con el artículo 5 del MC OECD en su décima actualización, particularmente en cuanto al contenido de los párrafos quinto y sexto.

Por último, en el cotejo de ambas definiciones, cabe indicar que el inciso final del numeral duodécimo también toma en parte el concepto de *actividades auxiliares o*

preparatorias —desarrollado latamente en el párrafo cuarto del artículo 5 del MC OECD— como elemento de exclusión para la configuración del EP.

De los antecedentes legislativos y de la comparación de la definición legal chilena de EP con el tipo normativo de EP del MC OECD, actualizado a 2017, nos parece claro que la definición chilena se basa y adecúa en gran parte a la directriz OECD en esta materia fijada en el artículo 5 comentado.

Siguiendo este razonamiento, nos parece también que la definición legal de EP contenida en la LIR se adscribe al concepto de lugar fijo de negocios, y en consecuencia, al estándar de presencia física.

No parece haber elementos en la definición del numeral duodécimo que nos permitan ver con claridad un intento del legislador por el cual haya querido distanciarse del concepto utilizado por la OECD en el artículo 5 del modelo de convenio.

Por otra parte, la amplitud del vocablo *lugar* no parece ser suficiente para extremar una interpretación hacia conceptos tales como *interfaz digital, servidor web, jurisdicción de mercado o de destino, establecimiento permanente virtual o digital*, entre otros elementos propios de la discusión sobre economía digital, como tampoco respecto de los conceptos de *presencia económica o digital significativa*.

La amplitud se reduce aun más si se considera que la definición de la LIR se encuentra basada en el artículo 5 del MC OECD y que este concepto —para la misma OECD— no constituye hoy una solución para comprender a la presencia significativa como un elemento configurativo del establecimiento permanente.

Asimismo, tampoco parece plausible sostener que la mención que el Mensaje realiza sobre las más recientes directrices de la OCDE pueda hacer referencia a la discusión sobre presencia económica significativa, cuando la OECD —a diferencia de la UE— aún no ha tomado una resolución definitiva para una propuesta concreta. Por consiguiente, consideramos que la referencia del Mensaje, en lo que respecta al EP, debe circunscribirse al trabajo realizado por la Acción 7 BEPS reflejado en la décima actualización del artículo 5 del MC OECD.

Bajo estas premisas, cabe hacerse la pregunta sobre las consideraciones que tuvo en cuenta el Ejecutivo al consignar en el Mensaje (SEGPRES 2018, p. 45), que: “[s]e define el concepto de establecimiento permanente desde una perspectiva doméstica, recogiendo las más recientes directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a la realidad específica de nuestra de legislación tributaria [énfasis agregado]”. No parece posible colegir de la supuesta adecuación, una intención en cuanto a incluir manifestaciones de la economía digital que puedan mantener una presencia significativa en la economía nacional.

Sin perjuicio de lo anterior, se divisa en el Mensaje el reconocimiento e intención de enfrentar los problemas que presenta el fenómeno de la digitalización, cuando se revisan los fundamentos de la iniciativa y que apelan al concepto de modernización como elemento central y sustantivo del proyecto. Sobre este aspecto el Mensaje (SEGPRES 2018, p. 4) señala: “*Tenemos una oportunidad única de modernizar nuestro sistema tributario, incorporando las mejores prácticas a nivel internacional, así como hacernos cargo de los desafíos y particularidades que en materia tributaria implican los avances tecnológicos, tales como la*

economía digital y colaborativa, que en general han dejado obsoletos los sistemas tributarios tradicionales”.

El Mensaje (SEGPRES 2018, p. 11) continúa, a propósito de la letra “d” “*Competitividad*”, del segundo numeral de los “*Principios en los que se funda e inspira el proyecto de ley de Modernización Tributaria*”, indicando que: “*Este proyecto de ley también busca otorgar un tratamiento tributario moderno y fiscalizable para la economía digital en sus diversas manifestaciones. Se busca en este ámbito emparejar la cancha de los nuevos emprendimientos digitales que surgen día a día con las Pymes tradicionales, pero teniendo especial cuidado con no afectar el desarrollo de la economía digital, cuya irrupción está generando desafíos en todo el mundo así como también enormes beneficios para las personas*”. Finalmente, estas consideraciones parecen estar situadas a propósito del nuevo hecho gravado que la LMT introdujo en la LIVS —mediante la letra n) de su artículo 8— y que afecta en materia de IVA, en definitiva, a los servicios digitales.

La definición legal de EP contenida en la LIR, si bien otorga certeza jurídica, junto con ampliar los supuestos de establecimiento permanente, también limita el significado del concepto. Con anterioridad a la definición legal, el SII estaba facultado para interpretar qué tipo de actividad podía entenderse como una forma de *establecerse* en carácter *permanente*. Hoy, en cambio, con una definición legal, las posibilidades de interpretación quedan reducidas. A este respecto, la principal limitación obedece al elemento físico de la definición, en particular, al vocablo *lugar*, concepto que pareciera perpetuar el desarrollo OECD en cuanto al lugar fijo

de negocios (*fixed place of business*) y la presencia física importante (*substantial physical presence*).

Finalmente, bajo este estándar de presencia *física* el legislador pareciera haber renunciado a ejercer potestad tributaria en materia de impuesto a la renta, o bien, a implementar una medida unilateral; sobre las empresas no residentes que realizan actividades económicas —servicios digitales— en Chile mediante una *presencia digital significativa*.

8.4. Consideraciones sobre la tributación del establecimiento permanente en Chile

Respecto de la tributación del establecimiento permanente en Chile, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones. En primer lugar, en base a la jurisprudencia administrativa del SII, reflejada, en este aspecto, particularmente en el Oficio N°437 emitido con fecha 26 de febrero de 2018 y en la Circular N°57 de 2017, se debe determinar primeramente si la actividad que desarrolla una persona no residente en el país configura el tipo legal de establecimiento permanente contenido en la LIR.

Si el establecimiento permanente es configurado bajo ley chilena, deberá cumplir con las obligaciones aplicables a los contribuyentes que declaran su renta efectiva en base a contabilidad completa, quedando afectas las rentas que produzca al impuesto de primera categoría. Como señalan Recabarren et al. (2019, p. 318) “[s]i el servicio digital es prestado desde un EP, esta entidad deberá cumplir con

las mismas obligaciones que se exigen para cualquier empresa domiciliada o residente en Chile". Como lo establece el D.F.L. N°3 de 1969, deberá asimismo inscribirse en el rol único tributario, junto con cumplir las demás obligaciones propias de los contribuyentes que declaran su renta efectiva en base a contabilidad completa afectos a esta categoría (solicitud de inicio de actividades, pagos provisionales mensuales, etc.).

En base a lo dispuesto en los artículos 58 N°1 y 74 de la LIR, el EP deberá retener el impuesto adicional respecto de las rentas que sean retiradas o remesadas a la persona no residente, quedando estas gravadas con una tasa de 35%, sin perjuicio del crédito aplicable por el impuesto de primera categoría pagado sobre estas rentas. Por su parte, el artículo 38 de la LIR contempla las normas que determinan la renta atribuible al EP y por la cual deberá tributar, estableciendo como criterio general que estas deban determinarse sobre la base de los resultados obtenidos por el EP en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles.

El problema fundamental que puede observarse frente a la imposibilidad de calificar como establecimiento permanente en Chile a las actividades de empresas no residentes, y que desarrolladas en el país por medios digitales configuran un grado de participación importante en la economía local, radica precisamente en la pérdida de recaudación que se genera al Fisco por no percibir el pago del impuesto de primera categoría al cual estas rentas quedarían afectas de calificar como establecimiento permanente bajo la normativa local. Ante este escenario, el Estado chileno solo queda con la opción de gravar a estas rentas con el impuesto

adicional, pero respecto de algunos supuestos y siempre que estas sean remesadas a las personas no residentes. Sobre este aspecto, como indican Recabarren et al. (2019, p. 317) “(...) *el impuesto adicional no fue pensado específicamente para gravar servicios digitales provenientes del exterior, por lo que las referencias a una situación asimilable son escasas (...)*”.

8.5. El problema de la neutralidad

El principio de neutralidad en materia tributaria es uno de los principios base de la tributación. Podemos entender la neutralidad como el principio por el cual la generación e imposición de tributos no debe afectar sustancialmente la economía de libre mercado, no constituyendo en lo posible un incentivo o desincentivo para determinadas actividades económicas. Como indica el profesor Yáñez (2012, p. 233) “[e]l sistema tributario debería ser neutral, lo cual significa que los impuestos no deberían incentivar ni desincentivar ninguna decisión económica tomada por el contribuyente, excepto en el caso de un impuesto regulador (...)”. En la actividad económica, en general, es difícil determinar la aplicación íntegra de la neutralidad como un principio absoluto. En este sentido, Yáñez (2012, p. 233) señala “(...) *este principio se ha reemplazado por algo más modesto, la minimización de los costos que producen las distorsiones que generan los impuestos*”.

La digitalización de la economía plantea nuevos modelos de negocio —desmaterializados— que carecen de una presencia física que permita configurar un hecho gravado de tributación mediante la verificación de un establecimiento

permanente en los países de la fuente. Se debe entender que, como ya vimos, la economía digital no se refiere únicamente a una actividad o industria particular o sectorial, sino que es una forma que permea a toda la economía en menor o mayor medida; por lo que el fenómeno es transversal a la economía considerada en su totalidad.

La economía digital está presentando un problema grave de erosión al sistema tributario considerado a nivel internacional y a las jurisdicciones que participan en él, especialmente respecto de los Estados de la fuente. De ahí en parte la necesidad e impulso tomado por el G-20 y la OECD con la creación del plan BEPS. Aquí el problema nos parece que es distinto a los conocidos fenómenos de evasión y elusión. En este caso, estamos frente a un problema de diseño estructural del derecho tributario internacional y local, que no ha encontrado todavía la forma idónea que le permita adaptarse a este ya no tan nuevo fenómeno. Así las cosas, de forma indirecta y no deliberada, el sistema tributario pareciera estar distanciándose del principio de neutralidad.

Esta pérdida opera en dos niveles. Primero, en un nivel indirecto, pues, el sistema tributario se mantiene bajo la misma estructura para la actividad económica física o presencial, pero no así para la actividad económica desmaterializada, que de alguna forma se ve favorecida por un sistema que no la grava —en los Estados de la fuente— y que genera un efecto similar a los ingresos no constitutivos de renta; lo que no guarda ninguna justificación económica de política pública ni de ningún otro tipo. Lo distintivo en este caso, es el hecho de que el sistema tributario no ha sido poco neutral por una acción —entendida como imposición de tributos—, sino

que más bien, por una omisión; en cuanto a la incapacidad que ha tenido para lograr captar y en consecuencia gravar, en los Estados de la fuente, las rentas que produce la economía digital.

Segundo, en un nivel directo, pues como hemos visto, ciertos países están generando tratamientos tributarios unilaterales y sectorizados mediante modalidades como el cumplimiento de ciertos umbrales (propuesta UE), las presunciones de renta (EEUU con el GILTI) o la ampliación de los conceptos locales de EP (Israel, India, Eslovaquia) para ciertas categorías de servicios digitales; diferenciándose en consecuencia del tratamiento tributario que estos mismos países otorgan a las actividades económicas que se realizan en forma presencial o materializada. Sobre este particular, Nocete (2020, p. 74) indica que *“(...) estos aspectos giran en torno a una cuestión fundamental, como es la del posible sometimiento de la economía digital a un régimen tributario específico y diferenciado respecto del que resulta aplicable a la economía tradicional, una posibilidad que debe descartarse desde el mismo momento en el que no resulta posible aislar la economía digital como sector independiente y los modelos de negocio presentes en la misma guardan, al menos hasta el momento, similitudes sustanciales con los existentes en la economía tradicional”*.

El caso de la determinación de umbrales es un ejemplo claro de como el principio de neutralidad puede verse aminorado, pues en la determinación del monto subyace una valoración relativa a la cantidad de ingresos que debe alcanzar el no residente para que su actividad no presencial en el Estado fuente sea considerada lo suficientemente importante para efectos de quedar afecta a tributación. Como

contrapartida, en el rango que se genere no superando el umbral, se ve implícita una exención de la cual carece la actividad económica que opera mediante modelos de negocio materializados, aun cuando en el fondo económico sean actividades de la misma índole, pero desarrolladas, en cuanto a forma, a través de medios distintos. Como indica Faúndez (2018, p. 167) “(...) *un ordenamiento jurídico que presente vacíos legales en el tratamiento tributario para determinadas operaciones en la economía digital puede significar tratos discriminatorios que colisionen con el principio de neutralidad*”. Lo anterior, no implica que no se puedan generar tratamientos tributarios distintos, sino más bien que estos no sean discriminatorios entre las actividades que se presentan en la economía tradicional y digital (Faúndez, 2018).

En el caso chileno, se produce una diferencia de tributación dependiendo de si la actividad desarrollada en el país por no residentes logra o no calificar como EP en el concepto de la LIR, cuando esta es desarrollada en forma desmaterializada a través de medios digitales. Esta diferencia, dada por el IDPC aplicable solo para los casos de presencia física, podría generar una afectación al principio de neutralidad en materia tributaria.

En este sentido, el contribuyente no residente tendría hoy un incentivo legal (local) y una ventaja competitiva; para estructurarse en Chile de forma desmaterializada, esto es, sin una oficina, sucursal, agencia, representante o dependiente. En definitiva, sin el elemento *lugar* consignado por la Ley N°21.210. Esta desmaterialización puede ser construida por el no residente mediante los modelos de negocio que ofrece la economía digital, lo que en alguna medida podría

promover una forma de estructurar negocios que eluda los modelos de la economía convencional y que opte por la desmaterialización propia de la economía digital.

Además de atribuir los beneficios exclusivamente al Estado de la residencia (pues no se configura un EP en el Estado de la fuente), queda de manifiesto el gravamen impuesto al contribuyente *no residente* que tenga como una única opción desarrollar su actividad en el país mediante una presencia física, considerando, además, la carga tributaria que implica bajo la LIR que el EP configurado en el país sea contribuyente de IDPC.

Esto nos lleva, en consecuencia, a preguntarnos, si por medio de esta diferenciación en el tratamiento tributario se estaría discriminando a la actividad económica física o presencial imponiéndole indirectamente un gravamen, o bien, si se estaría incentivando, por medio de una exención tributaria implícita, la digitalización de la actividad económica considerada como un todo. No parecen haber razones que justifiquen una política de discriminación positiva para la economía digital. Claro es también que no hay ninguna política pública económica de carácter tributario que esté pensada para fomentar a este nivel el proceso de digitalización. Así las cosas, la afectación de estos principios solo revela parte de las externalidades negativas que la digitalización produce en materia tributaria y que no solo se circunscriben al plano de la recaudación fiscal.

A este respecto, podemos considerar que la afectación al principio de neutralidad también puede impactar en materia de equidad desde la perspectiva de los contribuyentes. El problema que se expone en este trabajo también tiene una

dimensión en términos de equidad en cuanto tensiona el concepto de justicia en materia tributaria. No solo se trata de actividades que pueden quedar afectas a un mayor gravamen, por su naturaleza presencial o física, sino que también —y como correlato— se trata de las ventajas competitivas que empresas digitales están adquiriendo al disponer de una mayor capacidad financiera —y *ahorro fiscal*— que el mercado presencial, por el solo hecho de quedar “exentas” de tributación en las jurisdicciones de la fuente en donde operan y generan beneficios; lo que a todas luces no se justifica más que en la complejidad que las tecnologías de la información y la comunicación han generado al sistema tributario para el cumplimiento de sus fines. En definitiva, no pareciera aquí que la política pública tributaria sea incentivar la desmaterialización, al menos no deliberadamente a costa de la recaudación.

Esta discusión se puede reducir a un escenario en donde los Estados de la fuente no recaudan y en donde los Estados de la residencia recaudan en menor medida o simplemente no recaudan; asignando así —no deliberadamente— gran parte (sino toda, en algunos casos) los beneficios económicos a las empresas digitales que los generan. Esto presenta una merma de fondo importante en el sistema tributario en cuanto a su eficacia y fin; afectando la recaudación tributaria, como contrapartida al gasto fiscal, y en consecuencia, mayormente, a la satisfacción de las necesidades públicas y el bien común.

En otro ámbito, bajo una consideración anti elusiva, resultaría difícil pensar y por ende atribuir un abuso de la forma jurídica o simulación al contribuyente no residente que pudiendo desarrollar su actividad económica empresarial en Chile

en forma presencial, optara por realizarla en forma desmaterializada al amparo de las tecnologías digitales. A este respecto, como el tipo legal no comprende la presencia digital significativa, no sería claro qué forma sería objeto de abuso o en qué casos un acto sería simulado. Por otra parte, parece difícil identificar un caso por el cual la utilización de medios digitales no esté basada en razones económicas de eficiencia y productividad.

Aunque en el fondo no existieran razones económicas más que las meramente tributarias (para no configurarse como establecimiento permanente en Chile), sería relativamente fácil para el contribuyente en cuestión invocar solo algunas de las razones de eficiencia y productividad económica que las TIC presentan a los agentes económicos. Por otro lado, no queda del todo claro, cómo podría aplicarse la norma general anti elusiva para el caso de no residentes que, al operar en forma desmaterializada, ni siquiera se encontrarían constituidos en el país formalmente; como sería el caso de contar con una filial, agencia o establecimiento permanente propiamente tal.

Lo que sí nos parece claro a este respecto, es la posibilidad que la digitalización presenta a los no residentes para optar y “evitar” o eludir indirectamente, si se quiere, la configuración de un establecimiento permanente en Chile y la tributación que dicha configuración conlleva en nuestro país. Evitar esta configuración, afecta, en definitiva, a la finalidad y función económica que el concepto de establecimiento permanente tiene como instrumento e institución tributaria.

9. CAPÍTULO VI. CONSIDERACIONES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS GENERADAS POR LOS SERVICIOS DIGITALES

Como ha sido expuesto a lo largo de este trabajo, pareciera que la discusión en el contexto OECD sobre las características que debiera tener la presencia económica significativa para configurar un establecimiento permanente, no está cerca de arribar a un consenso por parte de los Estados miembros, y menos de ser implementada en los diferentes convenios para evitar la doble imposición suscritos bajo el modelo de esta organización. Con independencia a la propuesta que presente la OECD en esta materia, esperada en principio para fines de este año, el consenso de una nueva formulación de nexos y, en consecuencia, del concepto de establecimiento permanente, deberá recorrer un largo trayecto para conseguir una adecuada implementación.

En el intertanto, la tendencia pareciera ser el adoptar medidas de carácter unilateral por cada Estado, utilizando las herramientas que se encuentran hoy a disposición. Serán varios los países que seguirán incorporando en sus legislaciones medidas focalizadas, que les aseguren en algún grado recaudar parte del valor económico que la economía digital genera en sus jurisdicciones; fragmentando de esta forma el sistema tributario internacional y promoviendo con ello un aumento de casos respecto del fenómeno de doble tributación.

En cierta medida, la finalidad recaudatoria del sistema tributario —que deriva en el gasto fiscal y consecuentemente en el bienestar público— se ha impuesto sobre otros principios, especialmente, por sobre el principio de neutralidad. Esta imposición, que parece temporal a la espera de un consenso en el plano OECD,

exige a los distintos Estados, especialmente respecto de las jurisdicciones de la fuente, el análisis y la adopción de las medidas que les permitan gravar en algún grado las manifestaciones de la digitalización en la economía.

La LMT ha sido un avance considerable en materia de tributación de la economía digital; particularmente en materia de IVA para los servicios digitales, con la creación del nuevo hecho gravado contenido en el artículo 8 letra n) de la LIVS.

Si se quisiera pensar en qué herramientas dispone el Estado para adoptar medidas unilaterales que le permitan gravar con impuesto a la renta los beneficios que las empresas digitales generan con su participación en el mercado chileno —operando como establecimientos permanentes de facto—, el nuevo hecho gravado del impuesto al valor agregado que se aplica a los servicios digitales podría ser considerado un buen punto de partida.

El IVA como impuesto de recargo, cuya base imponible se constituye por el precio de la operación, venta o prestación del servicio de que se trate, presenta como consecuencia, a través del *precio*, información fidedigna sobre el valor económico de la operación. De esta forma, en el cumplimiento tributario del IVA, el Servicio de Impuestos Internos podría acceder a información respecto de los ingresos (precio) que empresas digitales estarían percibiendo por la prestación de sus servicios digitales en el mercado nacional.

A este respecto el registro establecido en la LIVS en el nuevo párrafo 7 bis, que establece un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, a propósito del nuevo hecho gravado de IVA para los

servicios digitales (letra n, artículo 8 LIVS) podría proporcionar información sobre la cantidad de operaciones, desagregadas por tramos, frecuencia, temporalidad y otros valores y factores. Como indica la Circular N°42 del SII emitida con fecha 11 de junio de 2020 en su página 13: “[e]l trabajo realizado por la OCDE y otras organizaciones internacionales, así como la experiencia individual de ciertos países, indican que una adecuada recaudación de IVA en operaciones transfronterizas B2C se logra exigiendo a los prestadores su registro y el pago del impuesto en el país donde tiene lugar el consumo. En la implementación de tal sistema, se recomienda a las jurisdicciones considerar el establecimiento de un régimen de registro y cumplimiento simplificado, a efectos de facilitar el cumplimiento por parte de los prestadores de servicio no residentes. En concordancia con las recomendaciones de la OCDE, la Ley incorpora al Título II de la LIVS un nuevo Párrafo 7° bis, que establece un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile”.

Con esta información se podrían establecer y verificar umbrales de ingresos, como el establecido por la Unión Europea en su propuesta sobre la presencia digital significativa que fue analizada precedentemente. Se podría también consensuar un criterio para establecer qué se entiende por participación de mercado (presencia), específicamente, en el mercado chileno. A este respecto, consignar los medios locales de pago como un factor (instituciones bancarias y operadores de tarjetas de crédito establecidos en Chile) podría constituir una opción objetiva y eficiente en términos de fiscalización y medición. Se debe tener presente, además, que en nuestra legislación existen otras situaciones en donde opera el principio de

la fuente pagadora para considerar una renta como renta de fuente chilena, como es el caso del artículo 59 número 2 de la LIR, entre otros casos en donde opera el principio de extraterritorialidad.

Si bien estos antecedentes no serían suficientes para determinar la renta efectiva de estas operaciones, al carecer de información sobre los gastos y costos (no verificables en Chile), sí podría servir para establecer presunciones sobre la renta que estas empresas obtienen en el país.

En esta línea, el Servicio de Impuestos Internos podría solicitar información desagregada a los bancos y operadores nacionales respecto a los pagos que empresas locales y usuarios personas naturales realicen al exterior por concepto de pago de servicios digitales.

Tal como propuso la Unión Europea el año 2018 con los umbrales para el concepto de presencia digital significativa, teniendo la información sobre los ingresos que las empresas digitales perciben en nuestro país por pago de servicios digitales, se podría contar con información relevante para efectos de establecer un umbral de ingresos. De esta forma, superado este umbral, se podría fijar una presunción de renta para efectos de aplicar un impuesto específico.

Una renta presunta para la presencia digital (como se estableció por Estados Unidos mediante el GILTI según fue expuesto) podría incluso incentivar a que el contribuyente no residente que estimara que su renta efectiva fuera menor al valor fijado por la presunción; constituyera formalmente un EP en Chile bajo la normativa de la LIR. Para determinar ese incentivo, el impuesto específico se

tendría que aplicar con una tasa menor a la tasa que fuera aplicada por concepto de IDPC. Con todo, es poco probable que las empresas se configuren como establecimiento permanente en Chile debido a que no tienen cómo demostrar sus gastos en nuestro país, pues al operar en forma desmaterializada no los generan en Chile y porque, además, en este supuesto, no podrían utilizar los gastos incurridos en jurisdicciones extranjeras.

La tarea de insistir en una solución conceptual que permita gravar con impuesto a la renta se complejiza toda vez que al no operar formalmente —o físicamente— en Chile, estas empresas no generan gastos ni costos que puedan imputar a la determinación de una renta líquida imponible en el país. Por tanto, la opción de utilizar gastos mediante la incorporación de un EP en el país, tampoco se traduce en un incentivo.

Una presunción de renta en esta materia debiera contemplar estas variantes. Asimismo, tendría que abordar la diferencia que se produciría con otros mercados dentro de la región y cómo ello podría generar ventajas competitivas a países vecinos —respecto a la inversión extranjera— que mantuvieran esta especie de ingreso no gravado en materia de impuesto a la renta, por no implementar medidas unilaterales al respecto. Adicionalmente, una medida de esta índole debiera comprender el efecto que podría ocurrir en cuanto a que el impuesto específico que fuera aplicado posiblemente sea trasladado por las empresas digitales al precio de los servicios que generan la renta, afectando con ello a los consumidores finales y distorsionando, en definitiva, el mercado y el sujeto del

impuesto. En materia del IVA aplicado a los servicios digitales, el fenómeno ya puede observarse en ciertas plataformas.

Finalmente, la presunción tendría que ponderar un valor que no afectara la rentabilidad de la actividad digital, evitando generar pérdidas a la empresa no residente; lo que de alguna manera forzaría su determinación hacia valores menores de los que se aplicarían frente a la posibilidad de poder medir y gravar con IDPC, la renta efectiva que estas empresas generan a través de una configuración de EP en Chile bajo los términos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

10. CONCLUSIONES

La nueva definición legal de establecimiento permanente incorporada en la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N°21.210 de 2020, constituye el principal avance en materia legal sobre este concepto, desde que el mismo fuera incorporado en nuestra legislación por la Ley N°15.564 de 1964.

Por medio de esta nueva definición se otorga una mayor certeza jurídica al concepto de EP, al dotar de contenido a un instrumento que carecía de definición legal. En este sentido, también limita la facultad conferida por ley al Servicio de Impuestos Internos para interpretar administrativamente la norma tributaria.

En base a los antecedentes analizados, la nueva definición legal toma como base el desarrollo de la OECD en materia de establecimiento permanente, a propósito de la Acción 7 del Plan BEPS y el artículo 5 del Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio, actualizado por la OECD en su décima versión de noviembre de 2017.

Adicionalmente, se puede indicar que la nueva definición legal presenta similitudes con los elementos del concepto de establecimiento permanente generado por el SII, en la Circular N°57 de 2017, la que a su vez también encuentra su base en el desarrollo de la décima versión del MC OECD. En este sentido, la nueva definición legal de establecimiento permanente es compatible y amplía la interpretación generada por el SII en esta materia.

En base a los antecedentes legislativos, normativos y doctrinarios analizados, podemos indicar que la nueva definición legal de establecimiento permanente

adscribe al concepto de lugar fijo de negocios y en definitiva al estándar de presencia física contenido en el artículo 5 del MC OECD. Bajo este razonamiento, no se identifican elementos en el nuevo tipo normativo de establecimiento permanente que permitan comprender manifestaciones digitales o desmaterializadas, de una presencia económica significativa en la economía nacional.

La amplitud interpretativa que pueda otorgarse al concepto de *lugar* contenido en la nueva definición, no podría extenderse a conceptos tales como *interfaz digital*, *servidor web*, *participación en la jurisdicción de mercado o de destino*, *establecimiento permanente virtual o digital*, y *presencia digital significativa*.

La falta de elementos en la definición de establecimiento permanente para comprender la presencia digital significativa, frente a la configuración de establecimientos permanentes de hecho (o virtuales), genera un problema de recaudación en la jurisdicción de la fuente, como también en los Estados de la residencia, afectando con ello a la base imponible global. En el caso de los Estados de la residencia, el problema se da mayormente ante la redistribución de los activos principales por medio de constitución de filiales en jurisdicciones de baja o nula tributación. Por otra parte, se genera un tratamiento diferenciado a nivel local (en materia de IDPC) respecto de empresas no residentes que operan a través de una presencia física, frente a las que desarrollan la actividad mediante modelos de negocio desmaterializados.

Las medidas unilaterales adoptadas por distintas jurisdicciones, especialmente, Estados de la fuente, con miras a generar un grado de recaudación sobre las

rentas producidas por la economía digital, han causado una fragmentación en el marco internacional y aumentado el problema de la doble tributación. Asimismo, las acciones unilaterales, como la falta de ellas, presentan en similar medida una afectación al principio de neutralidad, como también ventajas competitivas para los modelos de negocio altamente digitalizados, y problemas en materia de equidad respecto de los modelos que no pueden prescindir de la presencia física para desarrollar la actividad económica.

Chile, en su calidad de país fuente (importador) en lo que respecta a las rentas que genera la economía digital, puede plantear medidas unilaterales en base a la experiencia comparada, tal como se propuso mediante la Ley N°21.210 que creó un nuevo hecho gravado de IVA para los servicios digitales. El nuevo hecho gravado de IVA, en base a la información que presentarían las transacciones sobre el precio de las operaciones comerciales digitales, podría constituir el punto de partida para analizar opciones que permitieran establecer presunciones de renta, respecto de las utilidades que empresas digitales no residentes obtienen en su interacción con la economía nacional.

11. REFERENCIAS

Braccia, M. (2019). Tributación de las plataformas digitales de la economía colaborativa. Mariano F. Braccia (ed.), en Tributación de la economía digital. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. 617-653.

CEPAL (2013). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Consultado de: <https://www.cepal.org/es/temas/tecnologias-de-la-informacion-y-las-comunicaciones-tic>.

European Union (2018a) Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. European Commission. Consultado de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf.

European Union (2018b) Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence. European Commission. Consultado de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf.

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. doi:10.5354/0719-2584.2018.48223.

Jaque, J. (2010). Principios e Introducción a la Doble Tributación Internacional. Revista de Estudios Tributarios, N°2, 2010. Centro de Estudios Tributarios. Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, pp. 9-22. Consultado de: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41221/42756>.

Kofler, G., Mayr G., y Schlager, C. (2017). Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? European Taxation, IBFD, pp. 523-532. Consultado de: https://koflerge.files.wordpress.com/2019/01/et_2018_04_int_1.pdf.

Montaño, C. (2003). El establecimiento permanente en los países miembros de la comunidad andina y en el modelo de convenio de la organización para la cooperación y el desarrollo económico. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Consultado de: <http://www.uasb.edu.ec/UserFiles/File/el%20establecimiento%20permanente%20cesar%20montano.pdf>.

Nocete Correa, F. (2020). La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español. Valencia, España: Tirant lo Blanch.

OECD (2015a). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report.

OECD (2015b). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7: 2015 Final Report.

OECD (2017a) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017.

Consultado de: <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.

OECD (2017b) Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment. Consultado de: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

OECD (2018). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation -Interim Report 2018. Inclusive Framework on BEPS.

OECD (2019). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Fukuoka, Japan. June 2019.

ORKESTRA, Instituto Vasco de Competitividad. Fundación Deusto. Universidad de Deusto, Bilbao, España (2017). Economía y sociedad digitales en el País Vasco. Consultado de: <https://www.orkestra.deusto.es/euskadi-economia-digital/2017/porque-economia-digital.phtml>.

Pérez Peña, J. (2019). Los retos de los convenios para evitar la doble imposición para regular la digitalización de la economía. Mariano F. Braccia (ed.), en *Tributación de la economía digital*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. 169-213.

Recabarren, S., y Diez, J. (2019). Tributación de los servicios digitales en Chile: Actualidad y Futuro. Mariano F. Braccia (ed.), en *Tributación de la economía digital*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. 311-359.

Rey, D. (2019). Establecimiento permanente en la era digital: El concepto de “Presencia Digital Significativa”. Mariano F. Braccia (ed.), en *Tributación de la economía digital*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. 59-102.

Riccardi, A. (2019). El enfoque latinoamericano del concepto de “Fuente de Renta” a la luz de la digitalización y los nuevos modelos de negocio. Los servicios digitales y el caso uruguayo y argentino. Mariano F. Braccia (ed.), en *Tributación de la economía digital*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. 217-268.

Romero, L. (2020). La presencia digital significativa propuesta por la comisión europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes. Miguel

Ángel Collado Yurrita y Luis María Romero Flor (directores), en *Tributación de la economía digital*. Barcelona: Atelier, pp. 137-151.

Scravaglieri, G. (2019). El impuesto mínimo y otros mecanismos para gravar las rentas intangibles. Mariano F. Braccia (ed.), en *Tributación de la economía digital*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. 143-167.

SEGPRES (2018) Mensaje N°107-366 de S.E. el Presidente de la República, 23 de agosto de 2018. Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

Teijeiro, G. (2019). Prólogo. Mariano F. Braccia (ed.), en *Tributación de la economía digital*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, pp. xxvii-xxxiv.

Yáñez, F. (2020). Nuevos conceptos de residencia y establecimiento permanente. Navarro, M., y Magasich, A. (ed.), en *Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios*. Valencia, España: Tirant lo Blanch, pp. 235-259.

Yáñez, J. (2012). Elementos a considerar en una reforma tributaria. *Revista de Estudios Tributarios*, N°6, 2012. Centro de Estudios Tributarios. Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, pp. 213-250. Consultado de: <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41117>.