



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

DESAFÍOS TRIBUTARIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL: ANÁLISIS COMPARADO Y SITUACIÓN NACIONAL

Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Autora: Belén Beatriz Guiachetti Torres.

Profesor Guía: Francisco Javier Mariani Martin.

Santiago, Chile

2019

A mi madre, por su apoyo incondicional, a mi padre, por su exigencia incondicional, a Oso, por enseñarme lo que es importante y a Madre Sultana, por su desprecio incondicional.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	viii
RESUMEN.....	x
INTRODUCCIÓN.	2
I.- CAPÍTULO I: HACIA UNA ECONOMÍA DIGITAL.	6
1.1 LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.....	6
1.2 ECONOMÍA DIGITAL.	9
1.2.1 Componentes de la Economía Digital.	11
1.2.2 Características de la Economía Digital.....	11
1.2.2.1 Movilidad.	12
1.2.2.2 Utilidad de los datos.....	13
1.2.2.3 Efectos en la red.	14
1.2.2.4 Modelos de negocios multilaterales.	14
1.2.2.5 Tendencias hacia el monopolio u oligopolio.....	15
1.2.2.6 Volatilidad.....	15
1.2.3 Nuevos Modelos de Negocios en la Economía Digital.	15
1.2.3.1 Servicios de Pago.	16
1.2.3.2 Tiendas de aplicaciones.....	16
1.2.3.3 Publicidad en línea.	16
1.2.3.4 Computación en la nube.....	17
1.2.3.5 Negociación de alta frecuencia.	17
1.2.3.6 Plataformas participativas en la red.	18
1.2.3.7 Comercio electrónico.	20
1.2.3.7.1 Clasificación de los tipos de comercio electrónico.....	21
a) Comercio electrónico entre empresas (B2B).....	22
b) Comercio electrónico entre empresas y consumidor (B2C).....	22
c) Comercio entre consumidores (C2C).	22
II.- CAPÍTULO II: FISCALIDAD FRENTE A LA ECONOMÍA DIGITAL.	24
2.1 PRINCIPALES IMPUESTOS.....	24
2.1.1 Impuesto al Valor Agregado.....	24

2.1.1.1	Concepto y características	24
2.1.1.2	El impuesto en el ámbito internacional.....	27
2.1.2	Impuesto a la Renta	28
2.1.2.1	Concepto y características.....	28
2.1.2.2	El impuesto en el ámbito internacional.....	30
2.2	DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN MATERIA DE IMPUESTOS.	32
2.2.1	Desafíos respecto al IVA.....	32
2.2.1.1	Problemas de nexo.....	32
2.2.1.2	Problemas de caracterización.....	36
2.2.1.3	Exención a importación de bienes de bajo valor.....	37
2.2.2	Desafíos respecto a los impuestos a la renta.....	39
2.2.2.1	Problemas de nexo.....	39
a)	Dificultad al determinar la residencia fiscal del sujeto.....	39
b)	Establecimiento Permanente.....	40
2.2.2.2	Problemas de caracterización de la renta.....	42
2.2.2.3	Problemas respecto a los datos.....	42
III.-	CAPÍTULO III: MEDIDAS ANTE LOS DESAFÍOS FISCALES INTRODUCIDOS	
	POR LA ECONOMÍA DIGITAL.....	44
3.1	PROPUESTAS DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES.....	46
3.1.1	Propuestas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE).....	46
3.1.1.1	Impuestos Indirectos.....	47
3.1.1.2	Impuestos directos.....	49
3.1.1.3	Trabajos Recientes.....	49
3.1.2	Propuestas de la Comisión Europea.....	51
3.1.2.1	Medidas a corto plazo.....	52
3.1.2.2	Medidas a medio-largo plazo.....	52
3.2	MEDIDAS UNILATERALES ANTE LOS DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y	
	EXPERIENCIA COMPARADA.....	54
3.2.1	Presencia Económica Significativa y Presencia Digital Significativa.....	54
3.2.1.1	El caso de Israel.....	56
3.2.1.2	India.....	57
3.2.1.3	La interpretación de Arabia Saudita.....	58
3.2.2	Impuesto a Servicios Digitales.....	59

3.2.2.1 Una propuesta en México.....	59
3.2.2.2 España.	61
3.2.2.3 El caso italiano.	63
3.2.3 Impuesto de Retención en las Transacciones Digitales.	64
3.2.3.1 Impuesto de retención a la publicidad digital provista por un no residente en Malasia.....	65
3.2.3.2 El caso de Pakistán.....	65
3.2.4 Impuesto a los Beneficios Desviados.	66
3.2.4.1 Reino Unido y las Grandes Transnacionales.....	66
3.2.4.2 Australia.	68
3.2.5 Modificaciones a la ley del IVA.....	69
3.2.5.1 Colombia.	69
3.2.5.2 Uruguay.....	72
3.2.5.3 Argentina.....	73
IV.- CAPÍTULO IV: MEDIDAS PROPUESTAS POR CHILE.....	76
4.1 SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO.....	76
4.1.1 Principales Impuestos.	76
4.1.1.1 Impuesto a la Renta.	76
4.1.1.1.1 Impuestos de Categoría.....	76
4.1.1.1.2 Impuestos Finales.	78
4.1.1.2 Impuesto al Valor Agregado.	79
4.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA ACTUAL DE LOS SERVICIOS DIGITALES.....	80
4.2.1 Servicios prestados a través de medios digitales.	81
4.2.1.1 Servicios remunerados de Intermediación digital.	81
4.2.1.2 Servicios Remunerados de Entretenimiento.....	83
4.2.1.3 Servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet.	84
4.2.1.4 Servicios remunerados de almacenamiento de datos.	85
4.2.2 Hotelería.	86
4.2.2.1 Tributación de la actividad hotelera y el arrendamiento de inmuebles amoblados.....	87
4.2.2.2 Tributación del Intermediario.....	87
4.2.3 Tributación Transporte de Pasajeros.	88
4.2.3.1 Tributación del chofer.	88
4.2.3.2 La plataforma.	90

4.3 REGULACIÓN PROPUESTA.....	91
4.3.1 Establecimiento Permanente.....	92
4.3.2 Modificaciones Varias.....	93
4.3.3 Impuesto a los Servicios Digitales: La propuesta de Chile.....	94
4.3.4 Propuesta para plataformas de transporte.....	99
4.4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS PROPUESTAS DE CHILE.....	101
4.4.1 Impuesto a Servicios Digitales.....	101
4.4.1.1 Proyecto Original.....	101
4.4.1.2 Propuesta actual.....	104
4.4.2 Tributación de plataformas de transporte.....	106
4.4.3 Tributación de plataformas de hospedaje.....	107
CONCLUSIONES.....	108
BIBLIOGRAFÍA.....	112
ANEXOS.....	122
ANEXO A. ARTÍCULOS PERTINENTES DEL PROYECTO DE LEY ORIGINAL QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.....	122
A.1 Artículo 2, N 1 letra e).....	122
A.2 Artículo 2 N° 39, letra c).....	122
A.3 Artículo 3 N 5, letra a).....	123
A.4 Artículo 15.....	123
ANEXO B PROYECTO DE LEY QUE REGULA A LAS APLICACIONES DE TRANSPORTE REMUNERADO DE PASAJEROS Y LOS SERVICIOS QUE A TRAVÉS DE ELLAS SE PRESTEN CON MODIFICACIONES INTRODUCIDAS HASTA EL 9 DE JULIO DE 2019.....	128
ANEXO C. ARTÍCULOS PERTINENTES DEL PROYECTO DE LEY MODIFICADO QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.....	138
C.1 Artículo Segundo N° 40.....	138
C.2 Artículo Tercero N° 2, letra d).....	138
C.3 Artículo Tercero N° 3.....	138
C.4 Artículo Tercero N° 4, letra n).....	139
C.5 Artículo Tercero N° 22.....	139

ABREVIATURAS

- BEPS: Base Erosion and Profit Shifting.
- CAF: Comité de Asuntos Fiscales.
- CE: Comisión Europea.
- CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- CNP: Comisión Nacional de Productividad.
- DPT: Diverted Profit Tax.
- DZIT: Department of Zakat and Income Tax.
- EP: Establecimiento Permanente.
- GEEF: Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad.
- HMRC: Her Majesty's Revenues and Customs.
- IA: Impuesto Adicional.
- IDPC: Impuesto de Primera Categoría.
- IGC: Impuesto Global Complementario.
- IRNR: Impuesto a la Renta de No Residentes.
- ITA: Israel Tax Authority.
- IVA: Impuesto al Valor Agregado.
- LIR: Ley de la Renta.
- OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- PDS: Presencia Digital Significativa.
- PES: Presencia Económica Significativa.
- PYME: Pequeña y Mediana Empresa.
- TIC: Tecnologías de la Información y Comunicación.
- UE: Unión Europea.
- UK: United Kingdom.

RESUMEN

La presente memoria de prueba tiene por objeto reconocer los desafíos tributarios que han introducido los nuevos modelos de negocios que son resultado de la Economía Digital, para así, analizar las diversas soluciones planteadas y estudiar la situación nacional. Con este objetivo, primeramente, se analiza la Economía Digital, su origen, concepto, reconociendo sus efectos y los nuevos modelos de negocios que son resultado de las nuevas dinámicas generadas por las Tecnologías de la Información y Comunicación. Luego, se continúa con una breve caracterización de los impuestos más significativos, para reconocer y comprender los desafíos presentes en la tributación internacional. Posteriormente, se realiza una revisión de las propuestas de organismos internacionales que están en la vanguardia de la discusión y las medidas adoptadas y los proyectos de distintos países, dilucidando, de esta forma, la tendencia internacional. Para concluir con una revisión de la situación nacional actual y de las propuestas presentadas por el gobierno, las que buscan hacer frente a los desafíos tributarios.

INTRODUCCIÓN.

Las Tecnologías de la Información y Comunicación (TICs) se han insertado en cada uno de los aspectos de nuestras vidas, generando una modificación fundamental en cada uno de ellos, y lo han hecho de tal manera, que se han vuelto imprescindibles para llevar a cabo, incluso, las acciones más simples. Pero, no sólo la profundidad de los cambios es sorprendente, si no que la velocidad con que se han producido. Solo en 5 años, (2012-2017) un billón de personas se convirtió en usuarios de internet, y en 2017, estos usuarios pasaron a ser la mayoría de la población mundial.¹ En América Latina y el Caribe “(...) 55% de sus habitantes usaron la red en 2015, 20 puntos porcentuales más que en 2010. La penetración de las conexiones en banda ancha también creció fuertemente, particularmente en la modalidad móvil, la que pasó de 7% a 58% de la población.”²

Pero no sólo el acceso a la red ha aumentado, si no que la participación de las TICs ha tomado un lugar importante en las economías de los distintos Estados. Tanto es así, que recientemente se ha llegado a afirmar que la Economía Digital ya presenta más del 20% del PIB en todo el mundo³.

Incluso, “(...) algo más del 22% de la producción mundial está ligada a la economía digital. Particularmente, la de Estados Unidos es la más digital del mundo, con una participación del 33% de su producción total. Además, el 43% de sus trabajadores y el 26% de su capital acumulado respaldan esta actividad digital. La economía digital en otros mercados varía desde el 30% de Reino Unido al 13% de China, pasando por el 19% en España.”⁴

Mientras que, en Chile, alcanzaba el 22,2% del PIB nacional el 2016, proyectándose hacia el futuro en un 25,3% en 2021, según un estudio realizado por *Accenture* en conjunto con *Oxford Economics*.⁵

¹ GRAHAM, M. (2019) Changing Connectivity and Digital Economies at Global Margins. [En línea]. Economies at Global Margins. Cambridge, MA. <https://www.idrc.ca/sites/default/files/sp/Images/idl-57429_2.pdf> [Fecha de consulta 27 de febrero de 2019]. p.1.

² CEPAL. (2016) Estado de la banda ancha en América Latina y el Caribe 2016. [En línea] CEPAL. Santiago. <http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40528/6/S1601049_es.pdf> [Fecha de consulta 27 de febrero de 2019] p.5.

³ CINTEL. (2018) Economía Digital ya representa más del 20% del PIB en todo el mundo. [En línea] CINTEL Proyectos TIC Innovadores. Bogotá, Colombia. 3 de diciembre de 2018. <<https://cintel.co/economia-digital-ya-representa-mas-del-20-del-pib-mundo/>>. [Fecha de consulta 27 de febrero de 2019].

⁴ *Ibidem*.

⁵ ACCENTURE. (2018) El avance de la Economía Digital en Chile. Optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento. [En línea] Accenture Digital. <https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w/cl-es/acnmedia/PDF-71/Accenture-Digital-Index-Chile.pdf> [Fecha de consulta 27 de febrero de 2019]. p.5.

Los datos citados dejan de manifiesto el impacto de la Economía Digital en la economía mundial, tanto es así, que ya ha quedado obsoleta la idea de considerarla como una parte de esta última, para ser considerada en sí misma como la economía.

Sin embargo, no sólo es portadora de efectos positivos, sino que introduce una serie de conflictos y distorsiones que han significado un dolor de cabeza para muchos de los Estados, pues las dinámicas que ella conlleva son tan novedosas, que los instrumentos de regulación con los que se encuentran blindadas las distintas administraciones ya están, a todas luces, obsoletos, y esto no es diferente en el área de la tributación.

Clásico es el ejemplo de los libros comercializados de manera tradicional, de forma digital y la venta de *e-book*. Los tres bienes, a simple vista análogos, tienen una regulación totalmente distinta. Sin ir más lejos, en nuestro país, la venta de un libro de manera tradicional estará afecto a impuesto a la renta y al consumo. Si ellos son comerciados a través de medios digitales pagará IVA, sin embargo, difícilmente pagará impuesto a la renta, e incluso, su intermediación podrá verse exenta del primer tributo, más aún, si su precio es menor a US\$30, estará exento del impuesto al consumo. Por último, si el objeto de la transacción es un *e-book*, estará exenta⁶ de IVA y afecta al impuesto a la renta, sin embargo, esto último puede ser de difícil fiscalización.

De esta forma, no es de sorprender que la Economía Digital produzca rentas y actividades que no están siendo gravadas, la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha realizado diferentes estudios buscando soluciones y propuesto medidas para enfrentarse al problema, lo mismo ha realizado la Comisión Europea (CE), incitando a los Estados miembros, a corto plazo, a tomar medidas unilaterales, para luego alcanzar una solución colectiva.

Chile no se ha excluido de la situación y, al igual que muchos países, en agosto de 2018, ha presentado medidas destinadas a enfrentar los desafíos introducidos por la fuerza transformadora de las TICs.

En la presente exposición, el Capítulo Primero hará un análisis de la Economía Digital, considerando su origen, definición, características y efectos. Luego, en el Capítulo Segundo, se revisarán, brevemente, los principales tipos de impuestos y determinará cuáles son los problemas generados por la Economía Digital en el ámbito tributario. En el Tercer Capítulo se observará el abanico

⁶ Chile. SII. (2012) Oficio N° 300 del 31 de enero de 2012.

de medidas propuestas por algunas organizaciones internacionales y las consideradas en diferentes países. Al llegar al Cuarto Capítulo, se analizará la situación actual nacional y la propuesta presentada por Chile al respecto. El presente trabajo finalizará con las debidas Conclusiones.

I.- CAPÍTULO I: HACIA UNA ECONOMÍA DIGITAL.

1.1 LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.

Es innegable el impacto que han tenido las TICs en los más variados aspectos de la vida de los seres humanos, pues ellas han modificado la forma en que nos relacionamos. La Comisión Nacional de Productividad (CNP) señala que la revolución de las telecomunicaciones ha generado una ola de innovaciones y descubrimientos, esto, porque “(...) *la innovación en diversas áreas hace que varias tecnologías se hagan rentable de manera simultánea, en parte porque maduran en conjunto, en parte porque se retroalimentan mutuamente.*” Lo que se traduce en una serie de descubrimientos, aplicaciones tecnológicas e innovaciones que terminan por modificar las dinámicas de producción, el mercado, la regulación, la forma en que nos relacionamos y, en definitiva, la sociedad.⁷ Pero ¿Qué son las TICs? ¿Cuáles son sus elementos?

Ellas pueden ser definidas de la siguiente manera:

“En líneas generales podríamos decir que las nuevas tecnologías de la información y comunicación son las que giran en torno a tres medios básicos: la informática, la microelectrónica y las telecomunicaciones; pero giran, no solo de forma aislada, sino lo que es más significativo de manera interactiva e interconexiónadas, lo que permite conseguir nuevas realidades comunicativas.”⁸

De lo anterior se desprende que las TICs, como su mismo nombre lo indica, han revolucionado dos elementos claves que determinan a nuestra sociedad, éstos son: (i) la comunicación; y (ii) la información. Lo que significa que, a través de la tecnología, se han generado mecanismos que permiten el almacenamiento de una gran cantidad de información que puede ser utilizada, pero, además, compartida a través de los nuevos medios de comunicación que han sido capaces de romper fronteras, permitiendo adentrarse en diferentes lugares sin la necesidad de una presencia física en ellos.

⁷ CNP. (Comisión Nacional de Productividad). (2018) Tecnologías Disruptivas: Regulación de Plataformas Digitales. Capítulo I. Economía y Plataformas Digitales. [En Línea] Comisión Nacional de productividad. <<http://www.comisiondeproductividad.cl/2018/04/tecnologias-disruptivas-regulacion-de-plataformas-digitales/>> [Fecha de consulta 11 de febrero de 2019]. p. 1.

⁸ CABERO, J. (1998) Impacto de Las Nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación en las Organizaciones Educativas. [En línea] En: Lorenzo, M. y otros (s.a.). Enfoques en la Organización y Dirección de Instituciones Educativas Formales y no Formales. Granada: Grupo Editorial Universitario. <<https://www.uv.es/~bellochc/pdf/pwtic1.pdf>> [Fecha de consulta 11 de octubre de 2018] p. 1.

Desde una perspectiva más técnica, y considerándolas una herramienta, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) identifica a las TICs “...como la convergencia entre las trayectorias tecnológicas de los medios de información, de comunicación y de informática: Internet, telefonía celular 3G, televisión digital y asistentes digitales personales. Se define como un sistema tecnológico conformado por cuatro componentes básicos (Hilbert y Katz, op. cit.): a) infraestructura física, b) software, c) estructuras de comunicaciones y mecanismos de coordinación, y d) contenidos.”⁹

Como señalan Martin Hilbert y Jorge Katz, las TICs se encuentran conformadas por 4 elementos básicos que permiten explicar su funcionamiento, a saber:

- a) **Infraestructura física:** o también conocido como Hardware “(...) constituye el equipamiento físico, como lo es un computador.”¹⁰. Es decir, es el elemento físico de los sistemas informáticos, los dispositivos, tales como los teléfonos inteligentes y las tabletas, además de los computadores.
- b) **Software:** puede entenderse “... como un programa o conjunto de programas de cómputo que incluye datos, procedimientos y pautas que permiten realizar distintas tareas en un sistema informático”¹¹. En contraposición con el hardware, entendido como elemento físico de las TICs, el software se percibe como el elemento lógico. Ejemplo clásico de ello es la *World Wide Web* (WWW) o red informática mundial.

De esta forma, podemos entender que dos de los principales componentes de la economía digital y que han permitido su desarrollo son los *hardwares* y los *softwares*. Ambos, últimamente, han tenido una rápida evolución siendo dos elementos que han sido integrados en paquetes innovadores, como lo son las *tablets* y teléfonos inteligentes (*smartphones*)¹².

⁹ LIRA, Adrián. (2005) La Tecnología de la Información y la Comunicación: estudio económico. [En línea]. Vol.36, n.143, <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362005000400009&lng=es&nrm=iso>. [Fecha de consulta 4 de octubre de 2018]. pp. 189-212.

¹⁰ “(...) constitutes physical equipment such as the computer machine” En: RÉDEI, G. “Hardware”. (2008) En: Encyclopedia of Genetics, Genomics, Proteomics and Informatics. (2008) Springer, Dordrecht. <<https://link.springer.com.uchile.idm.oclc.org/referencework/10.1007%2F978-1-4020-6754-9>> [Fecha de consulta 21 de octubre de 2018]. (Traducción libre).

¹¹ Significados. “Software” (2013) [En línea] En: Significados.com. <<https://www.significados.com/software/>> [Fecha de consulta 21 de octubre de 2018].

¹² OCDE. (2014) Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar. [En línea]. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. <<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>> [Fecha de consulta 22 de octubre de 2018]. p. 60.

- c) **Estructuras de comunicaciones y mecanismos de coordinación:** Se refiere a las formas en que se estructura, organiza y maneja la información. De esta manera, no bastan los elementos físico y lógico, sino que es necesario un elemento que permita la interconexión de los dispositivos y sus programas.

- d) **Contenido:** Se refiere al material generado por profesionales o por los usuarios. Su importancia deriva en su capacidad de atraer al público y provocar la interacción de los usuarios.

A través de la definición de los elementos de las TICs podemos comprender que ellas han permitido que las personas puedan comunicarse entre sí, pero, además, acumular, producir, manejar y transferir información desde puntos geográficos distantes.¹³ De esta forma, la irrupción de las TICs ha significado una importante contribución a la sociedad en cuanto al acceso a la información, la divulgación del conocimiento, la visibilidad, permitiendo, así, un mayor desarrollo cultural.¹⁴

Como se señaló, las TICs han significado una verdadera revolución en la vida de los seres humanos. De hecho, ha sido catalogada como la cuarta revolución industrial, que ha invadido fuertemente a la economía, generando una serie de modificaciones en los procesos económicos tradicionales cambiando, incluso, las dinámicas dentro de ellos.

La TIC más trascendental, sin lugar a dudas, es el Internet “(...) *debido a que permite mayor interconexión de aplicaciones digitales mediante redes, brinda acceso público a contenidos digitales estructurados en sitios y portales, ofrece oportuna transferencia de datos, información y conocimientos previamente digitalizados, y promueve la exactitud y relevancia en sus contenidos mediante acciones presentes y futuras que contrarrestan la infección de la información por virus digitales, la desinformación y la no usabilidad de los portales.*”¹⁵

La OCDE señala que:

“Con la transformación de Internet en un fenómeno comercial de gran magnitud y su rápida expansión entre un volumen cada vez mayor de usuarios, los proveedores de componentes de red, las empresas intermediarias de infraestructura y equipamiento y los proveedores de servicios de Internet (ISP, por sus siglas en inglés), que articularon y pusieron en funcionamiento la infraestructura de las

¹³ LIRA, Adrián. Ob. Cit.

¹⁴ ZAPATA, L. (2016) *Industria de la Comunicación y Economía Digital: Guía básica del Dircom*. Barcelona: Editorial UOC. p. 12. ISBN: 978-84-9116-492-0.

¹⁵ LIRA, Adrián. Ob. Cit.

redes de telecomunicaciones que conforman Internet, adquirieron una gran importancia para la economía digital.”¹⁶

La irrupción de ella en la economía ha producido, entre otras cosas, la disminución de costos de adquisición, de producción y operación, según Hidalgo y otros, también ha permitido la reducción de los tamaños de stock y de los ciclos de trabajo, además ha facilitado la penetración en mercados, la eficiencia en los procesos, y la generación de renta tecnológica.¹⁷

1.2 ECONOMÍA DIGITAL.

De la relación entre las TICs y la economía es que surge el concepto de Economía Digital. Dicho concepto ha sido abordado por diferentes autores, los cuales han tratado de conceptualizarla con el objeto de explicar este fenómeno de la forma más adecuada. Una de las primeras definiciones fue la del Departamento de Comercio de Estados Unidos en su informe “*The Emerging Digital Economy*”, donde señala que:

*“(...) la economía digital como una nueva dimensión de la economía que se encuentra inmersa en ‘un espacio inteligente que se compone de información, instrumentos de acceso y procesamiento de la información, y capacidades de comunicación (...)”*¹⁸

Lo que llama la atención de esta conceptualización es el hecho de reconocerla como un sector de la economía, muy contraria a las propuestas más actuales. Así, en el último tiempo, se ha abandonado esta idea, señalando que la intervención de las TICs ha sido tan radical, que no se puede hablar de una economía tradicional y otra digital, sino que, simplemente, la Economía Digital es la economía en sí misma.

Por otro lado, la OCDE la ha definido de la siguiente forma: “*La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la*

¹⁶ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 61.

¹⁷ HIDALGO, A. y otros. (2010) Sectores de la nueva Economía 20+20. [En línea] Economía Digital. Universidad Politécnica de Madrid, Escuela de Organización Industrial. Disponible en: <https://www.eoi.es/blogs/20digital/files/2010/08/NUEVA_-ECONOMIA_2020_EOI_Econom%C3%ADa_Digital.pdf> [Fecha de Consulta 25 de octubre de 2018]. p. 8.

¹⁸ *Ibidem*. p. 7.

comunicación (TIC).”¹⁹ Esta conceptualización es mucho más amplia, al incluir en ella elementos más generales, al presentarla como el resultado de la irrupción de las TICs.

Otra definición, más completa y que pone énfasis en el carácter transformador de las TICs es la siguiente:

*“La economía digital es el resultado de la capacidad disruptiva que el uso de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) está produciendo en forma de transformaciones en todos los sectores de la economía y en todas las actividades sociales y personales.”*²⁰

En su libro “Economía digital para el cambio estructural y la igualdad” la CEPAL, en vez de definir, se encarga de señalar sus componentes, pero, de todas formas, podemos detectar los elementos comunes:

*“La economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitadas por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos.”*²¹

De esta forma “[h]oy, el concepto engloba a un conjunto mayoritario y creciente de mercados y espacios de intercambio que usan intensivamente las nuevas tecnologías digitales. Se extiende a lo largo de todo el sistema económico incluyendo la producción, distribución, comercio y consumo de bienes y servicios. En este espacio también se intercambia sentimientos y experiencias, no siempre con objetivos pecuniarios.”²²

Ya sean más generales, o más específicas, todas estas definiciones, incluyendo la descripción de la CEPAL, reconocen elementos comunes que no podrían faltar en ninguna definición de “Economía Digital”, a saber, la economía en sí misma, y la acción transformadora de las diferentes TICs en ella.

¹⁹ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 15.

²⁰ ZAPATA, L. Ob. Cit. p. 11.

²¹ CEPAL. (2013) Economía Digital para el Cambio Estructural y la igualdad. [En línea]. Santiago de Chile. <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf> [Fecha de consulta 26 de octubre de 2018]. p. 9.

²² CNP. Ob. Cit. p. 3.

1.2.1 Componentes de la Economía Digital.

Zapata, en su libro “Industria de la comunicación y economía digital: Guía básica del Dircom”, siguiendo a Águila (2001), señala que la economía digital tiene 5 componentes, a saber: a) Internet de las cosas, b) el comercio electrónico, c) la industria de los contenidos digitales, d) las nuevas aplicaciones y procesos, y e) la infraestructura de internet.

- a) **Internet de las cosas:** Este concepto, se refiere a la interconexión digital de los objetos cotidianos con internet. Según la OCDE *“Un rasgo esencial de Internet de las Cosas reside en la capacidad ampliada de recabar y compartir datos a través de potentes sistemas de información conectados a una multitud de dispositivos, sensores y componentes de computación en la nube.”*²³
- b) **Comercio electrónico:** Se refiere a la compra y venta de bienes y servicios a través de medios electrónicos. (Este componente será especificado en la sección de nuevos modelos de negocios.)
- c) **Industria de contenidos digitales:** Dice relación a la oferta de productos y servicios digitales, como por ejemplo la prensa digital, transferencias bancarias, música, entre otros.
- d) **Los nuevos procesos digitales y las aplicaciones:** Los nuevos procesos digitales tienen relación con negocios que ofrecen productos y servicios que redundan en una disminución de costes y en una mejora de procesos, como es el caso de las agencias de viajes online.

Las aplicaciones *“(...) se refieren a los productos y servicios que han sido fabricados para funcionar en la infraestructura de la capa anterior y hacen tecnológicamente posible las actividades comerciales online.”*²⁴

- e) **Infraestructura de internet:** todas esas empresas que se encargan de proporcionar productos y servicios que permiten constituir la infraestructura del internet.

1.2.2 Características de la Economía Digital.

Son variadas las características que podemos observar en la Economía Digital y que tienen importancia si se miran desde un punto de vista fiscal. La OCDE hace una enumeración de ellas, resaltando que no es una taxativa, que existen muchas más, pero son de vital importancia las siguientes para lo que nos convoca:

²³ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 67.

²⁴ ZAPATA, L. Ob. Cit. p. 13.

1.2.2.1 Movilidad.

La OCDE al referirse a la movilidad, como característica de la economía digital, reconoce las siguientes 3 dimensiones:

- a) **Movilidad de los activos intangibles:** Las TICs han permitido el desarrollo y explotación de activos intangibles que son elementos claves en la Economía Digital. Pero ello no sólo se refiere a la venta de éstos, como, por ejemplo, la venta de software, sino que incluso, se pueden gestionar recursos completamente tangibles, si es que la tecnología se encuentra integrada al modelo de negocio que se está explotando. Así, podemos decir que *“(...) La digitalización ha permitido a las compañías reducir los costos del negocio. Los factores de producción más móviles; las reducciones de los costos asociadas a la evolución de las TICs permiten a las firmas externalizar muchas funciones corporativas a territorios con menores costos. La digitalización permite a las firmas beneficiarse del bajo costo de la fuerza de trabajo por unidad de valor porque muchos procesos pueden ser automáticos.”*²⁵

De lo anterior podemos desprender que esta característica ha permitido que las empresas puedan organizarse de una forma que les permita reducir sus costos de producción.

- b) **Movilidad de los usuarios:** Para los usuarios, el desarrollo de las TICs les ha permitido realizar actividades comerciales a larga distancia, posibilitándolos, de esta forma, traspasar fronteras. Por lo que los usuarios pueden estar conectados a la web las 24 horas del día, accediendo a información o realizando transacciones desde y en cualquier lugar del planeta.
- c) **Movilidad de las Funciones Comerciales:** El desarrollo de las tecnologías ha permitido una mayor capacidad para acceder a mercados remotos, lo que ha llevado a que se suministren bienes y se presten servicios más allá de las fronteras.

²⁵ “Digitalisation has allowed companies to reduce core business costs. Factors of production are more mobile; ICT-driven cost reductions enable firms to outsource many corporate functions to territories with lower costs. Digitalisation enables firms to benefit from lower workforce cost per unit of value because many processes can be automated.” En: BOCCIA, F. y LEONARDI R. (2016) Appendix: Digital Economy: Facts, Trends and Developments. EU Commission, Expert Group on Taxation of the Digital Economy”. En: The Challenge of the Digital Economy. Roma, Italia. p. 119. ISBN 978-3-319-43690-6. (Traducción libre).

Por otro lado, la OCDE señala que este desarrollo ha permitido que las empresas puedan llevar a cabo sus actividades con un menor número de trabajadores. De esta forma, ellas pueden crecer sin la necesidad de aumentar sustancialmente la cantidad de efectivos para incrementar su tamaño y alcance.

Además, señala que las empresas han desarrollado dos aspectos importantes. El primero es la capacidad de gestionar sus funciones de forma centralizada. El segundo, la flexibilidad al determinar la localización de sus actividades comerciales. Ambos aspectos las han habilitado para ubicar, de manera más eficiente, sus funciones y activos en distintos países, permitiéndoles beneficiarse de las externalidades positivas de la localización.

“A medida que se consigue una mayor integración de las operaciones a escala mundial, los procesos productivos se desarrollan cada vez más en el marco de las cadenas de valor mundiales cuyas etapas de producción se reparten entre varios países diferentes, y se llevan a cabo por una combinación de proveedores vinculados e independientes. Cada vez más, las empresas tienen la posibilidad de elegir la localización óptima de sus actividades productivas y sus activos, aun cuando se halle distante de la ubicación de los clientes o de aquella en que radiquen otras fases del proceso productivo.”²⁶

Es necesario recalcar que, sin duda, se han reducido los costos de la misma actividad, pero a la vez se han aumentado los de transacción y coordinación, puesto que ambas etapas son necesarias para un manejo adecuado de la empresa.

Por otro lado, en la Economía Digital, se ha conservado el valor de las competencias y el talento, pues ellas son un recurso trascendental, en especial, por la velocidad en que todo evoluciona. El informe *Accenture Technology Vision 2016* señala: *“(…) que el verdadero factor decisivo en la era digital será la habilidad de una empresa para desarrollar una cultura corporativa abierta al cambio, a la flexibilidad y a las alianzas con terceros, donde la persona será el activo de mayor valor.”²⁷*

1.2.2.2 Utilidad de los datos.

En la Economía Digital es común la utilización de datos, tanto de los usuarios, proveedores y operaciones. Pueden ser entregados de forma voluntaria, observados o inferidos de otros datos. Su utilización, destinada a mejorar productos y servicios, no es un asunto propio de la Economía Digital, pero su difusión se ha visto beneficiada por el desarrollo de las nuevas tecnologías, pues ellas han

²⁶ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 99.

²⁷ ZAPATA, L. Ob. Cit. p. 17.

mejorado la capacidad de recopilar, almacenar y analizar la información que obtienen de los distintos sujetos.

“El informe de la consultora McKinsey Global Institute distingue cinco formas generales que tienen las empresas de crear valor haciendo uso de datos masivos:

- i. Mejorar la transparencia al facilitar el acceso inmediato a los datos a los interesados que tienen posibilidad de utilizarlos.*
- ii. Gestionar el rendimiento, permitiendo la experimentación con miras a analizar la variabilidad del rendimiento y comprender su origen.*
- iii. Segmentar las poblaciones a fin de personalizar los productos y servicios.*
- iv. Mejorar la toma de decisiones, reemplazando o coadyuvando las decisiones humanas con algoritmos automatizados.*
- v. Perfeccionar el desarrollo de nuevos modelos de negocio, productos y servicios.”²⁸*

1.2.2.3 Efectos en la red.

“(…) El impacto directo que las decisiones de los usuarios pueden tener en las ventajas obtenidas por otros usuarios.”²⁹ Es decir, los efectos de red dicen relación con aquellas externalidades positivas que se obtienen del hecho que más usuarios utilicen la misma red. Lo anterior, depende directamente de la compatibilidad que exista, independientemente de que haya sido, o no, el objetivo que los usuarios interactúen entre sí.

“Los “efectos en red” se dan por el hecho de que al tener mayor número de usuarios conectados, cada usuario accede a una red mayor, que profundiza la competencia. Las plataformas buscan cobrar una tarifa óptima a cada usuario (oferente o demandante) de manera que sea rentable la intermediación (…)”³⁰.

1.2.2.4 Modelos de negocios multilaterales.

La Economía Digital ha permitido el desarrollo de modelos que se basan en un mercado en que varios grupos reconocibles de personas interactúan con otros, a través de un intermediario, produciendo

²⁸ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 102.

²⁹ *Ibidem*, p. 102.

³⁰ CNP. Ob. Cit. p. 7.

efectos sobre las decisiones de otros grupos de individuos, los que se traducen en externalidades positivas o negativas.

Los modelos de negocios multilaterales se caracterizan por ser flexibles, pues los recursos digitales y su especificidad permiten a los negocios adaptarse rápidamente a la evolución de la tecnología. Además, estos modelos tienen un alcance superior a sus pares tradicionales, pues ellos no se ven limitados por un perímetro determinado, ya que las barreras territoriales han sido soslayadas por los recursos digitales.

1.2.2.5 Tendencias hacia el monopolio u oligopolio.

Derivado directamente de los efectos de red, existen riesgos de monopolización, pues, mientras más usuarios utilicen la red, más grande será ésta, lo que aumenta considerablemente las barreras y costos de entrada para nuevos competidores. Además, los avances tecnológicos permiten que las empresas puedan rápidamente adquirir una posición dominante en el mercado, en especial, si esto se refuerza con un derecho de propiedad intelectual.

1.2.2.6 Volatilidad.

Sin embargo, la baja en el coste de la capacidad del proceso de datos y el hecho de no estar obligados los usuarios y los proveedores a pagar el uso marginal de red, junto con el mayor rendimiento y los gastos de inversión, han permitido la reducción de las barreras de entrada, lo que va de la mano con el aumento en la innovación, de forma constante. La OCDE señala que, aquellas empresas que gozan de una posición dominante y duradera en el mercado se lo deben al hecho de haber invertido en investigación.

1.2.3 Nuevos Modelos de Negocios en la Economía Digital.

Las TICs no sólo han revolucionado la forma en que los sujetos se relacionan, sino que también han producido un cambio trascendental en el modo en que los negocios se organizan. En este apartado se describirán los modelos de negocios contemplados en el Informe de la OCDE del 2016, el que contiene una enumeración no taxativa de nuevos modelos de negocios, además, se hace la advertencia que ellos suelen superponerse.

1.2.3.1 Servicios de Pago.

En los servicios de pago, el proveedor actúa como un intermediario entre el comprador y el vendedor. Se hace de un software con el objeto de aceptar el pago de los compradores, a través de variados métodos de pago, para luego depositar los fondos recibidos en la cuenta del vendedor. Estos métodos de pago ofrecen múltiples beneficios a los usuarios, entre ellos, la seguridad, rapidez y flexibilidad.

Variadas son las formas que pueden tomar los métodos de pago, siendo uno de los más novedosos el pago a través de monedas virtuales, como el *bitcoin*, el que ha llamado la atención de los inversionistas, los Estados y los medios, pues ha aumentado su valor desde cero en 2009 a US\$ 20.000.- en diciembre de 2017, acompañado con el gran aumento en su número y su capitalización en el mercado alcanzando 16.8 billones de *bitcoins* y US\$ 300 billones, respectivamente³¹.

1.2.3.2 Tiendas de aplicaciones.

Se definen como un tipo particular de plataforma de distribución digital de programas informáticos³² los que, usualmente, son suministrados como componentes de un sistema operativo. Su proliferación se ha visto beneficiada por la utilización de dispositivos como las tabletas y teléfonos inteligentes, que facilitan el uso de servicios en línea.

1.2.3.3 Publicidad en línea.

La publicidad en línea, al igual que la tradicional, se utiliza como medio para dirigirse a los clientes, pero, la ventaja respecto de los métodos de publicidad tradicionales está en el desarrollo de mecanismos sofisticados que permiten realizar un seguimiento de los usuarios en sus movimientos en la red y su interacción con las marcas. Lo anterior permite conocer sus intereses sus clientes actuales y potenciales y, de esta forma, desarrollar publicidad más selectiva y acertada.

La publicidad en línea se presenta en varias modalidades, siempre predominando los carteles y los anuncios en motores de búsquedas.

³¹ ATSALAKIS, G. y otros. (2019) Bitcoin price forecasting with neuro-fuzzy techniques. [En línea] European Journal of Operational Research, 16 de Febrero de 2019. <<https://doi.org/10.1016/j.ejor.2019.01.040>> [Fecha de consulta 24 de febrero de 2019]. p. 2.

³² OCDE. (2014) Ob. Cit. p. 87.

La OCDE señala que:

*“En los modelos de negocio basados en la publicidad, los editores de contenido suelen estar dispuestos a ofrecer a los consumidores servicios gratuitos o subvencionados con el fin de asegurarse una audiencia lo suficientemente vasta como para atraer anunciantes. Las agencias de publicidad de mayor éxito son aquellas que han sabido establecer un nexo entre un amplio conjunto de internautas y sofisticados algoritmos concebidos para recabar, analizar y procesar los datos de usuario con miras a difundir anuncios selectivos.”*³³

1.2.3.4 Computación en la nube.

Llamada también *cloud computing* consiste en suministrar servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, como es el caso de la gestión de datos. De esta forma, el usuario puede acceder a este servicio con la ayuda de un soporte físico. El beneficio es que no se limita a un determinado *hardware*, si no que permite el acceso a la información desde cualquier dispositivo que se encuentre conectado a internet.

1.2.3.5 Negociación de alta frecuencia.

La OCDE la define de la siguiente manera:

*“(…) consiste en la ejecución de órdenes a gran velocidad gracias a tecnologías punta y algoritmos informáticos complejos. Se transmiten órdenes de dimensiones y/o magnitud generalmente bastante reducidas a gran velocidad y en gran número a los mercados, cuyos tiempos de ejecución de ida y vuelta se miden en microsegundos. Los parámetros de los intercambios se fijan con la ayuda de algoritmos ejecutados en potentes ordenadores que analizan volúmenes ingentes de datos de mercado y explotan las pequeñas variaciones de precio o las oportunidades de arbitraje de una plaza a otra que pueden verificarse durante apenas unos milisegundos.”*³⁴

Lo que significa que las empresas dedicadas a la negociación de alta frecuencia se benefician con las variaciones de precios explotadas por órdenes de escasa entidad y que se ejecutan con frecuencia. Por lo que, todo lo que pueden obtener estas empresas, depende del desarrollo de algoritmos para efectuar

³³ *Ibídem.* p. 89.

³⁴ *Ibídem.* p. 92.

transacciones y programas que permitan detectar las ganancias y pérdidas, y por supuesto, de la rapidez de reacción de los actores con relación a su competencia.

1.2.3.6 Plataformas participativas en la red.

Primeramente, las plataformas pueden ser definidas como “(...) entidades que actúan como agentes intermediarios en mercados bilaterales o de varios lados, permitiendo que múltiples demandantes y oferentes se pongan en contacto entre sí.”³⁵

Las plataformas digitales pueden ser vistas como un grupo de recursos, que pueden ser servicios, contenidos, o algo más, que permite la interacción entre consumidores y proveedores externos. Estas interacciones crean valor para ambos participantes.³⁶ Así, la plataforma es un lugar de encuentro para vendedores y compradores, y, cuando se hace a través de la red, sin la necesidad que exista un espacio tangible, tiene el carácter de digital. De esta forma, ellas permiten que el mismo usuario contribuya con el desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos que los mismos usuarios han producido.

Las plataformas digitales, de acuerdo a su principal función, pueden ser divididas en 3³⁷ grandes grupos:

a) Plataformas de Transacción.³⁸

Su principal objetivo es facilitar transacciones entre diferentes organizaciones, entidades o individuos. Suelen ser útiles para reducir los costos de transacción. Dentro de este grupo podemos encontrar los siguientes tipos:

- Plataformas sociales (Social Media), como lo es *Facebook* y *WhatsApp*.
- Plataformas de *E- Commerce*, el caso de *Amazon* y *Mercado Libre*.

³⁵ ADEI- Observatorio. (2018) Plataformas digitales: una oportunidad para la economía española. [En línea]. Madrid, España. <[http://www.observatorioadei.es/publicaciones/Nota-tecnica-ADEI_Plataformas-digitales-\(1\).pdf](http://www.observatorioadei.es/publicaciones/Nota-tecnica-ADEI_Plataformas-digitales-(1).pdf)> [Fecha de consulta 12 de febrero de 2019]. p. 6.

³⁶ KOSKINEN, K., BONINIA, C. y EATON, B. (2018) Development Implications of Digital Economies. Digital Platforms in the Global South: Foundations and Research Agenda. [En línea]. University of Manchester, Manchester, UK. Economic & Social Research Council. <<https://diodeweb.files.wordpress.com/2018/10/digital-platforms-diode-paper.pdf>> [Fecha de consulta 14 de febrero de 2019]. p. 3.

³⁷ EVANS, P. & GAWER, A. (2016) *The Rise of the Platform Enterprise: A Global Survey*. Citados en KOSKINEN, K., BONINIA, C. y EATON, B. (2018) Development Implications of Digital Economies. Digital Platforms in the Global South: Foundations and Research Agenda. [En línea]. University of Manchester, Manchester, UK. Economic & Social Research Council. <<https://diodeweb.files.wordpress.com/2018/10/digital-platforms-diode-paper.pdf>> [Fecha de consulta 14 de febrero de 2019]. p. 4.

³⁸ *Ibíd.* p. 7.

- Plataformas de economías colaborativas, como *Airbnb*.

b) Plataformas de Innovación.

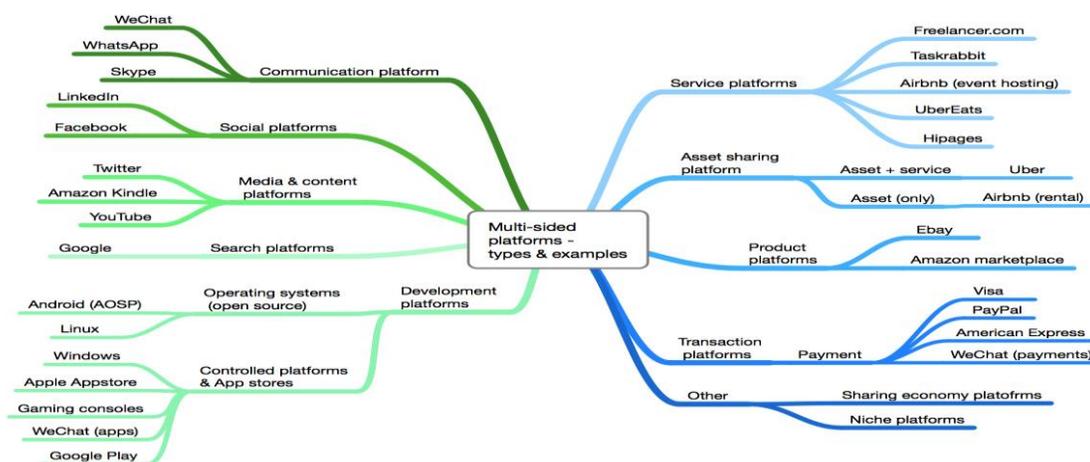
Las plataformas de innovación son aquellas compuestas con bloques de construcción digitales que proveen de la base para desarrollar servicios y productos.³⁹ Entonces, éstas entregan una serie de herramientas que los usuarios utilizan para crear nuevas aplicaciones con un uso comercial.

c) Plataformas de Integración.

Las plataformas de integración pueden ser entendidas como una combinación de las dos anteriormente descritas, pues, podría decirse, que las de transacción necesitan como base las de innovación. Un ejemplo de una plataforma de integración es el sistema operativo móvil de Apple (Apple iOS), el que provee una plataforma de innovación para terceros desarrolladores, pero también les sirve a estos mismos como una plataforma de transacción para vender sus aplicaciones⁴⁰.

Por otro lado, las plataformas multilaterales pueden ser clasificadas en función del tipo de servicio que ofrecen, como lo demuestra el siguiente cuadro que permite una mirada panorámica de la situación, sin ser de carácter taxativo:

Cuadro de Plataformas Multilaterales.⁴¹



³⁹ Ibídem. p. 9.

⁴⁰ Ibídem. p. 9.

⁴¹ UENLUE, M. (2017) The Complete Guide to the Revolutionary Platform Business Model. [En línea]. 26 de junio de 2017. <<https://www.innovationtactics.com/platform-business-model-complete-guide/>> [Fecha de Consulta 15 de noviembre de 2018].

* Diagrama obtenido en **The Complete Guide to the Revolutionary Platform Business Model**. En <https://www.innovationtactics.com/platform-business-model-complete-guide/>.

1.2.3.7 Comercio electrónico.

El comercio electrónico ha sido definido por Del Águila como: “(...) *el desarrollo de las actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones*”⁴², la Comisión Europea lo ha entendido como “(...) *todo tipo de negocio, transacción administrativa o intercambio de información que utilice cualquier tecnología de la información.*”⁴³

Por su parte, la OCDE lo ha definido como:

*“(...) la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía.”*⁴⁴

De las definiciones entregadas en el párrafo anterior, claramente se puede notar la diferencia entre las primeras dos y la de la OCDE, pues aquellas son más generales que la última, ya que no se limitan al concepto de venta, si no que a todo lo que conlleva la transacción.

En el texto “Análisis preliminar del Comercio electrónico”, Marta Martín Moreno y Fernando Sáez señalan que la mayoría de los autores no realizan una diferenciación entre el comercio en la web y el comercio electrónico, definen al primero como:

*“(...) la utilización de un explorador de comunicaciones a través del internet para identificar los proveedores, seleccionar productos o servicios todo tipo de negocio, transacción administrativa o intercambio de información que utilice cualquier tecnología de la información realizando un compromiso de compra y una transacción económica completa, para obtener finalmente dicho servicio.”*⁴⁵

⁴²MARTÍN-MORENO, M. y SÁEZ, F. (2015) “Análisis preliminar del comercio electrónico”. [En línea]. <<http://dit.upm.es/~fsaez/intl/proyectos/contenidos/Bloque%20I.pdf>> [Fecha de consulta 24 de octubre de 2018]. p. 1.

⁴³ Ibídem. p. 1.

⁴⁴ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 82.

⁴⁵ MARTÍN-MORENO, M. y SÁEZ, F. Ob. Cit. p. 2.

Por lo que el comercio electrónico sería algo más genérico, pues se traduciría en una forma de hacer negocios, a diferencia del comercio en la web, que sólo implicaría venta, sin embargo, el primero abarcaría al segundo.

En este mismo texto, los autores presentan una serie de beneficios que tendrían las empresas, los que incentivarían la adopción del modelo de negocio, a saber:

- a) Mayor posibilidad de competir de las empresas pequeñas contra las grandes compañías;
- b) Reducción de costes operativos y mayor eficiencia;
- c) Ofrecer información actualizada en todo momento a los clientes y mejora de servicios relacionados;
- d) Actividad las 24 horas;
- e) Mayor cercanía entre proveedores y clientes y;
- f) Rica y precisa información sobre el comportamiento de los clientes.⁴⁶

1.2.3.7.1 Clasificación de los tipos de comercio electrónico.

Variadas son las clasificaciones que se pueden realizar respecto a los tipos de comercio electrónico. Podemos comentar acerca de la clasificación de Tapscott, que contempla dos dimensiones, (i) El control y (ii) y la integración del valor, describiendo así, 5 tipos básicos: ágora, cadena de valor, alianzas, y redes de distribución. Por su parte, Paul Timmers centra su clasificación en una cadena de valor en la que conviven distintos actores con prototipos varios de generación de ingresos, configurando los modelos de negocios a través de la suma de 3 elementos, a saber: (i) Una arquitectura para los flujos de productos, servicios e información, (ii) Una descripción de los beneficios potenciales de los distintos actores y (iii) Una descripción de los modelos de ingresos. A partir de ello, el autor reconoce 11 modelos de negocios existentes en internet. Michael Rappa realiza su clasificación basándose en el modelo de ingresos de la compañía, reconociendo 9 tipos de negocios.⁴⁷

La clasificación más utilizada en doctrina, contemplada por la OCDE en sus informes, y que ha sido considerada por los Estados para el desarrollo de sus regulaciones internas, es aquella que tiene como criterio de distinción los agentes que intervienen. Esta clasificación, como se verá más adelante,

⁴⁶ *Ibidem.* p. 3.

⁴⁷ ROBLES, C. (2003) "Clasificación de los modelos de comercio electrónico." [En línea]. Mercados y negocios. Volumen 7, año 4, enero-junio 2003. <<http://www.revistascientificas.udg.mx/index.php/MYN/article/view/4947>> [Fecha de consulta 26 de octubre de 2018].

tiene vital importancia en la reforma presentada por el actual gobierno de Chile, llamada “Modernización Tributaria”, pues en su propuesta, un modelo de negocio es regulado de forma diferente que otro.

Dentro de esta clasificación, encontramos los siguientes:

a) Comercio electrónico entre empresas (B2B).

También llamado comercio electrónico interempresarial o, en inglés, *Business to Business*. La mayoría de las transacciones que se realizan en internet son en este contexto, y es bastante variado, como, por ejemplo, la compra de lotes de mercancías para ser revendidas, o la compra de servicios de logística, de transporte, o externalización de funciones. Este modelo ha generado una disminución de los precios de entre un 10% a un 20%⁴⁸ para los consumidores.

b) Comercio electrónico entre empresas y consumidor (B2C).

Es aquel que se desarrolla entre compañías y el consumidor final. Este modelo ha traído grandes ventajas entre las partes, por ejemplo, faculta a los consumidores llegar a vendedores remotos. Además, aquellos pueden encontrar los productos o servicios con las características deseadas a un precio más conveniente de manera más sencilla y rápida, lo que también permite mejorar el nivel del servicio que recibe el consumidor. Es necesario recalcar, este modelo no sólo contempla transacciones de bienes y servicios intangibles, aquellos tangibles pueden ser transados de igual manera.

c) Comercio entre consumidores (C2C).

Las TICs han potenciado el desarrollo de este tipo de negocio, donde se produce el intercambio entre consumidores. Las empresas que lo adoptan actúan como intermediarios. Este modelo puede tener diversas formas, como la de subastas realizadas en un portal, o portales de anuncios clasificados.

⁴⁸ MARTÍN-MORENO, M. y SÁEZ, F. Ob. Cit. p. 8.

II.- CAPÍTULO II: FISCALIDAD FRENTE A LA ECONOMÍA DIGITAL.

2.1 PRINCIPALES IMPUESTOS.

Los impuestos son clasificados tradicionalmente entre impuestos directos e indirectos. Dentro de los primeros el Impuesto a la Renta es el de mayor importancia, mientras que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el que toma ese lugar dentro de los segundos. En los siguientes dos apartados se hará un breve análisis de cada uno de los tributos nombrados para luego detectar las dificultades que su estructura presenta al momento de ser aplicados a los negocios de la Economía Digital.

2.1.1 Impuesto al Valor Agregado.

2.1.1.1 Concepto y características.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) puede ser definido como “(...) *un impuesto general, que se percibe a medida que se desarrolla el ciclo de producción y de distribución de los bienes y servicios gravados y no de una sola vez al momento de la venta del consumidor*”⁴⁹

Lo anterior es patente al momento de analizar sus características. Primeramente, el IVA es un impuesto de carácter plurifásico, es decir, es un gravamen que se aplica en más de una o en todas las etapas de producción o distribución de un bien o servicio. Dentro de los impuestos plurifásicos reconocemos los acumulativos, o en cascada, y los que no son acumulativos, o denominados, al valor agregado. Evidentemente el impuesto en comento se encuentra dentro de ésta última clasificación. Éste, señala Pedro Massone “*En principio (...) grava solamente el valor agregado del bien o servicio en cada etapa de producción o circulación. En la práctica, el sistema de impuesto al valor agregado considera como base imponible el precio del bien, pero efectúa un descuento por el impuesto pagado en las etapas anteriores.*”⁵⁰

⁴⁹ BERLIRI, A. (1971) L’Imposta Sul Valore Aggiunto. En: MASSONE, Pedro. (1995). El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado). Volumen 24. Colección de estudios y monografías. Valparaíso, Chile. EDEVAL. p. 39. ISBN: 9789562000550.

⁵⁰ MASSONE, Pedro. (1995) “El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)”. Volumen 24. Colección de estudios y monografías. Valparaíso, Chile. EDEVAL. p. 25. ISBN: 9789562000550.

Respecto de la clasificación más tradicional de los impuestos, y como ya señalamos, el IVA es de aquellos denominados indirectos. Sin embargo, variados son los criterios para determinar si un impuesto es indirecto o no, dentro de ellos, el criterio administrativo dice relación con la permanencia de la actividad y la posibilidad de registrarse. De tal manera, si el objeto del impuesto es una situación duradera, se podrá realizar un registro de contribuyentes, en este caso tendremos un impuesto directo, si el objeto del impuesto es una situación pasajera, será imposible realizar un registro de contribuyentes, por lo que éste será indirecto. En el caso del IVA, si utilizamos esta clasificación, sería un impuesto directo, pues existe un registro de los contribuyentes, por lo que este criterio no nos permite explicarlo como impuesto indirecto.

También se contempla el criterio de la traslación, lo que significa que la carga económica la tendrá un sujeto distinto al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación tributaria. Es evidente que el IVA es de aquellos donde existe traslación, ya que el contribuyente es el vendedor o prestador del servicio, pero quien sufre un detrimento patrimonial es el consumidor. Sin embargo, esto no es algo tajante, pues dependerá de la elasticidad en la demanda del producto o servicio.

Por último, el criterio de la capacidad contributiva de los sujetos, siendo los directos aquellos que la dejan de manifiesto y los indirectos, los que no son capaces de determinarla completamente. El IVA grava aquellos actos que sólo dan cuenta de forma mediata de la capacidad contributiva de los sujetos, e incluso, ni siquiera da certeza respecto de las operaciones de consumo de un individuo, por lo que, bajo este criterio, el IVA, en este sentido, es un impuesto indirecto.

Agregado a lo anterior, el IVA es un impuesto proporcional, lo que significa que es un tributo, cuya alícuota no cambia al variar la base imponible, es decir, el precio del bien o servicio.

Uno de los rasgos más distintivos del IVA es el Crédito Fiscal. En virtud de este crédito, económicamente, el impuesto pagado por el vendedor o prestador del servicio está constituido por la diferencia entre el impuesto que grava sus ventas y el impuesto que paga por sus adquisiciones.

“Como resultado de ello, el empresario no soporta carga económica alguna sobre sus adquisiciones; el mecanismo del crédito produce, en cambio, el efecto de trasladar el IVA hacia adelante a lo largo de toda la cadena de producción y distribución, hasta llegar al consumidor final, quien absorbe el IVA como parte del precio de venta sin tener derecho a crédito alguno.”⁵¹

⁵¹ *Ibíd.* p. 36.

Por lo tanto, y como señala el autor Pedro Massone, el IVA no grava lo que los economistas denominan “valor agregado”, entendido como el valor de todo el trabajo dentro de un país. Lo que queda de manifiesto al excluir las exportaciones, ya que éstas son fruto de un trabajo al que se le asigna un valor, pero, respecto del IVA, éstas se encuentran exentas. Además, continúa el mismo autor, tampoco grava lo que jurídicamente se entiende por “valor agregado”, estos es, la diferencia entre dos valores (precio de adquisición y precio de venta del bien), ya que, si éste fuera el caso, debería gravarse esta diferencia y no el valor total del bien, como lo hace realmente.⁵² Es por esto que, verdaderamente, el IVA es un impuesto que grava el consumo, más que el valor agregado que se le entrega en cada etapa al producto.

Con relación al hecho gravado del IVA se puede decir, de forma muy general, que es un impuesto que grava la circulación interna de bienes y servicios. Se habla de circulación porque el impuesto se aplica sobre actos que significan una enajenación de bienes y la prestación de servicios, es decir, cuando las leyes que regulan el tributo en cuestión, al referirse a “venta” no se limitan al concepto jurídico de venta, sino que es mucho más amplio. Por ejemplo, en nuestra legislación, el D.L. 825 define venta, en su artículo 2 N°1, de la siguiente manera:

“(…) toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”⁵³

De esta forma, se entrega un concepto de compraventa más amplio que considera muchos más actos que el tradicional de nuestro Código Civil⁵⁴. Además, se gravan algunos servicios y se incorporan en su artículo 8° hechos gravados especiales asimilables a ventas o servicios.

Agregado a lo anterior, es necesario recalcar que, de acuerdo al artículo 2° N° 3 de la Ley del IVA, sólo aquellas ventas realizadas por vendedores habituales son las gravadas por este impuesto, así como también, la prestación de algunos servicios expresamente contemplados en el mismo cuerpo legal.

⁵² Ibídem. p. 26.

⁵³ Chile. Ministerio de Hacienda. (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.

⁵⁴ Artículo 1793. La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquélla se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio. En: Chile, Ministerio de Justicia. (1857). Decreto Ley N° 1, Código Civil

Con relación al sujeto pasivo, hay que hacer una distinción. De acuerdo con la doctrina, en el caso de los impuestos indirectos, existiría un contribuyente de derecho y otro de hecho. El primero, es el vendedor o el prestador del servicio, pues es él el obligado a enterar el impuesto. El segundo, generalmente va a ser el consumidor final, pues es éste quien sufre el detrimento económico en su patrimonio⁵⁵, lo anterior tiene coherencia con el crédito que gozan los vendedores o prestadores de servicios.

Respecto al elemento territorial, la mayoría de las legislaciones establecen que el Estado que tendrá la facultad de recaudar el impuesto es aquel dentro del cual se preste el servicio o se realice la venta. Significando lo anterior, que el lugar donde se grava el acto es el lugar donde ha ocurrido el consumo.

En Chile, las ventas se entienden realizadas en el territorio nacional cuando el bien se encuentra dentro de éste, sin importar el lugar en que se realice la convención, de acuerdo al artículo 4° de la Ley del IVA. Mientras que los servicios serán gravados por el Estado de Chile cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada dentro del territorio, así lo señala el artículo 5° del mismo cuerpo legal.⁵⁶

2.1.1.2 El impuesto en el ámbito internacional.

Encontrándonos en un mundo globalizado, es evidente que se produzcan ventas o prestaciones de servicios de un país a otro. Para enfrentar esta situación la mayoría de las legislaciones han adoptado el principio de “Imposición en el país de Destino”, es decir, se tributa donde ocurre el consumo. Por lo que se ha desgravado las exportaciones y, por lo tanto, las que tributan son las importaciones. Este principio evita las distorsiones y las posibilidades de que se produzca un caso de doble tributación internacional. Además de permitir que los productos que provienen de otros países puedan competir con los nacionales, puesto que son gravados con el mismo impuesto y la misma tasa. Sin embargo, no es la única medida tomada por los Estados en el ámbito del IVA, si no que ésta suele verse acompañada con el crédito del que gozan aquellos exportadores con respecto al impuesto que han pagado por las compras y prestaciones de servicios nacionales. De esta forma el sistema es coherente y no se produce doble tributación internacional.

⁵⁵ TORRES, C. (2012) Teoría General de Impuesto al Valor Agregado. [En línea] Juan Manuel Barahona Saíenz, dir. Tesis. Universidad de Chile, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Económico, Santiago, Chile. <https://www.google.cl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjpmvXwmbzgAhUrIrkGHd7oCbgQFjABegOICBAC&url=http%3A%2F%2Frepositorio.uchile.cl%2Fbitstream%2Fhandle%2F2250%2F112915%2Fde-torres_c.pdf%3Fsequence%3D1&usg=AOvVaw0q82kR9SExp_Ad5GjNHQai> [Fecha de consulta 27 de octubre de 2018]. p. 4.

⁵⁶ Chile. Ministerio de Hacienda. (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.

2.1.2 Impuesto a la Renta

2.1.2.1 Concepto y características.

Dentro de la gran distinción de los impuestos, directos e indirectos, en los primeros nos encontramos con aquellos que gravan la renta y los que gravan la riqueza o el patrimonio. De éste, nos interesa analizar es el impuesto a la renta, pues es necesario para determinar la tributación de los réditos generados por la actividad digital.

Respecto al significado de renta, los profesores Patricio Figueroa y Sergio Endress nos señalan que no existe una definición única de ella, pero que hay elementos comunes que permiten precisar el concepto. Citando a Horacio García Belsunce, la definen, desde una perspectiva económica “(...) *como la riqueza nueva, material o inmaterial, derivada de una fuente productiva, que puede ser o no de carácter periódico.*”⁵⁷

Desde el punto de vista tributario, existen variadas doctrinas que buscan precisar el significado de renta. Una de las más comentadas es la doctrina del “rédito-producto” que presenta variaciones en la definición económica antes señalada. Ésta también la reconoce como una “riqueza nueva”, pero señala que necesariamente debe ser material, además, la fuente productiva debe ser durable, es decir que ésta subsista al acto de producción, por lo que las “ganancias de capital” se excluyen de esta definición. Además, debe ser periódica y se considera independiente al capital.⁵⁸

Por otro lado, la doctrina del “rédito-incremento patrimonial”, se centra en la capacidad económica del sujeto, lo que determina que esa “riqueza nueva” sea caracterizada como renta es que se produzca un incremento patrimonial, independientemente de la fuente, o si esta es permanente.

Por último, otros autores han señalado que renta será lo que la legislación señale que lo es. El impuesto a la renta, por lo tanto, gravará lo que sea definido como tal.

En nuestra legislación, el artículo 2° de la Ley de la Renta (LIR) señala que se entiende:

⁵⁷ FIGUEROA, P. y ENDRESS, S. (2010) “La renta y los Ingresos no Renta”. Editorial Jurídica. Santiago de Chile. p. 12. ISBN: 9789561020627.

⁵⁸ *Ibidem.* p. 13.

“Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”⁵⁹

La primera parte de la definición, señalan los profesores Figueroa y Endress, *“(…) refleja el concepto que sobre renta sostiene la mayor parte de la doctrina económica, como asimismo el concepto que preconiza la doctrina tributaria de “rédito-producto”. En esencia, para estas doctrinas, el concepto de renta es restrictivo, calificando como tal la riqueza nueva [...] que provenga de una fuente productiva [...]*”⁶⁰

Sin embargo, la segunda parte de la definición legal de renta acoge la doctrina del “rédito-incremento” lo que significa, continúan los autores, que *“(…) está presentada por la riqueza que acrecienta el patrimonio del contribuyente en un determinado periodo, con prescindencia de que este aumento patrimonial derive de una fuente permanente u ocasional, o que provenga de una fuente productiva o una mera liberalidad.”⁶¹*

Ambos profesores, concluyen que la primera parte acoge al concepto restrictivo de renta, mientras que la segunda, el amplio. De esta forma, la esta segunda parte incluiría la primera, por lo que el concepto termina siendo redundante.⁶²

Por otro lado, el sujeto pasivo será el que produzca renta. Respecto al hecho imponible, su elemento subjetivo es el *“vínculo que une al contribuyente con la renta y permite atribuirle a éste la titularidad del incremento de patrimonio.”⁶³* El elemento temporal está determinado por ley, en Chile, al menos, se fracciona en años comerciales. El elemento objetivo es el incremento patrimonial devengado o percibido por el contribuyente y el elemento espacial se refiere al lugar donde se produce la renta.

De lo anterior, podemos desprender que:

“El impuesto a la renta es un impuesto personal dado que tiene en cuenta las condiciones personales del titular del hecho económico imponible. Además, una de sus características es que versa

⁵⁹ Chile. Ministerio de Hacienda. (1974) Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.

⁶⁰ FIGUEROA, P. y ENDRESS, D. Ob. Cit. p. 21-22.

⁶¹ Ibídem. p. 22.

⁶² Ibídem. p. 22.

⁶³ Ibídem. p. 98.

sobre una base gravable variable pues está sujeta a la depuración con base en las condiciones personales del contribuyente. Además, es un impuesto de periodo pues grava los hechos imponibles durante un lapso de tiempo llamado año gravable para efectos fiscales. Finalmente, quien realiza el hecho generador (...) es quien cumple de manera directa y personal la obligación de satisfacer la obligación tributaria sustancial.”⁶⁴

Este tributo puede fundamentarse en distintos principios de la jurisdicción o atribución que vinculan la renta con la potestad tributaria de un determinado país. El principio de territorialidad (importante para efectos de esta exposición) expresa que la ley impositiva de un país se aplicará sobre aquellos bienes ubicados dentro de los límites territoriales de ese Estado, así como también, respecto de las actividades que se desarrollen dentro de él.⁶⁵

Pero, además, el legislador tributario toma en cuenta el domicilio o residencia. De acuerdo con este principio, aquellas personas domiciliadas o residentes de un Estado pagarán sus impuestos sobre todas sus rentas, independiente de la fuente de éstas, utilizando, lo que se denomina, un sistema de obligación universal o renta mundial. Mientras que aquellos que no están domiciliados, o no son residentes de ese Estado, sólo tributarán respecto de las rentas cuya fuente se encuentre en ese país, lo que se traduce en un sistema de obligación territorial.

2.1.2.2 El impuesto en el ámbito internacional.

Como quedó de manifiesto en el apartado anterior, los factores de conexión se encuentran relacionados con el elemento subjetivo del hecho imponible (contribuyente) y el espacial. Pasando a tomar vital importancia el lugar en que se produce la renta y la relación entre el sujeto y el Estado, de lo que resulta el paradigma fuente versus residencia, conceptos que se sustentan en la soberanía de cada país.

Lo anterior trae diversos problemas en el ámbito internacional, pues en base a esas normas se pueden producir conflictos de doble tributación internacional. Para hacer frente a estas dificultades, en 1923, la Sociedad de las Naciones (SDN) designó a un grupo de economistas para estudiar el asunto.

⁶⁴ ESPINOSA, J. (2014) En: OTOYA, D. y LLAMAS, M. (2017). La Tributación de la Economía Digital y sus efectos en materia de Impuestos Directos e Indirectos. [En línea] Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas Santa Fe De Bogotá D.C. <<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/34120/OtoyaLemaitreDanielJose2017.pdf?sequence=1>> [Consultado 4 de noviembre de 2018]. p. 39.

⁶⁵ FIGUEROA, P. y ENDRESS, S. Ob. Cit. p. 102.

Ellos arribaron al concepto de vínculo económico el que “(...) *se fundamenta en factores destinados a calibrar la existencia y el alcance de las relaciones y nexos económicos existentes entre un determinado Estado y las rentas o el sujeto susceptibles de ser sometidos a gravamen.*”⁶⁶ Para este grupo, el criterio primordial para atribuir la potestad tributaria era el nexo de la riqueza con el lugar donde se había generado.

Sorprendentemente, es una idea que no ha sufrido fuertes modificaciones, lo que puede verse en los Tratados de Doble Imposición Internacional⁶⁷, instrumentos cuya función principal es determinar los derechos impositivos de los Estados. De esta manera, las rentas obtenidas por los sujetos residentes de un Estado serán gravadas por éste, a menos que la fuente de los beneficios obtenidos este en otra jurisdicción, en cuyo caso, el Estado fuente tendrá el derecho de gravar tales rentas. Usualmente, en estos casos, el país en el que reside o se encuentra domiciliado el sujeto le otorga un crédito respecto de los impuestos pagados en el Estado fuente de las rentas obtenidas. Por otro lado, el país de residencia también puede eximir de impuestos las rentas de fuente extranjera, a través de lo que se denomina método de la exención.

En algunas oportunidades, en virtud de estos Convenios Internacionales, es usual que se establezca que las rentas obtenidas por empresas residentes de un Estado provenientes del otro (fuente de la renta) no se encuentren gravadas en este último. Las justificaciones para no gravarla en el Estado fuente de la renta son variadas. Salvo que dicha empresa tenga en el país donde se generó la renta un “Establecimiento Permanente” (EP), en cuyo caso este país, podrá ejercer plenamente su potestad tributaria. Es en estas circunstancias que el concepto de EP toma vital importancia. El cual:

*“(...) actúa claramente como un umbral que, en función de la presencia económica de una empresa extranjera en un determinado Estado con arreglo a criterios objetivos, determina las circunstancias en las que dicha empresa extranjera puede considerarse lo suficientemente integrada en la economía del Estado en cuestión como para justificar su tributación en dicho Estado.”*⁶⁸

De esta forma, a través del concepto de EP, se establecen criterios que permiten determinar cuándo un sujeto no residente o domiciliado en un país, tiene una determinada presencia económica que habilita al Estado ejercer su potestad impositiva.

⁶⁶ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 42.

⁶⁷ *Ibidem.* p. 43.

⁶⁸ HOLMES, K. (2007) *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Publicaciones IBFD, Países Bajos. Y ROHATGI, R. (2005). *Basic International Taxation, Volume I: Principles*. 2a edición, Richmond Law and Tax Ltd., Reino Unido. En: OCDE (2014). Ob. Cit. p. 45.

2.2 DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN MATERIA DE IMPUESTOS.

2.2.1 Desafíos respecto al IVA.

2.2.1.1 Problemas de nexos.

Cómo se puede apreciar, el sistema de impuestos que tenemos en nuestro país, y en la mayoría de los Estados, se encuentra fuertemente determinado por elemento espacial. Ellos pueden cobrar impuestos sobre aquellas rentas que se producen dentro de los límites de su territorio, de aquellas personas que tienen una conexión con el Estado, como lo es la residencia, y también respecto a aquellas operaciones que se llevan a cabo dentro del espacio donde ejerce soberanía. Y es que precisamente es la soberanía le entrega la facultad para cobrar tributos.

Por su parte, debemos recordar que, en el caso del IVA, en el comercio internacional, se utiliza el principio de destino, es decir, se cobrará este impuesto en el lugar en que se produzca el consumo, es por esa razón que las exportaciones se encuentran exentas de dicho tributo. Pero es precisamente este punto el conflictivo, pues al momento de determinar cuál es el lugar de destino, en el caso de la Economía Digital, se vuelve muy confuso.

Si hablamos de compraventa de bienes, debemos hacer la distinción entre aquellos tangibles y los no tangibles. Los primeros no presentan mayor problema, puesto que existe un sistema de control respecto de la importación tradicional. Sin embargo, esto es sencillo sólo en el caso de las operaciones B2B, pues los sujetos están obligados a llevar registros contables de las transacciones que realizan. Respecto del B2C, esto se vuelve más difuso, debido a que las partes no tienen un encuentro físico, si no que realizan la transacción vía web, y pueden acordar una venta de bienes en cualquier momento y lugar, por lo que se hace más complejo realizar este control sobre la operación, además, el consumidor no se encuentra obligado a llevar registros. Pero aún más engorroso es el caso de las ventas realizadas en el contexto C2C, donde no existe ninguna obligación registral para las partes, tampoco incentivos para entregar información, por lo que la administración difícilmente podrá tomar conocimiento de estas actividades, debido a la imposibilidad de registro de cada una de estas operaciones.

Por otro lado, la venta de bienes intangibles en la web se vuelve prácticamente invisible para la administración, ya que la red es un espacio sin límites, por lo que no se distinguen territorios, pero además, los sujetos gozan de anonimato, lo que se traduce en un desconocimiento respecto de la territorialidad del acto y los sujetos participantes, y más aún, del acto en sí mismo y el objeto, ya que el

bien, objeto de la transacción, se encuentra en la misma red, imperceptible para los agentes fiscalizadores. Nuevamente, para los negocios B2B, no es tan problemático, pues existen incentivos para dar a conocer las transacciones realizadas, no es así para el caso de las operaciones B2C y C2C, ya que los “(...) consumidores particulares no se benefician de incentivo alguno por declarar y satisfacer de forma voluntaria los impuestos devengados a diferencia de los sujetos pasivos, quienes sí pueden compensar el impuesto soportado con el impuesto repercutido (...)”⁶⁹

Pero, además, en el caso de las legislaciones que optan por el principio de destino, tienen el problema de determinar quién es el sujeto que se encuentra tras la web. Lo complejo de esta situación, es la incapacidad que tiene la administración de “...recolectar información fidedigna de manera instantánea sobre los mismos.”⁷⁰

Todo lo anterior se agrava cuando es la misma tecnología la que permite al consumidor estar en varias jurisdicciones o destinos de manera simultánea. Como señalan Belheim, Brown Ernehholm y Jundt en “*Your Pocket guide to Va ton digital e-commerce*”:

“Con herramientas como el Cloud Computing (...) logran contratar servicios de tecnología capaces de operar simultáneamente en varios destinos y, por tanto, generan un problema para el VAT con respecto a la determinación del lugar de suministro de este tipo de servicios.”⁷¹

De esta forma, la tecnología ha permitido que las personas puedan realizar actividades comerciales amparadas en el más absoluto anonimato, lo que genera un desafío para la recaudación de IVA:

“Un factor conflictivo es el potencial número ilimitado de jurisdicciones en que un consumidor en línea puede ser situado. Los conceptos de distancia y ubicación geográfica se han, simplemente, desdibujado en el caso de los suministros en línea, y el suministro transfronterizo a consumidores en línea se ha convertido tan fácil y ordinario de realizar como las transacciones domésticas, mientras tienen lugar en el anonimato.”⁷²

⁶⁹ Ibídem. p. 53.

⁷⁰ OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 46.

⁷¹ Ibídem. p. 46.

⁷² A complicating factor is the potentially unlimited number of jurisdictions in which an e-customer can be located. The concepts of distance and geographic location have indeed simply blurred in the case of e-supplies, and a cross-border supplies to e-customer have become as easy and common to conduct as domestic transactions while taking place in anonymity. En: LAMENSCH, M. (2015) “The Treatment of ‘Digital Products? And Other ‘E-Services’ under VAT. [En línea]. En: VAT/GST in a Global Digital Economy - Eucotax Series. The Netherlands. Kluwer. p.p. 15-39. <https://lmo.libis.be/primoeexplore/fulldisplay?docid=LIRIAS1928084&context=L&vid=Lirias&search_scope=Lirias&tab=default_tab&lang=en_US> [Fecha de consulta 4 de noviembre de 2018]. p. 15. (Traducción libre).

Lo medular de este problema es la determinación del lugar donde se produjo el consumo. Ya vimos que la tecnología permite que los sujetos puedan permanecer anónimos, pero también podría suceder que, individualizada completamente la persona destinataria del producto o servicio, de todas formas, no se pueda definir cuál es el lugar en que se llevó a cabo el hecho imponible. Por ejemplo, podría suceder que un consumidor francés compre una película de un proveedor inglés, que esa compra la haya realizado en un aeropuerto español, mientras esperaba su avión a Argentina, lugar en que finalmente ve la película.⁷³

Otro asunto complejo de determinar es quién es el sujeto que enterará el impuesto. Como se señaló con anterioridad, en el caso del IVA, de acuerdo con la doctrina, existiría un contribuyente de hecho y otro de derecho, el encargado de enterar en arcas fiscales el impuesto es el vendedor o prestador de los servicios, en cambio, el contribuyente de hecho es aquel que sufre el detrimento económico en su patrimonio, por lo que es, en la generalidad de los casos, el consumidor. Este problema no presenta mayor complejidad en el caso de los modelos B2B, pues ellos deben registrarse, de esta forma la administración puede realizar un seguimiento de las actividades y cobrar el debido impuesto. Presenta mayor dificultad el modelo B2C, ya que el consumidor no tiene obligaciones registrales, sin embargo, el empresario debe llevar contabilidad de sus actuaciones, lo que permitiría la fiscalización del órgano respectivo. Distinto es lo que sucede en C2C, pues ninguna de las partes lleva un catastro de sus operaciones, las que son invisibles a los ojos del Estado, en especial si estas se llevan a cabo bajo el anonimato que otorga la red.

En el caso del consumidor, no existen incentivos para que éste informe las transacciones que realiza con los proveedores, tampoco por el lado del proveedor. Lo que se ha propuesto es la figura de los agentes retenedores. Éstos son terceros a la transacción, pero que de alguna forma intervienen en ella, como por ejemplo los emisores de servicios de pago en línea. Pero esta solución no deja de tener sus dificultades, pues a estos terceros se les está imponiendo la obligación de, no sólo compartir la información de las transacciones que se realizan con su asistencia, sino que también se les impondría la carga de recaudar el monto de impuesto y pagarlo, obligaciones que no tienen nada de atractivas, ya que producen costos accesorios.

⁷³ *Ibíd.* p. 25.

Además, a pesar de ser una solución que abarcaría a una gran parte de las transacciones, el Estado sólo podría imponer esta obligación a aquellas instituciones que tengan su residencia o un establecimiento permanente o agencia dentro de los límites de su territorio, pero no podría hacerlo en el caso de un banco extranjero que no tenga sedes dentro los límites territoriales, ya que no tendría la facultad coactiva para obligar a este sujeto.

Asimismo, también presenta un problema el desarrollo de las monedas virtuales, como lo son los *bitcoins*.

“Según la Autoridad Bancaria Europea (EBA por su sigla en inglés), “las monedas virtuales son una representación digital de valor que no se encuentran atadas a una autoridad bancaria central, emitidas por personas jurídicas o naturales como mecanismo para realizar operaciones comerciales de manera electrónica” (European Banking Authority, 2014, p. 5). De la definición anterior, la European Banking Authority (2014) deja claro que las monedas virtuales cuentan con una representación digital de valor, por lo cual es evidente que generan dificultades para la tributación no solo desde el reto de caracterización sino a la vez por el reto Data. Son modalidades de pago difíciles de caracterizar que cuentan con la “potencialidad” de generar valor. Desafortunadamente dentro de las diferentes tecnologías que han surgido en los últimos años las monedas virtuales presentan uno de los mayores desafíos para la tributación de la economía digital, debido a que estas otorgan la posibilidad de realizar pagos por fuera de la esfera bancaria. La falta de regulación sobre las monedas virtuales y especialmente el “Bitcoin” (...) generan riesgos tanto para los consumidores como para el sistema monetario, debido a que permite el pago digital y anónimo de actividades delictivas como la compraventa de armas, narcóticos, entre otros (Turpin, 2013)”⁷⁴

Relacionado con lo anterior, existe el problema de la atribución y reparto de soberanía entre las distintas jurisdicciones. Como señalábamos con anterioridad, la facultad de los Estados para cobrar un determinado impuesto deriva de la soberanía. Al producirse una transacción entre sujetos situados en Estados diferentes, cada uno de éstos puede recaudar el impuesto respectivo, de acuerdo a los principios de residencia, fuente o nacionalidad.

De esta manera: *“El estado presenta una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares, no simplemente como una manifestación de fuerza política y jurídica, sino con la finalidad fundamental de realizar el bien común de los asociados. Por virtud de ese poder encaminado al bien*

⁷⁴ OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 48-49.

común, el Estado puede y debe establecer los tributos necesarios para proveer los recursos destinados al cumplimiento de sus fines.”⁷⁵

Pero este poder del Estado no es absoluto, como se desprende de lo anterior, éste se encuentra limitado por la soberanía de otros Estados que ejercen dentro de sus límites territoriales. Justamente es el concepto de soberanía tradicional el que genera conflictos en el ámbito de atribución y reparto.⁷⁶ La Economía Digital, claramente viene a arremeter contra los cimientos de este concepto y se puede señalar:

*“Que la economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios. Al final del día el gran desafío de la tributación de la economía digital radica en el poder determinar un criterio de atribución y de reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones al tiempo de poder determinar también un criterio para establecer donde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y principalmente el poder determinar donde se genera el valor de estas actividades.”*⁷⁷

El problema de nexos, entonces, en el caso del IVA, tiene variadas aristas, primeramente, es difícil determinar en qué lugar se produce el hecho imponible, pues, como ya vimos, el consumo puede producirse en distintos Estados, o simplemente, puede producirse en la misma red. Ligado a esto, se nos presenta el problema de determinar cuál es el lugar en que se encuentra el consumidor, que se difumina por el hecho de que la web no tiene límites territoriales, es una sola. Esta situación deriva en la dificultad para determinar quién será el sujeto que enterará el impuesto y, por último, cuál será el Estado que tenga el derecho a cobrarlo.

2.2.1.2 Problemas de caracterización.

El problema de caracterización se refiere al hecho que la venta de bienes y prestación de servicios vía web, es decir, *e-commerce/e-service*, son caracterizados, por algunas legislaciones, como prestación de servicios o como servicios e intangibles, en oposición a bienes y propiedad verdadera.⁷⁸

Se podría decir que realizar la caracterización de la venta de bienes y la prestación de servicios por vía digital de esta forma, es una aproximación al problema un tanto conservadora, lo que significa

⁷⁵ ARTEAGA, J. (1997) Nociones Fundamentales de Derecho Tributarios. Bogotá D.C.: Ediciones Rosaristas. En: OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. Pág. 28.

⁷⁶ OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 28.

⁷⁷ *Ibidem*. p. 29.

⁷⁸ LAMENSCH, M. Ob. Cit. p. 16.

que aún intentamos regular un nuevo fenómeno con herramientas que no parecen ser las más apropiadas. Ya veíamos como la regulación tradicional no se condecía con la realidad de la Economía Digital, pues ella se ha desprovisto del elemento espacial.

Pero la aplicación de legislación y mecanismos obsoletos, que conlleva a la caracterización de los actos digitales como servicios, no es el único problema. También presenta una complejidad el hecho que en variadas legislaciones el tratamiento tributario de la venta de bienes es distinto al de la prestación de servicios, por lo que podría introducirse una serie de distorsiones entre la venta de bienes tangibles, de forma tradicional, como la venta de un libro en una librería, que se entendería como venta de bienes, y de la forma digital, como la venta del mismo libro a través de, por ejemplo, Amazon, la que se catalogaría como prestación de servicios. De esta manera, existiría una distinción entre la vía tradicional y la vía digital de comerciar el mismo bien que a todas luces carecería de fundamento.

El escenario se vuelve aún más complejo si existe una diferencia en el principio de aplicación de IVA. Como señalábamos antes, la mayoría de las legislaciones, en el comercio internacional, para la aplicación de IVA recurre al principio de destino, pero esto no significa que todas ellas lo hagan. Existen también Estados que realizan la distinción entre bienes y servicios en el ámbito internacional. Algunos aplican el principio de destino para los bienes y el principio de origen para los servicios, esto trae como consecuencia que las exportaciones de los servicios paguen IVA. Si caracterizamos la venta de bienes tangibles o intangibles por vía digital como servicios, ellas tributarán con el principio de origen, mientras que su par tradicional tributará con el principio de destino. Así se introduce una distorsión entre, por ejemplo, la venta de libros tradicional y la realizada vía web y la de *e-book*. La primera sería tratada como venta de bienes, por lo que tributaría en base al principio de destino, mientras que la segunda y la tercera serían caracterizadas como la prestación de un servicio, por lo que tributaría de acuerdo al principio de origen. De esta forma se producen distorsiones impositivas, lo que atentaría con el principio de neutralidad fiscal.

2.2.1.3. Exención a importación de bienes de bajo valor.

Muchos Estados eximen del IVA a las importaciones de bajo valor, debido a las dificultades que puede generar su fiscalización. Primeramente, el costo de los bienes es muy bajo y usualmente son adquiridos por personas naturales las que no llevan un registro, ni contabilidad de lo que van adquiriendo. Esto claramente complejiza la fiscalización que debe realizar la administración. También, es problemático respecto del proveedor, pues, al no contar con una presencia física en el país, es más sencillo para él organizarse de determinada manera para evitar el pago del impuesto.

Derivado de lo anterior, surge el problema del encarecimiento de la fiscalización. Si nos encontramos ante bienes de bajo costo, el monto del impuesto también lo será, lo que se traduce en una situación gravosa para la administración, pues, con el objeto de recaudar bajos montos por conceptos de IVA, destinará grandes esfuerzos. Así, queda totalmente desproporcionada la relación entre estos esfuerzos y los impuestos recaudados.

Sin embargo, con los avances tecnológicos ha existido un aumento en el comercio internacional de bienes de bajo valor, pues, de nuevo, la tecnología ha facilitado la venta de ellos a través de largas distancias. Por otro lado ésta se ha vuelto más eficiente, debido a los bajos costos que conlleva y a la precisión que han adquirido los proveedores para satisfacer las necesidades del consumidor, la que es resultado de la gran oferta existente en la web y los sistemas de filtros, que permiten encontrar un determinado bien en un tiempo reducido.

Esto ha generado un aumento en esta actividad, la que no está siendo gravada, reduciéndose los ingresos de los Estados por conceptos de impuestos. Adicionalmente, el hecho que dicha actividad esté exenta de IVA está produciendo distorsiones en la competitividad entre los negocios organizados con un alto componente digital y aquellos tradicionales (*brick and mortar*) de carácter local, ya que no sólo se encuentran en desventaja por la ausencia de tecnología en sus procesos, sino que también, no existe un tratamiento tributario igualitario.⁷⁹ . Como resultado, en el último tiempo, ha ido aumentando progresivamente el comercio electrónico y disminuido el comercio tradicional

Ejemplo de lo anterior, es la política de aduanas existente en Chile. De acuerdo con ella, cuando la compra es ocasional, no se comercializará, y si ésta tiene un valor menor a US\$ 30, está no pagará derechos de aduana y tampoco IVA.⁸⁰ No así las ventas locales del mismo monto, las cuales sí deberán enterar el impuesto respectivo.

⁷⁹ PHILIPPE, S. y VÁSQUEZ, J. (2017) VAT/GST and the Digital Economy: The Untold Story of Global Challenges. [En línea]. En: VAT/GST treatment of cross-border services: 2017 survey. KMP International Cooperative. <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/11/ess-survey-13-nov-17.pdf>> [Fecha de consulta 10 de noviembre de 2018]. p. 12

⁸⁰ Servicio Nacional de Aduanas. (2019) Capítulo 3: Ingreso de Mercancías. [En línea] <<https://www.aduana.cl/capitulo-3-ingreso-de-mercancias/aduana/2007-02-16/135454.html>> [Fecha de consulta 17 de marzo de 2019].

2.2.2. Desafíos respecto a los impuestos a la renta.

2.2.2.1 Problemas de nexo.

a) Dificultad al determinar la residencia fiscal del sujeto.

Al igual que el IVA, el Impuesto a la Renta también presenta dificultades en el ámbito del nexo. La diferencia se centra en que, en el caso del primer gravamen, es necesario determinar dónde se produce el consumo, mientras que en el de la renta, para precisar en qué lugar el individuo debe pagar impuestos, es indispensable determinar su residencia fiscal y el lugar donde se produce la renta (residencia-fuente). En el comercio internacional el asunto ya está zanjado, el Estado que tiene derechos impositivos es aquel donde el sujeto reside o tiene su domicilio y si éste tiene un EP en un territorio distinto, las rentas provenientes de éste igualmente se encuentran gravadas en este último Estado. Sin embargo, en el Estado fuente, estas rentas también se encuentran afectas a impuestos.

Para evitar conflictos de doble tributación las distintas jurisdicciones han establecido normas internas o han celebrado Tratados de Doble Imposición Internacional con otros Estados. La implementación de ambas medidas ha sido eficiente para resolver en qué lugar deben tributar los sujetos, de la forma más equitativa y sin derivar en problemas de soberanía.

Con la irrupción de las TICs el asunto se complejizó aún más. Como señalábamos en el apartado del IVA, la tecnología permite que los sujetos se escondan detrás de un perfil que puede contener información de las personas o entidades que dista de la realidad, habilitándolos a realizar operaciones desde el más perfecto anonimato. Por lo tanto, un primer problema para determinar la residencia fiscal del sujeto es determinarlo, en sí.

Pongámonos en el supuesto de que resolvimos el problema anterior. Ahora es necesario establecer el lugar físico en que se encuentra. Como explicábamos, las mismas tecnologías permiten que los sujetos operen en distintos lugares sin la necesidad de establecerse físicamente en ellos, esto lo pueden realizar a través de diferentes dispositivos electrónicos, los cuales no son considerados por los Estados como domicilio, ni residencia ni tampoco establecimiento permanente. Lo anterior es precisamente el problema que produce la irrupción de las TICs en la economía, no lo es tanto desconocer dónde se encuentran físicamente los sujetos, este es un dato que hasta el mismo proveedor puede estar dispuesto a dar, lo que sucede es que las tecnologías, como se ha señalado en reiteradas ocasiones, han permitido que las compañías puedan operar en diversos lugares sin la necesidad de domiciliarse, ni residir ni tener un EP, asimismo, pueden operar y establecerse en un país cuyo sistema fiscal sea ligero, en otras palabras, que sea, lo que comúnmente se llama, “Paraíso Fiscal”. De esta forma, las compañías pueden

aumentar sus rentas sin que ellas se vean gravadas o éstas lo sean, pero en menor medida. En resumen, pueden reducir su carga impositiva a través de su organización, una que les permita ubicarse en países con normas fiscales ligeras, o simplemente escapar de los impuestos a través del anonimato que les proporciona Internet. Lo anterior se agudiza para los modelos de negocios B2C.

Ante este escenario, resulta necesario alcanzar una definición adecuada de residencia fiscal y determinar criterios adecuados para aquellas compañías que se organicen a través de medios digitales, con el afán de ejercer la soberanía fiscal y evitar la evasión de las normas tributarias.⁸¹

b) Establecimiento Permanente.

Los convenios de Doble Imposición Internacional, que utilizan como referencia el Convenio Modelo de la OCDE, como los nuestros, definen en su artículo 5º lo que se entiende por EP:

“A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente”, significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”⁸²

Pero el artículo 5º no sólo se limita a lo anterior, luego prosigue con una serie de ejemplos y de casos en los que identifica, y otros en que excluye, la presencia de un EP. En uno de ellos indica que una obra o construcción también se encuentra contemplada dentro del concepto, siempre y cuando su duración exceda los 12 meses. Por último, se refiere al caso de establecimiento por agente dependiente.

De lo anterior se desprende que el concepto central de la definición es “un lugar fijo de negocios”.

El concepto de negocios, al igual que el de actividad, según el artículo 3º del Modelo de Convenio de la OCDE, supone la prestación de servicios profesionales, lo que se ligaría a una actividad empresarial. *“Así, actividad empresarial se posiciona en un elemento de la esencia de lo que es el objeto del gravamen, cuya relación con el enunciado “lugar de negocios” no implica limitar la función del primero.”⁸³*

⁸¹ÁLAMO, R. (2016) La economía Digital y El Comercio Electrónico: Su Incidencia en el Sistema Tributario. Madrid. Dykinson. Colección Fiscalidad. p. 109. ISBN: 978-84-9148-023-5.

⁸² OCDE. (2010) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. VERSIÓN ABREVIADA. [En línea]. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Instituto de estudios fiscales. <<http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>> [fecha de consulta 2 de marzo de 2019]. p. 24.

⁸³ 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. [En línea]. Revista Chilena de Derecho y

Respecto a la expresión completa, “Lugar de Negocios” el profesor Antonio Faúndez Ugalde señala, que: “*Se ha sostenido que es suficiente que el negocio empresarial se desarrolle en un espacio territorial del otro Estado contratante y no necesariamente en cuatro paredes.*”⁸⁴ Lo anterior se puede desprender del EP presentado como agente dependiente.

Por último, el concepto de fijeza, de acuerdo con los comentarios de la OCDE, debe estar presente en términos de tiempo y lugar.⁸⁵

Por otro lado, como señala la Autora Raquel Álamo Cerrillo, podemos identificar 3 modalidades distintas del Establecimiento Permanente, a saber:

- Establecimiento Permanente Básico.
- Establecimiento Permanente de Construcción.
- Establecimiento Permanente por Agente.⁸⁶

La autora señala, que, en base a las características del comercio electrónico, éste sólo podría adoptar la modalidad básica o la del agente dependiente, sin embargo, es necesario determinar si estos conceptos son adecuados, válidos y aplicables para la Economía Digital.

Además, agrega, que la OCDE el año 2000 modificó sus comentarios⁸⁷ al artículo 5º del modelo para poder aplicar el concepto al comercio electrónico. De esta forma, la OCDE distinguió entre equipo informático o servidor y la página web.⁸⁸

La autora señala, que, siguiendo los planteamientos y criterios de la OCDE, una página web no puede ser considerada un EP, pues es la combinación de un software y datos electrónicos, los cuales, en su conjunto, no generan una realidad tangible, no satisfacen la modalidad básica del EP. Además, desde una perspectiva temporal, la página web no tiene el carácter de permanente, pues ella sólo funciona una vez que es abierta por un usuario. Tampoco podría serlo en la modalidad de agente dependiente, ya que no califica como persona.

Tecnología. Vol.7, N°1. Santiago. <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-25842018000100155&lng=es&nrm=iso>. [Fecha de consulta 20 de octubre de 2018]. pp.155-173.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ *Ibidem*.

⁸⁶ ÁLAMO, R. Ob. Cit. p. 109.

⁸⁷ Los comentarios de la OCDE son juicios emitidos por el Comité de Asuntos Fiscales de OCDE respecto a los artículos del Modelo de Convenio de la OCDE. Ellos tienen el carácter de “*soft law*”, por lo que no son vinculantes, pero son utilizados para la interpretación de las normas contenidas en los CDI.

⁸⁸ ÁLAMO, R. Ob. Cit. p. 109.

Por otro lado, un servidor, en el que se encuentran los datos almacenados, sí podría ser considerado como un EP bajo la acepción básica, independientemente de que éste puede ser transportado, tendría todos los elementos necesarios de acuerdo con la definición “*un lugar fijo de negocios*”. Contendría el elemento espacial, lo que permitiría definir un lugar geográfico determinado, pero, además, desde una perspectiva temporal, podría permanecer en él.

Sin embargo, independientemente de los comentarios aportados por la OCDE, uno de los elementos importantes y determinantes de la definición de EP incluye una presencia física en el territorio, lo que se presentaría incluso en el caso del agente dependiente y del servidor. Como contrapartida, la tecnología digital permite que se desarrollen operaciones en países desde lugares remotos, sin la necesidad de tener una presencia física en el Estado en que realiza sus actividades comerciales. Es por esta razón que este concepto se encuentra obsoleto y los negocios que tienen una estructura digital pueden escapar de su aplicación.

2.2.2.2. Problemas de caracterización de la renta.

También las tecnologías digitales han producido la creación de nuevos productos y nuevas formas de envío, lo que puede generar un conflicto en la caracterización de las transacciones y formas de pago para efectos impositivos. En cuanto a la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, esto se aprecia especialmente, en el artículo 7º, que regula las rentas empresariales, y en artículo 12º, que regula los cánones. En otras palabras, modelos como el “*cloud computing*”, pueden generar problemas al tratar de caracterizar las rentas como canon o beneficio empresarial.

2.2.2.3 Problemas respecto a los datos.

A través de la utilización de los servicios digitales los usuarios suministran datos que pueden ser utilizados con posterioridad por los proveedores. Esta situación es denominada como “*crowdsourcing*”⁸⁹. Los datos recolectados, al ser utilizados, generan un valor, y es precisamente esta situación la que genera dificultades, pues no se ha encontrado la forma de determinar dicho valor.

La OCDE, por su parte ha señalado que:

“El valor agregado no está en la data en sí, si no en la capacidad de usar esa data (“potencialidad”) generando: publicidad personalizada, recomendaciones de compra personalizadas a

⁸⁹ OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 30.

un cliente, personalización de los productos que usa el cliente, aumento en la fidelización del cliente y la confianza en el producto; y hasta para aplicar políticas de discriminación de precios."⁹⁰

De esta forma podemos ver que los usuarios se convierten en una parte determinante en la economía digital lo que produce que la línea entre el proveedor y el usuario se desdibuje. Así, se ha generado un producto que aumenta valor a las transacciones, que tiene su origen en los mismos usuarios y que cuyo valor es difícil de determinar.

⁹⁰ IBÁÑEZ, M. (2015). BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías. En: OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 31.

III.- CAPÍTULO III: MEDIDAS ANTE LOS DESAFÍOS FISCALES INTRODUCIDOS POR LA ECONOMÍA DIGITAL.

Las TICs, como señalábamos antes, han revolucionado diversos sectores de la vida de los seres humanos y la economía no es la excepción. Tanto es así que la irrupción de éstas ha sido denominada como la cuarta revolución industrial⁹¹.

La Economía Digital, entendida como el resultado de la interacción entre las TICs y la economía, ha permitido el desarrollo de nuevos modelos de negocios derivado de la nueva forma de relacionarse entre los seres humanos. Éstos han demostrado ser más eficientes que los modelos tradicionales y a la vez menos costosos, ya que permiten satisfacer las necesidades de los usuarios de forma más precisa y expedita gracias a la tecnología y a la información que entregan estos mismos.

Sin embargo, la Economía Digital también ha traído diversos desafíos para distintos ámbitos de la regulación, uno de ellos es el caso de la tributación. Esta situación ha sido arduamente trabajada y comentada en los últimos años con el objeto, en una primera instancia, de reconocer los retos producidos por la Economía Digital, para luego, alcanzar una solución.

La OCDE ha estado a la cabeza de la discusión respecto a los desafíos fiscales que trae aparejados la Economía Digital. Cualquiera que desee conocer sobre el asunto necesariamente deberá dirigirse a los trabajos de esta organización.

A raíz de la preocupación generada por la planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales, esta organización elaboró un informe denominado “Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (BEPS), el cual, reconoce 15 estrategias y/o recomendaciones, las que son denominadas acciones, para enfrentarse a los diversos problemas derivados de la elusión tributaria, entre los cuales, se encuentran aquellos que provienen de la Economía Digital.⁹²

⁹¹ VEGA-IRACELAY, J. (2015) “Presentación a la edición en español” En: OCDE. (2015). Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2015. [En línea]. Microsoft México, México, México DF, julio 2016. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264259256-es>> [Fecha de consulta 17 de diciembre de 2018]. p. 4.

⁹² OECD. (2015) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. [En línea]. OECD Publishing, Paris, octubre 2015. <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>> [Fecha de consulta 17 de diciembre de 2018]. p. 16.

A partir de esta iniciativa el debate tomó fuerza en el mundo académico, pero, además, llegó a planteamientos importantes en distintos Estados, los que, en muchas ocasiones, se tradujeron en propuestas legislativas y en implementación de medidas que pudieran mitigar las dificultades producidas por esta nueva forma de realizar negocios.

En la cumbre celebrada en San Petersburgo los días 5 y 6 de septiembre de 2013, los líderes del G20 aprobaron el plan de acción BEPS y, en ese contexto, se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEEF), que tiene la naturaleza de órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF). Este grupo se centró en la labor realizada en la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en 1998 en Ottawa, en la cual se acogió el informe elaborado por la CAF, denominado con el título “Comercio Electrónico: Condiciones Tributarias Marco”.

El documento concluía que los principios fiscales aplicables al mundo tradicional debían extenderse al comercio electrónico. Más aún, consideraba que de existir “*nuevas medidas administrativas o legislativas, o cambios en las medidas actuales*”⁹³ éstas debían extender los principios de tributación y no “*imponer un tratamiento impositivo discriminatorio de las transacciones del comercio electrónico*”⁹⁴. En detalle el informe proponía que “*los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio electrónico, en el sentido de:*

- *Neutralidad – la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.*
- *Eficiencia – se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.*
- *Certeza y simplicidad – las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.*
- *Efectividad y justicia – la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de evitación.*

⁹³ OCDE. (2002) Resumen. Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. [En línea]. París, OECD Publishing. <<https://doi.org/10.1787/9789264189799-sum-es>> [Fecha de consulta 2 de marzo de 2019]. p. 4.

⁹⁴ *Ibíd.* p. 4.

- *Flexibilidad – los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.*”⁹⁵

De esta forma se concluyó que los principios siguen estando vigentes en la actualidad, y ellos pueden constituir una base para valorar las distintas medidas que permitan hacer frente a los desafíos fiscales que ha introducido la Economía Digital.⁹⁶

Es dentro de este contexto en que la OCDE ha hecho un llamado para que distintos actores aporten en la actualización del Plan de Acción BEPS.

3.1 PROPUESTAS DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES.

3.1.1 Propuestas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE).

Más específicamente, y sin desmedro de que más de una de las 15 acciones que integran este plan de acción repercuten en la tributación de la Economía Digital, la acción 1 es la que se encarga del tema de forma pormenorizada. Efectúa un examen de las TICs, la Economía Digital y los retos generados por ésta desde una perspectiva de las BEPS, pues la acción 1 es precisamente “*Abordar los desafíos fiscales planteados por la Economía Digital*”. La misma OCDE realiza la descripción de esta acción en su informe:

“Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital de cara a la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y concebir medidas exhaustivas para hacer frente a dichas dificultades, adoptando a tal fin una visión panorámica y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Entre las cuestiones objeto de examen se incluyen, entre otras, la posibilidad de que una empresa tenga una presencia virtual significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a gravamen debido a la inexistencia de un «nexo» con arreglo a las normativa internacional vigente, la atribución del valor creado a partir de la generación de datos comercializables geolocalizados mediante el uso de productos y servicios digitales, la calificación de las rentas procedentes de nuevos modelos de negocio, la aplicación de normas relativas a la fuente y la forma de garantizar la recaudación efectiva

⁹⁵ *Ibíd.* p. 3.

⁹⁶ OCDE (2014) Ob. Cit. p. 31.

del IVA/IBS en lo que respecta al suministro transfronterizo de bienes y/o servicios digitales. Dicha labor precisará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos de negocio en este sector.”⁹⁷

Sin embargo, la OCDE, en este estudio, no plantea una solución de carácter multilateral, sino que, se limita a señalar que, para llegar a una medida que tenga tal característica, es necesario realizar más estudios. Por otro lado, este organismo propone una serie de medidas, de carácter unilateral para que los Estados adopten internamente alguna de ellas, con el objeto de enfrentarse a esta situación en el corto plazo.

Esta organización ha realizado un estudio de la situación considerando la gran distinción existente entre impuestos directos e indirectos. Por ello, y de la misma forma, propone medidas para los desafíos producidos por la Economía Digital para cada tipo de gravamen.

3.1.1.1 Impuestos Indirectos.

Respecto de los impuestos indirectos, la OCDE se concentra en el IVA, y, específicamente, la complejidad que proviene del modelo de negocio B2C, a sabiendas que el modelo B2B tiene sus propios incentivos para que las compañías entreguen información y puedan ser gravadas con los respectivos impuestos. De esta forma la OCDE reconoce, principalmente, dos conflictos relevantes.

El primero, tiene que ver con la exención a aquellas importaciones de bienes de bajo valor. Los Estados suelen contemplar una exención de IVA de estas importaciones, debido al alto costo administrativo que conlleva realizar la recopilación de información y la recaudación del impuesto⁹⁸, según se explicó precedentemente. La introducción de las TICs ha permitido que las compañías ubicadas dentro de los Estados se organicen de tal forma para aprovechar esta exención, considerando, que, si mantuvieran su estructura original, su actividad debería estar afecta a IVA, es decir, en vez de operar dentro del Estado, éstas prefieren organizarse para hacerlo desde el exterior y así beneficiarse de la exención.

Por otro lado, la Economía Digital, por su eficiencia, ha generado un aumento en la transacción de estos bienes, lo que se ha traducido en la pérdida de ingresos por conceptos de IVA para los Estados.

⁹⁷ *Ibíd.* p. 29.

⁹⁸ OCDE (2014) *Ob. Cit.* p. 147.

Al respecto la OCDE en su “*The low Value Imports Report*”, si bien, no entrega recomendaciones ni lineamientos, sí realiza un análisis de los posibles acercamientos que permitirán aumentar la eficiencia en la recaudación del IVA en la importación de bienes de bajo valor.

Este reporte reconoce los sujetos que actúan en la cadena de importación, a saber, los compradores, vendedores, la plataforma de *e-commerce*, los transportistas, los intermediarios financieros y la aduana y autoridades fiscales. Una vez individualizados la OCDE establece 4 modelos: (i) Modelo de Recaudación Tradicional (Recaudación en Aduana); (ii) Modelo de Recaudación por el Comprador; (iii) Modelo de Recaudación por el Vendedor; y (iv) Modelo de Recaudación por los Intermediarios. Sin embargo, explica, que no basta acoger uno, sino que deben ir acompañados de otros mecanismos.⁹⁹

El segundo desafío, desde la perspectiva de los impuestos indirectos, es el suministro digital a consumidores proveniente de lugares remotos, el que se traduce en una menor recaudación de IVA. Al igual que en el caso anterior, las TICs permiten una organización que las compañías utilizan para permanecer en el anonimato de la red y así pagar menos impuestos, provocando una dificultad tanto para los Estados que se acogen al principio de origen, como para aquellos que se rigen por el principio de destino.

Con relación a este segundo desafío, la OCDE realizó un trabajo llamado “*The International VAT/GST Guidelines*” donde también hacía recomendaciones sobre cómo recaudar IVA en el caso de ventas realizadas en el contexto B2B y B2C.

A modo de resumen, el organismo recomienda, en aquellos Estados donde se utiliza el principio de destino, incentivar a los proveedores extranjeros que se registren para pagar el IVA respectivo, pero, además, que se establezca un régimen simplificado de registro y cumplimiento de la obligación tributaria¹⁰⁰.

Cabe hacer presente que las medidas propuestas por la OCDE respecto de los impuestos indirectos no se encuentran dirigidas exclusivamente a paliar los desafíos creados por la Economía Digital en el ámbito del IVA, éstas fueron propuestas con anterioridad para aquellos retos introducidos por el comercio internacional en general, los que se han visto agudizados por las TICs.

⁹⁹ OECD. (2015) Ob. Cit. p. 123-125.

¹⁰⁰ *Ibidem*. p. 126-129.

3.1.1.2 Impuestos directos.

Por otro lado, en el caso de los impuestos directos, entregó recomendaciones dirigidas especialmente a combatir los desafíos producidos por la Economía Digital, a saber:

1. Incluir como nexo la Presencia Económica Significativa (PES) como elemento decisivo en la determinación de un Establecimiento Permanente.
2. Un impuesto de retención para ciertos tipos de transacciones digitales.
3. Un impuesto compensatorio (*equalization levy*) a las facturas de un negocio de un no residente, con presencia económica significativa, para asegurar un tratamiento equitativo entre los negocios foráneos y aquellos locales.¹⁰¹

3.1.1.3 Trabajos Recientes.

Con fecha 23 de enero de 2019 la OCDE ha publicado su nota de políticas relativas a los desafíos impositivos generados por la Economía Digital, aprobado por el grupo de trabajo “*Inclusive Framework on BEPS*”, en la cual identifica dos pilares centrales en los que se enfocarán los esfuerzos a futuro¹⁰²:

1. El primer pilar dice relación con la localización de los derechos de imposición. El grupo de trabajo considera que algunas propuestas relativas a este tema pueden producir profundos cambios en la arquitectura de la tributación internacional, las cuales irán más allá del principio del “*arm’s length*” (principio de plena competencia) y de la limitación de los derechos impositivos en base a la presencia física en el territorio. Además, existe un consenso en relación a que debe realizarse un trabajo más profundo y desarrollado en los temas de atribución de los beneficios y el nexo. Respecto de este último se ha acordado trabajar en los conceptos de “Presencia Económica Significativa” y “Presencia Digital Significativa”. Además, se ha establecido que los esfuerzos del grupo de trabajo deben estar destinados siempre a encontrar un adecuado balance entre la precisión y simplicidad.¹⁰³

¹⁰¹ JONES, B. y otros. (2018) Taxing the Digital Economy. [En línea] Tax Journal. 2 de marzo de 2018. Issue 1389. <<https://issuu.com/preciosdetransferencia/docs/tax-digital-economy-020318>> [Fecha de consulta 28 de diciembre de 2018].

¹⁰² OECD. (2019) Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. [En línea]. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 23 de enero de 2019. <<http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>> [Fecha de consulta 5 de febrero de 2019].

¹⁰³ *Ibidem*. p. 2.

2. El segundo pilar tiene como norte evitar la desviación de beneficios, por ello, el grupo de trabajo acordó explorar “*without prejudice*” (sin prejuicios), las bases de los derechos de imposición con el objeto de reforzar la habilidad de las jurisdicciones de gravar los ingresos cuando otras jurisdicciones establezcan tributos con bajas tasas de efectividad sobre estos mismos. Para ello se consideran dos normas interrelacionadas; (i) La regla de inclusión de los ingresos (*Income Inclusion Rule*); y (ii) Un impuesto sobre la base de pagos erosionados (*Tax on base eroding payment*). Lo anterior no significa que los estados no puedan establecer sus propias medidas, pero es una propuesta de carácter multilateral que permitirá paliar los efectos de la desviación de beneficios producidos por la descoordinación existente entre las medidas unilaterales adoptadas por las distintas jurisdicciones.¹⁰⁴

Desde esta publicación, el grupo de trabajo ha continuado desarrollando estas ideas, incluyendo como “(...) *la brecha entre las posiciones de las jurisdicciones puede ser salvada, teniendo en consideración la superposición que existe entre desafíos BEPS exacerbados por la digitalización y los impositivos generales.*”¹⁰⁵

Una consulta pública se realizó como parte del trabajo, de la que se emitió un documento publicado con fecha 13 de febrero de 2019, para luego confeccionar el “*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*”, el que pretende resaltar las áreas en que deben ser discutidas.

Respecto al primer pilar, relativo a la determinación de los derechos impositivos, el documento señala que se han articulado 3 propuestas:

- Propuesta de la participación del usuario.
- Propuesta del mercadeo de intangibles.
- Propuesta de la presencia económica significativa.¹⁰⁶

Para luego señalar que los tópicos importantes a desarrollar serán:

- Reglas de localización de nuevas ganancias.

¹⁰⁴ *Ibidem.* p. 2 – 3.

¹⁰⁵ (...) considering how the gaps between the different positions of jurisdictions could be bridged, taking into consideration the overlaps that exist between the BEPS issues exacerbated by digitalisation and the broader tax challenges. En: OECD (2019) Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. [En línea]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, París, 29 de mayo de 2019. <<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> [Fecha de Consulta 24 de agosto de 2019]. p. 6. (Traducción libre).

¹⁰⁶ *Ibidem.* p. 11.

- Nuevas reglas de nexo.
- La implementación de nuevos derechos impositivos.

Con relación al segundo pilar, el documento se refiere a dos reglas interrelacionadas:

- Regla de la inclusión del ingreso, la que pretende gravar el ingreso de una marca foránea o una entidad controlada cuando ha sido objeto de una tasa efectiva que es inferior a la mínima.
- Gravar en base a pagos erosionados, que operará como la negación de una deducción, o la imposición de un impuesto en la fuente, junto con cualquier cambio necesario en los tratados de doble tributación.¹⁰⁷

El trabajo que se está desarrollando desde principios de este año tiene como objetivo llegar a una solución a largo plazo que cuente con un consenso entre los Estados, pues las soluciones unilaterales no son suficientes para enfrentar los desafíos de la Economía Digital. La OCDE ha señalado que el informe que contendrá el resultado de los estudios será publicado el año 2020, cuya diseño basal deberá ser acordado a más tardar en enero del próximo año.¹⁰⁸

3.1.2 Propuestas de la Comisión Europea.

El 21 de marzo de 2018 se dieron a conocer las iniciativas introducidas por la Comisión Europea (CE) para regular la fiscalidad directa en el Mercado Único Digital. Éstas se enmarcan en una comunicación directa al Parlamento y al Consejo denominada “*Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy.*” La propuesta contiene tres documentos:

- Propuesta de Directiva para introducir un nuevo concepto de “Establecimiento Permanente Digital”
- Propuesta de Directiva para introducir un nuevo impuesto sobre ciertos servicios digitales.
- Recomendación para que los Estados miembros renegocien sus convenios de doble imposición.¹⁰⁹

¹⁰⁷ *Ibidem.* p. 26.

¹⁰⁸ *Ibidem.* p. 7.

¹⁰⁹ KPMG. (2018) *Tributación Directa de la Economía Digital: Iniciativas UE.* [En línea]. España, 4 de abril de 2018. <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributacion-directa-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>> [Consultada 6 de diciembre de 2018]. p. 2.

Por lo que la iniciativa de la CE consta de un paquete de medidas las que pueden ser agrupadas en aquellas que son de corto plazo y de largo plazo.

3.1.2.1 Medidas a corto plazo.

Dentro de las medidas a corto plazo propuestas por la CE se encuentra la imposición de un nuevo gravamen, “*Digital Service Tax*”. Consiste en un impuesto que pretende gravar los ingresos brutos de determinados servicios digitales, los cuales tienen como elemento común el valor creado por los usuarios con sus actividades en la web. Es el caso de aquellos servicios que explotan los datos de usuarios, actividad que genera ingresos.

Este Impuesto se aplicaría para tres tipos de servicios:

- Servicios de publicidad online.
- Transmisión de datos generados por usuarios en la web.
- Plataformas digitales que actúan como intermediadores para el caso de intercambio de bienes y servicios entre usuarios.

El sujeto pasivo de este impuesto serían las grandes compañías que operan dentro de la Unión Europea (UE), cuyos ingresos superen los 750 millones de Euros. Estas empresas tendrían un número de identificación que sería válido para toda la UE. La tasa propuesta para este tributo es del 3% de los ingresos brutos.

Además, es necesario que los Estados miembros de la UE colaboren y actúen de forma coordinada para que este gravamen funcione adecuadamente.

Por otro lado, se entiende que es un impuesto sobre las ventas y no sobre los beneficios, por lo que la UE pretende que sea un gasto deducible para las compañías en el lugar en que se encuentren establecidas y paguen por sus rentas.

3.1.2.2 Medidas a medio-largo plazo.

Lo que propone la CE es lo que se denomina “*Comprehensive Corporate Tax Framework*” con el objeto de que aquellas compañías que tenga una Presencia Digital Significativa (PDS) en un Estado, paguen impuestos sobre las rentas que perciban en él.

Esta PDS permitirá determinar si es que las compañías tienen un EP en un determinado lugar. La CE señala que existirá PDS en un Estado miembro siempre que la actividad desarrollada consista en proveer total o parcialmente a través de una interfaz digital y que supere alguno de los siguientes umbrales:

1. Ingresos por Servicios Digitales por sobre los 7 millones de euros anuales.
2. Número de acceso de usuarios que superen los 100.000 anuales.
3. Más de 3.000 contratos B2B online en el año.¹¹⁰

De acuerdo con lo anterior, es de vital importancia la determinación del lugar donde los usuarios operan. Para ello se ha planteado reglas de localización de equipos, como la dirección IP¹¹¹ u otros criterios técnicos de geolocalización, y en el caso del punto 3, la residencia del usuario.

“La propuesta de la Comisión, alineada al consenso actual de la OCDE, pasa también por adaptar las tradicionales políticas de precios de transferencia de la OCDE a esta nueva realidad económica y proponer un profit allocation process a esta figura PDS, similar a la tradicional imputación de beneficios a EP, bajo criterios de empresa independiente según asignación de riesgos, funciones y activos comprometidos (profit Split method como sistema preferente).”¹¹²

Lo que pretende esta propuesta es generar una compensación de aquellas rentas obtenidas por servicios digitales en los Estados miembros donde se produzca una PDS considerando “(...) *nuevos parámetros en el análisis funcional que se utilice para medir la creación de valor en la economía digital, como el tráfico de datos o de número de usuarios (...)*”¹¹³

Las propuestas de la CE se centran en alcanzar un consenso respecto al *nexus* territorial en la creación de valor de un negocio territorial.

¹¹⁰ *Ibíd.* p. 4.

¹¹¹ Una dirección IP es un número que permite identificar una computadora dentro de una red que utilice el protocolo IP. Por su parte, los protocolos son normas de comunicación, y resulta necesario que exista un protocolo común entre dos equipos que quieran conectarse. En las redes actuales, el más utilizado es el conjunto de protocolos que usa Internet: TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol). *En:* BUDRIS, P. (2011) Administrador de Redes Windows. Instalación, configuración y mantenimiento integral. [En línea]. Buenos Aires. Red Users. Colección manuales users. <https://books.google.es/books?id=I0kW52WKwj0C&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false> [Fecha de consulta 10 de marzo de 2019]. p. 32 y 33.

¹¹² KPMG. (2018) *Ob. Cit.* p. 4.

¹¹³ *Ibíd.* p. 5.

Por último, es necesario señalar que el concepto de PDS incorporado al de EP, contemplado en las propuestas de la CE, entrarían en conflicto con los Tratados de Doble Imposición que algunos Estados miembros mantienen con otros fuera de la UE, por lo que la CE ha entregado directrices para que éstos puedan modificar dichos acuerdos. Se recomienda incluir en la definición de PE el concepto de PDS.¹¹⁴

3.2 MEDIDAS UNILATERALES ANTE LOS DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y EXPERIENCIA COMPARADA.

Varias pueden ser las medidas unilaterales que pueden tomar los Estados ante los desafíos introducidos por la Economía Digital. Hay algunas propuestas que presentan un mayor interés, ya sea por su originalidad al enfrentar el problema, o por ser sencillas de implementar, en el sentido que no se necesita un cambio del sistema para que ellas funcionen.

Para efectos de esta exposición, explicaremos 5 tipos de medidas unilaterales, que, a nuestro juicio, son las más relevantes y han sido adoptadas o propuestas en diversos Estados.

Cabe hacer presente que las medidas que a continuación se analizarán no pueden ser catalogadas en base a un criterio común, si no que cada una de ellas tiene una naturaleza distinta y gravan diferentes hechos, siendo posible que un Estado pueda adoptar más de una:

1. Presencia Económica Significativa (PES) como nexo para determinar la existencia de un Establecimiento Permanente.
2. Impuesto a Servicios Digitales.
3. Impuesto de Retención a Transacciones Digitales. (*Withholding Tax*).
4. Impuesto a los Beneficios Desviados. (*Diverted profits Tax* y en adelante DPT).
5. Modificación a la ley del IVA.

3.2.1 Presencia Económica Significativa y Presencia Digital Significativa.

Lo que pretende esta medida es crear una presencia tributable en un país en base a factores que evidencien una útil y sustantiva interacción con la economía de un determinado Estado por la vía

¹¹⁴European Commission. (2018) Commission Recommendation. Relating to the corporate taxation of a significant digital presence. [En línea]. Brussels, 21 de marzo de 2018. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf> [fecha de consulta 6 de diciembre de 2018]. p. 3.

tecnológica u otras herramientas automáticas.¹¹⁵ Uno de los factores base para determinar dicha presencia son los beneficios obtenidos por las compañías domiciliadas o residentes en el extranjero. Para ello es necesario determinar cuál es el umbral de ingresos. La OCDE recomienda que sea lo suficientemente alto para que minimice la carga de la administración y la carga de cumplimiento para los proveedores.

Agregado a lo anterior, es necesario considerar la administración de ese umbral de ingreso, situación en la que se reconocen diversas dificultades, como, por ejemplo, la compleja tarea de conocer cuándo se realizan las transacciones. La OCDE señala, como una alternativa, establecer la obligación de inscripción para aquellas compañías que cumplan los requisitos necesarios para que se configure la Presencia Económica Significativa y, de esta forma, la de un EP sujeto a gravamen en dicho país.

El segundo factor base es la extensión digital basada en el actual desarrollo de la Economía Digital¹¹⁶, elemento que puede ser utilizado como test para determinar la PES. La OCDE propone los siguientes:

1. Un nombre local del dominio.
2. Una plataforma digital local.
3. Opciones de pago locales.

El tercer factor determinante son los usuarios. El número que pueda tener una compañía en determinado Estado es, sin duda, un elemento que puede dar cuenta del nivel de participación que tiene en la economía de un país. A este respecto, la OCDE nombra algunos de los criterios que se pueden utilizar:

1. Usuarios activos mensuales.
2. Número de contratos concluidos.
3. Datos recolectados.

Evidentemente, estos factores no pueden determinar la PES de manera individual. Cada legislación debe idear la combinación de ellos para que se configure el nexo que llevará a determinar la existencia de un EP al que se le puedan imponer las obligaciones tributarias respectivas. Para ello es necesario que los Estados analicen su legislación y los principios que la inspiran, de manera que, al introducir estas medidas, no se traduzcan en distorsiones al sistema.

¹¹⁵ OECD. (2015) Ob. Cit. p. 107.

¹¹⁶ *Ibidem*. p. 109.

Esta medida, propuesta por la OCDE y por la CE, es una de las más complejas de aplicar. Incluso, éste último órgano la considera como una propuesta a desarrollarse a largo plazo, de compleja implementación, pero no sólo por la cantidad de factores que deben abarcarse para construir un criterio adecuado, o por su difícil administración, o la modificación de la legislación interna, sino que también requiere un cambio considerable en los Tratados de Doble Imposición Internacional, lo que implica una negociación entre Estados que puede ser de larga data.

Es por esta razón que muchos Estados han comunicado su intención de introducir esta medida, pero muy pocos han realizado cambios concretos.

3.2.1.1 El caso de Israel.

Israel, a través de la circular N. ° 4/2016, introdujo la prueba de la “Presencia Económica Significativa”. Este Test sólo se aplica para aquellas compañías no residentes, de lugares remotos, que proveen servicios a consumidores que se encuentren dentro del territorio. Esta norma sólo se aplica respecto de aquellos Estados que no tengan un Tratado de Doble Tributación con el país.¹¹⁷

Los contribuyentes son aquellas compañías que prestan servicios digitales sin una presencia física en Israel. Para determinar la PES la Autoridad Tributaria de Israel (ITA, por su sigla en inglés) incluye una lista de criterios que permiten reconocer, al menos, un indicio. Por ejemplo, la compañía realiza un número sustancial de transacciones con residentes de Israel, o la compañía provee servicios en la web que están destinados a consumidores residentes del país, como el uso del hebreo o su moneda. Si se detecta una situación que podría derivar en PES, un inspector de la ITA la reportará, pero para determinar la existencia de un EP, se requiere consultar a la Unidad Internacional de la División Profesional y Departamento Legal de la ITA.¹¹⁸

Una vez determinado lo anterior, se hace un análisis del “*arm’s length principle*”, es decir, se verifican las acciones realizadas, los activos utilizados y el riesgo asumido. Sin embargo, la circular no se pronuncia, ni resuelve el factor beneficios, pues no señala si debe existir un monto mínimo para la determinación de la PES.

¹¹⁷ OECD. (2018) *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. [En línea]. OECD Publishing, Paris, 2018. <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>> [Fecha de consulta 11 de diciembre de 2018]. p. 137.

¹¹⁸ PWC. (2016) Israeli Tax Authority releases first guidance related to e-commerce. [En línea]. PricewaterhouseCoopers LLP. Delaware, 2016. <<https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-israeli-tax-authority-releases-first-guidance-on-e-commerce.pdf>> [Fecha de consulta 12 de diciembre de 2018].

Ya definida su existencia, se entiende que la compañía tiene un EP, de esta forma debe tributar con régimen general, es decir, se aplican las reglas generales respecto a la renta y el IVA.

El hecho gravado es la prestación de servicios vía "*online*", actividad a la que se le hace un "*test*" para determinar la existencia de presencia económica, el que considera los siguientes criterios:

- Número de contratos concluidos de manera online con residentes israelí.
- Los servicios prestados son utilizados por varios consumidores en Israel.
- La proporción de usuarios de la página web es alta.

3.2.1.2 India.

India, por su parte, ha incluido un nuevo nexo para determinar la existencia de un EP basado en la PES a través del acta de Impuesto a la Renta N° 1961, en abril de 2018, regulación que se encuentra activa desde abril de 2019¹¹⁹.

La PES puede ser caracterizada en dos situaciones:

*“Transacciones respecto cualquier bien, servicio o propiedad llevada a cabo por un no residente de India, incluyendo la provisión de descargas de datos o software en India, sujeto a la prescripción de un umbral de pago; o la solicitud sistemática y continua de las actividades de un negocio o comprometiéndose en la interacción con la cantidad de usuarios prescrita, en India, por medios digitales.”*¹²⁰

Por lo que se puede concluir que el límite se encuentra en dos situaciones:

1. El umbral basado en los beneficios provenientes de ese Estado;
2. El umbral basado en el número de usuarios locales o transacciones.

¹¹⁹ OECD. (2018) Ob. Cit. p. 138.

¹²⁰ Transaction in respect of any goods, service or property carried out by a non-resident in India including the provision of download of data or software in India, subject to payment threshold to be prescribed; or Systematic and continuous soliciting of business activities or engaging in interaction with such number of users as may be prescribed, in India through digital means. En: DELOITTE. (2018) Taxation of non-residents through a Significant Economic Presence Widened scope under the Indian Income tax law. [En línea]. Touche Tohmatsu India LLP. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/technology-media-telecommunications/in-tmt-significant-economic-presence-1-noexp.pdf>> [Fecha de consulta 12 de diciembre de 2018]. (Traducción libre).

Estas normas se aplicarán a aquellos no residentes que se encuentren en Estados que no tenga un Tratado de Doble Imposición Internacional. Aquellos que residan en países que se vean beneficiados por dichos instrumentos, tendrán que analizar si adquirirán la obligación subsecuentemente, siempre que desarrollen ciertas actividades como provisión de training o juegos en línea o provisión de servicios de *streaming*, entre otros.

El acta no se pronuncia respecto a la existencia de un límite en los beneficios obtenidos o cómo dichos beneficios serán atribuidos al EP.

3.2.1.3 La interpretación de Arabia Saudita.

En Arabia Saudita el Departamento de Zakat e Impuesto a la Renta (DZIT, por sus siglas en inglés), en 2015, cambió su acercamiento al EP, introduciendo el concepto de “*Virtual Service EP*” o “EP de Servicios Digitales”. Para que dicha situación se configure, y las compañías residentes o domiciliadas en el extranjero que entregan servicios digitales tengan un EP, es necesario que se presenten las siguientes situaciones:

1. Un no residente proporciona servicios a una persona en el Reino de Arabia Saudita;
2. El lapso en que se presta el servicio, de acuerdo con el contrato, excede el periodo límite bajo el tratado de impuestos aplicable (usualmente un periodo de 183 días es usado de acuerdo al modelo de la convención de las Naciones Unidas).¹²¹

Por lo que, pasado un lapso de tiempo de 183 días, automáticamente se entenderá que existe un PE. Hay que aclarar que esta es una interpretación realizada por la autoridad tributaria de Arabia Saudita, por lo que no es una modificación de ley.

Esta interpretación, según Ernst & Young,¹²² se basa en algunas declaraciones realizadas en la octava y décima sesión del Comité de Expertos para la Cooperación Tributaria de las Naciones Unidas en los años 2012 y 2014, en las que se señaló que, en el modelo de Tratado de Doble Imposición de las Naciones Unidas no era necesaria una presencia física para configurar un PE.

¹²¹ ERNST & YOUNG & CO. (2015) Saudi Arabian tax authorities introduce Virtual Service PE concept. [En línea]. Global Tax Alert. 30 de julio de 2015. <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Saudi_Arabian_tax_authorities_introduce_Virtual_Service_PE_concept/\\$FILE/2015G_CM5642_Saudi%20Arabian%20tax%20authorities%20introduce%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Saudi_Arabian_tax_authorities_introduce_Virtual_Service_PE_concept/$FILE/2015G_CM5642_Saudi%20Arabian%20tax%20authorities%20introduce%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf)>

[Fecha de consulta 12 de diciembre de 2018]. p. 2.

¹²² *Ibidem*. p. 2.

3.2.2 Impuesto a Servicios Digitales.

Como la Comisión Europea señala, este impuesto es, comúnmente, indirecto, suele catalogarse como un *turnover tax*, y se aplica a aquellos proveedores remotos que prestan servicios a un consumidor, residente o domiciliado en un Estado y que, por su falta de presencia física en ese territorio o la dificultad que presentan para ser fiscalizados, no pagan impuestos por las rentas obtenidas y tampoco pagan IVA. Se aplica a ciertos servicios digitales que “(...)en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución esencial al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.”¹²³

Además, esta medida contempla umbrales que permiten “(...) limitar la aplicación del impuesto a las empresas de gran envergadura, que son aquellas capaces de prestar esos servicios digitales en los que los datos y contribución de los usuarios desempeñan un papel fundamental, y que se apoyan en gran medida en la existencia de amplias redes de usuarios, en un gran tráfico de datos y en la explotación de una sólida posición en el mercado”¹²⁴ y “(...) limitar la aplicación del impuesto a los casos en que exista una huella digital significativa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto en relación con los tipos de servicios digitales gravados.”¹²⁵

El impuesto tiene una tasa que alcanza el 3%, generalmente, es compatible con otros tributos, en especial con el IVA, y se aplica a las transacciones B2B y B2C.

3.2.2.1 Una propuesta en México.

En México, con fecha 6 de septiembre de 2018, se presentó el Proyecto de Ley en la Cámara de Diputados sobre un impuesto a los ingresos generados por servicios digitales.

Impuesto específico del 3% sobre los ingresos provenientes de las prestaciones de servicios digitales, una vez hechas las deducciones autorizadas por ley. Los ingresos se gravarían al momento de ser

¹²³ Ministerio de Hacienda de España. (2018) Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales. [En línea]. Ministerio de Hacienda. España, 23 de octubre de 2018. <<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDS.pdf>> [Fecha de consulta 20 de diciembre de 2018]. p. 2.

¹²⁴ *Ibíd.* p. 3.

¹²⁵ *Ibíd.* p. 3

exigibles independientemente de que hayan sido cobrados o no, por lo que actuaría sobre la base devengada¹²⁶.

Los contribuyentes serían las personas naturales y jurídicas residentes en el territorio nacional o residentes en el extranjero con EP en México, que realicen el hecho gravado, el cual es la prestación de los siguientes servicios digitales:

- Servicios de publicidad incluidos en una interfaz digital.
- Servicios de intermediación en una interfaz digital.
- Transmisión de datos de usuarios que hayan sido generados por la actividad de éstos en interfaces digitales.

Señala que en el caso de operaciones subyacentes que fueron coordinadas por una interfaz digital multifacética, los ingresos generados por éstas o por pagos conexos, estarán exentos de este impuesto.

Además, proponen en este proyecto que, para determinar el lugar de imposición, se tomará en cuenta el lugar en que se encuentra el dispositivo utilizado para acceder al interfaz digital, y no se considerará si los usuarios han contribuido pecuniariamente a la generación de ingresos, el lugar donde se ha originado el pago de los suministros o el lugar donde se ha efectuado la entrega de bienes o prestación de servicios.

Por último, se encuentran exentos de este impuesto los ingresos hasta por 100 millones de pesos de aquellas personas naturales y jurídicas residentes en el territorio nacional o los no residentes con EP dentro de límites territoriales mexicanos.

El proyecto no señala, de manera concreta, si se aplica a los modelos de negocios B2B o B2C, pero en el artículo 3° define a los usuarios de la siguiente manera “... *cualquier persona física o moral*”¹²⁷, entendiéndose que se aplica a ambos modelos.

¹²⁶ DELOITTE. (2018) Iniciativa de Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales y otras. [En línea]. En: Boletín Fiscal 48/2018. México, 7 de septiembre de 2018. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/flashs-2018/Iniciativa-ley-impuesto-ingresos-servicios-digitales.pdf>> [Fecha de consulta 3 de diciembre de 2018].

¹²⁷ ARANDA, G. (2018) Atención Google, Netflix, Facebook, etc. / Iniciativa de ley el Impuesto sobre los Ingresos procedentes de Servicios Digitales. No la pierdan de vista [En línea]. El conta.com. México 7 de septiembre de 2018. <<https://elconta.com/2018/09/07/ley-servicios-digitales-globales-mexico/>> [Fecha de consulta 18 de enero de 2019].

3.2.2.2 España.

Respecto a España, con fecha 23 de octubre de 2018 se publicó el anteproyecto que regula un impuesto sobre determinados servicios digitales, el que fue aprobado con fecha 18 de enero de 2019¹²⁸.

Es un impuesto de naturaleza indirecta que grava la prestación de ciertos servicios prestados por medios digitales, siempre que exista la intervención de usuarios situados en territorio español. Señala, además, que la base imponible es el importe de los ingresos al que se le restará el IVA u otros impuestos equivalentes, dependiendo del caso. La tasa es de un 3%.

Los contribuyentes de este impuesto son las personas jurídicas, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica y que se considere que tienen PES, lo que se producirá cuando:

1. El importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros;
2. Y el importe total de sus ingresos derivados de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicada las reglas para determinar la base imponible, supere los 3 millones de euros.¹²⁹

Además, se contemplan una serie de obligaciones para el contribuyente, entre ellas se encuentra:

1. Solicitar un número de identificación fiscal.
2. Solicitar la inscripción al registro de entidades creado para efectos de este impuesto.
3. Presentar información relativa a sus servicios digitales.
4. Nombrar un representante en caso de no estar establecido en la UE.
5. Presentar las autoliquidaciones y pagar el impuesto.

La norma contempla conceptos relacionados a la Economía Digital, lo que permite delimitar la aplicación del impuesto. Dentro de ellos se encuentra el de “Servicios Digitales” que señala que: “*Se considerarán como tales exclusivamente los de publicidad en línea, los de intermediación en línea y los*

¹²⁸ CELAÁ, I. (2019) El Gobierno de España aprueba la 'Tasa Google' y la 'Tasa Tobin'. [En línea]. eitb.eur. Economía. España. 18 de enero de 2019. <<https://www.eitb.eus/es/noticias/economia/detalle/6137959/el-gobierno-espana-aprueba-impuesto-digital-tasa-tobin-enero-2019/>> [Fecha de consulta 24 de agosto de 2019].

¹²⁹ KPMG. (2018) Anteproyecto de Ley del nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. [En línea]. Tax Alert. España, octubre 2018. <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/10/tax-alert-anteproyecto-ley-nuevo-impuesto-determinados-servicios-digitales.pdf>> [Fecha de consulta 27 de diciembre de 2018]. p. 3.

de transmisión de datos.”¹³⁰ De esta forma se determina cuáles van a ser los servicios gravados por el impuesto.

Además, las prestaciones de servicios digitales se entienden realizadas en España cuando el usuario, que puede ser una persona natural o una entidad, esté situado dentro del territorio nacional, y esto último se configurará cuando:

1. En el caso de los servicios de publicidad, dicha publicidad aparezca en el dispositivo del usuario y éste se encuentre dentro del territorio nacional.
2. *“En el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. En los demás servicios de intermediación en línea, cuando la cuenta que permita al usuario acceder a la interfaz digital se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de la apertura se encuentre en ese ámbito territorial.*
3. *En el caso de los servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.”*¹³¹

Se establece que el dispositivo se encuentra en territorio español a través de la utilización del IP, sin perjuicio de poder utilizarse otros servicios de geolocalización.

Son los mismos contribuyentes lo encargados de enterar el impuesto en arcas fiscales, ya que no se propuso, como en otras legislaciones, un agente retenedor.

Al definir usuario la norma considera a cualquier persona o entidad que utilice un interfaz digital. De lo que se desprende que se aplica respecto de ambos modelos de negocio, B2B y B2C

¹³⁰ Ministerio de Hacienda de España. (2018) Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales. [En Línea]. Ministerio de Hacienda. España, 23 de octubre de 2018. <<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>> [Fecha de consulta 20 de diciembre de 2018]. p. 6.

¹³¹ *Ibidem*. p. 7.

3.2.2.3 El caso italiano.

En Italia se ha discutido el tema en varias oportunidades, introduciéndose un impuesto a las empresas que prestan Servicios Digitales en la Ley de Presupuesto del año 2017, pero se han realizado modificaciones a éste en la Ley de Presupuesto del año 2018 y 2019. Ninguna de estas normas ha entrado en vigencia debido a problemas de implementación, sin embargo, se esperaba que la última modificación hubiese visto luz en abril de 2019, lo que no sucedió por las mismas dificultades¹³².

Ésta tiene las siguientes características:

Es un impuesto específico del 3% sobre el valor de la transacción, considerando un agente retenedor. Los contribuyentes son aquellas empresas no residentes o residentes en Italia que facturan más de 750 millones de euros al año, del cual, al menos, 5.5 millones de euros provengan de la prestación de servicios digitales en el territorio italiano. Estos requisitos fueron introducidos por la ésta última ley, ya que anteriormente criterio consideraba la cantidad de transacciones realizadas en el territorio italiano.

A diferencia del criterio anterior, lo establecido en ésta última norma da a entender que el objetivo de la normativa es gravar a aquellas grandes multinacionales, como Google o Amazon, que prestan servicios por vía digital y que, en virtud de ella, pueden desviar los beneficios a países con regímenes tributarios más laxos, actitud que se denomina en doctrina, Planificación Fiscal Agresiva.

El hecho gravado es la prestación de servicios digitales. La Ley de Presupuesto del 2019 fue más allá que sus predecesoras y definió cuáles eran las actividades gravadas, a saber:

- Prestación de servicios de publicidad a través de un interfaz digital.
- Venta de bienes y prestación de servicios digitales.
- Transmisión de datos recolectados por los usuarios y generados por el uso de una interfaz digital.

El monto del impuesto es retenido por los usuarios al momento de realizar el pago. Ellos mismos son los encargados de enterar el gravamen en arcas fiscales.

¹³² ALI, H. (2019) Italy Misses Deadline to Roll Out Digital Tax Rules. [En línea]. Bloombergtax, Daily tax Report: International. Estados Unidos. 2 de mayo de 2019. <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/italy-misses-deadline-to-roll-out-digital-tax-guidance>>. [Fecha de consulta 24 de agosto de 2019].

Se aplica a aquellos modelos de negocios B2B, es decir, no se aplica a aquellas transacciones con usuarios personas naturales consumidores finales.¹³³

3.2.3 Impuesto de Retención en las Transacciones Digitales.

Como ya hemos visto, la OCDE y la CE plantean reformular el concepto de EP para que éste abarque la actividad de compañías no residentes y sin presencia física dentro de un determinado Estado. Sin embargo, esta medida es de difícil implementación. Para enfrentar esa dificultad la OCDE ha propuesto lo que se denomina “*withholding tax*” o Impuesto de Retención, para las transacciones realizadas en el contexto de la Economía Digital. Este sistema de tributación no es uno novedoso, pues se aplica para otro tipo de transacciones en diversos Estados. Se ha propuesto un impuesto de carácter único, sobre la base bruta, que se aplica a ciertas transacciones, contempla un retenedor y un registro de los contribuyentes, la tasa suele ser de 10%, pero varía entre un 5% y un 15%, el que puede ser destinado a los negocios B2B y B2C.¹³⁴ De esta forma, se pueden gravar las operaciones y aplicar el impuesto a sujetos que no son residentes de un Estado y que tampoco tienen presencia física en dicho lugar, pues se realizará la retención en la fuente.

La OCDE señala que el gravamen se puede presentar de dos maneras:

- a) La primera como un impuesto único sobre una base bruta, usualmente, el precio enterado, del cual se retiene una cierta cantidad por conceptos de impuestos, o;
- b) Alternativamente, como un mecanismo primario de recolección o como herramienta de refuerzo para la aplicación del nexos PES.¹³⁵

Independientemente del modelo que se escoja, es necesario determinar cuáles son las transacciones que deben ser gravadas por este impuesto, pero, además, la forma en que se recaudará el gravamen. Lo que se hace usualmente es que se designa a un agente local para que recaude dicho impuesto, que puede ser el consumidor, que se encuentra dentro del territorio nacional; o puede ser un tercero, que ocupa un lugar en la transacción, pero no como parte, ejemplo de ello son aquellos

¹³³ LOSITO, A. (2018) Web Tax: Cos'è e come funziona Imposta 3% su cosa e chi paga. [En línea]. Guidafisco.it. 28 de diciembre de 2018. <<https://www.guidafisco.it/web-tax-italia-cos-e-come-funziona-imposta-sulle-transazioni-digitali-1999>> [Fecha de consulta 19 de enero de 2019].

¹³⁴ BRAUNER, Y. y BAEZ, A. (2015) Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. [En línea]. IBFD. <<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>> [Fecha de consulta 3 de marzo de 2019]. p. 7.

¹³⁵ OECD. (2015) Ob. Cit. p. 113.

intermediarios que procesan el pago. Lo que es claro, es que es beneficioso que el agente retenedor cuente con la suficiente información relativa a la transacción para hacer la retención del impuesto.

Para esta situación la OCDE propone un tercero, como lo señalábamos anteriormente, aquel intermediario que administra el medio de pago, pero además recomienda, como apoyo a la medida, establecer a los contribuyentes la obligación de registrarse.

3.2.3.1 Impuesto de retención a la publicidad digital provista por un no residente en Malasia.

Malasia a través del Acta Financiera de 2017 amplió el alcance de su impuesto de retención, lo que permitió gravar los servicios de publicidad en línea. El 16 de marzo de 2018 emitió la Nota 1/2018: *Tax Treatment on Digital Advertising Provided by A Non-Resident*, la que explicaba la aplicación de este impuesto sobre los ingresos provenientes de la publicidad en línea provisto por un no residente. En ella se contempla dos situaciones:

1. Publicidad como servicio, es decir, la compañía foránea se encarga de proveer servicios de publicidad, considerando todos los aspectos de la publicidad en línea, y;
2. La compañía foránea provee un software que permite al usuario generar su propia campaña de publicidad. De lo que se desprende que el ingreso que recibe el proveedor tiene carácter de regalía (*royalty*).

Ya sea regalía o renta de un negocio, ambas se encuentran gravadas con un impuesto de retención que se aplica sobre la base bruta, tiene el carácter de único, su tasa alcanza un 10% y el tributo es retenido por el usuario, quien tendrá la obligación de enterarlo a arcas fiscales. El impuesto no hace distinciones entre B2B y B2C, por lo que se entiende que es aplicable a ambas.¹³⁶

3.2.3.2 El caso de Pakistán.

A través del Acta Financiera 2018 se introdujeron modificaciones a la Ordenanza de Impuesto a la Renta de Pakistán. De esta forma se contempla un impuesto de retención a ciertos servicios digitales que presten sujetos no residentes.

¹³⁶ e3EAccounting. (2018) TAX TREATMENT ON DIGITAL ADVERTISING PROVIDED BY A NON-RESIDENT. [En línea]. <<https://www.3ecpa.com.my/resources/malaysia-taxation/tax-treatment-on-digital-advertising-provided-by-a-non-resident/>> [Fecha de consulta 3 de marzo de 2019].

La norma señala lo siguiente:

“ *“Pagos realizados al exterior por servicios digitales” significa cualquier tipo de provisión o prestación de servicios de publicidad en línea por una persona no residente, incluyendo espacio digital de publicidad, diseño, creación, hosting o mantenimiento de sitios web, digital o ciber espacio para sitios web, publicidad, e-mails, computación en línea, blogs, contenido en línea y data en línea, proveyendo cualquier facilidad o servicio para descargar, almacenamiento o distribución de contenido digital incluyendo textos digitales, audio digital o videos digitales, recolección y procesamiento de datos de usuarios en Pakistán. Cualquier facilidad para venta en línea de bienes o servicios u otra.*”¹³⁷

Todos aquellos sujetos no residentes que presten los servicios digitales anteriormente nombrados y reciban una regalía por ello serán sujetos del impuesto de retención. Cualquier institución financiera o banco que intermedie los pagos realizados a personas no residentes por servicios digitales prestados a personas residentes o a un EP en Pakistán deberán retener el 5% sobre la base bruta del pago realizado, el que será de carácter único.¹³⁸

3.2.4 Impuesto a los Beneficios Desviados.

Es fruto de una recomendación de la OCDE y el G20 que busca neutralizar esquemas utilizados por empresas, en especial grandes grupos que operan a nivel multinacional, que provocan la erosión de la base imponible respecto de los países en los que operan, por vía de eludir su presencia imponible o mediante esquemas entre entidades vinculadas. Aunque este impuesto no está diseñado específicamente para los problemas que genera la economía digital, sino para empresas multinacionales que incurren en estrategias fiscales agresivas para reducir su pago de impuestos, la mayoría de las empresas digitales multinacionales caen dentro del ámbito de escrutinio que puede gatillar el impuesto.

3.2.4.1 Reino Unido y las Grandes Transnacionales.

Siguiendo las recomendaciones de OCDE/G20 relativas a las *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS), el Reino Unido en 2015 estableció lo que se denomina “*The Diverted Profits Tax*” (DPT), que se podría traducir como “Impuesto sobre el Desplazamiento de Beneficios”.

¹³⁷Pakistán. Gobierno de Pakistán, División de Rentas. (2019) INCOME TAX ORDINANCE, 2001 AMENDED UP TO 11.03.2019. [En línea]. <<http://download1.fbr.gov.pk/Docs/2019430124658611IncometaxOrdinanceAmendedupto11-03-2019.pdf>> [Fecha de consulta 15 de marzo de 2019]. (Traducción libre). p. 10.

¹³⁸ *Ibidem*. p. 252.

Lo que busca este impuesto es “*Neutralizar esquemas utilizados por grandes grupos (...) que provocan la erosión de la base imponible del Reino Unido, eludiendo su presencia imponible y/o mediante esquemas entre entidades vinculadas.*”¹³⁹

El impuesto tiene una tasa de 25% y se aplica sobre los beneficios que las empresas desvían de su sujeción efectiva en el Reino Unido.

Está destinado a aquellas compañías que no son residentes y que realizan provisión de bienes y servicios a usuarios en el Reino Unido. Lo que hacen es eludir la aplicación de las normas tributarias evitando una presencia física dentro de los límites del territorio, organizándose de tal manera que no se configure un EP.

Para que opere esta norma es necesario se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1. Una compañía realiza actividades económicas en el Reino Unido, pero además realiza acciones que tienen como fin evitar la existencia de un EP.
2. En el caso de la creación de ventajas fiscales artificiales mediante transacciones o entidades que carecen de substancia económica.¹⁴⁰

El tributo se gatilla por una actitud elusiva, por lo que tiene un carácter de sanción ante un comportamiento que no es deseado por el ordenamiento jurídico, pero además busca modificar la conducta de los sujetos.

Este impuesto fue denominado como la “Tasa Google”. Y, a pesar de estar destinado a todo tipo de empresas, claramente tiene incidencia en la situación fiscal de aquellas empresas transnacionales que tienen un funcionamiento digital.

El catedrático Tulio Rosembuj señaló, en su momento, que el impuesto introducido en Reino Unido era una medida innovadora, resaltaba que el hecho imponible se configuraba en torno a la elusión fiscal, entendiéndolo como un abuso del derecho en fraude de ley. Además, que ese mismo acto, denotaba la capacidad contributiva de las compañías, que, teniendo tal poder económico, pueden desarrollar un

¹³⁹ ROSEMBUJ, T. (2015) La Diverted Profits Tax (Impuesto sobre el Desplazamiento de Beneficios) en el Reino Unido. [En línea]. Revista Número 214. <<http://elfisco.com/articulos/revista-no-214-la-diverted-profits-tax-impuesto-sobre-el-desplazamiento-de-beneficios-en-el-reino-unido>> [Fecha de consulta 4 de diciembre de 2018].

¹⁴⁰ *Ibidem*.

complejo esquema para desviar los beneficios, siendo un comportamiento típico de grandes transnacionales, lo que se conoce usualmente como “Tratamiento Fiscal Agresivo”. De esta forma, la norma excluye de su aplicación a las pequeñas y medianas empresas.¹⁴¹

En UK un oficial del *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC, órgano encargado de la recaudación de impuestos) se encargará de estudiar el caso de cada una de las empresas que pudieran cumplir los requisitos para ser obligadas a pagar este impuesto. Este oficial enviará una pre-notificación, para informar a la compañía la que en 30 días podrá enviar una respuesta escrita. Esta respuesta será analizada por el oficial, quien determinará finalmente si envía la notificación del cargo del impuesto. Si se envía, la compañía deberá pagarlo dentro de los 30 días siguientes, la empresa tendrá un crédito si ha pagado impuestos a la renta de las empresas, ya sea, dentro del territorio de UK o fuera de éste. El HMRC será el órgano encargado de percibir los impuestos y administrarlos.¹⁴²

Se aplica respecto de rentas que debieron pagar impuestos en el país, por lo que no es relevante el modelo de negocios.

3.2.4.2 Australia.

Por su parte, Australia también adoptó un impuesto a los beneficios desviados. Éste se aplica sobre todos los beneficios obtenidos en el país y la tasa es de un 40%, 10 puntos más que el impuesto a las sociedades.¹⁴³ Se aplica a aquellas multinacionales que desarrollen un esquema que le permita al pagador de impuestos relevante obtener beneficios fiscales, las que serán sometidas a 3 test distintos, para determinar si son el sujeto del DPT, a saber:

1. El test de los \$25 millones de dólares australianos de ingresos por año.
2. El test de los suficientes impuestos foráneos.
3. El test de la suficiente sustancia económica.

¹⁴¹ *Ibidem*.

¹⁴² HM REVENUE & CUSTOMS. (2015) Diverted Profit Tax. Finance Bill. [En línea]. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf> [Fecha de consulta 4 de diciembre de 2018].

¹⁴³ THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA. (2017) DIVERTED PROFITS TAX BILL 2017. [En línea]. Australia, 2017. <https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/insight/publications/2017/04/australias-diverted-profits-tax-dpt-becomes-law/fc_australia_revisedexplanatorymemorandum_april2017.pdf?la=en> [Fecha de consulta 27 de diciembre de 2018]. p. 3.

A diferencia de UK, en Australia no se contempla una notificación, sino que se considera un plazo para enterar el impuesto, y si no se realiza dentro de éste, el incumplimiento será sancionado con una multa.

De esta forma, podemos ver que este impuesto no está diseñado específicamente para los problemas que genera la Economía Digital, sino más bien, para las BEPS en general, las cuales pueden derivar de la utilización de las TICs en los modelos de negocios.

3.2.5 Modificaciones a la ley del IVA.

La OCDE también entregó directrices para los impuestos indirectos, dentro de los cuales se encuentra el IVA. En cuyo respecto, esta organización recomendó realizar una serie de cambios que permitirían gravar aquellas transacciones que se escapaban de la aplicación de este impuesto, por sus características. En los siguientes casos, lo que se ha realizado, principalmente, es ampliar el objeto del impuesto, acompañado con otro tipo de medidas.

3.2.5.1 Colombia.

En el caso del comercio electrónico, Colombia ha propuesto medidas que podrían denominarse una solución a medias¹⁴⁴. Esto, porque se han dedicado a aplicar conceptos tributarios que no son adecuados para la economía digital, privilegiando gravar sólo aquella actividad que se origina en Colombia, no contemplando la que no tiene presencia física dentro del territorio.

Inicialmente, con el objeto de gravar la Economía Digital, se optó por un sistema basado en el origen de las rentas. Es de esta forma que el artículo 91 de la Ley 633 señalaba:

*“Todas las páginas Web y sitios de Internet de origen colombiano que operan en el Internet y cuya actividad económica sea de carácter comercial, financiero o de prestación de servicios, deberán inscribirse en el Registro Mercantil y suministrar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la información de transacciones económicas en los términos que esta entidad lo requiera.”*¹⁴⁵

¹⁴⁴ OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 50.

¹⁴⁵ Colombia. Congreso de Colombia. (2000). Gravamen a los movimientos financieros. [En línea]. Ley 633 de 29 de diciembre de 2000. <<https://www.tobaccocontrol.org/files/live/Colombia/Colombia%20-%20Taxation%20of%20Tobacco%20Products%20-%20national.pdf>> [Fecha de consulta 18 de diciembre de 2018].

Como indiqué con anterioridad, Colombia se basa en el origen de la renta, pero además utiliza un principio de territorialidad. Cabe agregar que esta norma se encuentra actualmente vigente, por lo que es un elemento importante para el presente análisis.

A través de la reforma tributaria del 2016 se introdujo una serie de cambios para regular los servicios prestados a través de plataformas digitales. Se modificó la ley del IVA, ampliando el hecho gravado, lo que se tradujo en la aplicación de una tasa del 19%. Los contribuyentes son las personas naturales o jurídicas que presten servicios digitales. Respecto de aquellos bienes intangibles y la prestación de servicios, la reforma realizó cambios en el artículo 420 del Estatuto Tributario, señalando lo siguiente:

“Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional.”¹⁴⁶

Con la modificación del artículo 437-2 del Estatuto Tributario se especificó cuáles serían los servicios que se abarcan en la nueva normativa, a saber:

- “a. Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento)*
- b. Servicio de plataforma de distribución digital de aplicaciones móviles.*
- c. Suministro de servicios de publicidad online.*
- d. Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia.”¹⁴⁷*

Por otro lado, se excluye como hipótesis de hecho gravado IVA las siguientes prestaciones:

- 1. Los servicios de educación virtual para el desarrollo de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC, prestados en Colombia o en el exterior.*
- 2. Suministro de páginas web, servidores (hosting), computación en la nube (cloud computing) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.*

¹⁴⁶ Colombia. Ministerio de Hacienda. (2016) Ley 1819. [En línea]. 29 de diciembre de 2016. <<https://gydconsulting.com/userfiles/Ley-1819-29-dic-16-Reforma-Tributaria-Diario-Oficial-50101.pdf>> [Fecha de consulta 19 de diciembre de 2018].

¹⁴⁷ *Ibidem*.

3. *Adquisición de licencias de software para el desarrollo comercial de contenidos digitales, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Ministerio TIC.*

Con esta exención, Colombia busca fomentar la educación o el emprendimiento¹⁴⁸.

El artículo 437-2 del Estatuto Tributario de Colombia regula a los agentes retenedores, la reforma del 2016, que se encargó de la economía digital, introdujo a:

*“Las personas del régimen común, que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.”*¹⁴⁹ y:

*“Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales –DIAN– en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior”*¹⁵⁰

Se debe agregar, que se incluye una norma transitoria que señala que el sistema de retención se aplicará ante aquellos proveedores que no se hayan inscrito como obligados a pagar el IVA.

*“Por lo que se puede concluir que, en la actualidad, para el ordenamiento fiscal colombiano existen dos sistemas relativos al comercio electrónico en materia de IVA. Uno principal a cargo de los proveedores del exterior y uno subsidiario de retención en la fuente a cargo de las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito, los vendedores de tarjetas de crédito y en general quienes recauden recursos para enviarlos a los proveedores del exterior.”*¹⁵¹

¹⁴⁸ OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit. p. 68.

¹⁴⁹ ICICAT (Instituto Colombiano de Investigación Contable y Análisis Tributario). (2016). Artículo 437-2. Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. [En línea]. <<https://www.icicat.co/normatividad/impuestos/estatuto-tributario/libro-iii/item/604-articulo-437-2-agentes-de-retencion-en-el-impuesto-sobre-las-ventas>> [Fecha de consulta 18 de diciembre de 2018].

¹⁵⁰ Colombia. Ministerio de Hacienda. (2016). Ley 1819. [En línea]. 29 de diciembre de 2016. <<https://gydconsulting.com/userfiles/Ley-1819-29-dic-16-Reforma-Tributaria-Diario-Oficial-50101.pdf>> [Fecha de consulta 19 de diciembre de 2018]

¹⁵¹ AROCA, F. (2017) “Economía Digital y Tributación Directa en Colombia”. [En línea]. <<http://apps.kingconf.com/ifa2017/indice/presentaciones/seminarios/1/colombia.pdf>> [Fecha de consulta 10 de diciembre de 2018].

3.2.5.2 Uruguay.

En Uruguay, a través del decreto Número 1444/018, promulgado el 25 de mayo de 2018, se introdujeron una serie de modificaciones para poder regular la situación tributaria de los Servicios Digitales prestados en el territorio. Se amplió el hecho gravado del IVA. Por lo que se aplica una tasa del 22%. Son contribuyentes de este impuesto las personas naturales o jurídicas que presten servicios digitales.

El hecho gravado comprende los servicios audiovisuales, prestados a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares, y se consideran íntegramente de fuente uruguaya, esto, siempre que el demandante se encuentre en territorio. Se entiende que éste se encuentra en dicho lugar cuando se localice en el mismo el IP del dispositivo utilizado. Además, se presume, si no se puede aplicar la regla anterior, que el demandante se encuentra en territorio uruguayo cuando la contraprestación del servicio se realice por medios de pagos que sean administrados desde Uruguay.¹⁵²

Además, establece condiciones para determinar cuándo nos encontramos ante una intermediación o mediación realizadas por medios informáticos:

1. Que, por su naturaleza, estén básicamente automatizadas, requieran intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de información.
2. Que impliquen la intervención, directa o indirecta, en la oferta o en la demanda de la prestación de servicios (operación principal).¹⁵³

En estas mismas actividades, si el oferente o el demandante se encuentran fuera del país, se entenderá que la actividad es realizada en un 50% dentro del territorio nacional.

Además, establece un marco de retenciones aplicables a los servicios prestados, pero suspende su aplicación para aquellos sujetos que paguen o acrediten rentas originadas en actividades de mediación e intermediación a través de medios informáticos.¹⁵⁴

¹⁵² Uruguay. Centro de Información Oficial. (2007) Impuesto a la Rentas de Actividades Económicas. [En línea]. Decreto N° 150/007. Promulgado con fecha 26 de abril de 2007 y publicado con fecha 4 de mayo de 2007. <https://www.impco.com.uy/bases/decretos/150-2007/65_TER> [Fecha de consulta 6 de diciembre de 2018].

¹⁵³ *Ibidem*.

¹⁵⁴ RIFÓN, A. (2018) Los Impuestos en la Era Digital. [En línea]. BDO Uruguay. 10 de julio de 2018. <<https://www.bdo.com.uy/es-uy/publicaciones/publicaciones/los-impuestos-en-la-era-digital>>. [fecha de consulta 6 de diciembre de 2018].

Agregado a lo anterior, a través de la resolución Número 9270/2018 de la Dirección General Impositiva estableció un sistema de pagos de anticipos de IVA y del Impuesto a la Renta de No Residentes (IRNR) que se efectuarán en forma trimestral. Además, se permite a las entidades que prestan servicios digitales que realicen declaraciones juradas, liquidaciones y pagos de IRNR e IVA en USD, en lugar de la moneda local, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. La totalidad de las operaciones incluidas en las respectivas liquidaciones, hubieran sido documentadas en USD; y
2. El contribuyente no realice otras actividades gravadas, y el país o, en caso de realizarlas, las mismas hubieran sido objeto de retención.¹⁵⁵

En resumen, lo que propone Uruguay es entregar a los sujetos, que ofrecen servicios digitales operados dentro del país, la opción de hacer anticipos trimestrales y pagar sus obligaciones en dólares, sin la necesidad de designar un representante legal dentro del territorio, es decir, permitirles cumplir sus obligaciones tributarias desde el exterior.

3.2.5.3 Argentina.

Argentina, a través de la ley Número 27.346, estableció que los servicios digitales también pagarían IVA, cuya tasa es del 21%. Esto, a través de la incorporación del párrafo e) al artículo 1 de la ley del IVA. Los contribuyentes son las personas naturales o jurídicas que presten estos servicios y existirá un listado de prestadores.

La norma señala que el hecho gravado es la prestación de servicios digitales los que son definidos de la siguiente forma:

“Se considerarán servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquiera

¹⁵⁵ PWC. (2018) Servicios Digitales Resolución DGI N° 9270/2018. [En línea]. Uruguay. Octubre 2018. <<https://www.pwc.com.uy/es/acerca-de-nosotros/publicaciones/TaxInsight/tax-insight---servicios-digitales---novedades-compliance-2018.pdf>> [Fecha de consulta 6 de diciembre de 2018].

*adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente autorizados y requieran una intervención humana mínima...*¹⁵⁶

Luego, contempla un listado, no taxativo, de aquellos servicios que, siendo proporcionados por vía digital, se encuentran dentro del concepto para efectos de aplicarse el IVA. Entre ellos se considera, los suministros de productos digitalizados, servicios de software, el acceso y/o descargas a imágenes, texto, información, video, música (considerando las descargas de películas y otros contenidos audiovisuales), la difusión de música, películas, enseñanza a distancia, entre otros.

Cabe agregar que se presumirá que el servicio se presta en Argentina en los siguientes casos:

1. *“De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta sim.*
2. *De tratarse de servicios recibidos mediante otros dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio. Se considera como dirección IP al identificador numérico único formado por valores binarios asignado a un dispositivo electrónico.*¹⁵⁷

Por otro lado, a través del artículo 4bis se introdujo lo siguiente:

*“Serán considerados responsables sustitutos a los fines de esta ley, por las locaciones y/o prestaciones gravadas, los residentes o domiciliados en el país que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior y quienes realicen operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio, independientemente de la forma de pago y del hecho que el sujeto del exterior perciba el pago por dichas operaciones en el país o en el extranjero.”*¹⁵⁸

¹⁵⁶ Argentina. Ministerio de Hacienda. (1997) Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 280/97. [En línea]. <http://leyes-ar.com/ley_de_impuesto_al_valor_agregado/3.htm> [Fecha de consulta 12 de diciembre de 2018].

¹⁵⁷ Argentina. Ministerio de Hacienda. (1997) Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 280/97. [En línea]. <http://leyes-ar.com/ley_de_impuesto_al_valor_agregado/1.htm> [Fecha de consulta 19 de enero de 2018].

¹⁵⁸ Argentina. Ministerio de Hacienda. (1997) Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 280/97. [En línea]. <http://leyes-ar.com/ley_de_impuesto_al_valor_agregado/4%20bis.htm> [Fecha de consulta 7 de diciembre de 2018].

Dentro de los responsables sustitutos se encuentran los administradores, mandatorios y demás intermediarios de cualquier naturaleza, los que deberán determinar y enterar el impuesto, para lo cual deberán inscribirse ante la autoridad respectiva.

De esta forma, Argentina establece una norma que permite paliar las dificultades que tienen las administraciones para determinar al sujeto pasivo del impuesto, que podría estar ubicado en cualquier Estado, introduciendo un sistema de retención.

Además, a través del decreto 354/2018 “Reglamentación IVA. Servicios Digitales” se precisa lo anterior, al señalar que, mediando un intermediario residente o domiciliado en el país, éste tendrá la calidad de agente retenedor, además de realizar la liquidación del impuesto. De existir más de un intermediario con las características antes descritas, será agente retenedor aquel que tenga un vínculo comercial más cercano con el prestador del servicio. Se considerarán aquellas entidades que prestan servicios de cobro por diversos medios de pago, también, como intermediarios.¹⁵⁹

¹⁵⁹ Eco-nómicas. (2018) Decreto 354/2018 Reglamentación IVA. [En línea]. Buenos Aires. 23 de abril de 2018. <<http://economicas.com.ar/impuestos-decreto-354-2018-reglamentacion-iva-servicios-digitales>> [Fecha de consulta 7 de diciembre de 2018].

IV.- CAPÍTULO IV: MEDIDAS PROPUESTAS POR CHILE.

4.1 SISTEMA TRIBUTARIO CHILENO.

Lo primero que hay que saber respecto al Sistema Tributario Chileno es que se encuentra constituido por Impuestos Directos e Impuestos Indirectos. Los primeros “*son aquellos que gravan o afectan la obtención de la renta o la riqueza en manos del sujeto que la obtiene.*”¹⁶⁰, mientras que los indirectos “*afectan la manifestación de la riqueza, gravando, actos y/o contratos.*”¹⁶¹. Dentro de los directos, el Impuesto a la Renta es el de mayor importancia en el sistema. Éste último se caracteriza por ser integrado ya que contempla impuestos de categoría y finales. Por su parte, el IVA, los Impuestos Especiales y los Impuestos Específicos, son caracterizados como indirectos.

4.1.1 Principales Impuestos.

4.1.1.1 Impuesto a la Renta.

Chile tiene un régimen de Impuesto a la Renta que se caracteriza por ser integrado, como se señaló con anterioridad. La integración de un impuesto es aquel fenómeno que se produce cuando dos impuestos afectan una misma renta. Esto significa que la renta es gravada con impuestos de categorías y finales. De lo anterior, se podría entender que los primeros vienen a ser una especie de anticipo de los segundos, lo que se traduce en que aquellos de categoría pueden ser utilizados como crédito para deducirse de los finales.

4.1.1.1.1 Impuestos de Categoría.

a) Impuesto de Primera Categoría.

El Impuesto de Primera Categoría (IDPC) grava las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras. Es un impuesto proporcional, ya que la tasa no varía si la base aumenta o disminuye. No obstante, actualmente, en el caso de Chile, la tasa se modificará dependiendo del régimen

¹⁶⁰ SII. (2015) Sistema Tributario Chileno. [En línea]. <www.sii.cl/portales/investors/inf_general/sist_trib_chileno.pps> [Fecha de consulta 23 de enero de 2019].

¹⁶¹ *Ibidem*.

escogido para tributar, ya que, si se opta por el semi integrado, el IDPC alcanzará una tasa del 27%, mientras que si se opta por el régimen de renta atribuida, se tributará con una tasa del 25%.

Para entender la variación de tasas anteriormente señalada, es necesario explicar lo siguiente:

En Chile, los contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del Impuesto Adicional (IA) y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, todos ellos obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el País y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, podrán optar por los siguientes regímenes:

- Régimen de Renta Atribuida: La renta atribuida es la que corresponde a aquellos contribuyentes de Impuesto Global Complementario (IGC) e Impuesto Adicional (IA), en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas sujetas al IDPC, en cuanto se trate de rentas percibidas o devengadas por dicha empresa, o aquellas que le hubiesen sido atribuidas de empresas en que ésta participe y así sucesivamente, hasta que el total de las rentas percibidas, devengadas o atribuidas a dichas empresas, se atribuyan a los contribuyentes de impuestos finales.

Entendiendo lo anterior, el régimen de Renta Atribuida se traduce en que aquellos socios de empresas sujetas al IDPC, tributarán al final del año comercial por conceptos de IGC o IA, independientemente que la empresa realice repartos o no. De la misma forma, si dicha empresa es socia de otra, los socios de la primera de todas formas pagarán impuestos finales al final del año comercial, independiente de que esta última haga repartos o no, y así sucesivamente. Estos contribuyentes tendrán un crédito correspondiente al total de lo que la empresa haya pagado por conceptos de IDPC, el que tendrá una tasa del 25%, en contra de los impuestos finales, siempre a prorrata de sus cuotas.

- Semi Integrado: Este régimen establece que los contribuyentes de impuestos finales que sean socios de una empresa sólo tributarán por conceptos de IGC o IA si dicha empresa realiza repartos. Pero en este caso, tendrán un crédito equivalente al 65%¹⁶² de lo pagado por IDPC que se imputará a los impuestos finales, a prorrata de sus respectivas cuotas de participación.

¹⁶² Salvo la situación excepcional que el socio o accionista de la sociedad se encuentre domiciliado en un país con el que Chile tenga vigente un Convenio de Doble Tributación Internacional, en cuyo caso, podrá utilizar el 100% del crédito por el impuesto pagado por la sociedad, en la parte que le corresponda.

De lo anterior, cabe precisar que sólo aquellas empresas que tengan como socios a contribuyentes finales podrán optar entre los dos sistemas, las restantes estarán sujetas al régimen Semi Integrado.

El hecho imponible de este impuesto se encuentra en el artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), en el que se describen las actividades u operaciones cuyas rentas son gravadas por este tributo. Esto es de vital importancia, pues, los impuestos de categoría dicen relación con la actividad misma, no con el tipo de persona que las desarrolla.

b) Impuesto de Segunda Categoría.

El Impuesto de Segunda categoría es aquel que grava las rentas provenientes del trabajo. El artículo 42°, del mismo cuerpo legal, es el encargado de determinar cuáles son los ingresos que se encuentran gravados con este tributo, contemplando sueldos, pensiones y los ingresos provenientes de las profesiones liberales.

Las rentas provenientes del trabajo dependiente serán sometidas a un Impuesto de Segunda Categoría de carácter progresivo, es decir, variará la tasa de éste en la medida que vaya aumentando la base imponible, la que va desde un 0% a un 35%.

Las rentas provenientes de las profesiones liberales o de cualquier otra ocupación lucrativa¹⁶³, no tributarán de esta manera, si no que sólo les será aplicable el IGC o IA, según corresponda.

4.1.1.1.2 Impuestos Finales.

a) Impuesto Global Complementario.

El Impuesto IGC es un impuesto a la renta, de carácter progresivo, el que variará entre un 0% y un 35%. Se aplica de manera anual y sobre las rentas de las personas naturales, residentes o domiciliadas en el país.

De lo anterior se desprende que para los impuesto finales sí es determinante el tipo de persona, pues este tributo sólo grava los ingresos de las personas naturales, no de las personas jurídicas, pero además excluye a ciertos sujetos utilizando un criterio espacial.

¹⁶³ De acuerdo a la LIR, se entenderá por "ocupación lucrativa" la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital. En: Chile. Ministerio de Hacienda (1974). Decreto Ley N° 824, Ley de Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.

b) Impuesto Adicional.

El Impuesto Adicional (IA) grava las rentas de fuente chilena de las personas naturales que no tienen domicilio ni residencia en Chile y de las personas jurídicas que fueron constituidas fuera del país. Es un impuesto proporcional, con una tasa general del 35%. Cabe hacer presente que, en el artículo 59° de la LIR, se contemplan una serie de exenciones y tasas menores dependiendo de la actividad de la que provengan las rentas.

Según se indicó precedentemente, normalmente, las rentas se encontrarán gravadas tanto por los impuestos de categoría, especialmente IDPC, como por alguno de los impuestos finales (IGC o IA, según corresponda), pudiendo deducir de estos últimos el impuesto pagado a nivel de categoría, en la forma descrita precedentemente. De manera excepcional, algunas actividades gravadas con el IA, como las descritas en el artículo 59° y en el artículo 60° inciso 2°, sólo estarán sujetas a ese impuesto en carácter de impuesto único a la renta; sin que, en consecuencia, se encuentren gravadas a nivel de categoría.

4.1.1.2 Impuesto al Valor Agregado.

El IVA es conocido como el impuesto al consumo, pero otros lo reconocen como un impuesto a las ventas. La ley del IVA¹⁶⁴ señala que es un impuesto que se aplicará sobre las ventas y servicios. Pero el concepto de venta es mucho más amplio que el jurídico tradicional, ya que incluye todas aquellas convenciones que sirvan para transferir el dominio de bienes corporales muebles, inmuebles o una cuota de ellos.

Se entiende como vendedor a toda persona, natural o jurídica, que se dedique de forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles.

También se gravan los servicios, los que se definen como toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión, o cualquier otra remuneración, siempre que provenga de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20° de la LIR, por lo que no comprende todos los servicios, sino que algunos.¹⁶⁵ Por su parte, como prestador de servicios, se entiende cualquier persona que preste servicios de en forma habitual o esporádica.

¹⁶⁴ Chile. Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.

¹⁶⁵ Artículo 20: (...) 3°.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones. 4°.- Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio

Este es un impuesto proporcional, pues su tasa, del 19%, no depende del valor de la base imponible.

4.2 REGULACIÓN TRIBUTARIA ACTUAL DE LOS SERVICIOS DIGITALES.

Una vez revisado el Sistema Tributario Chileno, se procederá a analizar la tributación actual de diferentes servicios digitales, poniendo énfasis a aquellos respecto de los cuales se han realizado propuestas. Para ello hay que precisar cuál es el escenario de los sujetos que prestan servicios desde el extranjero.

Aquellos sujetos que no sean residentes, ni se encuentren domiciliados en Chile y realicen actividades que generen rentas de fuente chilena pueden estar sometidos a dos regímenes:

1. Si estos sujetos, los prestadores de servicios, han constituido una filial dentro del territorio nacional o tienen un EP, entendiéndose por tal, sucursales, oficinas, agentes o representantes, tal como lo señalan los artículos 38° y 58° N° 1 de la LIR, se encontrarán gravados con IDPC, el que tendrán que declarar y enterar en arcas fiscales. Además, deberán retener el correspondiente IA sobre los retiros y dividendos al exterior que se realice a la empresa matriz con tasa del 35%.
2. Si el prestador de servicios es una empresa o una persona natural, y realiza sus actividades desde el exterior, sin tener una filial o EP en Chile estarán sometidos al IA, conforme al artículo 59° de la LIR. Además, de acuerdo con el artículo 73° N° 4 de la misma ley, aquellos que “(...) *remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición, paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional (...)*”¹⁶⁶ deberán retener y deducir el monto del impuesto, al momento de realizar el pago de tales rentas, de lo que se desprende que es el usuario quien retiene.

De esta forma, los sujetos que no sean residentes, ni tenga domicilio en Chile, podrán acogerse al régimen general, esto es, afectos a IDPC e IA, pudiendo deducir del IA el crédito de pagado por el IDPC, según se explicó con anterioridad; o simplemente sus actividades podrían estar gravadas solamente con IA; dependiendo, principalmente, si tienen presencia física en Chile o no.

marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento. En: Chile. Ministerio de Hacienda (1974). Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.

¹⁶⁶ Chile. Ministerio de Hacienda (1974). Decreto Ley N° 824. Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.

En cuanto al IVA, el impuesto establecido sobre las ventas y servicios queda subordinado al tipo de prestación que realice el proveedor para poder determinar su tributación.

4.2.1 Servicios prestados a través de medios digitales.

En consideración a que el análisis de cada tipo de servicio puede ser engorroso, y para acotar el estudio de esta materia, se contemplarán los servicios regulados en el proyecto de ley de “Modernización Tributaria”, respecto de los cuales se estableció, originalmente, un impuesto específico, indirecto, de carácter único y sustitutivo de todo otro impuesto, el llamado “Impuesto a Servicios Digitales”, para luego ser reemplazado por IVA, gravando los siguientes servicios:

1. Servicios Remunerados de intermediación digital.
2. Servicios remunerados de entretenimiento.
3. Servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet.
4. Servicios remunerados de almacenamiento de datos.

4.2.1.1 Servicios remunerados de Intermediación digital.

Los servicios de intermediación digital, encuadrados en las plataformas colaborativas, pueden ser subsumidos en el supuesto del artículo 20° N° 4 de la ley de la renta, el que señala que se encuentran gravados con IDPC “*Las rentas obtenidas por corredores (...) comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduaneros (...)*”¹⁶⁷.

De acuerdo con lo anterior, si el sujeto no domiciliado ni residente en Chile posee una filial o EP dentro del territorio y presta servicios de intermediación, estará afecto a IDPC.

Si el sujeto no tiene presencia en Chile, es necesario mirar la norma del artículo 59° N° 2 que señala que estarán afectas a IA las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Sin embargo, agrega esta disposición, que las sumas pagadas en el exterior por comisiones se verán exentas de este impuesto.

¹⁶⁷ *Ibidem*.

Respecto al IVA, el artículo 12º, letra E, N.º 7, de la ley del IVA, explica que estarán exentos de este impuesto los ingresos que se encuentren afectos a IA, salvo que se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto.

Para comprender la tributación de la intermediación en Chile, primero hay que determinar qué tipo de figura jurídica es.

De acuerdo con Joaquín Garrigues, citado por Juan Esteban Puga señala que el contrato de corretaje es aquel:

*“[P]or cuya virtud una de las partes, que puede ser una persona o varias interesadas en la celebración de un contrato, sea entre sí sea con tercera persona, se obliga a abonar a la otra parte, llamada mediador o corredor, una remuneración por el hecho de indicar la oportunidad de celebrar el contrato o por el hecho de conseguir por su propia actividad esa celebración.”*¹⁶⁸

Por otro lado, el artículo 233 del Código de Comercio señala que el mandato comercial *“es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño.”*¹⁶⁹

Agrega, además el artículo 235, que el mandato comercial, tomará el nombre de comisión cuando éste verse sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas.

Por último, el artículo 234 expresa que el mandato mercantil puede tomar 3 formas, dentro de las cuales se encuentra la correduría y la comisión.

Al respecto el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha señalado lo siguiente:

*“Entonces, para efectos de calificar la remuneración por los servicios prestados que indica en su presentación, como una comisión mercantil, debe dilucidarse si estamos en presencia de un mandato de carácter comercial, sea que se trate de una comisión propiamente tal, un corretaje o intermediación de carácter mercantil, o bien, si la prestación de los servicios referidos obedece a una naturaleza jurídica distinta.”*¹⁷⁰

De esta forma, el SII establece como condición que los ingresos que provengan de una intermediación digital, entendida como servicio prestado desde el extranjero, se verán exentos de IA sólo

¹⁶⁸ PUGA, J. (2005) El Acto de Comercio. Crítica a la Teoría Tradicional. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile. p. 219. ISBN: 956-10-1646-X.

¹⁶⁹ Chile. Ministerio de Justicia. (1865) Código de Comercio. 23 de noviembre de 1865.

¹⁷⁰ Chile. SII. (2013) Oficio N° 916 del 8 de mayo de 2013.

en el caso que esta intermediación tenga carácter mercantil. Si ella es catalogada como corretaje, siempre lo será, pues el artículo 3° N° 11 del código del Código de Comercio la reconoce como un acto de comercio. No obstante, si ella es catalogada como comisión, sólo tendrá carácter mercantil en la medida que sea ejecutada respecto de actos de comercio. Éstos se diferencian en que en el primero el mediador no representa ni contrata por la persona que le dio el encargo.

Con relación al IVA, el SII ha señalado que, si las sumas pagadas por este servicio se encuentran exentas de IA, la aplicación del impuesto al consumo quedará supeditada al hecho de que si la prestación del servicio se realizó en Chile o en el extranjero. Para determinar aquello, este órgano¹⁷¹ recurrió al inciso 2° del artículo 5° de la ley del IVA el que señala que “*se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.*”¹⁷²

De todo lo anterior, se concluye que los servicios de intermediación digital, si estos son prestados por sujetos o entidades domiciliadas en el extranjero, sin presencia física en Chile, pueden estar exentos de IA e IVA, lo que va en desmedro de prestadores locales del mismo servicio.

4.2.1.2 Servicios Remunerados de Entretenimiento.

Estos servicios de entretenimiento pueden calificarse como autorizaciones de uso de derechos de autor. Plataformas como *Netflix* y *Spotify* reciben una prestación en dinero a cambio de dicha autorización. Los prestadores de estos servicios no domiciliados ni residentes en el territorio, pero que tengan presencia física en Chile pagarán IDPC de acuerdo con el artículo 20° N° 3 de la LIR. Y el respectivo IA, si reparten dividendos a sus matrices.

Si éstos no tienen presencia física en el territorio nacional deberán pagar IA por los ingresos obtenidos por los servicios prestados. Siendo este servicio una autorización de uso de derechos de autor, de acuerdo con el artículo 59° inciso 3° de la LIR, los ingresos generados por ésta se encontrarían gravados con IA con una tasa del 15%, en carácter de impuesto único a la renta.

Con relación al IVA, la autoridad tributaria también ha señalado que este tipo de servicios son calificados como una autorización o licencia de uso y agrega que:

¹⁷¹ Chile. SII. (2014) Oficio N° 1482 del 22 de agosto de 2014.

¹⁷² Chile. Ministerio de Hacienda. (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.

“Cuando se otorga una autorización o licencia de uso, el autor o el titular no se desprende de sus derechos, sigue conservando todas y cada una de sus prerrogativas económicas o patrimoniales, de manera que lo que se hace a través de esta figura jurídica es concederle a un tercero la posibilidad de utilizar su obra en un lugar, durante un tiempo determinado y bajo ciertas modalidades.

Al respecto, la Ley N° 17.336 establece, en su artículo 20°, que la “autorización” es el permiso otorgado por el titular del derecho de autor, en cualquier forma contractual para utilizar la obra de alguno de los modos y por alguno de los medios que dicha ley establece.”¹⁷³

De acuerdo con lo anterior, este servicio estaría gravado con IVA en virtud del artículo 8° letra h) de la ley del IVA, sin embargo, se encontrarían exentos de dicho gravamen según el artículo 12°, letra E, N.° 7 de la Ley del IVA, pues estos servicios se entienden prestados en el exterior.

4.2.1.3 Servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet.

Las actividades publicitarias también se encuentran contempladas en el artículo 20° N° 3 de la LIR, por lo que se tributará por conceptos de IDPC si el contribuyente no domiciliado en Chile tiene una presencia física en el territorio nacional.

Si no la tiene, nuevamente hay que recurrir al artículo 59° de la LIR. El número 2 de este precepto legal señala que los ingresos obtenidos por servicios prestados en el extranjero se encuentran gravados con IA con una tasa del 35%, con carácter de único.

Sin embargo, el mismo artículo, posteriormente, señala que los ingresos obtenidos por la prestación de este servicio se encontrarán exentos de esta tributación, siempre y cuando se trate de bienes y servicios exportables. Al respecto el SII ha explicitado lo siguiente:

“En cuanto a la definición de “servicios exportables”, éstos no se encuentran conceptualizados en la ley, por lo que debe atenderse a su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras. En este sentido, y de acuerdo al Diccionario de la RAE, “exportar” en su primera acepción, consiste en “vender géneros a otro país”. Como en el caso particular, se trata de servicios, debe entenderse como la venta de un servicio a personas domiciliadas o residentes en otro país, sin requerirse

¹⁷³ Chile. SII. (2018) Oficio N° 945, del 11 de mayo de 2018.

en el texto del artículo 59 N° 2 de la LIR, que este servicio sea exclusivamente prestado o utilizado en el extranjero.”¹⁷⁴

De esta forma, y de acuerdo con la interpretación del SII, podría entenderse que el servicio es exportable, aunque se preste en Chile a, por ejemplo, turistas extranjeros. Así, el tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por concepto de publicidad en el exterior variará dependiendo del carácter exportable del bien o servicio objeto de la misma publicidad.

Por otro lado, el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet se encuentra gravado con IA con una tasa del 35%.

Cabe hacer presente que existe una exención especial para las pequeñas y medianas empresas, del siguiente tenor:

“Las cantidades establecidas en el número 2 del artículo 59, obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en la prestación de servicios de publicidad en el exterior y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de esta ley, sea que se hayan acogido o no a las disposiciones de las letras A) o C) de este artículo, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales, se encontrarán exentas de impuesto adicional. Sin embargo, se aplicará una tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero del artículo 59, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.”¹⁷⁵

Respecto al Impuesto al Valor Agregado, la prestación de estos servicios se encuentra gravada, pero goza de la exención ya comentada en los anteriores apartados.

4.2.1.4 Servicios remunerados de almacenamiento de datos.

El almacenamiento de datos puede ser caracterizado como una actividad informática denominada SaaS (*Software as a Service*), en español, Software como un servicio. Este tipo de actividad es calificada por el SII como un programa computacional estándar:

¹⁷⁴ Chile. SII. (2017) Oficio N° 2407 del 5 de enero de 2017.

¹⁷⁵ Chile. Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.

“Se entiende por programas computacionales estándar, el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, todo ello de acuerdo con las definiciones o especificaciones técnicas establecidas en la Ley N° 17.336 de 1970, sobre Propiedad Intelectual y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a los necesarios para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.”¹⁷⁶

De acuerdo con artículo 59° de la ley de la renta, los ingresos provenientes de la prestación de estos servicios se encuentran exenta de impuestos.

Por otro lado, respecto al IVA se aplica la misma exención que estábamos viendo.

4.2.2 Hotelería.

Nuevos actores han entrado al negocio de hotelería. Comentado es el caso de *Airbnb*, plataforma colaborativa que presta servicios de intermediación, entre usuarios y prestadores de servicios de alojamientos. Este tipo de plataformas suele moverse entre los modelos de negocios C2C y B2C.

El modelo es caracterizado de la siguiente manera: personas o entidades arriendan un inmueble o una parte de ellos a nacionales o extranjeros, los cuales utilizan el servicio entregando una cantidad de dinero a cambio. La plataforma se encarga de ofrecer diversos tipos de alojamiento a los usuarios, pero también presta servicios de logística y publicidad, permitiendo que éstos realicen un filtro de ellos a través de diversos criterios, tales como el lugar, la época en que se necesita el servicio, el medio de pago y el tipo de lugar que desea, entre otros. Así, el proveedor, llamado anfitrión en el caso de *Airbnb*, arrienda una habitación o un inmueble. La renta se paga a *Airbnb* (usualmente mediante tarjeta de crédito), quien posteriormente le paga al anfitrión, previo descuento de su comisión por el servicio prestado.

De esta forma, en el caso de las plataformas colaborativas existen 3 intervinientes, los dos que celebran el contrato relativo al servicio subyacente, y el intermediario, quien se encarga de acercar a las partes para que concluyan un negocio con determinadas características, recibiendo una comisión por ello. De estos tres sujetos que actúan en el negocio, 2 de ellos reciben un ingreso, por lo que debieran pagar impuestos por ellos.

¹⁷⁶ Chile. SII. (2014) Oficio N° 1482 del 22 de agosto de 2014.

4.2.2.1 Tributación de la actividad hotelera y el arrendamiento de inmuebles amoblados.

De acuerdo con la LIR, la actividad hotelera se encuentra gravada con IDPC, contemplada dentro del artículo 20° N.º 3. También el arrendamiento de inmuebles, pero es abarcado en el N°1 de este mismo precepto legal, el cual señala que las rentas efectivas provenientes de la explotación a cualquier título de bienes raíces se encuentra gravadas con dicho impuesto.

Sin embargo, el escenario es distinto si el sujeto que explota el inmueble es una persona natural, pues, el artículo 39° N° 3, del mismo cuerpo legal, exime de este impuesto (IDPC) las rentas provenientes de bienes raíces no agrícolas, siempre que ella haya sido obtenida por personas naturales.

Agregado a lo anterior, es importante resaltar que los ingresos de las personas naturales por la explotación de inmuebles que sean catalogados como “viviendas económicas” tendrán en carácter de ingreso no constitutivo de renta para efectos del IGC y del IA, además de estar exentos de cualquier impuesto de categoría.

Con relación al IVA, la actividad hotelera y el arrendamiento, subarrendamiento, o cualquier cesión del uso y goce de inmuebles amueblados o inmuebles con instalaciones, serán considerados como servicios. Con todo, los ingresos en moneda extranjera percibidos por las empresas hoteleras registradas ante el SII estarán exentos de éste, siempre y cuando el servicio se preste a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.¹⁷⁷

Por último, es necesario señalar que en el caso de arrendamiento de inmuebles amueblados o inmuebles con instalaciones que permitan una actividad comercial, se podrá deducir de la renta la cantidad de un 11% anual del avalúo fiscal del inmueble o la proporción que corresponda si el arrendamiento fuese parcial o por periodos distintos de un año.¹⁷⁸

4.2.2.2 Tributación del Intermediario.

El intermediario tributará de la misma forma que la señalada en el apartado **4.2.1.1**. De esta manera, siempre es necesario determinar si el sujeto tiene presencia física en Chile, en caso afirmativo, tributará con IDPC, si no es así, sólo se verá afecto a IA, en virtud del ya comentado artículo 59° de la LIR, siempre considerando la exención a las comisiones realizadas desde el extranjero cuando ella tenga carácter mercantil.

¹⁷⁷ Chile. Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.

¹⁷⁸ *Ibidem*.

Al respecto, la Corte Suprema ha señalado que el concepto de “*Apart Hotel*” es la definición que más se ajusta a la oferta de hospedaje estacional de la plataforma Airbnb¹⁷⁹, pero además que este servicio tiene el carácter de mercantil, poniendo énfasis en el carácter de habitual de la actividad, invocando la definición de comerciante contemplada en el artículo 7° del Código de Comercio¹⁸⁰, por lo que se traduciría, para efectos de este análisis, en que la intermediación realizada es una comisión mercantil, exenta de IA.

Respecto del IVA, se aplicará a la exención del artículo 12°, letra E N° 17 de la ley del IVA, ampliamente comentado con anterioridad.

4.2.3 Tributación Transporte de Pasajeros.

Variadas son las formas que puede adoptar el servicio de transporte de pasajeros, por ejemplo, *Uber* es una plataforma colaborativa cuyo servicio subyacente es el transporte de pasajeros. A diferencia de *Cabify* que es una sociedad que entrega a los usuarios servicios de transporte de pasajeros a través de los choferes, con los cuales tiene un contrato de prestación de servicios, de esta forma, se entiende que no tiene calidad de intermediaria, como sí la tendría *Uber*.

De acuerdo con lo anterior, es mucho más complejo determinar la tributación de los sujetos que ofrecen este tipo de servicios, pues ellos pueden organizarse de variadas formas las que tendrán obligaciones impositivas de distinta índole. Para ello, es necesario analizar cada actor y en qué forma se organiza, y así conocer la forma en que tributa.

4.2.3.1 Tributación del chofer.

a) Chofer dueño del vehículo.

Los ingresos generados por esta actividad están afectos al IDPC en virtud del artículo 20° N° 5, numeral supletorio, pues señala que todas las rentas que no son gravadas de manera expresa en otra categoría o no están exentas, se encontrarán afectas a este impuesto.

Si el chofer es dueño del vehículo, pero se organiza como un empresario de transporte, también se verá afecto a IDPC, pero en virtud del numeral 3 del mismo artículo anteriormente citado. Esto se debe a la manera en que se constituye, pues al ser un empresario su actividad es catalogada como un acto de

¹⁷⁹ C.S. Sentencia Rol N° 20.667-2018. 18 de marzo de 2019.

¹⁸⁰ *Ibidem*.

comercio, y para efectos de la tributación, en una actividad comercial. De esta forma, estos sujetos se encuentran sometidos al régimen general de tributación, es decir, deben pagar impuestos por conceptos de IDPC y, además, IGC, con las respectivas obligaciones contables.

Sin embargo, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, cooperativas, sociedades de personas y sociedades por acciones, las que sólo podrán estar integradas por personas naturales, pueden someterse al régimen especial de Renta Presunta, siempre que sus ingresos netos anuales no excedan las 5.000 Unidades de Fomento.

La renta presunta será el 10% del valor de la plaza del vehículo, el que será determinado por el Director del SII al 1 de enero de cada año en que deba declararse.

Respecto del IVA, aquellos choferes, dueños del vehículo, que actúen como personas naturales, no se encuentra afectos a este tributo, pues no están contemplados en la definición de servicios de la Ley del IVA. Con todo, el artículo 13° N° 3 de la Ley del IVA, expresa:

“Artículo 13°- Estarán liberadas del impuesto de este Título las siguientes empresas e instituciones:

3) Las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros;”¹⁸¹

Cabe hacer presente que el SII se ha pronunciado respecto de esta materia, señalando que, si una empresa que presta servicios de transporte y celebra contratos de este tipo con sus usuarios, no tiene dependientes y los vehículos no son suyos o se encuentran a su servicio, éstos no serán calificados como empresarios de transporte, pues no satisfacen los requisitos establecidos en el inciso final del artículo 166¹⁸² del Código de Comercio, sino que tendría el carácter de comisionista y al serlo, no se encontraría dentro de la exención contemplada para ello, y, por lo tanto, se encontraría afecto a IVA.¹⁸³

¹⁸¹ Chile. Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.

¹⁸² Artículo 166. (...) El que ejerce la industria de hacer transportar personas o mercaderías por sus dependientes asalariados y en vehículos propios o que se hallen a su servicio, se llama empresario de transportes, aunque algunas veces ejecute el transporte por sí mismo. En: Chile. Ministerio de Justicia. (1865) Código de Comercio. 23 de noviembre de 1865.

¹⁸³ Chile. SII. (2016) Oficio N° 3.390 del 27 de diciembre de 2016.

b) Chofer no dueño.

El chofer no dueño está afecto al IGC. Además, cada chofer debería emitir una boleta de honorarios por los ingresos generados por la prestación de servicios de transportes, en virtud de la cual se retendrá un 10% de lo pagado.

Si el chofer se encontrara bajo una relación de subordinación y dependencia, éste debería estar afecto a Impuesto de Segunda Categoría, de carácter único.

Agregado a lo anterior, el artículo 42 de la LIR establece lo siguiente:

“Los choferes de taxi, que no sean propietarios de los vehículos que exploten, tributarán con el impuesto de este número con tasa de 3,5% sobre el monto de dos unidades tributarias mensuales, sin derecho a deducción alguna. El impuesto debe ser recaudado mensualmente por el propietario del vehículo el que debe ingresarlo en arcas fiscales entre el 1º y el 12 del mes siguiente.”

De esta forma, la actividad de los choferes de taxi se encuentra gravada con Impuesto de Segunda Categoría, con una tasa específica, sin deducciones, el cual será retenido por el dueño del vehículo.

En el caso de los choferes que no son dueños, no se encuentran afectados al IVA, pues su actividad no es calificada como un servicio para efectos de dicho tributo.

4.2.3.2 La plataforma.

a) Plataforma como intermediaria.

De acuerdo con la Minuta del SII de fecha 15 de mayo de 2016, existe una situación especial respecto de las plataformas que prestan servicios de intermediación. Dicha minuta contempla el caso de *Uber*. El documento expresa que el servicio prestado por ellas se asemejaría a una comisión de comercio, en base a la definición del artículo 233 del Código de Comercio, y la clasificación realizada por el artículo 234 del mismo cuerpo legal. Para que la comisión sea comercial debe realizarse respecto de actos de comercio, encontrándose el contrato de transporte dentro de esta categoría de acuerdo al artículo 3º del mismo Código, previamente citado. Así, esta plataforma siempre será catalogada como una comisión comercial.

Esta comisión, realizada por una persona o entidad desde el extranjero, es catalogada como una prestación contemplada en el artículo 59º de la Ley de LIR. No obstante, este servicio, por el cual se

recibe una comisión se encuadra en la exención del número 2 del mismo artículo, lo que se traduce en que dichas empresas no paguen impuestos.

Respecto del IVA. Si la empresa se encuentra establecida en Chile y presta servicios de intermediación, ella se encontrará gravada con el impuesto, pues prestaría servicios de correduría, que siempre son mercantiles. Si no, ella está exenta como en los casos anteriores.

b) Plataforma como empresa que presta servicios de transporte.

Si la plataforma se organiza como empresa que presta servicios de transporte, y tiene presencia física en Chile, respecto a la renta, deberá pagar IDPC de acuerdo con el ya comentado artículo 20° N.º 3. De esta forma se encontrará sometida al régimen general del IDPC y el IGC o IA. Hay que agregar, que estas empresas no podrán acogerse al régimen de renta presunta, a menos que cumplan con los requisitos ya señalados.

Si la empresa presta servicios de transporte, hay que determinar si ella tiene el carácter mercantil, es decir, si se subsume en el concepto de empresario de transporte contenido en el inciso final del artículo 166 del Código de Comercio. Si es así, se encontrará exenta de IVA, pero si no los satisface, se encontrará gravado con dicho tributo.

4.3 REGULACIÓN PROPUESTA.

En reiteradas ocasiones se ha señalado que los servicios digitales sí se encuentran gravados en Chile. Lo que no significa que ellos se contemplen concretamente en las normas tributarias, pues la legislación actual ni siquiera entrega una definición para poder determinar aquellos servicios. Sin embargo, éstos pueden ser analogados a su par tradicional y de esta forma se puede determinar su situación fiscal.

Pero, claramente, la legislación existente no es suficiente, debido a que está diseñada para operaciones con diferentes características y, además, las TICs han modificado de tal forma la prestación de servicios que ellas han permitido soslayar la aplicación de la normativa existente, es por ello que Chile, al igual que muchos Estados, ha propuesto una serie de reformas que buscan resolver esta situación.

A través del “Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria”, introducido con fecha 23 de agosto de 2018, el gobierno presentó una serie de reformas relativas a la materia, las que pretenden,

como se ha dicho en los medios, “Emparejar la Cancha”, apelando a la idea de que los Servicios Digitales deben tributar al igual que los tradicionales, ya que prestan un servicio análogo.

4.3.1 Establecimiento Permanente.

La legislación actual establece que los servicios digitales que se prestan desde el extranjero sí tributan. Lo que sucede con ellos es que, al contar con las nuevas tecnologías, no es necesario que los sujetos se establezcan en el país, pues pueden perfectamente prestar el servicio desde el extranjero; adicionalmente la tecnología les ha permitido ser más eficientes sin que medien mayores costos. Es por esta razón que se ha propuesto como nexo la PES para poder determinar la existencia de un EP. Al respecto, el proyecto de Modernización Tributaria no incluye el concepto propuesto por la OCDE y la CE, pero sí ha introducido un concepto de EP, a saber:

“...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.”¹⁸⁴

Agrega más adelante que, si los sujetos realizan actividades en el país representados por un mandatario que, habitualmente, concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, se entenderá que tiene un EP, pero no lo constituirá un mandatario que no sea económica o jurídicamente dependiente del mandante o que se haya constituido para celebrar actos específicos.

Como queda de manifiesto, se asemeja bastante a la definición de EP del artículo 5° del Modelo de la OCDE, pero lo importante del concepto contemplado en el proyecto, para el objeto de este estudio, es que define al EP como “un lugar”, y no como “un lugar fijo de negocios”. No es claro el fundamento de esto, sin embargo, es evidente que la definición es más amplia al no exigir como requisito la permanencia en un lugar determinado.¹⁸⁵ De todas formas, esta definición no satisface las recomendaciones de la OCDE ni la tendencia internacional.

¹⁸⁴ Chile. (2018) Proyecto de Ley Modernización Tributaria. Mensaje N° 107-366. 23 de agosto de 2018.

¹⁸⁵ Tiene el beneficio adicional que incorpora a nuestra legislación un concepto de Establecimiento Permanente, del cual carecemos. Actualmente el concepto de establecimiento permanente sólo se contempla en los Convenios de Doble Tributación que ha celebrado nuestro país, en consecuencia, su aplicación se restringe a la determinación de la presencia de empresas residentes de dichos países en Chile.

4.3.2 Modificaciones Varias.

Por otro lado, si la persona o entidad sin domicilio o residencia en Chile no tiene una filial o EP y realizan actividades en el territorio, estará gravada con IA, cuya tasa variará dependiendo de la calificación de la renta. Para el caso de las regalías, la tasa es de un 30%, la distribución de materiales audiovisuales es de un 20%, y va desde un 0% a un 15% si se trata de regalías pagadas por el uso de un software, de acuerdo al artículo 59° de la ley de la Renta. Respecto a la comercialización de espacios publicitarios el SII ha catalogado esta actividad como un servicio prestado desde el extranjero, por lo que debe pagar una tasa del 35%. Para ello la empresa debe contar con un agente retenedor.

Sin embargo, en el caso del modelo B2C, cuando se trata de servicios personales, si existe un Tratado de Doble Imposición, la tasa de este impuesto podría llegar al 0%.

Cabe señalar, que, en este modelo de negocio, se vuelve muy difícil la fiscalización, como se señaló con anterioridad, pues es necesaria la existencia de un agente retenedor. Dado que los usuarios, personas naturales, sujetos que no llevan contabilidad, ni prestan declaraciones al respecto, además de ser inexpertos en el tema, se vuelve muy compleja la etapa de retención y pago de este tributo. Muy distinto es lo que sucede con el modelo B2B, pues el usuario es una empresa que sí lleva contabilidad y, por lo tanto, es más sencillo para la autoridad fiscalizarlo.

Como veíamos anteriormente, en lo relativo al impuesto a la renta, las comisiones como servicios prestados por personas no domiciliadas y residentes en Chile generan ingresos afectos a IA, sin embargo, se encuentran exentas. Ante tal situación, el proyecto original de “Modernización Tributaria” agrega una frase al artículo 59 número 2 de la LIR para combatir la exención en el caso de aquellas empresas que presten dichos servicios de forma digital:

“Lo anterior, no será aplicable a aquellas comisiones que correspondan a servicios de intermediación de servicios digitales.”¹⁸⁶

De esta forma, se pretendía soslayar la aplicación de esta norma para aquellos servicios de intermediación realizada por vía digital.

Sin embargo, esta modificación quedó sin efecto de acuerdo al proyecto de ley modificado contenido en el informe de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados de fecha 20 de agosto de 2019, el que fue aprobado por dicha cámara con fecha 22 de agosto del año en curso.

¹⁸⁶ Chile. (2018) Proyecto de Ley Modernización Tributaria. Mensaje N° 107-366. 23 de agosto de 2018.

Cabe hacer presente que estos pagos, si se realizan entre empresas, podrían ser catalogados como beneficios empresariales, por lo cual se podría ver modificado la forma en que éstos tributen, incluso aminorar la tasa respectiva.

Respecto del IVA, estos servicios, sólo podrán ser gravados por este impuesto si son prestados en Chile. Sin embargo, si ellos se encuentran gravados con IA, de acuerdo al artículo 12° E N° 7 del Decreto Ley N° 825, (Ley del IVA), se encontrarían exentos del pago de este gravamen. Lo que se traduce en que no pagarán impuestos a la renta ni al consumo.

Para evitar la doble exención que se produce, en caso de que el servicio no se preste en Chile y este goce del beneficio establecido en el artículo 59° N.° 2 de la LIR, el proyecto de ley agrega la palabra “utilizados”. La exención del artículo 12° E N° 7 quedaría de la siguiente manera: *“Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la misma ley, salvo que respecto de éstos últimos se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.”* (Énfasis añadido).

De esta forma aquellas compañías de servicios digitales que se encuentren dentro del supuesto anterior no quedarían dentro de la exención legal y deberán pagar, al menos, IVA.

Si la compañía tiene una filial o EP, se aplicarán las normas generales.

4.3.3 Impuesto a los Servicios Digitales: La propuesta de Chile.

Como señalábamos con anterioridad, con fecha 23 de agosto de 2018, el gobierno chileno presentó un proyecto de ley que pretende modernizar el sistema tributario. Consiste, en términos generales, en una simplificación al sistema, un tratamiento beneficioso para las pequeñas y medianas empresas (PYME), extensión de beneficios para zonas extremas, la creación de la Defensoría de Derechos del Contribuyente, entre otras. Destaca la introducción de un “Impuesto a Servicios Digitales”.

Uno de los objetivos perseguidos por esta medida es generar un espacio de equidad entre los servicios prestados a través de medios digitales y aquellos que tienen un carácter tradicional. No obstante, no es posible igualar las condiciones entre ambos modelos, ya que el elemento digital introduce varias ventajas a los primeros, imposibles de equiparar a través del impuesto.

Lo que sí es importante, es que estas rentas producidas por la prestación de los servicios digitales se encuentran gravadas, pero muchas veces exentas, y en otros casos, las tecnologías digitales permiten el anonimato de los sujetos y, de esta forma, la elusión de las normas tributarias. Es por esto último que resulta relevante regular la tributación de aquellos que prestan este tipo de servicios.

En el informe financiero del proyecto de ley “Modernización Tributaria” original, la autoridad proyecta un ingreso de 219 millones de dólares para el 2019, 228, para el 2020 y 237 para el 2021, lo que impactará en el PIB en un 0,1%.¹⁸⁷

De lo expuesto en el apartado 4.2 podemos ver que aquellos servicios digitales, de alguna forma, sí se encuentran gravados, tanto respecto a la renta como al impuesto al valor agregado, lo que sucede es que no existen normas específicas para los nuevos modelos de negocios, y, además, la mayoría se encuentran exentos o no les son aplicables los impuestos en atención a los criterios utilizados por nuestro ordenamiento para aplicar los factores de conexión de la normativa tributaria. De todas formas, el proyecto propone ciertos ajustes que permitirían enfrentarse a los desafíos que ha traído consigo la economía digital. Si bien, esto puede ser suficiente para los negocios B2B, pues su fiscalización es mucho más sencilla, ya que, como veíamos con anterioridad, las compañías llevan contabilidad y suelen estar inscritas en un registro, a diferencia de lo que sucede con el caso del modelo B2C, donde se produce una dificultad mayor al momento de fiscalizar.

De esta forma, el proyecto de ley, en su versión original, había propuesto un impuesto de carácter específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto a aquellos servicios digitales que sean prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero en el caso que dichos servicios sean utilizados por usuarios, personas naturales, en Chile. Esto es sin importar si el servidor, o la plataforma tecnológica se encuentren en el territorio nacional.

Éste no era un impuesto a la renta, tampoco al consumo, su carácter era específico. Indirecto, pues el contribuyente, aquel sujeto obligado al impuesto por la norma tributaria, es el prestador del servicio, pero aquel que sufre el detrimento patrimonial es el usuario, por lo que existe una traslación.

Los contribuyentes, entonces, eran las personas o entidades que se encuentren domiciliadas o residentes en el extranjero que presten servicios digitales.

¹⁸⁷ El Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria se encuentra actualmente en el Primer Trámite Constitucional.

Pero no son todos los servicios digitales los que se pretendían gravar, si no que la propuesta acotaba su extensión a cuatro tipos, a saber:

1. Los servicios remunerados de intermediación digital entre prestadores de cualquier clase de servicios y usuarios de los mismos que permitan concluir las respectivas transacciones por medios electrónicos, sea que la prestación de los servicios, objeto de la intermediación digital se lleve a cabo por medios tradicionales o electrónicos.
2. Los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital, como imágenes, películas, series, videos, música, juegos y cualquier otro servicio de entretenimiento digital, a través de descarga, *streaming* u otra tecnología.
3. Los servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.
4. Los servicios remunerados de almacenamiento de datos cualquiera sea su opción de operación tecnológica, tales como servicios de nube o software como servicios.

Cabe hacer presente que existía una presunción simplemente legal en la norma, ya que se entendería que los servicios eran utilizados en el territorio nacional, por personas naturales, cuando los emisores de los medios de pago electrónicos fuesen personas o entidades con domicilio o residencia en Chile, presunción que podría haber sido contradicha a través de medios de prueba.

La tasa propuesta originalmente era de 10%, y se aplicaría sobre el valor enterado por los usuarios, sin deducción alguna. Con el objeto de facilitar la fiscalización y el pago del impuesto, se recurrió al mecanismo de los agentes retenedores. Ellos serían los emisores de los medios de pago electrónicos. Por lo que estos sujetos habrían sido obligados a retener el monto del impuesto, pero no sólo ello, sino que también, habrían tenido que declararlo y enterarlo en arcas fiscales. Más aún, si el servicio prestado es de intermediación digital, estos sujetos habrían tenido obligaciones de informar los antecedentes de los prestadores de servicios subyacentes, las cantidades que los intermediadores entregarán a éstos, entre otras.

El proyecto, además, incluía una nómina de retenedores y una de prestadores de servicios.

Si los retenedores no estaban en la nómina, posible caso PayPal, o se pagara en efectivo, el SII hubiese podido girar y exigir el pago del impuesto al contribuyente de éste, lo que es, claramente, más complejo de realizar y fiscalizar.

Junto con ello, al contribuyente también se le imponía obligaciones de información respecto de las operaciones que realizaran, donde no intervinieran agentes retenedores.

Sin embargo, la propuesta original se fue modificando, primeramente se subió la tasa desde un 10% a un 19%, para luego ser suprimida a través de indicaciones presentadas por el ejecutivo a través del oficio 105-367 con fecha 3 de julio de 2019, en el cual, no sólo se eliminó el nuevo gravamen originalmente propuesto, si no que se introdujeron modificaciones que se tradujeron en aplicar IVA a las transacciones digitales.¹⁸⁸ De esta forma, pasamos de una propuesta que contenía un impuesto indirecto de carácter único con retención, de una tasa del 10%, al IVA con una tasa del 19%.

De acuerdo con el Proyecto de Ley aprobado por la Cámara de Diputados el pasado 22 de agosto de 2019, se aplicará IVA a los siguientes hechos gravados, servicios que se contemplarán en el artículo 8 en una nueva letra n):

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

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

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

4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.”¹⁸⁹

El contribuyente son los prestadores de estos servicios domiciliados o residentes en el extranjero, pero al ser impuesto indirecto, el sujeto que sufre el detrimento económico es el usuario. El impuesto se aplicará a aquellos negocios B2C y B2B, a diferencia del gravamen considerado en el proyecto inicial.

¹⁸⁸ Chile. SII. (2019) Oficio N° 105-367. 3 de julio de 2019.

¹⁸⁹ Chile. (2019) Primer Informe Comisión de Hacienda de Cámara de Diputados. Proyecto de Ley. Mensaje N° 107-366. 20 de agosto de 2019. p. 168.

Sin embargo, respecto de aquellos contribuyentes que presten los servicios para ser utilizados en el territorio nacional a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA, quedarán sujetos a un régimen simplificado de tributación, contemplado en el nuevo párrafo 7° bis introducido por el proyecto, en virtud del cual, entre otras cosas, declararán y efectuarán el pago a través de un portal o mecanismo digital que el SII implementará al efecto. El mismo párrafo, faculta a este servicio para la utilización de cualquier medio de fiscalización tecnológico que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, podrá solicitar, de manera fundada, información respecto de los prestadores y vendedores, y las cantidades que se pongan a su disposición, en el caso de intermediación. Respecto a los negocios B2B, los beneficiarios de los servicios son establecidos como los contribuyentes, siendo, de esta forma, ellos los que tendrán que declarar y enterar el impuesto.

Respecto a la retención, ésta pasa a segundo plano, el proyecto agrega un nuevo inciso séptimo al artículo 3° de la ley del IVA. Dicha disposición faculta a la Dirección del SII para que disponga, mediante resolución fundada, que aquellos emisores de tarjetas de crédito retengan el impuesto a aquellos prestadores que no se sujeten al régimen simplificado. De esta forma, la retención sólo se aplicará a las operaciones realizadas por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que no se hayan sujetado al régimen de tributación simplificada del párrafo 7 bis, en determinadas ocasiones.

Otro germen de retención se encuentra en el proyecto, ya que a través de un nuevo inciso octavo, que se agregará al mismo artículo 3° de la Ley del IVA, señala que la Dirección del SII también puede autorizar, a solicitud de parte, que el vendedor o intermediario de bienes corporales muebles ubicados en el territorio nacional, retenga y entere, en forma anticipada, el impuesto que afectará su importación, que sean comprados por residentes o domiciliados en Chile, que no sean contribuyentes de IVA.

Por otro lado, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional, si al tiempo de contratar dichos servicios, o al realizar los pagos, concurre alguna de las siguientes situaciones:

“i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o

ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.¹⁹⁰”

¹⁹⁰ *Ibidem.* p. 167.

Por último, el proyecto modificado contempla un nuevo artículo 59° bis a agregarse a la Ley de la Renta, el cual exime a los prestadores de servicios del IA, cuyos beneficiarios sean personas naturales que no sean contribuyentes de IVA.

4.3.4 Propuesta para plataformas de transporte.

A través del proyecto de ley N° 11934-15 presentado por el gobierno con fecha 20 de julio de 2018¹⁹¹, se pretende regular a las aplicaciones de transporte. En el mensaje, el gobierno reconoce como gran desafío la falta de información respecto de las operaciones y los sujetos que participan en la actividad del transporte desarrollada por estas aplicaciones, como lo es, por ejemplo, la falta de información respecto a los choferes que prestan los servicios con asistencia de las plataformas.

Lo que pretende esta normativa es regular diversos ámbitos de la actividad para un mayor control y establecer una regulación equitativa entre estas aplicaciones y los prestadores del servicio tradicionales. Para ello, la normativa propone establecer diversas obligaciones a los sujetos participantes, como lo son las de información y seguridad. Pero, además, busca que aquellos prestadores de servicios de transporte tradicionales utilicen las tecnologías y aplicaciones tanto para buscar pasajeros, como para emplearlas como sistemas de cobro.

Como primer elemento novedoso, el proyecto introduce un concepto denominado “Empresa de Aplicación de Transporte” (EAT), la que es definida, en el proyecto original, de la siguiente manera:

“Se denominará Empresa de Aplicación de Transportes, en adelante “EAT”, a toda persona jurídica que preste o ponga a disposición de las personas un servicio de plataforma digital, sistema informático o tecnología de cualquier tipo, que permita a un pasajero contactarse con el propietario, administrador o conductor de un vehículo de transporte menor de pasajeros, para ser transportado desde un origen a un destino determinado, pagando una tarifa por el servicio recibido. Éstas serán consideradas para todos los efectos como empresas de transporte remunerado de pasajeros y asimismo sus servicios serán calificados como servicios de transporte remunerado de pasajeros.”¹⁹²

¹⁹¹ En la actualidad el Proyecto de Ley se encuentra en el Segundo Trámite Constitucional.

¹⁹² Chile. (2018) Proyecto de Ley. Mensaje N° 077-366. 20 de Julio de 2018.

Además, la normativa propuesta crea un “Registro de Empresas de Aplicación de Transportes”, en el cual se requerirá los antecedentes de constitución en Chile, una descripción de los servicios prestados por la empresa y la identificación de los conductores y vehículos adscritos a la EAT.

Adicionalmente, se exigirán los siguientes requisitos para poder operar:

- a) Ser personas jurídicas constituidas en Chile;
- b) Tener giro de transporte remunerado de pasajeros y haber iniciado actividades ante el Servicio de Impuestos Internos;
- c) Mantener de manera permanente a disposición de los usuarios medios de comunicación para consultas, reclamos o denuncias;
- d) Contar con seguros de responsabilidad civil para los vehículos y pasajeros y de vida para el conductor, conforme a las condiciones, coberturas y plazos que determine el reglamento.

Sin embargo, se remite a un futuro reglamento que contemplará requisitos adicionales.

Lo anterior tiene directa incidencia en la situación tributaria de las aplicaciones de transporte y de los choferes. Primeramente, el proyecto de ley pretende que estas EAT se constituyan como personas jurídicas en Chile. De lo que se desprende que ellas se someterán al régimen de imposición general, es decir, sus ingresos tributarán con IDPC, en virtud del artículo 20° N° 3.

Sin embargo, no sólo determina la tributación de estas empresas de manera precisa, sino que también, al exigir un giro determinado y haber iniciado actividades ante el SII, se producen obligaciones de información, lo que permite que este servicio pueda desarrollar su labor fiscalizadora de manera más sencilla sin generar mayores costos.

Adicionalmente, las obligaciones de información relativas a los choferes, permitirá fiscalizar también a éstos, y hacerle exigibles sus respectivas obligaciones tributarias, como lo sería la obligación de emisión de boletas de honorarios.

Por otro lado, de acuerdo con el Informe Financiero de este proyecto de ley, éste generará un aumento en el gasto fiscal, pues se realizarán egresos por conceptos de emisión de sellos y certificados, implementación del software, mantención de éste, equipos, mobiliario, gastos en bienes y servicios y personal, lo que se traduce en \$278.453 miles de pesos más anualmente, y, además, disminuirán los ingresos en unos \$453.745 miles de pesos por conceptos de infracciones de tránsito, derivado de la disminución de conductores informales.

4.4. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS PROPUESTAS DE CHILE.

La exposición anterior deja de manifiesto qué variadas son las medidas propuestas para hacer frente a los desafíos impuestos por la Economía Digital. Dos de ellas son las que más resaltan y requerirán un mayor esfuerzo para la administración, debido a las dificultades de su implementación y el cambio que representan, a saber:

1. Impuesto a Servicios Digitales.
2. Regulación de Plataformas de Transporte.

4.4.1 Impuesto a Servicios Digitales.

4.4.1.1 Proyecto Original.

El proyecto de ley original de “Modernización Tributaria” proponía un impuesto indirecto, de carácter único y sustitutivo, se aplicaría un 10% sobre la base bruta de la transacción, relativa a determinados servicios digitales, como la intermediación y la publicidad, el que sería retenido por el intermediario, emisor de medios de pago electrónico, aplicándose solamente a las transacciones B2C. Basado en sus características, el Impuesto a Servicios Digitales propuesto por Chile, podía ser calificado como un “*Turnover Tax*” (Impuesto sobre el volumen de negocios), ya que es un impuesto indirecto, pero también, como un Impuesto de Retención, por lo que resultaba ser una medida de carácter híbrido, de acuerdo a lo señalado por los abogados Manuel José Garcés y José Tomás Otero.¹⁹³

El impuesto propuesto era bastante similar a la normativa contemplada en la actualidad. Como veíamos, la mayoría de los servicios que se pretendían gravar con este tributo, estaban contemplados en el artículo 59° de la LIR, que contempla la aplicación de un impuesto sobre la renta, sin deducción, entendiéndose de esto, que se aplica sobre la base bruta, pero además, su inciso final señala que “*El impuesto de este artículo tendrá el carácter de impuesto único a la renta respecto de las cantidades a las cuales se aplique.*”¹⁹⁴ Impuesto que es retenido por el sujeto que realiza el pago. No obstante, la mayoría de los servicios contemplados en la propuesta se encuentra exento en la actualidad.

¹⁹³ GARCÉS, J. y OTERO, J. (2018) Chile’s approach to the taxation of digital economy. [En línea]. International Bar Association. <https://www.carey.cl/download/filebase/noticias/Chiles-approach-to-the-taxation-of-the-digital-economy_IBA-3.pdf> [Fecha de consulta 9 de marzo de 2019].

¹⁹⁴ Chile. Ministerio de Hacienda. (1974) Decreto Ley N° 824. Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.

La reforma en cuestión eliminaba la exención, pero además introducía este nuevo impuesto, con una naturaleza particular. Así, con la nueva normativa, las transacciones realizadas en el marco B2B relativas a los servicios contemplados en el nuevo impuesto, estarían gravadas en virtud del artículo 59° de la LIR, mientras que aquellas B2C, tributarían de acuerdo al “Impuesto a Servicios Digitales”. Existiendo una tributación distinta para los mismos servicios dependiendo si se encuentra en el contexto B2B o B2C, lo que podría afectar el principio de neutralidad de los tributos.

Desde la perspectiva de los agentes retenedores, la distinción no parecía arbitraria, pues los retenedores en el caso B2B tienen incentivos para retener y declarar el impuesto. No así en el caso B2C que conlleva mayores costos para la administración, ya que es complejo, o incluso imposible, obtener información de las transacciones. Es por ello que la introducción de los emisores de medios de pago electrónicos como agentes retenedores parecía bastante razonable, ya que ellos ocupan un lugar en la transacción que les permite obtener información tanto de los proveedores como de los consumidores, mecanismo que, incluso, puede ser aplicable para negocios C2C.

Diferente es el caso desde la perspectiva de la naturaleza del impuesto, ya que para las transacciones B2B, el impuesto sería directo, mientras que para aquellas B2C sería indirecto. Esto tiene directa relación con los Tratados de Doble Imposición Internacional, pues, por ejemplo, servicios como *Netflix* y *Spotify*, bajo la modalidad B2B, sus ingresos habrían sido catalogados como beneficios empresariales y, si no tienen un EP en nuestro país, sólo pagarían impuestos en el país de residencia de la compañía, de acuerdo con el artículo 7° de los Tratados de Doble Tributación Internacional ratificados por Chile. En contrapartida, en el caso de B2C, se gravaría la transacción con un 10%, lo que se traduce en una discriminación arbitraria y una clara vulneración al derecho contenido en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República, referido a la igual repartición de las cargas públicas, como señala el abogado Francisco Sepúlveda¹⁹⁵, con el ejemplo citado.

Sin embargo, lo anterior no es el principal problema desde la perspectiva del principio de neutralidad, sino que lo constituye la diferencia en el tratamiento tributario relativo a los servicios prestados en línea y su par tradicional. No hay que olvidar que uno de los objetivos de la propuesta es

¹⁹⁵ SEPÚLVEDA, F. (2018) Modernización tributaria: Problemas de constitucionalidad en la tributación de servicios digitales. Bajo las normas propuestas, los servicios prestados por plataformas digitales como Netflix o Spotify quedarán sujetos a imposición en Chile. [En línea]. Diario Constitucional.cl. 26 de septiembre de 2018. <<http://www.diarioconstitucional.cl/articulos/modernizacion-tributaria-problemas-de-constitucionalidad-en-la-tributacion-de-servicios-digitales/>> [Fecha de consulta 9 de marzo de 2019].

“emparejar la cancha”, de acuerdo al Ministro de Hacienda Felipe Larraín,¹⁹⁶ es decir, establecer una regulación a las plataformas digitales, para que no exista una competencia desleal entre el *e-commerce* y el comercio tradicional.

Pero, la comparación que se solía hacer con el impuesto propuesto era con el IVA, cuya única similitud era su carácter de indirecto. La mayor crítica que se le hacía a la propuesta original era la tasa que se aplicaría, pues la diferencia era bastante grande, mientras el IVA contempla una tasa del 19%, el “Impuesto a Servicios Digitales” era de un 10%, señalándose que es clara la ventaja de éstos últimos sobre los primeros, pues ellos pagarán menos impuestos. Incluso, el presidente de Confederación de la Producción y el Comercio (CPC) señaló lo siguiente:

“(…) los bienes y servicios que se entregan por vía digital a consumidores sean clasificados como una importación de servicios (Spotify-Netflix), importación de bienes (Alibaba-Amazon) o como servicios profesionales (Airbnb-Uber). De esta manera, se aplicarían a los primeros los aranceles e IVA correspondientes, y a los segundos, el impuesto tasa adicional que grava las rentas de origen chileno que reciben las personas naturales o jurídicas no residentes en Chile.”¹⁹⁷

La propuesta del empresario va en la línea del artículo 19° N° 20 de la Constitución. Para él, el mismo servicio debería estar gravado de la misma forma.

Por último, en lo relativo a la retención, contemplada en la propuesta original, parecía adecuado que sean los emisores de medios de pago electrónicos quienes retengan y efectúen el pago del impuesto, pues, como señalábamos con anterioridad, ellos se encuentran en un lugar privilegiado desde el punto de vista de la información, ya que tanto el proveedor y el consumidor le entregan los datos de manera voluntaria. Sin embargo, la norma establecía una serie de obligaciones a estos sujetos, pues no sólo debían retener, si no que liquidar el impuesto y enterarlo en arcas fiscales, sino que también, tenían una serie de obligaciones de información que consistían en poner a disposición de la administración los antecedentes de los prestadores de servicios digitales, pero además, informar las cantidades que éstos

¹⁹⁶ CNN CHILE. (2018) Ministro Larraín por impuesto a Uber, Netflix y Spotify: “Queremos emparejar la cancha”. [En línea]. 22 de junio de 2018. <https://www.cnnchile.com/lodijeronencnn/ministro-larrain-por-impuesto-a-uber-netflix-y-spotify-queremos-emparejar-la-cancha_20180622/> [Fecha de consulta 9 de marzo de 2019].

¹⁹⁷ GONZÁLEZ, A. (2019) Impuestos para Uber, Netflix y plataformas: CPC propone casi doblar la tasa que establece la reforma tributaria. [En línea]. Emol.com. 7 de enero de 2019. <<https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/01/07/933456/CPC-propone-aplicar-un-impuesto-a-las-plataformas-digitales-mayor-que-lo-que-establece-la-reformar.html>> [Fecha de consulta 9 de marzo de 2019].

entregarán a los prestadores del servicio subyacente en Chile, en el caso de la intermediación, lo que podría traducirse en una carga costosa para los retenedores.

4.4.1.2 Propuesta actual.

En la actualidad, el proyecto de ley se encuentra totalmente reformado, y una de las indicaciones más radicales es aquella relativa al impuesto a servicios digitales, y, ahora, la idea es la de aplicar IVA, es decir, una tasa del 19% sobre la transacción.

La propuesta, además, contempla desplazar a los agentes retenedores para dejarlos en un segundo plano, pues, con las indicaciones, se introduce un sistema simplificado, el que tendrá el carácter de digital, por lo que, a diferencia de la propuesta inicial, ya no se dependerá de un tercero que participa de la operación, si no que se invita a los mismos contribuyentes a declarar y enterar el impuesto. Por un lado, esta medida parece positiva, pues elimina la carga excesiva que hubiesen sufrido los agentes retenedores con el proyecto original, ya que no depende de ellos entregar aquella información que poseían al estar en un lugar privilegiado de la transacción. Además, se sigue a los lineamientos de la OCDE, pues se crea un sistema simplificado para que el contribuyente pueda declarar y enterar el impuesto, para aquellos negocios B2C. Los emisores de tarjetas u otros sistemas de pago tendrán el carácter de retenedores sólo cuando la Dirección del SII así lo establezca a través de una resolución fundada.

Lo que no resuelve la modificación, es cómo se puede asegurar el cumplimiento de las normas tributarias y la obtención de información respecto a los contribuyentes, pues ambas depende exclusivamente de éste último y no de un tercero más identificable y coercible como lo eran los agentes retenedores en la reforma original.

Otra de las cosas que no resuelve la modificación es la diferencia entre los impuestos que deben pagar las transacciones correspondientes al contexto B2B y las B2C. Ambas, con las indicaciones del gobierno, deben pagar IVA, sin embargo, el proyecto de ley modificado agrega un nuevo artículo 59° bis a la ley de la renta el cual señala que aquellos contribuyentes que no estén domiciliados ni tengan residencia en Chile, que presten los servicios digitales contemplados en el proyecto a personas naturales no contribuyentes de IVA se encontrarán exentos de IA. De esta forma, los negocios B2B se encuentran afectos a IVA y Renta, mientras que los B2C sólo al primero. Manteniéndose, desde este punto de vista, la vulneración al artículo 19° N° 20 de la Constitución, al igual que sucedía en el caso del proyecto original.

Sin embargo, la discusión en Chile ha seguido el conocido camino de “emparejar la cancha” desde la perspectiva de igualar la tributación de los servicios digitales a los tradicionales, esto queda de manifiesto, primero, con el aumento de la tasa propuesta por el gobierno, ya que el pasado 19 de marzo de 2019 el Ministro de Hacienda ha anunciado que el impuesto alcanzará una tasa del 19%, al igual que el IVA, muy superior a la propuesta original, siempre con miras al ingreso de:

“(…) recursos adicionales por US\$ 40 millones. El informe financiero del proyecto de ley proyectó una recaudación en régimen de US\$ 57 millones con la tasa de retención del 10%. Si a ese monto se suman los US\$ 40 millones informados por Larraín el martes, se llega a la cifra cercana a los US\$ 100 millones.”¹⁹⁸.

Y luego, con el cambio radical al proyecto de ley, eliminando el impuesto introducido por el artículo 15 del texto, y gravando las mismas transacciones digitales con IVA.

La pregunta que surge inmediatamente es: ¿Son los servicios digitales equivalentes a los servicios tradicionales? Marie Lamensch se hace la misma interrogante. Analiza la situación utilizando como ejemplo el *e-book* v/s los libros, considerando jurisprudencia relativa al principio de neutralidad tributaria, en la que concluye que, más allá de la similitud de los servicios, para afectar el principio de neutralidad fiscal el impuesto introducido debe producir una distorsión en la competencia de los servicios. Además, reconoce que el *e-book* y el libro, pueden contar la misma historia, pero, desde la perspectiva del consumidor, no son productos similares, ya que, por ejemplo, el primero necesita un dispositivo para utilizarse, mientras que el segundo se satisface a sí mismo.¹⁹⁹

De esta forma, para definir el impuesto adecuado a los servicios digitales, es necesario conocer sus características, y reconocer que podrían constituir servicios distintos a los tradicionales y que satisfacen necesidades diversas, por lo que es lamentable que la discusión se haya centrado en “emparejar la cancha”, en vez de tratarse sobre la naturaleza y características de los servicios digitales y la forma más adecuada de gravarlos.

Al respecto el abogado Claudio bustos señaló en su oportunidad:

¹⁹⁸ PALACIOS, J.P. y RIVERA, R. (2019) Impuesto digital: Gobierno prevé recaudación de US\$ 97 millones y expertos anticipan traspaso a precios. El Mercurio. Economía y Negocios. 22 de marzo de 2019. [En línea]. <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=555852>> [Fecha de consulta 23 de marzo de 2019].

¹⁹⁹ LAMENSCH, M. Ob. Cit. p. 34.

*"(...) lo que están haciendo es transformar el impuesto que originalmente se planteaba como uno indirecto en un IVA, en un impuesto derechamente que gravará el consumo y con una tasa de un 19%. Yo siempre he pensado que es una tasa excesiva para este tipo de servicios porque se trata normalmente de empresas que no están establecidas en Chile (...) Por lo tanto lo que se está agravando no es la utilidad o renta de la empresa, sino que se está agravando el ingreso completo, y además por la misma razón de ser una empresa establecida afuera de Chile, no tiene posibilidad de recuperar el IVA como crédito, que es lo que normalmente hacen las empresas en Chile. (...) Podemos llegar a ponerle un impuesto que finalmente sea inviable para la empresa y que la empresa no pueda hacer negocios."*²⁰⁰

4.4.2 Tributación de plataformas de transporte.

El proyecto de ley pretende que los prestadores de servicios de transporte como *Uber* se establezcan en Chile, lo que permite llevar a cabo una fiscalización tanto a la empresa como a los conductores y la aplicación del sistema tributario general a ambos. De esta forma se pretende derribar el modelo de funcionamiento de plataformas, que les permite evadir las cargas tributarias. En el caso de *Uber*, funciona de la siguiente manera:

*"(...) la empresa que recibe los ingresos es Uber B.V., en Países Bajos. Una vez recibidos los pagos de los pasajeros, Uber B.V. devuelve un porcentaje del dinero al conductor (a través de empresas de gestión de pagos) y se queda con una comisión que varía entre 25% y 30% aproximadamente³⁷. Descontados los gastos operativos, el dinero restante son las utilidades de Uber B.V., que retiene el 1% de dichas utilidades y transfiere el 99% restante a Uber International CV por concepto de regalías por propiedad intelectual (La Nación, 2017). Uber International CV posee una sede central en Bermuda y su dueño es Uber Technologies con sede en California, EE.UU. En Países Bajos, las regalías por propiedad intelectual están exentas de impuestos."*²⁰¹

²⁰⁰ FINGER, R. (2019) Expertos analizan gravamen con el IVA a los servicios de plataformas digitales extranjeras: ¿Subirían los precios? Emol. Economía. 4 de julio de 2019. [En línea]. <<https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/07/04/953514/Servicios-de-plataformas-digitales-seran-gravadas-con-el-IVA-en-la-reforma-tributaria-Subirian-los-precios.html>> [Fecha de consulta 28 de agosto de 2019].

²⁰¹ CNP. (2018) Tecnologías Disruptivas Regulación de Plataformas Digitales. Capítulo 3 – Plataformas de Transporte. [En línea]. <<http://www.comisiondeproductividad.cl/wp-content/uploads/2018/04/Cap%C3%ADtulo-3-Plataformas-de-Transporte-2.pdf>> [Fecha de consulta 9 de marzo de 2019]. p. 26.

La regulación propuesta permitirá evitar que se gatille este mecanismo y la evasión de los impuestos producto de este modelo. Además, permitirá unificar la regulación de esta actividad, ya que, como se explicó con anterioridad, el tratamiento tributario varía dependiendo de la organización y el tipo de sujeto que sea el prestador de servicio.

Por otro lado, es positivo el hecho que el proyecto busque incentivar que aquellos sujetos que prestan el servicio de manera tradicional (taxistas) que se introduzcan al mundo de las plataformas digitales. De alguna forma, el proyecto de ley manifiesta el entendimiento de que la tecnología ha llegado para quedarse, que se ha introducido de tal forma en la economía que el concepto de Economía Digital es en sí mismo la economía, y que, abrirse a ella, se traduce en resultados más eficientes.

4.4.3 Tributación de plataformas de hospedaje.

Por último, es necesario comentar la evidente omisión por parte de los legisladores de regular las plataformas de hospedaje. Ellas son un fenómeno de gran magnitud que ha revolucionado el mercado hotelero, pero no sólo eso, sino que también, como se revisó con anterioridad, cuentan con un espectro de reglas que no produce un tratamiento uniforme, ya que, al igual que en el caso de las plataformas de transporte, dependerá del sujeto y su organización para determinar su régimen tributario. Es por estas dos razones que no se explica la falta de una propuesta que regule esta situación y unifique y simplifique el tratamiento tributario de esta actividad, puesto que no es suficiente lo propuesto para los intermediarios digitales.

CONCLUSIONES.

Ya claro ha quedado que la Economía Digital hace mucho ha dejado de ser una parte de la economía, y ha pasado a ser ésta misma, por lo que es indispensable adaptarse a los cambios que ha traído con ella la revolución de las TICs. En este sentido, ya no es posible resistirse a ella, por lo que, aquellos negocios tradicionales (*brick and mortar*) que pretendan mantenerse impermeables a los avances digitales, están destinados a desaparecer, pues la competencia es imposible ante una compañía que ha adoptado las TICs en el seno de su negocio, con una reducción de costos y eficiencia inigualable.

De esta forma, es necesario comprender, para desarrollar una adecuada regulación, que los negocios que han incorporado las TICs a su funcionamiento tienen características propias, con dinámicas distintas a las tradicionales, por lo que los hace diferentes, requieren una infraestructura determinada y satisfacen necesidades diversas. Es por ello que la regulación necesaria debe ser nueva, precisa, adecuada y simple y, sobre todo, distinta, ya que la existente se encuentra obsoleta, debido a que fue diseñada para dinámicas con diversas lógicas. De esta manera, no puede ser idéntica a la que regula los servicios tradicionales, pues las TICs, y su producto, la Economía Digital, presentan desafíos distintos, propios de su anatomía, para lo cual es necesario entender su funcionamiento, pero, además, adoptar la infraestructura correspondiente.

Seguido a lo anterior, es evidente que la regulación tributaria actual no es la más adecuada, pues, la aplicación de los tributos y su recaudación emanan directamente de la soberanía de los Estados, siendo uno de los elementos de ella el territorio, un límite de carácter interno, que se traduce en que la soberanía de un Estado llega hasta la de otro. De esta forma, los derechos impositivos se asignan en virtud de la soberanía. Sin embargo, ha quedado de manifiesto que los avances tecnológicos han permitido que estos límites desaparezcan, al igual que las distancias, pues la red es una, habilita a los sujetos a realizar diversos actos en un corto periodo de tiempo en distintos lugares.

Por lo tanto, si los impuestos establecidos tienen como uno de sus elementos determinantes el territorio, claramente se encuentran obsoletos. De lo que se concluye que, no sólo se deben diseñar nuevos mecanismos para gravar las operaciones realizadas en el seno de la Economía Digital, sino que, además, es necesario adoptar una solución multilateral y coordinada.

Sin embargo, esta solución tomará mucho tiempo en ver la luz, pues es necesario una lata discusión respecto a cuál es la medida más adecuada, la que será resultado de una serie de convenciones

las que arriben todas las partes, que, sin lugar a dudas, se traducirán en concesiones que deberán hacer los Estados para que el sistema funcione.

A pesar de lo anterior, el desarrollo de las tecnologías es más rápido que las negociaciones destinadas a encontrar una solución en común, y sus desafíos se presentan en este instante, desafíos que en el ámbito tributario han tenido una respuesta a través de los BEPS de la OCDE. Incluso situaciones que ya existían se han visto potenciadas por las TICs. Razón por la cual, existe un cierto consenso, que, sin llegar a una solución en común, es necesario tomar medidas unilaterales para hacer frente a la situación de forma momentánea.

Los principales desafíos presentados por la economía digital son (i) nexos; (ii) caracterización y (iii) datos. El primero dice relación con lo que ya veníamos hablando, cómo determinar cuál es el Estado que posee los derechos impositivos ante una operación. El segundo tiene que ver con las nuevas formas de hacer negocios y de caracterizar las rentas producidas por ellas. Por último, la tercera, dice relación con cuál es el valor que se le dará a los datos, la información y el contenido que se maneja en la red. Tres conflictos que caracterizan a las nuevas formas de hacer negocios.

Las medidas que se contemplan en la actualidad son de diversa índole, y atacan distintos desafíos introducidos por la Economía Digital, por lo que algunas apuntan a situaciones específicas, pretenden regular los nuevos modelos de negocios, pero otras buscan enfrentarse a aquellas grandes transnacionales que impactan de manera significativa a un determinado Estado, pero que se han articulado con el objeto de evadir impuestos, lo que se denomina “Planificación Fiscal Agresiva”.

Al respecto, las medidas propuestas tienen cada una de ellas una carencia, es decir, no cubren todos los conflictos introducidos por la Economía Digital. Hasta el momento ha sido la más completa, pero a la vez más compleja de adoptar, la “Presencia Digital Significativa” o la “Presencia Económica Significativa” como un nexo del EP. Ambos conceptos prescinden de la presencia física en un territorio, y se relacionan con una idea más etérea, con una presencia considerable en la economía de un Estado. Esta medida contempla una determinada situación, lo que deja de manifiesto que las diferentes propuestas no son de aplicación única e independiente, si no que pueden ser combinadas para cubrir todo el espectro de la Economía Digital, por lo que no es extraño encontrar legislaciones que han tomado más de una opción para enfrentar la era digital en el ámbito tributario.

Como vimos en la presente exposición, Chile no se encuentra ajeno al debate de la Economía Digital, y ha realizado sus propuestas, dentro de las principales, como señalamos con anterioridad, el IVA a Servicios Digitales y la regulación de las plataformas de transporte.

La propuesta original introducía un impuesto indirecto, único, sustitutivo, cuya base imponible es el monto de la transacción, una base bruta, sobre la cual se aplicaba una tasa del 10%, el que sería retenido, preferentemente, por agentes retenedores, emisores de medios de pago digitales. La propuesta, aunque impopular por su naturaleza y tasa, parecía ser una regulación adecuada para los servicios que pretende gravar, que establecía un mecanismo de recaudación concentrado en el sujeto que se encuentra en el lugar más idóneo para obtener la información relativa a los sujetos de la transacción. Además, de ser una regulación sencilla, pero que requiere cierto aporte de los contribuyentes.

No obstante, el debate que se está llevando en Chile y la respuesta del gobierno con la introducción del IVA para gravar los servicios digitales, denota una resistencia considerable a los cambios, un desconocimiento de la discusión que se está llevando a cabo en el ámbito internacional y de las dinámicas de la Economía Digital. Existe una obsesión por “emparejar la cancha”, pero hacia el ámbito tradicional, mientras que el mundo avanza al ámbito digital. La discusión debería centrarse en los mismos desafíos propios de la Economía Digital, en las medidas que se están proponiendo en otros países y en recoger la experiencia de éstos, en vez de buscar la forma de proteger la economía tradicional, que tiene fecha de expiración.

BIBLIOGRAFÍA.

1. ACCENTURE. (2018) El avance de la Economía Digital en Chile. Optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento. [En línea] Accenture Digital. <https://www.accenture.com/t00010101T000000Z_w/cl-es/acnmedia/PDF-71/Accenture-Digital-Index-Chile.pdf>.
2. ADEI- Observatorio. (2018) Plataformas digitales: una oportunidad para la economía española. [En línea]. Madrid, España. <[http://www.observatorioadei.es/publicaciones/Nota-tecnica-ADEI-Plataformas-digitales-\(1\).pdf](http://www.observatorioadei.es/publicaciones/Nota-tecnica-ADEI-Plataformas-digitales-(1).pdf)>.
3. ÁLAMO, R. (2016). La economía Digital y El Comercio Electrónico: Su Incidencia en el Sistema Tributario. Madrid. Dykinson. Colección Fiscalidad. ISBN: 978-84-9148-023-5.
4. ALI, H. (2019) Italy Misses Deadline to Roll Out Digital Tax Rules. [En línea]. Bloombergtax, Daily tax Report: International. Estados Unidos. 2 de mayo de 2019. <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/italy-misses-deadline-to-roll-out-digital-tax-guidance>>.
5. ARANDA, G. (2018) Atención Google, Netflix, Facebook, etc. / Iniciativa de ley el Impuesto sobre los Ingresos procedentes de Servicios Digitales. No la pierdan de vista [En línea]. El conta.com. México 7 de septiembre de 2018. <<https://elconta.com/2018/09/07/ley-servicios-digitales-globales-mexico/>>.
6. Argentina. Ministerio de Hacienda. (1997) Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 280/97. [En línea]. <http://leyes-ar.com/ley_de_impuesto_al_valor_agregado/3.htm>.
7. Argentina. Ministerio de Hacienda. (1997) Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 280/97. [En línea]. <http://leyes-ar.com/ley_de_impuesto_al_valor_agregado/1.htm>.
8. Argentina. Ministerio de Hacienda. (1997) Ley de Impuesto al Valor Agregado. Decreto 280/97. [En línea]. <http://leyes-ar.com/ley_de_impuesto_al_valor_agregado/4%20bis.htm>.
9. AROCA, F. (2017) “Economía Digital y Tributación Directa en Colombia”. [En línea]. <<http://apps.kingconf.com/ifa2017indice/presentaciones/seminarios/1/colombia.pdf>>.
10. ARTEAGA, J. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributarios*. Bogotá D.C.: Ediciones Rosaristas. En: OTOYA, D. y LLAMAS, M. Ob. Cit.
11. ATSALAKIS, G. y otros. (2019). Bitcoin price forecasting with neuro-fuzzy techniques. [En línea] European Journal of Operational Research, 16 de Febrero de 2019. <<https://doi.org/10.1016/j.ejor.2019.01.040>>.

12. BERLIRI, A. (1971) L'Imposta Sul Valore Aggiunto. En: MASSONE, Pedro. (1995). El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado). Volumen 24. Colección de estudios y monografías. Valparaíso, Chile. EDEVAL. ISBN: 9789562000550.
13. BOCCIA, F. y LEONARDI R. (2016) Appendix: Digital Economy: Facts, Trends and Developments. EU Commission, Expert Group on Taxation of the Digital Economy". En: The Challenge of the Digital Economy. Roma, Italia. ISBN 978-3-319-43690-6
14. BRAUNER, Y. y BAEZ, A. (2015) Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. [En línea]. IBFD. <<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>>.
15. BUDRIS, P. (2011). Administrador de Redes Windows. Instalación, configuración y mantenimiento integral. [En línea]. Buenos Aires. Red Users. Colección manuales users. <https://books.google.es/books?id=IOkW52WKwjOC&printsec=frontcover&hl=es&source=gb_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false>.
16. C.S. Sentencia Rol N° 20.667-2018. 18 de marzo de 2019.
17. CABERO, J. (1998). Impacto de Las Nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación en las Organizaciones Educativas. [En línea] En: Lorenzo, M. y otros (s.a.). Enfoques en la Organización y Dirección de Instituciones Educativas Formales y no Formales. Granada: Grupo Editorial Universitario. <<https://www.uv.es/~bellochc/pdf/pwtic1.pdf>>.
18. CELAÁ, I. (2019) El Gobierno de España aprueba la 'Tasa Google' y la 'Tasa Tobin'. [En línea]. eitb.eur. Economía. España. 18 de enero de 2019. <<https://www.eitb.eus/es/noticias/economia/detalle/6137959/el-gobierno-espana-aprueba-impuesto-digital-tasa-tobin-enero-2019/>>.
19. CEPAL. (2013) Economía Digital para el Cambio Estructural y la igualdad. [En línea]. Santiago de Chile. <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf>.
20. CEPAL. (2016) Estado de la banda ancha en América Latina y el Caribe 2016. [En línea] CEPAL. Santiago. <http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/40528/6/S1601049_es.pdf>.
21. Chile, Ministerio de Justicia. (1857). Decreto Ley N° 1, Código Civil.
22. Chile. (2018) Proyecto de Ley Modernización Tributaria. Mensaje N° 107-366. 23 de agosto de 2018.
23. Chile. (2018) Proyecto de Ley. Mensaje N° 077-366. 20 de Julio de 2018.
24. Chile. (2019) Primer Informe Comisión de Hacienda de Cámara de Diputados. Proyecto de Ley. Mensaje N° 107-366. 20 de agosto de 2019.

25. Chile. Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 824. Ley sobre Impuesto a la Renta. 31 de diciembre de 1974.
26. Chile. Ministerio de Hacienda (1974) Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios. 31 de diciembre de 1974.
27. Chile. Ministerio de Justicia. (1865). Código de Comercio. 23 de noviembre de 1865.
28. Chile. Ministerio de Justicia. (1865). Código de Comercio. 23 de noviembre de 1865.
29. Chile. SII. (2012). Oficio N° 300 del 31 de enero de 2012.
30. Chile. SII. (2013) Oficio N° 916 del 8 de mayo de 2013.
31. Chile. SII. (2014) Oficio N° 1482 del 22 de agosto de 2014.
32. Chile. SII. (2016) Oficio N° 3.390 del 27 de diciembre de 2016.
33. Chile. SII. (2017) Oficio N° 2407 del 5 de enero de 2017.
34. Chile. SII. (2018) Oficio N° 945, del 11 de mayo de 2018.
35. Chile. SII. (2019) Oficio N° 105-367. 3 de julio de 2019.
36. CINTEL. (2018). Economía Digital ya representa más del 20% del PIB en todo el mundo. [En línea] CINTEL Proyectos TIC Innovadores. Bogotá, Colombia. 3 de diciembre de 2018. <https://cintel.co/economia-digital-ya-representa-mas-del-20-del-pib-mundo/>.
37. CNN CHILE. (2018) Ministro Larraín por impuesto a Uber, Netflix y Spotify: “Queremos emparejar la cancha”. [En línea]. 22 de junio de 2018. https://www.cnnchile.com/lodijeronencnn/ministro-larrain-por-impuesto-a-uber-netflix-y-spotify-queremos-emparejar-la-cancha_20180622/.
38. CNP. (2018) Tecnologías Disruptivas Regulación de Plataformas Digitales. Capítulo 3 – Plataformas de Transporte. [En línea]. <http://www.comisiondeproductividad.cl/wp-content/uploads/2018/04/Cap%C3%ADtulo-3-Plataformas-de-Transporte-2.pdf>.
39. CNP. (Comisión Nacional de Productividad). (2018) Tecnologías Disruptivas: Regulación de Plataformas Digitales. Capítulo I. Economía y Plataformas Digitales. [En Línea] Comisión Nacional de productividad. <http://www.comisiondeproductividad.cl/2018/04/tecnologias-disruptivas-regulacion-de-plataformas-digitales/>.
40. Colombia. Congreso de Colombia. (2000) Gravamen a los movimientos financieros. [En línea]. Ley 633 de 29 de diciembre de 2000. <https://www.tobaccocontrol.org/files/live/Colombia/Colombia%20-%20Taxation%20of%20Tobacco%20Products%20-%20national.pdf>.
41. Colombia. Ministerio de Hacienda. (2016) Ley 1819. [En línea]. 29 de diciembre de 2016. <https://gydconsulting.com/userfiles/Ley-1819-29-dic-16-Reforma-Tributaria-Diario-Oficial-50101.pdf>.

42. Colombia. Ministerio de Hacienda. (2016) Ley 1819. [En línea]. 29 de diciembre de 2016. <<https://gydconsulting.com/userfiles/Ley-1819-29-dic-16-Reforma-Tributaria-Diario-Oficial-50101.pdf>>.
43. DELOITTE. (2018) Taxation of non-residents through a Significant Economic Presence Widened scope under the Indian Income tax law. [En línea]. Touche Tohmatsu India LLP. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/technology-media-telecommunications/in-tmt-significant-economic-presence-1-noexp.pdf>>.
44. DELOITTE. (2018) Iniciativa de Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales y otras. [En línea]. En: Boletín Fiscal 48/2018. México, 7 de septiembre de 2018. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/tax/flushes-2018/Iniciativa-ley-impuesto-ingresos-servicios-digitales.pdf>>.
45. e3EAccounting. (2018) TAX TREATMENT ON DIGITAL ADVERTISING PROVIDED BY A NON-RESIDENT. [En línea]. <<https://www.3ecpa.com.my/resources/malaysia-taxation/tax-treatment-on-digital-advertising-provided-by-a-non-resident/>>.
46. Eco-nomicas. (2018) Decreto 354/2018 Reglamentación IVA. [En línea]. Buenos Aires. 23 de abril de 2018. <<http://economicas.com.ar/impuestos-decreto-354-2018-reglamentacion-iva-servicios-digitales>>.
47. ERNST & YOUNG & CO. (2015) Saudi Arabian tax authorities introduce Virtual Service PE concept. [En línea]. Global Tax Alert. 30 de julio de 2015. <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Saudi_Arabian_tax_authorities_introduce_Virtual_Service_PE_concept/\\$FILE/2015G_CM5642_Saudi%20Arabian%20tax%20authorities%20introduce%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Saudi_Arabian_tax_authorities_introduce_Virtual_Service_PE_concept/$FILE/2015G_CM5642_Saudi%20Arabian%20tax%20authorities%20introduce%20Virtual%20Service%20PE%20concept.pdf)>.
48. ESPINOSA, J. (2014) En: OTOYA, D. y LLAMAS, M. (2017). La Tributación de la Economía Digital y sus efectos en materia de Impuestos Directos e Indirectos. [En línea] Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas Santa Fe De Bogotá D.C. <<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/34120/OtoyaLemaitreDanielJose2017.pdf?sequence=1>>.
49. European Commission. (2018) Commission Recommendation. Relating to the corporate taxation of a significant digital presence. [En línea]. Brussels, 21 de marzo de 2018. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf>.
50. EVANS, P. & GAWER, A. (2016) *The Rise of the Platform Enterprise: A Global Survey*. Citados en: KOSKINEN, K., BONINIA, C. y EATON, B. (2018). Development Implications of Digital Economies. Digital Platforms in the Global South: Foundations and Research Agenda.

- [En línea]. University of Manchester, Manchester, UK. Economic & Social Research Council. <<https://diodeweb.files.wordpress.com/2018/10/digital-platforms-diode-paper.pdf>>.
51. 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. [En línea]. Revista Chilena de Derecho y Tecnología. Vol.7, N°1. Santiago. <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-25842018000100155&lng=es&nrm=iso>.
 52. FIGUEROA, P. y ENDRESS, S. (2010). “La renta y los Ingresos no Renta”. Editorial Jurídica. Santiago de Chile. ISBN: 9789561020627.
 53. FINGER, R. (2019) Expertos analizan gravamen con el IVA a los servicios de plataformas digitales extranjeras: ¿Subirían los precios? Emol. Economía. 4 de julio de 2019. [En línea]. <<https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/07/04/953514/Servicios-de-plataformas-digitales-seran-gravadas-con-el-IVA-en-la-reforma-tributaria-Subirian-los-precios.html>>.
 54. GARCÉS, J. y OTERO, J. (2018) Chile’s approach to the taxation of digital economy. [En línea]. International Bar Association. <https://www.carey.cl/download/filebase/noticias/Chiles-approach-to-the-taxation-of-the-digital-economy_IBA-3.pdf>.
 55. GONZÁLEZ, A. (2019) Impuestos para Uber, Netflix y plataformas: CPC propone casi doblar la tasa que establece la reforma tributaria. [En línea]. Emol.com. 7 de enero de 2019. <<https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/01/07/933456/CPC-propone-aplicar-un-impuesto-a-las-plataformas-digitales-mayor-que-lo-que-establece-la-reformar.html>>.
 56. GRAHAM, M. (2019) Changing Connectivity and Digital Economies at Global Margins. [En línea]. Economies at Global Margins. Cambridge, MA. <https://www.idrc.ca/sites/default/files/sp/Images/idl-57429_2.pdf>.
 57. HIDALGO, A. y otros. (2010) Sectores de la nueva Economía 20+20. [En línea] Economía Digital. Universidad Politécnica de Madrid, Escuela de Organización Industrial. Disponible en: https://www.eoi.es/blogs/20digital/files/2010/08/NUEVA_-_ECONOMIA_2020_EOI_Econom%C3%ADa_Digital.pdf.
 58. HM REVENUE & CUSTOMS. (2015) Diverted Profit Tax. Finance Bill. [En línea]. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf>.
 59. HOLMES, K. (2007) International Tax Policy and Double Tax Treaties. Publicaciones IBFD, Países Bajos. Y ROHATGI, R. (2005). Basic International Taxation, Volume I: Principles. 2a edición, Richmond Law and Tax Ltd., Reino Unido. En: OCDE (2014).

60. IBÁÑEZ, M. (2015) BEPS y los desafíos de la inminente digitalización de las economías. En: OTOYA, D. y LLAMAS, M.
61. ICICAT (Instituto Colombiano de Investigación Contable y Análisis Tributario). (2016) Artículo 437-2. Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. [En línea]. <<https://www.icicat.co/normatividad/impuestos/estatuto-tributario/libro-iii/item/604-articulo-437-2-agentes-de-retencion-en-el-impuesto-sobre-las-ventas>>.
62. JONES, B. y otros. (2018) Taxing the Digital Economy. [En línea] Tax Journal. 2 de marzo de 2018. Issue 1389. <<https://issuu.com/preciosdetransferencia/docs/tax-digital-economy-020318>>.
63. KOSKINEN, K., BONINIA, C. y EATON, B. (2018) Development Implications of Digital Economies. Digital Platforms in the Global South: Foundations and Research Agenda. [En línea]. University of Manchester, Manchester, UK. Economic & Social Research Council. <<https://diodeweb.files.wordpress.com/2018/10/digital-platforms-diode-paper.pdf>>.
64. KPMG. (2018) Anteproyecto de Ley del nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales. [En línea]. Tax Alert. España, octubre 2018. <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/10/tax-alert-anteproyecto-ley-nuevo-impuesto-determinados-servicios-digitales.pdf>>.
65. KPMG. (2018) Tributación Directa de la Economía Digital: Iniciativas UE. [En línea]. España, 4 de abril de 2018. <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributacion-directa-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>>.
66. LAMENSCH, M. (2015). “The Treatment of ‘Digital Products? And Other ‘E-Services’ under VAT. [En línea]. En: VAT/GST in a Global Digital Economy - Eucotax Series. The Netherlands. Kluwer. p.p. 15-39. <https://limo.libis.be/primoexplore/fulldisplay?docid=LIRIAS1928084&context=L&vid=Liria_s&search_scope=Lirias&tab=default_tab&lang=en_US>.
67. LIRA, Adrián. (2005). La Tecnología de la Información y la Comunicación: estudio económico. [En línea]. Vol.36, n.143, <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0301-70362005000400009&lng=es&nrm=iso>.
68. LOSITO. A. (2018) Web Tax: Cos’ é e come funziona Imposta 3% su cosa e chi paga. [En línea]. GuidaFisco.it. 28 de diciembre de 2018. <<https://www.guidafisco.it/web-tax-italia-cos-e-come-funziona-imposta-sulle-transazioni-digitali-1999>>.
69. MARTÍN-MORENO, M. y SÁEZ, F. (2015) “Análisis preliminar del comercio electrónico”. [En línea]. <<http://dit.upm.es/~fsaez/intl/proyectos/contenidos/Bloque%20I.pdf>>.

70. MASSONE, Pedro. (1995) “El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)”. Volumen 24. Colección de estudios y monografías. Valparaíso, Chile. EDEVAL. ISBN: 9789562000550.
71. Ministerio de Hacienda de España. (2018) Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre determinados servicios digitales. [En línea]. Ministerio de Hacienda. España, 23 de octubre de 2018.
<<http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20IDSD.pdf>>.
72. OCDE. (2002). Resumen. Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. [En línea]. París, OECD Publishing.
<<https://doi.org/10.1787/9789264189799-sum-es>>.
73. OCDE. (2010) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. VERSIÓN ABREVIADA. [En línea]. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Instituto de estudios fiscales. <<http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>>.
74. OCDE. (2014) Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar. [En línea]. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.
<<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>>.
75. OECD (2019) Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy. [En línea]. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, París, 29 de mayo de 2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.
76. OECD. (2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. [En línea]. OECD Publishing, París, octubre 2015. < <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>>.
77. OECD. (2018) Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. [En línea]. OECD Publishing, París, 2018. <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>.
78. OECD. (2019) Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. [En línea]. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 23 de enero de 2019.
<http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

79. Pakistán. Gobierno de Pakistán, División de Rentas. (2019) INCOME TAX ORDINANCE, 2001 AMENDED UP TO 11.03.2019. [En línea]. <http://download1.fbr.gov.pk/Docs/2019430124658611IncometaxOrdinanceAmendedupto11-03-2019.pdf>.
80. PALACIOS, J.P. y RIVERA, R. (2019) Impuesto digital: Gobierno prevé recaudación de US\$ 97 millones y expertos anticipan traspaso a precios. El Mercurio. Economía y Negocios. 22 de marzo de 2019. [En línea]. <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=555852>.
81. PHILIPPE, S. y VÁSQUEZ, J. (2017) VAT/GST and the Digital Economy: The Untold Story of Global Challenges. [En línea]. En: VAT/GST treatment of cross-border services: 2017 survey. KMP International Cooperative. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/11/ess-survey-13-nov-17.pdf>.
82. PUGA, J. (2005) El Acto de Comercio. Crítica a la Teoría Tradicional. Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile. ISBN: 956-10-1646-X.
83. PWC. (2016) Israeli Tax Authority releases first guidance related to e-commerce. [En línea]. PricewaterhouseCoopers LLP. Delaware, 2016. <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-israeli-tax-authority-releases-first-guidance-on-e-commerce.pdf>.
84. PWC. (2018) Servicios Digitales Resolución DGI N° 9270/2018. [En línea]. Uruguay. Octubre 2018. <https://www.pwc.com.uy/es/acerca-de-nosotros/publicaciones/TaxInsight/tax-insight---servicios-digitales---novedades-compliance-2018.pdf>.
85. RÉDEI, G. Encyclopedia of Genetics, Genomics, Proteomics and Informatics. (2008) Springer, Dordrecht. <https://link-springer-com.uchile.idm.oclc.org/referencework/10.1007%2F978-1-4020-6754-9>.
86. RIFÓN, A. (2018) Los Impuestos en la Era Digital. [En línea]. BDO Uruguay. 10 de julio de 2018. <https://www.bdo.com.uy/es-uy/publicaciones/publicaciones/los-impuestos-en-la-era-digital>.
87. ROBLES, C. (2003) “Clasificación de los modelos de comercio electrónico.” [En línea]. Mercados y negocios. Volumen 7, año 4, enero-junio 2003. <http://www.revistascientificas.udg.mx/index.php/MYN/article/view/4947>.
88. ROSEMBUJ, T. (2015) La Diverted Profits Tax (Impuesto sobre el Desplazamiento de Beneficios) en el Reino Unido. [En línea]. Revista Número 214.

- <http://elfisco.com/articulos/revista-no-214-la-diverted-profits-tax-impuesto-sobre-el-desplazamiento-de-beneficios-en-el-reino-unido>>.
89. SEPÚLVEDA, F. (2018) Modernización tributaria: Problemas de constitucionalidad en la tributación de servicios digitales. Bajo las normas propuestas, los servicios prestados por plataformas digitales como Netflix o Spotify quedarán sujetos a imposición en Chile. [En línea]. Diario Constitucional.cl. 26 de septiembre de 2018. <<http://www.diarioconstitucional.cl/articulos/modernizacion-tributaria-problemas-de-constitucionalidad-en-la-tributacion-de-servicios-digitales/>> [Fecha de consulta 9 de marzo de 2019].
90. Servicio Nacional de Aduanas. (2019) Capítulo 3: Ingreso de Mercancías. [En línea] <<https://www.aduana.cl/capitulo-3-ingreso-de-mercancias/aduana/2007-02-16/135454.html>>.
91. Significados. “Software” (2013) [En línea] En: Significados.com. <<https://www.significados.com/software/>>.
92. SII. (2015) Sistema Tributario Chileno. [En línea]. <www.sii.cl/portales/investors/inf_general/sist_trib_chileno.pps>.
93. THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA. (2017) DIVERTED PROFITS TAX BILL 2017. [En línea]. Australia, 2017. <https://www.bakermckenzie.com/-/media/files/insight/publications/2017/04/australias-diverted-profits-tax-dpt-becomes-law/fc_australia_revisedexplanatorymemorandum_april2017.pdf?la=en>.
94. TORRES, C. (2012) Teoría General de Impuesto al Valor Agregado. [En línea] Juan Manuel Barahona Saíenz, dir. Tesis. Universidad de Chile, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Económico, Santiago, Chile. <https://www.google.cl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjpmvXwmbzgAhUrIrkGHd7oCbgQFjABegQICBAC&url=http%3A%2F%2Frepository.uchile.cl%2Fbitstream%2Fhandle%2F2250%2F112915%2Fde-torres_c.pdf%3Fsequence%3D1&usg=AOvVaw0q82kR9SExp_Ad5GjNHQai>.
95. UENLUE, M. (2017) The Complete Guide to the Revolutionary Platform Business Model. [En línea]. 26 de junio de 2017. <<https://www.innovationtactics.com/platform-business-model-complete-guide/>>.
96. Uruguay. Centro de Información Oficial. (2007) Impuesto a la Rentas de Actividades Económicas. [En línea]. Decreto N° 150/007. Promulgado con fecha 26 de abril de 2007 y publicado con fecha 4 de mayo de 2007. <https://www.impo.com.uy/bases/decretos/150-2007/65_TER>.

97. VEGA-IRACELAY, J. (2015) “Presentación a la edición en español” En: OCDE. (2015). Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2015. [En línea]. Microsoft México, México, México DF, julio 2016. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264259256-es>>.
98. ZAPATA, L. (2016) Industria de la Comunicación y Economía Digital: Guía básica del Dircom. Barcelona: Editorial UOC. p. 12. ISBN: 978-84-9116-492-0.

ANEXOS

ANEXO A. ARTÍCULOS PERTINENTES DEL PROYECTO DE LEY ORIGINAL QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.

A.1 Artículo 2, N 1 letra e)

e) Agrégase el siguiente número 12. – nuevo:

“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.

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. Sin embargo, 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, ni los mandatarios que se hayan constituido con facultades para celebrar actos o contratos con fines específicos, por un plazo fijo o para una obra determinada.

No se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades de organización y puesta en marcha en el país.”.

A.2 Artículo 2 N° 39, letra c)

c) Agrégase, En el inciso cuarto, número 2), primer párrafo, a continuación del punto seguido que sigue a la palabra “especiales”, la siguiente frase:

“Lo anterior, no será aplicable a aquellas comisiones que correspondan a servicios de intermediación de servicios digitales.”.

A.3 Artículo 3 N 5, letra a)

5. Incorpóranse las siguientes modificaciones a la letra E del artículo 12:

a) Intercálase, en el número 7, entre las expresiones “servicios prestados” y “en Chile” la expresión “o utilizados”.

A.4 Artículo 15.

Artículo 15.- Establécese, a beneficio fiscal, un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, a los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten, y en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales.

Para los efectos de este impuesto específico, se entenderán por servicios digitales, cualquiera sea la denominación que le atribuyan las partes, los siguientes:

a) Los servicios remunerados de intermediación digital entre prestadores de cualquier clase de servicios y usuarios de los mismos que permitan concluir las respectivas transacciones por medios electrónicos, sea que la prestación de los servicios, objeto de la intermediación digital se lleve a cabo por medios tradicionales o electrónicos.

b) Los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital, como imágenes, películas, series, videos, música, juegos y cualquier otro servicio de entretenimiento digital, a través de descarga, streaming u otra tecnología.

c) Los servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.

d) Los servicios remunerados de almacenamiento de datos cualquiera sea su opción de operación tecnológica, tales como servicios de nube o software como servicios.

Este impuesto específico se aplicará independiente del dispositivo tecnológico utilizado para conectarse a Internet o a cualquier adaptación o aplicación de protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que los servicios digitales se utilizan por usuarios personas naturales en Chile cuando los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados, sean personas o entidades con domicilio o residencia en Chile, o agencias en Chile de dichas entidades.

Tratándose de servicios remunerados de intermediación digital, este impuesto específico se aplicará sin perjuicio de los demás impuestos que resulten aplicable a los contribuyentes cuyos servicios sean intermediados.

El impuesto específico establecido en este artículo no afecta la tributación de los servicios digitales que no queden afectos al mismo, los cuales tributarán con los impuestos que correspondan conforme a las reglas generales.

Este impuesto específico se determinará, recaudará y pagará conforme a las siguientes reglas:

1. Contribuyentes del impuesto específico.

Son contribuyentes de este impuesto las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales de que trata este artículo.

2. Tasa y base imponible.

La tasa de este impuesto específico será de 10% aplicada sobre el valor pagado por los usuarios, sin deducción alguna, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales de que trata este artículo.

En caso que los usuarios paguen los servicios digitales a través de medios de pago electrónicos, este impuesto específico será retenido, declarado y enterado conforme a los números 3 y siguientes.

En caso que los usuarios paguen los servicios digitales con dinero en efectivo, el Servicio de Impuestos Internos podrá girar y exigir el pago de este impuesto específico al contribuyente que establece el número 1 anterior, conforme a lo dispuesto en el párrafo final del número 6, siguiente.

3. Agentes retenedores y deber de retención.

Serán agentes retenedores de este impuesto específico los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de los servicios digitales de que trata este artículo, quienes deberán retener en su totalidad el impuesto respecto de las cantidades pagadas por los usuarios. La obligación de retención nacerá en la fecha que el usuario pague los servicios digitales a través del respectivo medio de pago electrónico.

El impuesto deberá ser declarado y enterado en arcas fiscales por los agentes retenedores dentro de los doce primeros días del mes siguiente a aquel en que deban retenerse los impuestos conforme al inciso anterior.

La responsabilidad por el pago del impuesto sujeto a retención en conformidad a las reglas anteriores recaerá únicamente sobre las personas o entidades obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha

retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago de este impuesto recaerá igualmente sobre los agentes retenedores, sin perjuicio que el Servicio de Impuestos Internos pueda girar el impuesto al contribuyente de este impuesto específico.

La infracción a lo dispuesto en los incisos anteriores hará incurrir a los agentes retenedores en los reajustes, intereses y multas establecidos en los artículos 53 y 97 números 2 u 11, ambos del Código Tributario. Con todo, cuando las diferencias no sean imputables al agente retenedor, el Servicio de Impuestos Internos deberá condonar el 100% de los intereses y multas.

4. Nómina de agentes retenedores.

El Servicio de Impuestos Internos confeccionará fundadamente una nómina que contenga información de los agentes retenedores obligados a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el impuesto específico de que trata este artículo.

La nómina será publicada en el sitio web del Servicio y será actualizada cada vez que se incorpore información de un nuevo agente retenedor a la misma.

Los agentes retenedores señalados en el número 3 anterior, que no fueren incluidos en la referida nómina, debiendo serlo, deberán comunicar dicha situación al Servicio de Impuestos Internos, para efectos de su inclusión, en la forma y plazo que este establezca mediante resolución. El hecho de no informar o hacerlo con retardo no los eximirá de la obligación de retener, declarar y pagar el presente impuesto.

La referida resolución, también regulará la situación de aquellos agentes retenedores que dejen de contar con tal calidad, para efectos de su exclusión de la nómina de que trata este numeral.

5. Nómina de prestadores de servicios digitales.

Sobre la base de la información indicada en el párrafo primero del número 6 siguiente, el Servicio de Impuestos Internos confeccionará una nómina de los prestadores de servicios digitales gravados con este impuesto específico y respecto de los cuales los agentes retenedores estarán obligados a retener, declarar y enterar en arcas fiscales este impuesto.

Los prestadores de servicios digitales gravados con este impuesto y que no se encuentren en la nómina anterior tendrán la obligación de informar al Servicio de Impuestos Internos de esta situación. El hecho de no informar o hacerlo con retardo no los eximirá del impuesto específico que deban soportar conforme a este artículo.

La nómina será publicada en el sitio web del Servicio y será actualizada periódicamente. Esta nómina deberá ser comunicada a los agentes retenedores dentro del plazo de 5 días contado desde la fecha de la publicación o actualización de la misma.

Los prestadores de servicios digitales podrán proveer de información al Servicio de Impuestos Internos, en la forma que este determine mediante resolución, para efectos que este pueda incluir

información adicional en la nómina de prestadores de servicios digitales, de manera de identificar los pagos que deban ser objeto de retención de aquellos que no correspondan a servicios digitales, en su caso.

6. Deberes de información.

Sin perjuicio de las obligaciones que les corresponden a los agentes retenedores conforme a los números precedentes, estos deberán cumplir, además, en la forma y plazo que el Servicio de Impuestos Internos establezca mediante resolución, con los siguientes deberes de información:

Comunicar al Servicio los antecedentes que posean respecto a la identificación de los prestadores de servicios digitales gravados con el impuesto específico de que trata este artículo.

Comunicar al Servicio los antecedentes que posean respecto a las cantidades que los contribuyentes de este impuesto, o quienes les presten o administren servicios de pagos o remesas, paguen o pongan a disposición de las personas que prestan en Chile los servicios intermediados.

En caso que los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero conforme al inciso primero de este artículo sean pagados, total o parcialmente, con dinero en efectivo por los usuarios de los mismos, los contribuyentes de este impuesto deberán informar de estas operaciones al Servicio, y declarar y pagar el impuesto que corresponda a los pagos recibidos en dinero en efectivo, en la forma y plazo que el Servicio establezca mediante resolución.

ANEXO B PROYECTO DE LEY QUE REGULA A LAS APLICACIONES DE TRANSPORTE REMUNERADO DE PASAJEROS Y LOS SERVICIOS QUE A TRAVÉS DE ELLAS SE PRESTEN CON MODIFICACIONES INTRODUCIDAS HASTA EL 9 DE JULIO DE 2019.

PROYECTO DE LEY:

“TÍTULO I

DE LAS EMPRESAS DE APLICACIÓN DE TRANSPORTES Y SU REGISTRO

Artículo 1.- Se denominará Empresa de Aplicación de Transportes, en adelante “EAT”, a toda persona jurídica que preste o ponga a disposición de las personas un servicio de plataforma digital, sistema informático o tecnología de cualquier tipo, que permita a un pasajero contactarse con el propietario, administrador o conductor de un vehículo de transporte menor de pasajeros, para ser transportado desde un origen a un destino determinado, pagando una tarifa por el servicio recibido. Éstas serán consideradas para todos los efectos como empresas de transporte remunerado de pasajeros y, asimismo, sus servicios serán calificados como servicios de transporte remunerado de pasajeros.

Los servicios a que se refiere el inciso anterior deberán prestarse por las empresas de aplicación de transportes de conformidad a los requisitos que fije la presente ley y el reglamento que se dicte de conformidad a ella.

Artículo 2.- Créase un registro que contendrá la nómina de las empresas de aplicación de transportes y de conductores habilitados, que se subdividirá por regiones, en adelante el “Registro”, a cargo de la Subsecretaría de Transportes, en el que se consignarán los siguientes antecedentes:

a) Antecedentes sobre la constitución en Chile de la EAT, incluyendo, entre otros, su razón social, rol único tributario, y domicilio en Chile.

b) La individualización de los representantes legales y ejecutivos responsables de la EAT, y su domicilio en Chile, con indicación de comuna y región.

c) La descripción y denominación de los servicios y aplicaciones ofrecidas por la EAT, con la especificación detallada de las plataformas y tecnologías con que cuenta.

d) Conductores habilitados y los vehículos adscritos por cada región; estarán habilitados sólo para tomar pasajeros e iniciar rutas de transporte remunerado de pasajeros en la región cuya inscripción corresponda.

e) La dirección de correo electrónico habilitada que provean las empresas de aplicación de transportes y los conductores para efectos de recibir notificaciones y comunicaciones, y desde la cual remitirán la información que requiera el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

f) Los demás antecedentes necesarios para la autorización, fiscalización y control de los servicios de transporte remunerado de pasajeros prestados mediante vehículos adscritos a las empresas de aplicación de transportes que determine el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones.

Artículo 3.- El Registro será de consulta pública.

El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones será el responsable de la confección y custodia de las bases de datos que integren el Registro y de aquéllas que se conformen con motivo de su operación, debiendo resguardar los datos personales que estén incluidos en ellas, conforme al marco legal vigente sobre protección de datos personales.

El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones regulará las condiciones técnicas y el procedimiento de inscripción y actualización de la información en el referido Registro, y estará facultado para establecer cobros por la inscripción en el Registro y por la emisión de documentos.

Las empresas de aplicación de transportes deberán informar al Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones los conductores con los que operan y la baja de éstos de sus servicios, los que serán eliminados del registro si no prestaren servicios en una de las demás empresas de aplicación de transportes inscritas. Los conductores deberán validar la información entregada por las empresas de aplicación de transportes en el plazo de diez días contado desde su notificación, de acuerdo con el procedimiento que disponga el reglamento.

Sólo podrán registrarse vehículos de propiedad de personas naturales. No podrán registrarse más de dos vehículos totales en el registro por cada propietario, los que podrán operar en distintas empresas de aplicación de transportes.

TÍTULO II

DE LOS REQUISITOS PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO

Artículo 4.- Para prestar servicios de transporte remunerado de pasajeros, las empresas de aplicación de transportes deberán inscribirse en el Registro y cumplir con los requisitos que se señalan a continuación, según las especificaciones que señale el reglamento:

- a) Ser personas jurídicas constituidas en Chile.
- b) Tener giro de transporte remunerado de pasajeros y haber iniciado actividades ante el Servicio de Impuestos Internos.
- c) Mantener de manera permanente a disposición de los usuarios medios de comunicación para consultas, reclamos o denuncias.
- d) Contar con seguros de responsabilidad civil para los vehículos y pasajeros, y de vida para el conductor, conforme a las condiciones, coberturas y plazos que determine el reglamento.
- e) Las demás que señale el reglamento.

Artículo 5.- Las empresas de aplicación de transportes inscritas en el Registro deberán cumplir con, a lo menos, los siguientes requisitos de operación:

- a) Otorgar información al usuario sobre las características de la aplicación, el recorrido propuesto de acuerdo al requerimiento efectuado y el tiempo y costo estimado del traslado, de manera de permitirle comparar opciones y adoptar decisiones de contratación de estos servicios de manera informada.
- b) Operar sólo con conductores inscritos en el Registro.
- c) Informar al usuario la tarifa en forma previa al inicio del viaje, la que no podrá variar una vez informada al pasajero, a menos que éste decida cambiar la ruta o trazado. En el caso de que el recorrido incluya pago de peajes, éstos deberán estar incluidos en la tarifa informada y no podrán cobrarse separadamente.
- d) Informar al pasajero la marca, modelo y año del vehículo y su placa patente, y la identificación del conductor, con su nombre y la calificación efectuada por otros usuarios.
- e) Operar sólo con vehículos que cumplan con los requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- f) Los demás requisitos de carácter técnico y operativo que fije el reglamento.

En ningún caso estos vehículos podrán recoger pasajeros en la vía pública si éstos no han concertado una reserva previa mediante la plataforma tecnológica.

Artículo 6.- Los conductores de los vehículos adscritos a una EAT deberán poseer licencia profesional para conducir vehículos de transporte de pasajeros, con su control vigente.

Artículo 7.- Los vehículos que operen con aplicaciones inscritas por las empresas de aplicación de transportes deberán cumplir con las exigencias de seguridad, de antigüedad, técnicas y tecnológicas que se definan en el reglamento, y exhibir un distintivo que reúna las características que éste determine y cuyo uso será obligatorio.

Tales exigencias deberán corresponder como mínimo a las establecidas para los taxis básicos.

Artículo 8.- Los taxis en cualquiera de sus modalidades, con excepción de la de taxi colectivo, podrán adscribirse a una o más empresas de aplicación de transportes y utilizarlas como mecanismo de determinación de la tarifa o de cobro, distinto del taxímetro.

Los taxis que operen con estas aplicaciones deberán cumplir con los requisitos dispuestos en el marco legal y reglamentario vigente para dicha modalidad de transporte.

Artículo 9.- Prohíbese a las empresas de aplicación de transportes realizar servicios de carácter compartido, esto es aquellos en que existe una ruta o trazado establecido y dentro de un mismo viaje se recoge a distintos pasajeros sin relación entre sí, los que sólo podrán prestarse mediante taxis inscritos en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, en la modalidad de taxi colectivo.

Las empresas de aplicación de transportes que ofrezcan estos servicios o bien a través de las mismas presten dichos servicios, serán sancionadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley.

TÍTULO III

DE LA GESTIÓN Y TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Artículo 10.- Las empresas de aplicación de transportes deberán registrar y mantener a disposición del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, entre otras, la información sobre zonas y horarios de operación y kilómetros recorridos por los vehículos con y sin pasajeros, en la forma, plazos y condiciones que se establezcan en el reglamento. La entrega de esta información deberá cumplir con la legislación sobre protección de datos personales, y su finalidad será la aplicación, regulación, controles y fiscalización de esta ley. El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones proporcionará acceso a esta información a Carabineros de Chile para fines de fiscalización y control de lo dispuesto en la presente ley y su normativa complementaria.

Para los efectos indicados en el inciso precedente, las empresas de aplicación de transportes deberán entregar un acceso seguro al Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, mediante las interfaces que defina el reglamento, para acceder a información sincronizada o consolidada, estadística e innominada, respecto de los recorridos, viajes, precios, evaluaciones de viajes, entre otros datos definidos en el reglamento. Esta información deberá entregarse de manera que no pueda asociarse en ningún caso a una persona determinada.

Sin perjuicio de lo anterior, el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones podrá también solicitar reportes de dicha información a las empresas de aplicación de transportes.

El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones deberá informar anualmente al Servicio de Impuestos Internos, en la forma que este último determine mediante resolución, los antecedentes de que disponga en el Registro correspondientes a la letra d) del artículo 2.

TÍTULO IV

SOBRE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

Artículo 11.- Las empresas de aplicación de transportes y los conductores, según corresponda, serán responsables por las siguientes infracciones graves:

- a) Operar sin encontrarse inscritas en el Registro.
- b) Entregar al Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones información falsa, incompleta, incorrecta o no actualizada.
- c) Adulterar la información que deba ser entregada al Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, aun cuando no sea requerida regularmente.
- d) Operar en vehículos que no cumplan con las características establecidas en la presente ley y su reglamento, o cuyos conductores no posean licencia profesional para conducir vehículos de transporte de pasajeros o no cumplan los requisitos de la presente ley.
- e) Alterar de cualquier forma el mecanismo de cobro o su funcionamiento de manera que arroje valores distintos de la tarifa informada.
- f) Comprometer, ofrecer o comercializar a cualquier título las inscripciones en el Registro.
- g) Conducir por una ruta ineficiente, distinta de la sugerida en la aplicación.

h) Suplantar al conductor, alterar la información de usuario de la plataforma, entregar información incorrecta, imprecisa o falsa respecto de la identidad del conductor que impida al pasajero su identificación.

i) Recoger pasajeros en la vía pública sin que previamente se haya concertado el viaje mediante la EAT.

j) Prestar servicios con vehículos y/o conductores que no se encuentren inscritos en el registro señalado en la letra d) del artículo 2.

Se considerarán leves las demás infracciones a la presente ley y a su reglamento.

Artículo 12.- Las empresas de aplicación de transportes que incurran en alguna de las infracciones señaladas como graves en el artículo anterior serán sancionadas con multa a beneficio fiscal no inferior a 10 ni superior a 100 unidades tributarias mensuales. En caso de reincidencia en el período de un año, contado desde la aplicación de la respectiva sanción, las multas indicadas no podrán ser inferiores a 20 ni superiores a 200 unidades tributarias mensuales.

Al conductor que sea responsable de alguna de las conductas señaladas en el artículo 11, se le sancionará con multa de entre 3 y 10 unidades tributarias mensuales, independiente de la responsabilidad de la EAT.

Las empresas de aplicación de transportes que incurran en alguna de las infracciones leves serán sancionadas con multa a beneficio fiscal no inferior a 3 ni superior a 20 unidades tributarias mensuales, y en el caso del conductor será de 1 a 3 unidades tributarias mensuales.

Será competente para conocer de éstas infracciones el juez de policía local de la comuna en que se haya cometido la infracción.

La Subsecretaría de Transportes deberá revocar la autorización concedida y cancelar a la EAT del Registro por acumulación de sanciones por infracciones graves, en los casos calificados, plazos y condiciones que señale el reglamento, de conformidad con el procedimiento establecido en la ley N° 19.880.

Artículo 13.- Al conductor de un vehículo que realice servicios de transporte menor remunerado de pasajeros sin encontrarse debidamente inscrito en el Registro Nacional de Servicios de Transporte de Pasajeros, o sin estar adscrito a una EAT registrada de conformidad al artículo 2, será sancionado con la suspensión de su licencia de conductor por el término de seis meses y se le aplicará lo dispuesto en el inciso primero del artículo 194 de la ley N° 18.290, de Tránsito, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 1, de 2007, de los Ministerios de Transportes

y Telecomunicaciones y de Justicia. En estos casos, se procederá, además, al retiro del vehículo de circulación por parte de Carabineros de Chile o inspectores fiscales, poniéndolos a disposición del tribunal competente en los lugares habilitados por las municipalidades para tal efecto.

El pasajero que a sabiendas acepte la prestación irregular de estos servicios de transporte será sancionado por el juez de policía local con multa de 1 a 3 unidades tributarias mensuales. El pasajero que colabore con entorpecer la fiscalización o control del servicio prestado irregularmente será sancionado con multa de 3 a 5 unidades tributarias mensuales.

TÍTULO V

OTRAS DISPOSICIONES

Artículo 14.- Los actos y contratos que celebren los pasajeros mediante las plataformas de las empresas de aplicación de transportes se registrarán por lo dispuesto en la ley N° 19.496, que establece normas sobre protección de los derechos de los consumidores.

Artículo 15.- El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones podrá establecer condiciones de operación a las empresas de aplicación de transportes, mediante resolución fundada del Ministro de Transportes y Telecomunicaciones.

Las condiciones a que se refiere el inciso anterior se exigirán a las empresas de aplicación de transportes y a los vehículos adscritos a las mismas en determinadas áreas geográficas, por un plazo determinado, a efectos de establecer medidas para favorecer el acceso, la calidad y cobertura de los servicios de transporte y para contrarrestar eventuales impactos en la congestión. Se podrán fijar para tales efectos requerimientos técnicos, tarifarios, de circulación, tecnológicos o administrativos, entre otros.

No obstante lo anterior, el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones podrá establecer condiciones preferentes para vehículos de transporte remunerado de pasajeros que utilicen sistemas de propulsión de cero o bajas emisiones, o que cuenten con características que permitan trasladar pasajeros que presenten necesidades especiales, o que promuevan la integración del transporte público o los medios no motorizados de transporte.

Artículo 16.- El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones realizará anualmente evaluaciones y estudios que le permitan definir fundadamente el número de conductores y vehículos que

podrán operar en el Registro, de manera de atender adecuadamente las necesidades de oferta y demanda de transporte remunerado de pasajeros a nivel de cada región, considerando las condiciones de congestión y contaminación particulares de cada zona del país.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Artículo primero.- El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones dispondrá de seis meses para dictar el reglamento señalado en esta ley, contados desde la publicación de ésta en el Diario Oficial, la que a su vez comenzará a regir en los noventa días posteriores a la total tramitación y publicación del referido reglamento. Los efectos de la presente ley y de su reglamento no modificarán las condiciones establecidas en las licitaciones, perímetros de exclusión y condiciones de operación de taxis, en cualquiera de sus modalidades, convocadas con anterioridad a la fecha de su entrada en vigencia.

Artículo segundo.- Los vehículos station wagon y con tracción a las cuatro ruedas que a la fecha de publicación de la presente ley se encuentren autorizados para prestar servicios de transporte de turistas, de conformidad con lo dispuesto en el decreto supremo N° 80 , de 2004, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, y que operen con una plataforma digital, sistema informático o tecnología de cualquier tipo, que permita a un pasajero contactarse con el propietario, administrador o conductor de tales vehículos, quedarán sujetos a las reglas establecidas en la presente ley.

Artículo tercero.- Durante los primeros tres meses de vigencia de esta ley, los conductores de vehículos adscritos a las empresas de aplicación de transportes deberán inscribirse en el Registro a que alude el artículo 2. Transcurrido dicho plazo, la inscripción de nuevos conductores se suspenderá por el término de doce meses. Durante ese tiempo sólo será admisible la inscripción de nuevos conductores que se den de baja del Registro. Al término del referido plazo de doce meses, el Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones definirá fundadamente la apertura de nuevas inscripciones o la mantención de la suspensión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de esta ley.

El Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones mantendrá información actualizada sobre la variación y la cantidad de conductores registrados y la disponibilidad para nuevas inscripciones si es el caso, sobre las que se procederá conforme a lo dispuesto en esta ley.

Artículo cuarto.- El mayor gasto fiscal que represente la aplicación de esta ley durante su primer año presupuestario de vigencia se financiará con cargo a la partida presupuestaria del Ministerio de

Transportes y Telecomunicaciones. No obstante, el Ministerio de Hacienda, con cargo a la partida presupuestaria del Tesoro Público, podrá suplementar dicho presupuesto en la parte del gasto que no se pudiere financiar con esos recursos.”.

ANEXO C. ARTÍCULOS PERTINENTES DEL PROYECTO DE LEY MODIFICADO QUE MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.

C.1 Artículo Segundo N° 40.

Artículo 59 bis.- Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos del impuesto adicional por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8 letra n) de la ley de impuesto a las ventas y servicios contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en el referido decreto ley.

C.2 Artículo Tercero N° 2, letra d)

d) Agréganse los siguientes incisos séptimo y octavo, nuevos:

“La Dirección podrá disponer, mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte de los impuestos contemplados en esta ley, respecto de todo o parte de las operaciones realizadas por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que no se hayan sujetado al régimen de tributación simplificada establecido en el párrafo 7° bis y que se solucionen por su intermedio.

En el caso de ventas de bienes corporales muebles ubicados fuera del territorio nacional, la Dirección podrá autorizar, a solicitud de parte, mediante una o más resoluciones fundadas, que el vendedor o el intermediario retenga y entere en arcas fiscales, en forma anticipada, el impuesto que afectará su importación, cuando dichos bienes tengan por destino el territorio nacional y sean comprados por personas domiciliadas o residentes en Chile que no tengan la calidad de contribuyentes del Título II de esta ley. Para este efecto, será aplicable el régimen simplificado establecido en el párrafo 7° bis.”

C.3 Artículo Tercero N° 3.

3. Agrégase al artículo 5°, el siguiente inciso tercero nuevo, pasando el tercero a ser cuarto y así sucesivamente:

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

i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile; o

ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.”.

C.4 Artículo Tercero N° 4, letra n)

4. Introdúcense las siguientes modificaciones al artículo 8°:

g) Agrégase una letra n), nueva, del siguiente tenor:

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

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

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

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

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

C.5 Artículo Tercero N° 22.

22. Agrégase a continuación del artículo 35, un Párrafo 7° bis, nuevo, del siguiente tenor:

“Párrafo 7° bis

Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile

Artículo 35 A.- Los contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en esta ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que tratan los artículos siguientes. Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación simplificada por la prestación de otros servicios a las referidas personas naturales.

Artículo 35 B.- El Director, estará facultado para, eximir total o parcialmente a los contribuyentes del presente régimen de las obligaciones dispuestas en el artículo 51, mediante normas de carácter general, y, asimismo, de las obligaciones establecidas en el Párrafo 2° del Título IV del Libro Primero del Código Tributario, o bien, para sustituirlas por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado.

Artículo 35 C.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis no tendrán derecho a crédito fiscal y se encontrarán liberados de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones.

Artículo 35 D.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán recargar a la contraprestación recibida por los servicios afectos, el impuesto de esta ley, el que se calculará aplicando a dicha contraprestación la tasa establecida en el artículo 14.

El impuesto que estos contribuyentes deberán pagar se determinará sobre la base de la suma de los impuestos recargados conforme al inciso primero, por los servicios prestados en el período tributario respectivo. Para estos efectos, se entenderá por “período tributario” un periodo de uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente.

Artículo 35 E.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán declarar en forma simplificada y pagar los impuestos devengados en un período tributario, hasta el día 20 del primer mes siguiente.

La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el Servicio de Impuestos Internos habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.

Artículo 35 F.- El Director, mediante norma de general aplicación, establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

De igual forma, el Director podrá autorizar que la determinación y pago del impuesto se realice en moneda nacional, cuando la operación se efectúe en moneda extranjera. Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará al tipo de cambio a la fecha de pago del impuesto según a la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se ha efectuado el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto pagado en el extranjero en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente

en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada.

Artículo 35 G.- En los casos de descuentos, anulación, rescisión, terminación o resolución de servicios, el contribuyente que hubiere devuelto al consumidor del servicio el impuesto respectivo, podrá descontar del monto del impuesto que le correspondería pagar en el periodo tributario en que aquellas situaciones se hayan producido, o los periodos tributarios posteriores si en el mismo periodo tributario no correspondiera realizar un pago o si el que procede fuera menor.

Artículo 35 H.- No será aplicable lo dispuesto en el Párrafo 3° del Título IV, ni las demás disposiciones de esta ley en lo que no sean compatibles con la naturaleza del régimen establecido en el presente párrafo.

Artículo 35 I.- El Servicio de Impuestos Internos podrá utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos de que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con los hechos gravados establecidos en el artículo 8 letra n) u otros en que se autorice el régimen simplificado establecido en el artículo 35 A, y que sean prestados digitalmente, independientemente del lugar o jurisdicción donde la información respectiva se encuentre alojada.

Asimismo, el Servicio podrá solicitar, fundadamente, a los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis, que entreguen información que tengan disponible sobre la identificación de los vendedores o prestadores de servicios respecto de los que intermedian y de las cantidades que se paguen o pongan a disposición de dichos vendedores o prestadores.”