



Universidad de Chile  
Facultad de Derecho  
Escuela de Postgrado

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO  
PERMANENTE, PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA Y LAS  
REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS EN LA ERA DE LA  
ECONOMÍA DIGITAL**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO,  
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

CONSTANZA MAGDALENA RIVERA CELEDÓN

PROFESORA GUÍA:  
ASTRID SCHUDECK DÍAZ

Santiago de Chile

2019

## TABLA DE CONTENIDO

	Página
<b>INTRODUCCIÓN</b>	5
<b>CAPÍTULO I: “Desafíos fiscales de la economía digital”</b>	12
1. Digitalización de la economía	12
2. Principios generales de tributación internacional	17
2.1 Factores de conexión	17
2.2 Doble tributación internacional	18
2.3 Concepto de establecimiento permanente	20
3. Problemas en las reglas sobre la determinación del nexo	22
4. Problemas en las reglas de atribución de beneficios	25
<b>CAPÍTULO II: “Regulación en Chile sobre el nexo y las reglas de atribución de beneficios”</b>	27
1. Según la Ley sobre Impuesto a la Renta	27
1.1 Reglas sobre la determinación del nexo	27
• Factores de conexión	27
• Tributación de un no residente ni domiciliado en Chile	29
• Concepto de establecimiento permanente	30
• Tributación de un establecimiento permanente	36
1.2 Reglas de atribución de beneficios	38
2. Según los Convenios para Evitar la Doble Imposición	40
2.1 Reglas sobre la determinación del nexo	40
• Concepto de establecimiento permanente	40
• Tributación de un establecimiento permanente	50
2.2 Reglas de atribución de beneficios	53
3. Problemas actuales	56
<b>CAPITULO III: “Medidas para enfrentar los desafíos fiscales”</b>	66

1.	Comentarios generales	66
1.1	OCDE	66
1.2	Comisión Europea	70
1.3	Medidas Unilaterales	70
2.	Impuesto de retención sobre transacciones digitales	73
2.1	Consideraciones generales	73
2.2	Análisis	75
3.	Impuesto específico, <i>equalization tax</i> o <i>turnover tax</i> sobre los servicios digitales	77
3.1	Consideraciones generales	77
3.2	Análisis	79
4.	Presencia económica significativa	80
4.1	Concepto	80
4.2	Indicadores	84
4.3	Modificaciones a las reglas de atribución de beneficios	86
	<b>CONCLUSIONES</b>	89
	<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	92

## RESUMEN

La aplicación de las actuales normas tributarias corporativas a la economía digital y colaborativa han llevado a una desalineación entre el lugar donde se gravan los beneficios y el lugar donde se crea el valor. En ese sentido, las reglas actuales sobre determinación del nexo y las reglas de atribución de beneficios ya no se ajustan al contexto actual donde se ha facilitado el comercio en línea transfronterizo sin necesidad de una presencia física, donde las empresas dependen en gran medida de activos intangibles de difícil valorización, y donde el contenido generado por el usuario y la recopilación de datos se han convertido en actividades principales para la creación de valor en negocios digitales. En definitiva, el concepto de EP se ha tornado insuficiente en virtud del desarrollo de la economía digital al estar profundamente enlazado a la presencia física de la empresa extranjera. En consecuencia, no se estarían atribuyendo derechos impositivos a las jurisdicciones en que efectivamente se desarrolla la actividad generadora de renta y creadora de valor. Por lo tanto, es indispensable rediseñar las reglas actuales de determinación del nexo y las reglas de atribución de beneficios para alcanzar un balance justo entre los derechos impositivos y la infraestructura y/o servicios proporcionados por los Estados involucrados, incluyendo la jurisdicción cuyo mercado está siendo explotado (es decir, el país fuente).

En el presente trabajo procederemos a analizar algunas de las medidas que se han propuesto tanto a nivel internacional como local para solucionar el desajuste fiscal que ha generado la economía digital.

## INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años hemos presenciado un desarrollo exponencial de la tecnología digital y cómo ésta ha sido incorporada por las distintas empresas en sus modelos de negocios e incluso cómo la digitalización ha permitido la generación de nuevas áreas de negocios que sin ella serían impensables. A este respecto, podemos afirmar que la economía digital está transformando la manera en que los distintos actores de la economía interactuamos, consumimos y hacemos negocios; y esta tendencia solamente continuará.

Las tecnologías digitales aportan muchos beneficios a la sociedad y, desde una perspectiva fiscal, crean oportunidades para las administraciones tributarias y ofrecen soluciones para reducir las cargas administrativas, facilitan la colaboración entre las autoridades fiscales, así como permiten abordar la evasión fiscal. A saber, en Chile se ha digitalizado el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes mediante la declaración de los impuestos a la renta a través del portal web del Servicio de Impuestos Internos (“**SII**”); la emisión del documento tributario “factura” se ha modificado a formato electrónico; y de acuerdo al Mensaje N° 107-366 con el que se da inicio al proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria presentado con fecha 23 de agosto de 2018 (“**Mensaje**” y “**Proyecto de Modernización Tributaria**”, respectivamente), podemos observar como la digitalización es uno de los medios utilizados para lograr un sistema tributario más simple, y por ende, más eficiente. Según el Mensaje, para efectos de alcanzar una mayor simplicidad de las normas y procesos tributarios “[...] se digitaliza la relación del Servicio con el contribuyente, se crea una carpeta electrónica

*personal; los documentos tributarios (boleta de IVA, boleta de honorarios) y todo otro se lleva a formato electrónico sumándose a la factura electrónica.”*

No obstante los beneficios y ventajas que la caracterizan, la digitalización también ejerce presión sobre el sistema tributario internacional al cambiar los modelos de negocios para los cuales se establecieron las normas de tributación (tanto a nivel internacional como doméstico). Los diseñadores de las políticas tributarias están actualmente luchando por encontrar soluciones que puedan garantizar una tributación justa y efectiva a medida que se acelera la transformación digital de la economía, y las desactualizadas reglas de impuestos corporativos vigentes hoy en día se encuentran impedidas para atrapar tal evolución. Tal es el caso de Chile, donde los desafíos que conlleva la economía digital han estado en la palestra, siendo uno de los principales focos de discusión en materia de tributación internacional en torno al Proyecto de Modernización Tributaria<sup>1</sup>.

En concreto, la aplicación de las actuales normas tributarias corporativas a la economía digital y colaborativa han llevado a una desalineación entre el lugar donde se gravan los beneficios y el lugar donde se crea el valor. En ese sentido, las reglas actuales ya no se ajustan al contexto actual donde se ha facilitado el comercio en línea transfronterizo sin necesidad de una presencia física, donde las empresas dependen en gran medida de activos intangibles de difícil valorización, y el contenido generado por el usuario y la recopilación de datos se han convertido en actividades principales para la creación de valor en negocios digitales.

---

<sup>1</sup> En la versión original del Proyecto de Modernización Tributaria, éste se hace cargo de la tributación de los servicios digitales.

En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“**OCDE**”) ha identificado y analizado los desafíos planteados por la economía digital. Así, a través de su Informe Final (2015)<sup>2</sup> (“**Informe Final**”), la OCDE estableció planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“**BEPS**”, por sus siglas en inglés); y en particular, a través de la Acción N°1 aborda los desafíos fiscales de la economía digital en el contexto de impuestos directos (“**Acción 1**”). En dicho informe, la OCDE señala que:

*“La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación, cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía. Dado que la economía digital se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha, resultaría una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red,*

---

<sup>2</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, p. 36, OECD Publishing, Paris.

*negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las empresas multinacionales integran sus operaciones en todo el globo”.*

En virtud de las nuevas circunstancias económicas, a través del plan de acción (“**Plan de Acción**”) contenido en el Informe Final, se establecen un número de medidas para abordar alguno de los problemas de BEPS que, si bien, no son exclusivos y aislados de la economía digital, sí se exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito debido a algunas de las características principales de dicha economía. Es así como en el Informe Final se acordó incluir los siguientes cambios al Modelo de los Convenios para Eliminar la Doble Imposición con relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscal de acuerdo al Modelo de la OCDE<sup>3</sup> (“**Modelo de CDT OCDE**” y “**CDT OCDE**”, respectivamente):

- Se modifica la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (“**EP**”) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio. Asimismo, se introduce un nuevo criterio anti-fragmentación con fines anti-elusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de EP mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor

---

<sup>3</sup> En el presente trabajo nos referiremos exclusivamente a los convenios para eliminar la doble imposición que se basan en el Modelo de CDT OCDE OCDE de la OCDE.



en línea de productos tangibles (es decir, ventas de *e-commerce*), en que uno de los componentes esenciales de su modelo de negocio es la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez, posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de un EP en la jurisdicción donde se encuentre la bodega.

- Se modifican los apartados 5 y 6 del artículo 5 sobre EP del Modelo de CDT OCDE para abordar aquellos casos en que mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas se excluye fraudulentamente el estatus de EP. En otras palabras, la utilización de mecanismos o estructuras artificiosas para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduciría, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa (y no por el comisionista o intermediario). Esta circunstancia se daría, por ejemplo, cuando un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación material alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de un EP de la matriz.

- Revisión de las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (“**Directrices sobre Precios de Transferencia**”), con el propósito de que establezcan claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera, necesariamente por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Lo anterior se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada. Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.
- Las recomendaciones relativas al diseño eficaz de normas de compañías foráneas controladas (“**CFC**”) de transparencia fiscal internacional aplicables a CFC incluyen definiciones de las rentas de las CFC que harán que las rentas típicamente obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

De acuerdo a lo señalado por la OCDE a través de su Informe Final, se espera que la implementación coordinada de la batería de medidas recién descritas junto a aquellas otras incluidas en el proyecto BEPS (por ejemplo, disposiciones básicas para impedir el uso abusivo de CDT OCDE o *treaty shopping*; mejores prácticas para la formulación de normas internas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un «nexo») resuelva de forma significativa los problemas BEPS que se han visto ulteriormente potenciados y agravados en el ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz, con miras a poner fin al denominado fenómeno de las “rentas apátridas”.

Sin perjuicio del avance que implican las medidas descritas en los párrafos anterior para atacar los problemas de BEPS, en el presente trabajo nos centraremos en los desafíos fiscales que impone la economía digital con respecto a las reglas de determinación del nexos y las reglas sobre atribución de beneficios en el contexto de impuestos directos<sup>4</sup>, los cuales no estarían únicamente circunscritos a los problemas de BEPS y que tampoco se solucionaría íntegramente con el Plan de Acción, descrito anteriormente.

---

<sup>4</sup> Cabe señalar que la OCDE también propone en la Acción 1 medidas para enfrentar los desafíos planteados en el contexto de impuestos indirectos (*i.e.*, impuesto al valor agregado e impuesto a la venta). Sin embargo, el análisis de aquellas medidas estaría fuera del objetivo del presente trabajo, enfocándose nuestra investigación en los impuestos directos.

## CAPÍTULO I: “DESAFÍOS FISCALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL”

### 1. Digitalización de la economía

La digitalización de la economía ha introducido cambios estructurales en los modelos de negocios actuales. Lo anterior es especialmente relevante para efectos de las normas de tributación internacional debido a que las características propias de los negocios digitales han moldeado el proceso de creación de valor, elemento determinante para atribuir potestad impositiva a un estado.

En ese sentido, el Informe Final<sup>5</sup> de la OCDE entrega una descripción general (no exhaustiva) de varios modelos de negocios que han surgido a partir de la digitalización de la economía y analiza cuatro típicas estructuras: (i) Comercio electrónico (*online retailer*); (ii) publicidad digital (*Internet advertising*); (iii) servicios de nube informática (*cloud computing*); y (iv) aplicación de tienda digital (*Internet app store*).

De acuerdo al Informe Interino de la OCDE que establece planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios del año 2018 (“**Informe Interino**”)<sup>6</sup>, los procesos de creación de valor en los modelos de negocios digitales pueden clasificarse en tres grupos:

- Cadena de valor (*value chain*): Proceso mediante el cual el valor se crea en la conversión de *inputs* en *outputs* mediante la realización de actividades

---

<sup>5</sup> OCDE 2015, Op. Cit., p.54.

<sup>6</sup> OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, p. 26, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

primarias y de apoyo. Es decir, las empresas reciben materias primas, agregan valor a las materias primas a través de varios procesos para crear un producto terminado y luego venden el producto terminado a los clientes<sup>7</sup>. Por ejemplo, Netflix con respecto a sus producciones originales y Apple en la fabricación de sus productos.

- Red de valor (*value network*): Proceso en la que el valor se crea a través de la acción de intermediación, es decir, la organización y la facilitación del intercambio entre usuarios. En la red de valor la tecnología que permite crear una red en la que se ponen en contacto a los usuarios es un elemento indispensable<sup>8</sup>. Ejemplos de este tipo serían la plataforma de Airbnb y las redes sociales de Facebook y Twitter, entre otros negocios digitales.
- Tienda de valor (*value shop*): Proceso que opera en mercados unilaterales donde las interacciones tienen lugar con un tipo específico de usuario o cliente. El proceso se caracteriza por el uso intensivo de una tecnología aplicada para resolver un problema o requerimiento específico del cliente o usuario<sup>9</sup>. Las empresas digitales de servicios de *cloud computing*, como Microsoft, Alibaba y Huawei, y las empresas de *data analysis*, serían ejemplos de negocios de tipo *value shop*.

La clasificación anterior de los distintos modelos de negocios digitales según su proceso de creación de valor y el análisis de la evidencia empírica realizado en el Informe Interino, permiten identificar características comunes entre los modelos de negocios digitales:

---

<sup>7</sup> *Ibíd.*, pp. 36-38.

<sup>8</sup> *Ibíd.*, pp. 38-40.

<sup>9</sup> *Ibíd.*, pp. 40-41.

- El desarrollo de una actividad empresarial significativa en una jurisdicción sin una presencia física correlativa gracias al uso de tecnologías remotas (o *scale without mass*). Así, la digitalización estaría dirigiendo la economía hacia un proceso de desmaterialización;
- La dependencia en activos intangibles (incluyendo los derechos de propiedad intelectual) difíciles de valorizar. Actualmente, la inversión en activos intangibles está aumentando cada vez más, y estos activos están siendo un aporte importante en la valorización de los negocios. Así, el lugar donde los activos intangibles de una empresa son controlados/gestionados, puede impactar sustantivamente en donde tributan los beneficios de aquellos negocios; y
- La relevancia de los datos y participación de los usuarios en la economía digital ha modificado el rol de estos, dando paso a su participación en el proceso de creación de valor del negocio, generando una economía colaborativa. Lo anterior considera la recopilación de datos de los usuarios a partir de su participación en el negocio, tanto de forma pasiva (por ejemplo, a través de sus preferencias o comportamientos) como activa (mediante el contenido generado por el usuario en la forma de comentarios y publicaciones, entre otras). Los datos del usuario luego son analizados por la empresa y pueden ser empleados para vender publicidad dirigida a ciertos usuarios o personalizar los productos y servicios de la empresa para hacerlos más valiosos. En algunos casos, las contribuciones de los mismos usuarios pueden ser publicadas en el plataforma para atraer a otros usuarios y aumentar el valor de la plataforma.

Si bien estas características no son exclusivas de negocios digitales, estas se ven intensificadas en aquellos tipos de negocios, generando desafíos en materia de política fiscal. En términos generales, la OCDE ha identificado tres principales desafíos que plantea la economía digital en el ámbito de los impuestos directos:<sup>10</sup>

- **Nexo:** El continuo desarrollo de las tecnologías digitales y la disminución del requisito de una presencia física para desarrollar un negocio, junto al creciente rol de los efectos de red generados por las interacciones de los usuarios, dejan en evidencia la desactualización de las reglas que determinan el nexo o factor de conexión con una determinada jurisdicción fiscal.
- **Datos:** El crecimiento en la sofisticación de tecnologías de información ha permitido a empresas inmersas en la economía digital, la recolección y uso de la información de forma transfronteriza a un nivel sin precedentes. Esto plantea la cuestión de cómo atribuir el valor creado por la generación de datos a través de productos y servicios digitales, y de cómo caracterizar el suministro de datos de una persona o entidad en una transacción, para efectos fiscales.
- **Calificación:** El desarrollo de nuevos productos digitales o medios de entrega de servicios ha generado incertidumbre con respecto a la caracterización adecuada de los pagos realizados en el contexto de nuevos modelos de negocios, particularmente en relación con servicios de nube informática (o *cloud computing*).

---

<sup>10</sup> OCDE 2015, Op. Cit., p.99.

Los desafíos anteriores son especialmente relevantes ya que dificultan la aplicación e interacción de las bases del actual sistema de tributación internacional - las reglas de determinación del nexo y las reglas de atribución de beneficios- según expondremos en el presente trabajo.

Finalmente, cabe considerar que, si bien, algunos de dichos modelos digitales son comparables o muy similares a los modelos de negocios tradicionales, los avances tecnológicos han permitido conducirlos a una mayor escala y distancia (*“scale without mass”*), pero manteniendo el modelo tradicional de creación de valor. Por ejemplo, el comercio electrónico (*online retailing*) no sería propiamente un nuevo modelo de negocio creado a partir de la digitalización sino que, más bien, una forma refinada del tradicional modelo de comercio a través de correo o “por catálogo”, en virtud del cual los bienes son ofrecidos, los contratos celebrados y el precio es pagado a través de Internet. Sin embargo, los bienes tangibles siguen siendo entregados en la forma tradicional (por ejemplo, mediante el correo). De esa manera, el modelo de negocio tradicional no ha sufrido cambios fundamentales en su línea de negocio ni tampoco en su proceso de creación de valor debido a la digitalización.

Por su parte, modelos de negocios cuyos procesos de creación de valor se basan principalmente en la recolección y explotación de datos de los usuarios, sí serían una nueva categoría de negocios que habrían surgido gracias a la utilización de Internet. Este sería el caso de la publicidad digital (por ejemplo, aquella prestada por Google mediante sus dos productos “AdWords” y “AdSense”).



Por ende, podríamos señalar que la digitalización de la economía no solo ha creado nuevos modelos de negocios sino que también ha potenciado modelos de negocios tradicionales. Lo anterior es particularmente relevante a la hora de establecer medidas que apliquen únicamente a “negocios digitales” ya que intentar delimitar la economía digital puede traer más complicaciones que beneficios.

## 2. Principios generales de tributación internacional

Con el propósito de comprender el origen y complejidades de los desafíos impositivos generados (o más bien, intensificados) por el desarrollo de la economía digital, es necesario, primeramente, referirnos a los principios generales y conceptos claves que regulan la tributación internacional.

### 2.1 Factores de conexión

Cada Estado establece soberanamente los criterios que definen su propio poder tributario. Para que una relación o situación pueda sujetarse a la jurisdicción de un Estado, es necesario que la relación o situación tenga un mínimo de conexión con el orden jurídico de ese Estado, por ejemplo, la residencia, domicilio o nacionalidad de los sujetos envueltos, o bien, el lugar donde la relación o situación se realiza. Por lo tanto, solo estarán sujetas al poder tributario de un Estado las relaciones o situaciones que tuviesen una conexión mínima con el orden jurídico de ese Estado.<sup>11</sup>

Dichas conexiones mínimas que se exigen para que un Estado pueda ejercer su poder tributario, pueden ser de naturaleza personal o económica

---

<sup>11</sup> Neves Dornelles, F. (1979). *A Dupla Tributação Internacional da Renda*. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Gertulio Vargas, p. 4.

con el Estado respectivo. Por una parte, la responsabilidad tributaria en virtud de una conexión personal se vincula básicamente con la residencia de los sujetos pasivos (o contribuyentes).<sup>12</sup> Por otra parte, según Rohatgi (2008, citado por Hurtado, 2018) la responsabilidad tributaria en virtud de una conexión económica (como sería el principio de la fuente) se establece cuando un Estado determinado puede gravar los ingresos que se derivan de las actividades económicas desarrolladas dentro de su territorio.<sup>13</sup>

En línea con lo anterior, cabe señalar que, generalmente, el tipo de conexión determina también la extensión de responsabilidad del sujeto pasivo. Así, la conexión personal conllevaría una responsabilidad por la renta mundial. Mientras que la conexión económica, gatillaría una responsabilidad circunscrita únicamente a las rentas de fuente local del país respectivo. Chile, aplicaría ambos principios: principio de la residencia y principio de la fuente.

## 2.2 Doble tributación internacional

Como señalamos anteriormente, cada Estado establece soberanamente los criterios que definen su propio poder tributario. Sin embargo, como resultado de la soberanía con la cual cada Estado fija los criterios definidores de su poder tributario, ocurren casos en los que, por la misma relación o situación, una misma persona sufre imposición en más de un ordenamiento tributario.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Hamaekers, H.. (1993). *The Source Principle versus the Residence Principle*. Revista dos Tribunais, 1, N°3, Abril/Junho 1993, São Paulo, p. 166.

<sup>13</sup> Hurtado, H. (2018). *Tributación Internacional*. Santiago, Chile: Legal Publishing Chile, p. 21.

<sup>14</sup> Dornelles, Op. Cit., p. 7.

La doctrina ha clasificado el fenómeno de la doble tributación en dos tipos: doble tributación económica y doble tributación jurídica. Por un lado, la doble tributación económica se refiere al caso en que la misma renta o el mismo patrimonio es gravado en dos o más Estados, durante un mismo período, pero respecto de contribuyentes distintos. Por el otro lado, la doble tributación jurídica se refiere al caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona en concepto de la misma renta o del mismo patrimonio. Los CDT OCDE serían medidas bilaterales dirigidas a resolver este último tipo de doble imposición.

En cuanto a los métodos utilizados por los CDT OCDE para evitar la doble imposición basados en el Modelo de CDT de la OCDE, éstos consisten en determinar qué Estado contratante tendrá la potestad impositiva para gravar una determinada renta. Así, en ciertos casos, solamente tendrá potestad tributaria uno de los dos Estados contratantes, privilegiando al país de la residencia. En otros casos, la renta será imponible en ambos Estados (de la residencia y de la fuente) pero con la obligación para uno de los dos Estados de permitir que el impuesto pagado en uno de ellos sea deducible o imputable en el otro (por regla general, el país de la residencia es el encargado de establecer algún mecanismo para eliminar la doble imposición). Por último, también hay rentas que serán imponibles en ambos Estados, pero estableciendo una tasa límite con la cual el Estado de la fuente pueda gravarlas.

En el caso de los beneficios empresariales, de acuerdo al artículo 7 del Modelo de CDT OCDE, una empresa extranjera<sup>15</sup> solo tributará por dichas rentas en el país de su residencia. Excepcionalmente, aquellas rentas quedarían afectas a impuestos en el país de su fuente en la medida de que la empresa extranjera haya realizado su actividad mediante la configuración de un EP en dicha jurisdicción, y los beneficios empresariales sean atribuibles al respectivo EP.

### 2.3 Concepto de establecimiento permanente

En términos generales, el concepto de EP ha sido utilizado por el derecho tributario con el objeto de establecer la potestad de un Estado a gravar una determinada renta obtenida en ese Estado por una entidad no residente, cuando se considera que este no residente tiene una actividad o presencia relevante en el otro país<sup>16</sup>. En otras palabras, debido al nivel de actividad o presencia del no residente en el país de la fuente, éste se consideraría suficientemente integrado en la economía de aquel Estado para justificar la tributación en dicha jurisdicción.

Así pues, los CDT OCDE consideran que los beneficios empresariales imputables a un EP en un Estado contratante son aquellos que él mismo hubiese podido obtener de ser una empresa distinta y separada de la empresa extranjera que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a

---

<sup>15</sup> El uso del término “extranjero” en el presente trabajo es utilizado como sinónimo de “no residente”, sin perjuicio de que la nacionalidad no es un factor determinante para determinar la residencia.

<sup>16</sup> Hurtado, Op. Cit., p. 234.

través del EP. Lo anterior, en línea con el principio de libre competencia (o *arm's length*) y las Directrices sobre Precios de Transferencias.

El concepto de EP ha sido históricamente elaborado como una herramienta para encontrar un equilibrio en el ejercicio de los derechos para gravar la renta entre el país de residencia y el país de la fuente. De esa manera, en la medida que la fuente de la renta empresarial se genere a partir de la organización de factores productivos, y aquella organización esté circunscrita al país de residencia de la empresa, el concepto de EP se desarrollaría como una excepción a la tributación exclusiva de dicha jurisdicción, abarcando todos los casos en que la explotación del país de la fuente por parte de la empresa era habitual e implicaba que parte de la actividad empresarial se relocizaba en esta última jurisdicción.<sup>17</sup>

De acuerdo a Hongler y Pistone (2015), el núcleo del concepto de EP se ha adaptado gradualmente durante las últimas décadas en miras de reflejar más fielmente la parte del negocio que efectivamente está siendo desarrollado desde el país de la fuente. Así, cada vez fue vinculándose más a las situaciones actuales en las que el lugar fijo de negocios estaba directamente involucrado en el negocio, hasta el punto en que dicho concepto quedó restringido a una vinculación necesariamente física. Sin embargo, el concepto de EP se ha ido convirtiendo, lentamente, en una prisión para el ejercicio de la jurisdicción impositiva del país de la fuente, al ser objeto de planificaciones tributarias internacionales dirigidas a confinar las actividades empresariales de no residentes fuera del marco conceptual de EP. Evitando

---

<sup>17</sup> Hongler, P. & Pistone, P. (2015). *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Enero 10, 2018, de IBFD Sitio web: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining\\_the\\_PE\\_concept-whitepaper.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf), p. 9.

una presencia tributable implicaba que una empresa extranjera podría interactuar con clientes o usuarios de otro país sin generar un nexo con la jurisdicción impositiva de dicho país (es decir, sin constituir un EP a través de un lugar fijo de negocios).<sup>18</sup>

### 3. Problemas en las reglas sobre la determinación del nexo

En términos generales, la soberanía de un Estado para gravar las rentas de una empresa extranjera dependerá del (o los) principio(s) que adopten como nexo(s) - entendido como el punto de conexión que habilitaría a una jurisdicción para gravar una renta. A nivel internacional, serían dos los principios atributivos de potestad tributaria más utilizados: principio de la fuente y de la residencia.

En un contexto de CDT OCDE, las rentas empresariales producidas por una empresa deberían quedar sujetas a impuestos exclusivamente en el Estado de su residencia. El principio de tributación en el lugar de residencia tendría como excepción que dicha empresa desarrollara su actividad empresarial en el Estado de la fuente a través de un EP constituido en dicha jurisdicción. La razón subyacente a dicha excepción se vincularía a que la empresa en cuestión tendría un nivel suficiente de actividad económica (o *footprint*) en aquel Estado que justificaría su tributación.

Ahora, para efectos de que se constituya un EP, generalmente se exige un cierto nivel de presencia física de la empresa extranjera en la jurisdicción impositiva, mediante un “lugar fijo de negocios” o a través de actos realizados

---

<sup>18</sup> *Ibíd.*, p. 10.

por un “agente dependiente”, como se explicará a continuación en el Capítulo II, sección 2.1. De esa manera, salvo con respecto a ciertas rentas que reciben un tratamiento particular (como serían los intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otras), la atribución de la potestad tributaria depende de un nexo que atiende a la sustancia de la actividad económica y le atribuye el derecho preferencial a gravar la renta al Estado en que físicamente se desarrolla la actividad generadora de renta.

Si bien, los avances en la tecnología digital no han cambiado la naturaleza de las actividades centrales que las empresas llevan a cabo como parte de su modelo comercial para generar ganancias (por ejemplo, las empresas aún necesitan proveer y adquirir insumos, crear o agregar valor y vender a los clientes; asimismo, para respaldar sus actividades de ventas, éstas deben realizar actividades, tales como estudios de mercado, marketing, publicidad, y servicio al cliente), la tecnología digital sí ha tenido un impacto significativo en cómo estas actividades son llevadas a cabo, por ejemplo, mejorando la capacidad de realizar dichas actividades de forma remota, aumentando la velocidad en que la información puede ser procesada, analizada y utilizada, y, gracias a que la distancia es cada vez menos una barrera para el comercio, han aumentado los potenciales usuarios o clientes a los cuales se puede alcanzar. En otras palabras, la infraestructura digital ha sido aprovechada en muchos negocios para acceder a más mercados que antes. Como consecuencia, ciertos procesos que previamente eran realizados por personal local, pueden ahora realizarse de forma transfronteriza por equipos automáticos, cambiando la naturaleza y alcance de las actividades realizadas por el personal local. Por consiguiente, hoy en día el crecimiento de una base de clientes en un país no iría asociado necesariamente a un aumento en el personal e infraestructura local.

En vistas de los avances tecnológicos, las empresas han podido flexibilizar sus estructuras, decidiendo donde realizarán las actividades económicas sustantivas de sus negocios, relocalizando funciones a nuevas jurisdicciones –incluso removiéndolas del país del mercado o de otros países donde ya realizan algunas de esas funciones. Como resultado, cada vez es más factible que tanto el personal de una empresa, como su infraestructura de tecnología informática (o *IT*), y sus clientes, estén ubicados en distintas jurisdicciones, y que ninguno se localice en el país de la fuente (es decir, el país de mercado).

En definitiva, de forma progresiva, el concepto de EP se ha tornado insuficiente en virtud del desarrollo de la economía digital al estar profundamente enlazado a la presencia física de la empresa extranjera. Lo anterior debido a que, actualmente, es posible estar fuertemente inmerso en la vida económica de una jurisdicción sin tener un lugar fijo de negocios o un agente dependiente (por ejemplo, la posibilidad de concluir contratos de forma remota a través de medios tecnológicos sin involucrar al personal o agentes dependientes o en el caso de empresas de *e-commerce*, el mantenimiento de una bodega local no sería propiamente una actividad preparatoria o auxiliar de su giro -excepciones al concepto de EP- sino que parte del núcleo de éste).

Adicionalmente, dentro de los nuevos modelos de negocios digitales (es decir, aquellos basados en la explotación de datos personales de los usuarios, como serían Facebook, Twitter y los servicios de publicidad de Google) el actual concepto de EP tampoco consideraría la creación de valor del negocio a través de la recolección, análisis y monetización de los datos



obtenidos –pasiva o activamente- de los propios usuarios o clientes. En consecuencia, no se estarían atribuyendo derechos impositivos a las jurisdicciones en las cuales efectivamente se desarrolla la actividad generadora de renta y creadora de valor.

#### 4. Problemas en las reglas de atribución de beneficios

Una vez que se ha determinado la potestad impositiva de una determinada jurisdicción sobre una renta, es necesario determinar qué parte de dichas utilidades quedarán sujetas a impuestos mediante la aplicación de las reglas de atribución de beneficios. En caso de que un país tenga potestad fiscal sobre las rentas empresariales de un no residente que ha configurado un EP en dicho país, estas reglas permiten determinar -mediante el principio de plena competencia (o *arm's length*)- cuáles serían las rentas atribuibles a dicho EP (y por tanto, sujetas a impuestos en el país de la fuente).

De acuerdo al Modelo de CDT OCDE, la aplicación del principio de *arm's length* exige un análisis de: (i) las funciones realizadas; (ii) los activos utilizados; y, (iii) los riesgos asumidos, por cada EP (o empresa). Dichos factores son considerados como elementos que contribuyen materialmente a la generación de las rentas empresariales de la transacción particular.

Los desafíos de la economía digital planteados por la OCDE también generan problemas con respecto a las reglas de atribución de beneficios utilizadas para determinar donde se desarrollan las actividades económicas y se crea el valor, para efectos impositivos. En primer lugar, la fuerte relevancia de activos intangibles de difícil valorización (por ejemplo, propiedad

intelectual) en las empresas digitales dificulta el análisis funcional necesario para atribuir los beneficios correspondientes. Asimismo, la creación de valor por parte de los mismos usuarios/clientes en modelos de negocios colaborativos no se estaría considerando dentro del análisis funcional en virtud del cual se atribuyen las rentas.

## CAPÍTULO II: “REGULACIÓN EN CHILE SOBRE EL NEXO Y LAS REGLAS DE ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS”

### 1. Según la Ley sobre Impuesto a la Renta

#### 1.1 Reglas sobre la determinación del nexo

- Factores de conexión

El Decreto Ley No. 824 de 1974 que aprueba la ley sobre impuesto a la renta (“LIR”) utiliza principalmente dos factores de conexión para atribuirle potestad impositiva al Estado de Chile: principio de la fuente y el principio de la residencia o domicilio.

En primer lugar, el principio de la fuente se encuentra regulado, principalmente<sup>19</sup>, en el artículo 10, inciso primero, de la LIR, al señalar que *“(s)e considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”*.

Por lo tanto, las rentas de fuente chilena de acuerdo a la LIR serían principalmente aquellas que provengan de (i) bienes situados en Chile, o (ii) actividades desarrolladas en Chile.

---

<sup>19</sup> Existen normas especiales reguladas en la LIR para determinar la fuente de otros tipos de rentas, como serían aquellas derivadas de la propiedad intelectual o industrial, acciones y derechos sociales, créditos, bonos y demás títulos de deuda de oferta pública o privada emitidos en el país por contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en el país, certificados y cuotas de fondos, intereses, entre otros.

En segundo lugar, el principio de la residencia – entendido como la regla en virtud del cual los contribuyentes residentes de un determinada jurisdicción quedan sujetos a impuestos en dicho país, independiente de la fuente de sus ingresos (es decir, quedan gravados por sus rentas de fuente mundial) – estaría contenida en el artículo 3, inciso 1º de la LIR, que señala: “*Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada<sup>20</sup> o residente<sup>21</sup> en Chile, pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él.*”

A continuación, el artículo 3, inciso 1, señala que “*las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país*”; es decir, los no residentes en Chile quedarían sujetos a impuestos en el país únicamente sobre sus rentas de fuente chilena.<sup>22</sup>

En consecuencia, conforme a los principios de fuente y residencia contenidos en la legislación tributaria chilena, las personas sin residencia ni domicilio en Chile estarían afectas a impuestos en el país en la medida que obtengan rentas de fuente chilena (esta última, entendida, por regla general, como aquella que proviene de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él).

---

<sup>20</sup> A falta de una definición en la legislación tributaria chilena, debemos remitirnos a la definición contenida en el artículo 59 del Código Civil, en virtud de la remisión que hace el artículo 2º del Código Tributario a las normas del derecho común en ausencia de regulación en las leyes tributarias. El artículo 59 del Código Civil señala que “(e) domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella”.

<sup>21</sup> El artículo 8 N° 8 del Código Tributario define “residente” como “*toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos*”.

<sup>22</sup> No obstante lo anterior, el inciso 2º del artículo 3 de la LIR establece un tratamiento especial para los extranjeros que constituyan domicilio o residencia en el país, al determinar que durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estarán afectos a impuestos por las rentas obtenidas de fuentes chilenas.

- Tributación de un no residente ni domiciliado en Chile

Para el caso de un no residente o domiciliado en Chile que obtenga rentas de fuente chilena, la LIR establece bases imponibles y tasas diferenciadas según el tipo de renta. Es así como ciertas rentas pagadas al exterior pueden quedar exentas de impuestos, otras quedar afectas a un Impuesto Adicional en base neta, mientras que otras pueden tributar en base bruta. Asimismo, las tasas de Impuesto Adicional varían entre 1,75% y un 35% de los montos pagados, dependiendo de la naturaleza jurídica de cada pago.<sup>23</sup>

Con respecto a los beneficios empresariales de fuente chilena obtenidos por personas sin residencia ni domicilio en el país, estos tributan, por regla general, con Impuesto Adicional de tasa 35% sobre base bruta de acuerdo a los artículos 59 y 60 de la LIR.

Adicionalmente, y de forma extraterritorial, de acuerdo al artículo 59, inciso 4 N°2 de la LIR, el Impuesto Adicional también grava las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero aún cuando estas sean de fuente extranjera. En ese sentido, si bien, dichas rentas no tendrían su fuente en Chile ya que provienen de actividades desarrolladas fuera del país (esto es, actividades prestadas en el extranjero), el Impuesto Adicional, de forma extraterritorial y en aplicación del origen del pago como factor de conexión, los gravaría con una tasa de 35% sobre una base bruta.

---

<sup>23</sup> Hurtado, Op. Cit., p. 67.

En cuanto a la administración del Impuesto Adicional, cabe señalar que éste debe ser retenido por la persona residente o domiciliada en el país que efectúe la remesa al exterior, y se aplica normalmente sobre el monto total pagado a la persona sin residencia ni domicilio en Chile. Excepcionalmente, si dicho monto es atribuible a un EP en Chile, el Impuesto Adicional se aplicará sobre base neta.<sup>24</sup>

- Concepto de establecimiento permanente

Actualmente, la legislación tributaria chilena no cuenta con una definición propiamente tal de EP, sino únicamente se limitaría a ejemplificar situaciones en las cuales se configuraría un EP en su artículo 58 N°1 de la LIR: “Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, los siguientes casos: 1) Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile **cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes**<sup>25</sup>, pagarán este impuesto por el total de las rentas atribuibles a estos que deban atribuir, remesen al exterior o sean retiradas conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, con excepción de los intereses a que se refiere el N°1 del artículo 59°. Para estos efectos, el impuesto contemplado en este número se considerará formando parte de la base imponible representada por los retiros o remesas brutos”.

---

<sup>24</sup> Hurtado, Op. Cit., pp. 67-68.

<sup>25</sup> La negrita y subrayado es nuestro.

Si bien en los CDT OCDE suscritos por Chile sí se define el concepto de EP, este concepto solo tendrían aplicación -en forma restrictiva- con respecto a los países contratantes.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos (“SII”), a quien le corresponde la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias, sí ha definido el concepto de EP a través de su jurisprudencia administrativa.

Históricamente el SII se inclinó por una definición más bien formal de EP, basado en la representación, entendiéndolo como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que le indiquen.

En ese sentido, el Oficio N° 2.205 del año 2000<sup>26</sup> señala que *“la constitución en el país de un establecimiento permanente, en los términos a que se refiere el artículo 58 N° 1, de la Ley de la Renta, debe ser entendido como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen.*

*Por lo tanto, para los fines de poder resolver si se está o no frente a un establecimiento permanente de aquellos a que se refiere el artículo 58 N° 1, de la Ley de la Renta, es necesario distinguir las siguientes dos situaciones:*

---

<sup>26</sup> En el mismo sentido, los Oficios No. 1.646 de 2009 y 827 de 2016 del SII, entre otros.

- a. *Si el ente establecido en el país, a los cuales se les otorgará poder, actuarán como agentes o representantes en Chile de la empresa o sociedad extranjera; o*
- b. *Si estas mismas entidades intervendrán en las operaciones que se le encargan sólo como simples mandatarios de la empresa extranjera.*

*Ahora bien, si se diera la primera de las situaciones señaladas, esto es, aquella en que los entes establecidos en el país, actuarán como representantes o agentes del inversionista extranjero, sería aplicable en la especie lo dispuesto en el artículo 58 N° 1, de la Ley de la Renta, norma que fija el tratamiento tributario que afecta a las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquier clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes.*

*En el caso que se diera la segunda situación, es decir, que las entidades establecidas en el país, actúen como simples mandatarios de los inversionistas extranjeros sólo con el propósito de hacer posible el cobro de las rentas que generen las inversiones realizadas, sin la posibilidad de una representación real o efectiva o facultades para cerrar negocios, cabe expresar que tales entes no adoptan la condición de un contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta, puesto que en estos casos se tratarían de inversionistas sin oficinas o establecimientos permanentes en Chile, donde no se desarrolla formalmente una actividad”.*



Sin embargo, a partir de la Circular N° 57 con fecha 7 de diciembre de 2017, el criterio de la autoridad tributaria cambió. Así, el SII se inclinó por un concepto más sustantivo de EP, acercándose al concepto de EP contenido en el Modelo de CDT OCDE. La referida circular señala lo siguiente:

*“La LIR no posee una definición de establecimiento permanente, sino que solo enuncia ejemplos del mismo, como ocurre en el artículo 38 con las “agencias, sucursales u otras formas”, o en el artículo 58 N°1 con las “oficinas” y “representantes”. Dada la amplitud de tales disposiciones, este Servicio, mediante diversos pronunciamientos, ha dilucidado algunos de los elementos que permiten verificar la configuración de un EP, atendiendo a la realidad dinámica de las actividades económicas.*

*Ahora bien, con el fin de otorgar claridad acerca de quiénes se encuentran obligados a enrolarse en el RUT, de acuerdo al nuevo inciso segundo del artículo 3° del D.F.L. N°3 de 1969, se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile, **cuando en este último realice todo o parte de sus actividades o negocios, a través de una agencia, sucursal, oficina u otro local o sitio. También, cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de tales sujetos, realizando todo o parte de sus actividades**, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos, excluyendo a los simples mandatarios que solo intervienen en gestiones o actos específicos, como por ejemplo, los mandatarios para fines de notificaciones judiciales o administrativas.<sup>27</sup>*

---

<sup>27</sup> Las negritas son nuestras.

*Como puede apreciarse, el concepto de EP que se establece en esta Circular es amplio, pues atiende a que en los hechos exista una representación parcial o total de la persona o entidad sin domicilio o residencia en Chile, sin atender únicamente a la existencia de un mandato para concluir o cerrar negocios. Lo anterior se justifica por la referencia genérica de la LIR respecto del EP, y asimismo, por la definición amplia de “representantes” que establece el artículo 8° N° 6 del Código Tributario, a saber, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o beneficio de otra persona natural o jurídica”.*

En otras palabras, bajo la última interpretación del SII, una entidad no residente en Chile podría configurar un EP en el país en los siguientes dos escenarios: (i) si ésta realiza todo o parte de sus actividades económicas en Chile a través de una agencia, sucursal, oficina, u otros locales o sitios; o (ii) cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de la entidad extranjera, realizando todo o parte de sus actividades. En este caso, el agente o representante debe tener facultades para representarla – total o parcialmente- sin atender únicamente a la existencia de un mandato para concluir o cerrar negocios.

Sin perjuicio de que las modificaciones introducidas al concepto de EP en virtud de un agente o representante de la empresa extranjera en Chile incorporan un análisis más sustantivo en línea con los comentarios al Modelo de CDT OCDE, la presencia física de la entidad extranjera en Chile seguiría aún siendo una condición para su configuración bajo ambos supuestos al

exigirse una agencia, sucursal, oficina, u otros locales o sitios en Chile, o actos realizados por un “agente dependiente” en el país.

Por consiguiente, tomando en cuenta los ejemplos de EP señalados en el artículo 58 N°1 y 38 de la LIR (agencia, sucursal, oficina u otros locales o sitios) y al concepto de EP otorgado por el SII a través de sus pronunciamientos administrativos, sería necesario que la participación de la empresa extranjera en Chile se manifestara a través de una presencia física o material en el país para efectos de su configuración.

Por último, es relevante mencionar que el Proyecto de Modernización Tributaria incorporaría por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, un concepto doméstico de EP en el cual se incluyen las principales directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a nuestra realidad específica. Así, se incorpora al artículo 2º de la LIR, el numeral 12 el cual define EP como:

*“[...] 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.”*

La definición de EP que se propone en el Proyecto de Modernización Tributaria es un avance muy importante y necesario para efectos de atacar BEPS. Sin embargo, en cuanto a los problemas específicos que abordamos en el presente trabajo, aún se exigiría cierto nivel de presencia física de la empresa extranjera en Chile para poder configurar un EP. De todas maneras, el concepto eliminaría el requisito de que el lugar tenga que ser “fijo”, lo que podría facilitar en un futuro la captura de presencias económicas significativas no vinculadas a un espacio físico.

- Tributación de un establecimiento permanente

En términos generales, los efectos de que una entidad extranjera configure un EP en el país serían los siguientes:

- (i) Será un contribuyente del Impuesto de Primera Categoría (“**IDPC**”) obligado a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, simplificada o sin contabilidad, según el caso y del Impuesto Único del inciso 3°, del artículo 21 de tasa 40%, de la LIR;
- (ii) Deberá pagar el Impuesto Adicional con tasa 35% sobre todas las rentas de fuente chilena retiradas o remesadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo, con derecho a rebajar como crédito el IDPC que haya afectado tales rentas –total o parcialmente - (artículo 58 N°1 de la LIR en relación con el artículo 63 de la misma ley);
- (iii) Dar cumplimiento a todas las obligaciones tributarias mensuales que afectan a los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría en general, como por ejemplo, efectuar pagos provisionales mensuales, retenciones por servicios personales independientes recibidos, etc.;
- (iv) Conforme al artículo 66 del Código Tributario, debe inscribirse en el Rol Único Tributario;
- (v) Debe efectuar Declaración de Iniciación de Actividades y Término de Giro, conforme a lo dispuesto en los artículos 68 y 69 del Código Tributario;
- (vi) De acuerdo con el artículo 38, de la LIR, la renta obtenida por un EP de empresas extranjeras que operen en Chile, se debe determinar sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en

el exterior que sean atribuibles de acuerdo a la norma citada, determinados sobre la base de un balance general según contabilidad completa considerándose como si se tratara de una empresa separada e independiente de su matriz, tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella, con otros EP de la misma matriz, con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E de la LIR o con terceros independientes;

(vii) Debe llevar el registro de la renta líquida imponible y los registros de rentas empresariales correspondientes; y,

(viii) Debe efectuar y declarar retenciones de impuestos conforme a lo dispuesto el artículo 74, N°4, de la LIR; entre otros efectos.

## 1.2 Reglas de atribución de beneficios

De conformidad al artículo 38 de la LIR, las rentas de las agencias, sucursales u otras formas de EP de empresas extranjeras que operen en Chile, se determinan sobre la base de los resultados obtenidos por éstos en su gestión en el país y en el exterior que les sean atribuibles.

Para los efectos de determinar los resultados atribuibles al EP, se deben considerar sólo aquellas rentas originadas por actividades desarrolladas por éste, o por bienes que hayan sido asignados al EP o utilizados por él. Los referidos resultados del EP deben ser determinados sobre la base de un balance general según contabilidad completa, considerándose como si se tratara de una empresa totalmente separada e independiente de su matriz,

tanto respecto de las operaciones que lleve a cabo con ella; con otros EP de la misma matriz; con empresas relacionadas con aquella en los términos del artículo 41 E (que establece las normas sobre precios de transferencia en operaciones transfronterizas entre partes relacionadas), o con terceros independientes.

En ese sentido, la Circular No. 14 de 2014 del SII señala que:

*“Para determinar las rentas o resultados atribuibles al EP, deben considerarse conforme a las normas de la LIR sólo:*

*i.- Aquellas rentas, costos y gastos originados por actividades desarrolladas por el EP, tanto en el país como en el exterior.*

*ii.- Aquellas rentas, costos y gastos que tengan su origen o fuente, en bienes que hayan sido asignados al EP, sea que se encuentren situados en Chile o en el exterior.*

*iii.- Aquellas rentas, costos y gastos que tengan su origen o fuente, en bienes utilizados por el EP, sea que se encuentren situados en Chile o en el exterior.*

*En este sentido, se incluyen dentro de los bienes antes indicados, aquellas inversiones efectuadas en Chile o el exterior, con recursos generados por el EP, así como también los bienes asignados por su matriz o por otro EP de la misma, entre otros.*

*Ahora bien, para determinar sus rentas, costos, gastos o resultados atribuibles, se considerará al EP como una empresa totalmente separada e independiente de su casa matriz, respecto de las operaciones que lleve a cabo con:*

*i.- Su matriz domiciliada o constituida en el extranjero.*

*ii.- Otros establecimientos permanentes de la misma matriz, sea que éstos se encuentren situados en el país o en el extranjero.*

*iii.- Empresas relacionadas con la matriz del EP en los términos del artículo 41 E de la LIR, sea que éstas se encuentren situadas en el país o en el extranjero.*

*iv.- Terceros independientes, sea que éstos se encuentren situados en el país o en el extranjero”.*

## 2. Según los Convenios para Evitar la Doble Imposición

### 2.1 Reglas sobre la determinación del nexo

- Concepto de establecimiento permanente

En términos generales, el Modelo de CDT OCDE entiende por EP un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Dicho concepto es definido y limitado en el artículo 5 del Modelo de CDT OCDE del 2017, el cual señala que:



*“1. 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.*

*2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:*

*a) las sedes de dirección;*

*b) las sucursales;*

*c) las oficinas;*

*d) las fábricas;*

*e) los talleres;*

*f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.*

*3. La expresión "establecimiento permanente" también incluye<sup>28</sup>:*

*(a) una obra, o un proyecto de construcción o de instalación y las actividades de supervisión relacionados con ellos, pero solo cuando dicha obra, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;*

*(b) la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por parte de una empresa por intermedio de empleados u otras personas naturales o físicas encomendadas por la empresa para ese fin, cuando tales actividades continúen dentro del país por un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses; y*

*c) la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente en un Estado Contratante por una persona natural, si esa*

---

<sup>28</sup> De acuerdo a Modelo de CDT OCDE, el párrafo 3 solamente se refiere a “[...]Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses”. Sin embargo, Chile generalmente incluye de forma adicional el supuesto de EP en virtud de la prestación de servicios por la empresa extranjera por un período determinado en el país de la fuente.

*persona permanece en ese Estado Contratante por un período o períodos que en total excedan de 183 días, en un período cualquiera de doce meses.*

*4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:*

*a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*

*b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*

*c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*

*d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;*

*e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad;*

*f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que dicha actividad, o en el caso de la letra f) el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación, tengan un carácter auxiliar o preparatorio.*

*4.1 El párrafo 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que es utilizado o mantenido por una empresa si la misma empresa o una empresa estrechamente relacionada realiza sus actividades de negocios en el mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado Contratante y*

*(a) ese lugar u otro lugar configura un establecimiento permanente para la empresa o la empresa estrechamente relacionada de conformidad a las disposiciones de este Artículo, o*

*(b) el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades realizadas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la empresa o las empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no tiene un carácter preparatorio o auxiliar,*

*en la medida en que las actividades de negocios realizadas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o las empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyan funciones complementarias que son parte de la operación cohesionada de un negocio.*

*5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, y sujeto a las disposiciones del párrafo 6, cuando una persona actúe en un Estado Contratante por cuenta de una empresa y, de esa manera, habitualmente concluya contratos, o habitualmente cumpla el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son concluidos rutinariamente sin modificaciones sustanciales por parte de la empresa, y tales contratos sean (a) en el nombre de la empresa, o*

*(b) para la transferencia de propiedad, o para otorgar el derecho a usar propiedad, de dominio de esa empresa o respecto de la cual dicha empresa tiene el derecho a usar, o*

*(c) para la prestación de servicios por parte de esa empresa,*

*se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado con relación a cualquier actividad que esa persona realice para la empresa a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios (distinto a un lugar fijo de negocios al cual le sería aplicable el párrafo 4.1), no se hubiera considerado ese lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese párrafo.*

*6. El párrafo 5 no se aplica cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante realice su negocio en el primer Estado mencionado como un agente independiente y actúa para la empresa en el marco ordinario de ese negocio. Sin embargo, cuando una persona actúa de manera exclusiva o casi exclusiva por cuenta de una empresa o más empresas estrechamente relacionadas a ella, esa persona no debe ser considerada como un agente independiente al que se refiere este párrafo respecto de tal empresa o empresas.*

*7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio*

*de un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.*

*8. Para los efectos de este Artículo, una persona o empresa se considera estrechamente relacionada a una empresa si, sobre la base de todos los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra, o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, una persona se considerará que está estrechamente relacionada a una empresa si una posee, directa o indirectamente, más del 50 por ciento del interés en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho a voto y del valor de las acciones de la sociedad, o de la participación en el patrimonio de la sociedad) o si otra persona posee, directa o indirectamente, más del 50 por ciento del interés en los beneficios (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho a voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en el patrimonio de la sociedad) de la persona y de la empresa o de las dos empresas”.*

Por su parte, la OCDE a través de sus comentarios<sup>29</sup> señala que la definición general de EP contenida en el párrafo primero del artículo 5 contiene las características esenciales del concepto de EP para efectos de los CDT OCDE que serían, un *situs* diferente, un “lugar fijo de negocios”. Así, los comentarios de la OCDE explican que:

*“El apartado define la expresión “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su*

---

<sup>29</sup> OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 117, OECD Publishing. [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)

actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo”.

Asimismo, en sus comentarios al Modelo de CDT OCDE, la OCDE se pronuncia específicamente sobre el caso del comercio electrónico. Al respecto señala que:

*“Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones relativas a las disposiciones de este artículo.*

*Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza [...], ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas – software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, **un***

***cibersitio** que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos **no constituye por sí mismo un bien tangible**. Por lo tanto, **un cibersitio no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio"**, ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella **no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos [...]**. Por otra parte, el servidor que almacena el cibersitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor".<sup>30</sup>*

Podemos observar que la condición de un "lugar fijo de negocios" para la configuración de un EP necesariamente requeriría la existencia de un espacio físico a disposición de la empresa extranjera en el otro Estado. En ese sentido, los comentarios de la OCDE explican que se debe disponer de instalaciones, es decir, cierto espacio tangible – como sería un local, maquinaria o equipo – y que este debe estar circunscrito a un lugar determinando y con cierto grado de permanencia, es decir, fijo.

En la misma línea, cuando la OCDE se pronuncia sobre el comercio electrónico, expresamente se manifiesta sobre la falta de presencia suficiente de una entidad extranjera en otro Estado mediante un sitio web. Así, señala que éste último – entendiéndose como una combinación de aplicaciones informáticas y datos electrónicos - no constituiría por sí mismo un bien tangible en la forma de locales, maquinaria o equipos. Por lo tanto, un sitio web no configuraría un EP al carecer de una localización constitutiva de "un lugar de negocio".

---

<sup>30</sup> Las negritas son nuestras.

Por lo tanto, considerando el concepto de EP definido y limitado a las situaciones descritas en el artículo 5 del Modelo del CDT OCDE, y de los comentarios de ésta última que lo interpretan, queda en evidencia el requisito material o físico de la persona o entidad extranjera en el otro Estado para efectos de determinar que existe un elemento sustancial de naturaleza duradera o permanente de una empresa extranjera en otro país equivalente a una proyección virtual de dicha empresa extranjera en el suelo de otro.

Cabe señalar que aún cuando una empresa extranjera dedicada al comercio electrónico cuente con bodegas o almacenes en el país del mercado (es decir, un lugar fijo de negocios), el párrafo 4 del artículo 5 del Modelo de CDT OCDE excluye expresamente dichas instalaciones del concepto de EP si son utilizadas con el único fin de almacenar o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa extranjera, con carácter preparatorio o auxiliar.

No obstante, este caso ha sido controversial a nivel internacional ya que no parecería lógico considerar que para una empresa de *e-commerce* el almacenaje y distribución de sus productos pudiese calificar como una actividad preparatoria o auxiliar, sino que más bien como una actividad clave dentro de su modelo de negocios. Lo anterior, es recogido en los comentarios del Modelo de CDT OCDE en el artículo 5 párrafo 62 al analizar específicamente el caso de una empresa de ventas *online* residente de un Estado Contratante que mantiene una gran bodega en el otro Estado Contratante. En aquella bodega trabajan un número significativo de trabajadores con el propósito principal de almacenar y distribuir bienes de propiedad de la empresa, que ésta vende *online* a consumidores del otro



Estado Contratante. De acuerdo a los comentarios, el párrafo 4 del artículo 5 del Modelo de CDT OCDE no sería aplicable a la bodega, la cual configuraría un EP de la empresa de ventas *online* en el otro Estado Contratante, ya que las actividades de almacenamiento y distribución desarrolladas a través de la bodega, que representa un activo importante y requiere, a su vez, un número relevante de trabajadores, constituye una parte esencial del negocio de venta y distribución de la empresa, por lo tanto, no tendrían el carácter de actividades preparatorias o auxiliares.

Por su parte, la firma de la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (“**MLI**” por sus siglas en inglés)<sup>31</sup> en virtud de cual se modifican los CDT OCDE vendría a solucionar aquella situación al recoger las recomendaciones del Plan de Acción sobre BEPS (en específico, en la Acción 7) y modificar la lista de excepciones a la definición de EP a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio. Por ejemplo, con arreglo a este nuevo criterio, el hecho de que un vendedor en línea de productos tangibles (siendo los componentes esenciales de su modelo de negocio la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez) posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de EP.

---

<sup>31</sup> A la fecha, el MLI, que incluye las recomendaciones propuestas en el Plan de Acción de BEPS, no se encuentra vigente en Chile debido a que aún no ha sido ratificado por el Congreso chileno.

Sin embargo, Chile no adoptó las propuestas contenidas en el Artículo 13(1) del MLI, las cuales, en términos generales, agregan como requisito adicional a las actividades listadas como excepción a la configuración de un EP, que éstas tuviesen carácter de preparatorias o auxiliares. En ese sentido, cabe señalar que la mayor parte de los CDT OCDE suscritos por Chile no exigen que las actividades enumeradas (generalmente en su Artículo 5 párrafo 4) cumplan con la condición de ser preparatorias o auxiliares, sino que dicho requisito se limita a un tipo específico de actividad enumerada en dicho párrafo (*i.e.*, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa que tengan carácter preparatorio o auxiliar)<sup>32</sup>.

- Tributación de un establecimiento permanente

Como ya hemos señalado anteriormente, el concepto de EP en los CDT OCDE constituye un umbral fáctico para medir el grado de participación o involucramiento de una empresa residente de un Estado contratante en la actividad económica del otro Estado contratante. Este umbral justifica que la potestad impositiva se distribuya de manera compartida entre el Estado de

---

<sup>32</sup> Un ejemplo en contrario sería el caso del CDT OCDE entre Chile-Uruguay y Chile-Argentina. En este último, su artículo 5 párrafo 4 señala lo siguiente: “4. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

(a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;  
(b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;  
(c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;  
(d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de recoger información para la empresa;  
(e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información o realizar investigaciones científicas para la empresa; en la medida en que tales actividades tengan un carácter preparatorio o auxiliar.”

residencia y el Estado fuente, sin una limitación para la tributación en el Estado fuente.

En razón de ello, el artículo 7 del Modelo de CDT OCDE establece lo siguiente:

*“Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza, o ha realizado, su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que sean atribuibles a ese establecimiento permanente”.*

En otras palabras, la regla general consiste en que los beneficios que se obtienen de una actividad empresarial serán gravados exclusivamente en el Estado contratante donde reside la empresa que los obtiene (es decir, Estado de residencia), salvo que la empresa cuente con un EP en el otro Estado Contratante (es decir, Estado fuente) y las rentas en cuestión sean atribuibles a tal EP.

Lo anterior en la medida de que tales beneficios no respondan a categorías concretas de renta sobre las que otros artículos de los CDT OCDE otorguen potestades tributarias a ese otro Estado.

Cuando una empresa de un Estado contratante cuenta con un EP en el otro Estado Contratante, ambos Estados Contratantes tendrán derecho a gravar la renta (tributación compartida), sin que se establezca un límite para el Estado fuente, y debiendo el Estado de residencia otorgar un crédito por los impuestos pagados en el Estado fuente (esto último en virtud del artículo

sobre “eliminación de la doble imposición” que contiene cada uno de los CDT OCDE aplicables).

En lo que respecta a la tributación aplicable a los EP en caso de existir un CDT OCDE aplicable, el SII ha establecido en sus pronunciamientos<sup>33</sup> que este tipo de CDT OCDE asignan derechos de imposición a los Estados, quedando entregada a la legislación interna de cada uno de ellos la forma en que los contribuyentes tributarán respecto de las rentas que perciban a través de un EP y atribuibles a éste. La jurisprudencia administrativa del SII reconoce expresamente que el hecho de que se haya configurado un EP para efectos de un CDT OCDE, no necesariamente implica que exista un EP conforme a las disposiciones de la ley doméstica. Por lo tanto, de acuerdo al entendimiento del SII, para determinar la tributación aplicable a las rentas obtenidas por una empresa extranjera que **configure un EP en Chile de acuerdo al artículo 5 del CDT OCDE respectivo**, habría que distinguir si la presencia de aquella empresa no residente origina o no un EP de aquellos a que se refiere el artículo 58 N°1 de la LIR:

➤ **En caso de que la empresa extranjera configure un EP según la legislación local**, el EP será un contribuyente del IDPC obligado a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, por regla general. La empresa extranjera deberá pagar el Impuesto Adicional con tasa 35% sobre todas las rentas de fuente chilena retiradas o remesadas al exterior durante el ejercicio comercial respectivo, con derecho a rebajar como crédito el IDPC que haya afectado tales rentas –total o parcialmente - (artículo 58 N°1 de la LIR en relación con el artículo 63 de la misma ley). Adicionalmente, el EP deberá dar cumplimiento a todas las obligaciones tributarias que afectan a los

---

<sup>33</sup> Oficios del SII N° 437 de 2018; N° 1824 de 2016; N° 2438 de 2010, entre otros.

contribuyentes de la Primera Categoría en general, como por ejemplo, efectuar pagos provisionales mensuales, retenciones por servicios personales independientes recibidos, inscribirse en el Rol Único Tributario, etc.

➤ **En caso de que la empresa extranjera solamente configure un EP según el artículo 5 del CDT OCDE respectivo, pero no caiga dentro de la situación del artículo 58 N°1 de la LIR (es decir, no configure un EP según la legislación local), el EP tendría dos alternativas de tributación:**

(i) Con Impuesto Adicional, cuya tasa diferirá según la naturaleza de las actividades realizadas en el país, y se aplicará sobre los montos brutos de los pagos realizados, con una tasa máxima de 35%, o;

(ii) Si el EP quiere acogerse al derecho que otorgan los CDT OCDE de rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta (esto es, tributar sobre rentas netas), debe acogerse a las disposiciones de la LIR que afectan al resto de los contribuyentes que tienen cualquier clase de EP en Chile y cumplir con todas las obligaciones administrativas que rigen para los contribuyentes residentes en Chile, tales como inicio de actividades, obtención de Rol Único Tributario, llevar contabilidad completa, declaraciones mensuales y anuales, entre otras. De esta manera, quedarán sujetos al régimen general de tributación chileno, es decir, IDPC sobre las rentas netas y luego, Impuesto Adicional con tasa de 35% cuando éstas sean distribuidas al exterior (con derecho a rebajar como crédito el IDPC que haya afectado tales rentas –total o parcialmente – contra el Impuesto Adicional).

## 2.2 Reglas de atribución de beneficios

En un escenario en que la presencia de una empresa extranjera origine un EP en un determinado Estado contratante en los términos dispuestos en el artículo del CDT OCDE respectivo, los beneficios empresariales atribuidos a aquel EP quedarán bajo la potestad tributaria de aquel otro Estado.

Cabe mencionar nuevamente que si dentro de los beneficios generados por el EP se comprenden elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del CDT OCDE relevante, aquellas rentas se regularán por dichas disposiciones y no seguirán el tratamiento aplicable a los beneficios empresariales según el artículo 7 respectivo.

A continuación, el mismo artículo 7 del CDT OCDE se encarga de establecer las normas de atribución de los beneficios tributables a los EP. Así, establece en su párrafo 2º que los beneficios imputables al EP en cada Estado contratante son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del EP y de las restantes partes de la empresa.

Por su parte, los comentarios de la OCDE dan mayores luces sobre la aplicación de dichas reglas explicando que la atribución resulta del cálculo de los beneficios (o pérdidas) derivadas del conjunto de las actividades del EP, comprendidas las transacciones con empresas independientes, las transacciones con las empresas asociadas (aplicando directamente las

Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia) y las operaciones internas con otras partes de la empresa. De esa forma, se distinguen dos fases que componen dicho análisis:

- (i) Primera fase: Consiste en un análisis funcional y factual conducente a:
  - La atribución al EP, según corresponda, de los derechos y obligaciones derivados de las transacciones entre la empresa de la que forma parte y empresas independientes;
  - La identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la atribución de la propiedad económica de los activos y la atribución de la propiedad económica de los activos al EP;
  - La identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo y la atribución de los riesgos al EP;
  - La identificación de otras funciones del EP;
  - La consideración y determinación de la naturaleza de aquellas operaciones internas entre el EP y otras partes de la misma empresa que, una vez superado el umbral de acreditación de la operación interna, satisfagan los criterios para su consideración como tales; y
  - La atribución de capital sobre la base de los activos y riesgos atribuidos al EP.
  
- (ii) Segunda fase: Se fija un precio a toda transacción efectuada con empresas asociadas atribuida al EP, siguiendo las pautas contenidas en las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, y estas Directrices se aplican por analogía a las operaciones entre el EP y las restantes partes de la empresa de la que forma parte. Este proceso

implica la fijación de un precio de plena competencia (o *arm's length*) para las operaciones internas consideradas como tales, mediante:

- La determinación de la comparabilidad entre las operaciones internas y las transacciones en el mercado libre, aplicando directamente los factores de comparabilidad contenidos en las Directrices (características de la propiedad o de los servicios, condiciones económicas y estrategias empresariales) o por analogía (análisis funcional, condiciones contractuales) a la luz de las circunstancias concretas del EP; y
- La aplicación por analogía de uno de los métodos de las Directrices a fin de determinar la contraprestación de plena competencia de las operaciones internas entre el establecimiento permanente y el resto de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por el EP y los activos y riesgos que se le han atribuido, a este y a otras partes de la empresa<sup>34</sup>.

### 3. Problemas actuales

La digitalización de la economía ha cambiado sustancialmente los modelos de negocios en la actualidad. Actualmente, empresas extranjeras que tienen una presencia económica significativa en Chile, pueden no quedar afectas a impuestos sobre sus utilidades en el país al no configurar un EP según la legislación doméstica chilena ni bajo el artículo 5 de los CDT OCDE. Se ha producido un desajuste entre el país donde tributan las utilidades digitales y donde se crea el valor de dichos negocios.

---

<sup>34</sup> OECD (2017), Op. Cit., p. 178-179.



En consecuencia, si estamos en un caso en que las jurisdicciones involucradas han suscrito un CDT OCDE con Chile, los beneficios empresariales de la empresa digital extranjera quedarían exentos de impuestos a la renta en Chile en virtud del artículo 7 del CDT OCDE respectivo, el cual le atribuye la potestad impositiva a la jurisdicción de la residencia del contribuyente, a menos de que dicho contribuyente realice sus actividades en el país de la fuente a través de un EP, y dichas utilidades sean atribuibles al referido EP. Lo anterior debido a que el artículo 5 del CDT OCDE requiere una presencia física o tangible en la jurisdicción de la fuente de la renta para efectos de calificar la participación de la empresa extranjera como un EP, según nuestra explicación anterior en el presente trabajo.

Por otra parte, si estamos frente a un caso en que no hay CDT OCDE involucrado, la empresa extranjera no configuraría un EP en Chile de acuerdo a la legislación local en virtud del requisito de una presencia física en el país. Sin embargo, por regla general, los pagos desde Chile sí se gravarían con Impuesto Adicional con una tasa fija sobre el monto bruto el cual variaría según la calificación del pago. Generalmente, el Impuesto Adicional es de tasa 35% sobre las rentas de fuente chilena pagadas o abonadas en cuenta a una entidad extranjera y sobre las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. No obstante, según la caracterización que se le dé al pago, determinadas rentas estarían sujetas a tasas rebajadas como las remuneraciones por trabajos de ingeniería, servicios profesionales y técnicos, con tasa de 15% o 20% y las regalías y otros pagos derivados de patentes, modelos y diseños, entre otros, con tasa de 15%, 30 % o incluso exentas.

Asimismo, si bien, en un contexto sin CDT OCDE los pagos de origen chileno sí quedarían afectos en Chile a Impuesto Adicional, al no configurar un EP la empresa extranjera solamente tributarían en Chile por sus rentas de fuente chilena o remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, pero no por sus rentas mundiales que le sean atribuibles. Adicionalmente, debido a que las empresas extranjeras no están registradas como contribuyentes de IDPC en el país, se dificulta la fiscalización del cumplimiento de la retención, declaración y pago del Impuesto Adicional respectivo, especialmente, en operaciones entre entidades extranjeras y usuarios o consumidores finales (*business to consumers* o *B2C*), en que bajo la normativa actual su fiscalización es prácticamente imposible.

Por último, en el contexto de una venta realizada a través de medios digitales, sí podría generarse un escenario de no tributación. Este sería el caso de una empresa extranjera con presencia económica en Chile, que recibe pagos desde Chile por la venta de bienes ubicados en el extranjero (por lo tanto, la fuente de dicha renta estaría en el extranjero) y aquellos ingresos no estuvieran comprendidos dentro del hecho gravado descrito en el artículo 59, inciso 4 N°2 (remuneraciones por servicios prestados en el extranjero). Por ejemplo, la renta generada por una empresa extranjera de *e-commerce* que, si bien, tiene presencia económica sustantiva en Chile, solamente tendría presencia física en virtud de las bodegas en el país), por lo tanto, dichas rentas no quedarían gravadas con Impuesto Adicional ni cualquier otro impuesto a la renta en Chile.

A continuación, ilustraremos algunos de los desafíos generados en Chile por la economía digital en materia de tributación internacional a través del siguiente ejemplo sobre la prestación de servicios de *cloud computing*<sup>35</sup>.

- Antecedentes:

El grupo económico RCo se dedica al desarrollo de un software (juegos en línea) que opera en servidores de todo el mundo, poniendo sus juegos a disposición de los usuarios a través de varias interfaces de clientes a cambio de tarifas de suscripción. El software mismo, junto con la tecnología asociada al procesamiento de pago y seguridad de los datos de los clientes, fue desarrollado por ingenieros de RCo, compañía residente en el Estado R. Además, RCo coordina remotamente actividades de marketing y venta en distintas regiones para minimizar costos, mantener la coherencia entre sus negocios y sitios web y mejorar la eficiencia. Estos servicios de coordinación son proporcionados a las subsidiarias operativas regionales a cambio de una comisión por servicios de administración fijada según los costos incurridos más un margen de beneficio.

RCo transfirió a sus empleados responsables de la administración de la tecnología, al EP Y, una agencia extranjera de RCo situada en el Estado Y.

RCo proporciona los derechos para usar el software y los conocimientos asociados con los servicios de *cloud computing* a varias subsidiarias regionales a través de contrato de licencias y sub-licencias.

---

<sup>35</sup> Para el caso bajo análisis nos basamos en uno de los ejemplos desarrollados por la OCDE en OCDE 2015, Op. Cit., pp. 167 a 180.

TCo es una subsidiaria operativa regional de RCo residente en España. Aun cuando el mercado de España es pequeño en relación con el negocio de RCo, TCo emplea un número sustancial de personas para operar los sitios web utilizados para vender el acceso al software de RCo en la región España/Chile que incluye a Chile y otros Estados.

TCo ha obtenido en Chile todas las licencias requeridas para ejercer ciertas actividades reguladas (juegos en línea), mediante una licitación pública. Los contratos con usuarios en Chile se concluyen electrónicamente a través de los sitios web de TCo sobre la base de contratos estándar, cuyos términos son establecidos por RCo. TCo maneja todo el procesamiento de pagos y seguridad asociados con el permiso a acceder al software<sup>36</sup>. Las comisiones pagadas por los usuarios se cobran a través de cuentas bancarias locales. Además, el personal de TCo realiza la localización requerida del software para su uso en los mercados de Chile.

TCo opera una "granja de servidores" ubicada en España, que se utiliza como el centro de datos primario para ejecutar el software, procesar transacciones de usuarios y almacenar datos de usuarios. Para promover la demanda del uso del software de RCo en Chile, cuyo mercado es muy significativo para el negocio de RCo, TCo tiene una subsidiaria local, SCo, cuya finalidad es promover los servicios del software en la región y ofrecer servicios de atención al cliente en línea. SCo hace esto tanto a través de la publicidad local como a través de la interacción directa con posibles usuarios. SCo recibe una remuneración por sus actividades calculada sobre una base de los costos más un margen.

---

<sup>36</sup> El servicio prestado a los usuarios finales no involucra el licenciamiento del software.

- Análisis:

La estructura legal del negocio del grupo RCo tiene consecuencias significativas para la carga tributaria global de éste a nivel mundial debido a que mediante acuerdos contractuales y atribución de funciones principales, la mayor parte de las utilidades generadas por el Grupo RCo se atribuirían en el Estado Y. De esa manera, se aseguran que la carga tributaria en Chile, España y el Estado R es mínima.

A continuación, analizaremos los efectos derivados de la planificación tributaria recién planteada, enfocándonos únicamente en el problema que genera en la determinación del nexo con Chile, que sería la jurisdicción del mercado (o fuente) y en las reglas de atribución de beneficios.

Por una parte, SCo tributaría en Chile solamente por la remuneración que reciba por los servicios de publicidad y atención al cliente que le presta a su matriz, TCo.

Por otra parte, los pagos que recibe TCo por el servicio de *cloud computing* – consistente en permitir el acceso a un software de juegos en línea mediante su sitio web- pagados desde Chile serían rentas de esta entidad (y no de SCo), enmarcados en el artículo 59, inciso 4, N°2 de la LIR, al corresponder los pagos a remuneraciones por servicios prestados en el extranjero afectos a un Impuesto Adicional de 35% sobre base bruta<sup>37</sup>. Sin embargo, debido a que TCo es residente en España, dichos pagos caerían

---

<sup>37</sup> En ese mismo sentido se pronunció el SII en los Oficios N° 2.000/2017 y 1.833/2016.

dentro del artículo 7 de beneficios empresariales del CDT respectivo, quedando exentos de tributación en Chile, salvo que fuesen atribuidos a un EP de TCo en el país.

Para efectos de determinar si TCo configuraría un EP en Chile, corresponde revisar el artículo 5 del CDT entre Chile y España.

En primer lugar, el artículo 5 señala que “[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”. Por lo tanto, de acuerdo a lo que la OCDE entiende por “lugar fijo de negocios”, ya descrito en el presente trabajo, TCo requeriría tener en Chile un espacio físico y fijo a su disposición, entendido como instalaciones (por ejemplo, un local, maquinaria o equipo) y que estas estén circunscritas a un lugar determinando y con cierto grado de permanencia, es decir, fijo. En línea con lo anterior, la OCDE ha señalado específicamente que un sitio web (como el que utilizaría TCo para vender el acceso al software licenciado a RCo a los usuarios localizados en Chile) no constituiría por sí mismo un bien tangible en la forma de locales, maquinaria o equipos. Por lo tanto, un sitio web no configuraría un EP al carecer de una localización constitutiva de “un lugar de negocio”. En consecuencia, TCo no configuraría un EP en Chile en virtud del párrafo primero del artículo 5 del CDT OCDE.

A continuación, el párrafo segundo enumera ciertos ejemplos no taxativos que quedarían comprendidos dentro del concepto de EP, ninguno de los cuales sería aplicable al sitio web de TCo:

*“La expresión “establecimiento permanente” comprende, en particular:*

*a) las sedes de dirección;*

*b) las sucursales;*

*c) las oficinas;*

*d) las fábricas;*

*e) los talleres; y*

*f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar en relación a la exploración o explotación de recursos naturales”.*

Luego, el párrafo tercero del artículo en cuestión señala otras situaciones que se incluirían en la expresión de EP, dentro de las cuales estaría:

*“a) una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses;*

*b) la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas físicas o naturales encomendados por la empresa para ese fin en el caso de que esas actividades prosigan en un Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses;*

*c) la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente en un Estado Contratante por una persona natural, si esa persona permanece en ese Estado Contratante por un período o períodos que en total excedan de 183 días, en un período cualquiera de doce meses”.*

Con respecto a la obra o proyecto de construcción, instalación o montaje indicada en la letra a), es claro que los servicios de *cloud computing* prestados por TCo no cabrían dentro de dicha situación fáctica. Por su parte, TCo no prestaría los servicios por intermedio de empleados u otras personas naturales en Chile ni tampoco prestaría servicios profesionales u otros de carácter independiente a través de personas naturales en el país. Por lo tanto, TCo no debería generar un EP en Chile en virtud de ninguna de las situaciones descritas en el párrafo 3.

Finalmente, podría pensarse que SCo estaría actuando como un agente dependiente de TCo y, de esa manera, configurar un EP de éste último en Chile en virtud del desarrollo en Chile de actividades de promoción y servicios al cliente por cuenta de TCo. Lo anterior en conformidad al párrafo 5 que señala que *“cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el párrafo 6, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de cualquiera de las actividades que dicha persona realice para la empresa[...].”*

No obstante, las actividades realizadas por SCo, calificarían como actividades preparatorias y/o auxiliares, excluidas expresamente del concepto de EP de conformidad al párrafo 4 del artículo 5 en cuestión.

Por consiguiente, TCo no constituiría un EP en Chile por la prestación de sus servicios de *cloud computing*, quedando exento de tributación en la



jurisdicción en que se localizan los usuarios de dichos servicios y en la jurisdicción de donde se origina el pago por los mismos.

## CAPITULO III: “Medidas para enfrentar los desafíos fiscales”

### 1. Comentarios generales

#### 1.1 OCDE

Los desafíos y complejidades que representa el desarrollo de las tecnologías comunicacionales para las reglas de tributación internacional fueron discutidos por primera vez, a nivel internacional, durante una reunión del Comité de Asuntos Fiscales (“CFA”) de la OCDE, en junio de 1996.

En la conferencia titulada “Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial”, celebrada en Turku, Finlandia, en noviembre de 1997, los representantes de gobiernos y empresas se reunieron para debatir de manera informal sobre los retos planteados por el comercio electrónico mundial a los sistemas tributarios. Desde aquella reunión inicial el CAF adoptó una serie de propuestas en el marco de preparación para la reunión ministerial sobre comercio electrónico que se desarrollaría en el mes de octubre de 1998 en Ottawa. Las propuestas fueron plasmadas en un reporte denominado “*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”<sup>38</sup>, cuyas principales conclusiones fueron las siguientes:

- Los mismos principios que sirven a las administraciones como guía en relación con el comercio convencional deberían servirles también para el comercio electrónico.

---

<sup>38</sup> Committee on Fiscal Affairs (1998), *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*, pp. 3-4, OECD Publishing.

- El CFA consideró que estos principios se pueden aplicar con las reglas tributarias existentes. Este enfoque no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas, o cambios en las medidas actuales relacionadas con el comercio electrónico, siempre y cuando vayan encaminadas a apoyar la aplicación de los principios de tributación fiscal y no pretendan imponer un tratamiento impositivo discriminatorio de las transacciones del comercio electrónico.
- La aplicación de estos principios al comercio electrónico deberá estar estructurada para mantener la soberanía fiscal de los países, para alcanzar una distribución equitativa de la base impositiva aplicable a este comercio y para evitar la doble imposición o la omisión no intencionada.
- El proceso de implantación de tales principios deberá incluir un diálogo intenso con las empresas y con economías de países no miembros.

En la conferencia de Ottawa titulada “Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico”, el CFA publicó el marco tributario que ha sido aceptado desde entonces por la mayoría de los países como una base para proseguir con el trabajo sobre la tributación fiscal del comercio electrónico.

En Ottawa<sup>39</sup> se acordó aplicar los mismos principios que aplican las administraciones al comercio tradicional al comercio electrónico, en el sentido de:

---

<sup>39</sup> *Ibíd.*, p. 4.

- 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.
- Flexibilidad: Los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.

Posteriormente a la conferencia ministerial en Ottawa, el CFA encargó el programa de trabajo sobre comercio electrónico a los organismos subsidiarios del CFA y también estableció grupos de asesores técnicos (“TAGs” - según sus siglas en inglés) compuestos por representantes de distintos intereses y disciplinas.

En Julio de 2013, a petición del G20, la OCDE publicó el “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, el cual identificó 15 acciones para atacar BEPS y estableció plazos para implementar dichas acciones.

En la reunión desarrollada en San Petersburgo, en septiembre de 2013, los líderes del G20 apoyaron la iniciativa de BEPS Action Plan. Por su parte, el CFA estableció un organismo subsidiario (*Task Force on the Digital Economy* o “TFDE”) encargado de llevar a cabo un informe que identificara los desafíos generados por la economía digital y posibles acciones para atacarlos. El TFDE analizó el trabajo y conclusiones propuestas por los TAGs.

Así, el informe final de BEPS fue emitido en septiembre de 2015 estableciendo un número de medidas para abordar alguno de los problemas de BEPS que, si bien, no son exclusivos y aislados de la economía digital, sí se exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito debido a algunas de las características principales de la economía digital.

Sin embargo, en el Informe Final también se identifican desafíos fiscales impuestos por la economía digital con respecto a las reglas de determinación del nexo y las reglas sobre atribución de beneficios, los cuales no estarían únicamente circunscritos a los problemas de BEPS y que tampoco se solucionaría íntegramente con el Plan de Acción. Si bien, ni en el Informe Final ni tampoco en el Informe Interino, se entregan recomendaciones concretas sobre medidas para solucionar dichos desafíos, sí se analizan distintas opciones que podrían ser eventualmente implementadas a modo de solución: (i) un nuevo nexo basado en el concepto de presencia económica significativa (“**PES**”); (ii) un impuesto de retención sobre transacciones digitales; y/o (iii) un impuesto específico (o “*equalization tax*”).<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Actualmente, la OCDE está analizando, adicionalmente, otras propuestas según consta en el documento de consulta pública sobre “*Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*” (con fecha 13 de febrero a 6 de marzo de 2019). En dicho documento se plasman las siguientes propuestas: (i) “*user participation*” o “participación de los usuarios”; (ii) “*marketing intangibles*” o “publicidad de intangibles”; y (iii) presencia económica significativa. Éstas propuestas aún no han

## 1.2 Comisión Europea

En marzo de 2018, la Comisión Europea (“**EC**” - por sus siglas en inglés) publicó una Comunicación al Parlamento y al Consejo de la Unión Europea titulada “Tiempo para establecer un estándar de gravamen de la economía digital moderno, justo y eficiente”<sup>41</sup>, en la cual resume las medidas propuestas por la EC para hacer frente a los desafíos de la economía digital. En esta publicación señala que la solución deseable para alcanzar una tributación justa de la economía digital pasaría por el concepto de “presencia digital significativa”, alcanzando una solución dentro del sistema de tributación corporativa existente. Así mismo, plantea nuevas reglas sobre atribución de beneficios de acuerdo a las características de los negocios digitales.

Adicionalmente, la EC reconoció que la implementación de un nuevo concepto de “presencia digital significativa” puede requerir tiempo, por lo tanto, propuso la introducción de una medida intermedia en forma de un nuevo impuesto que grava exclusivamente ciertos servicios digitales (*Digital Services Tax* o “**DST**”, por sus siglas en inglés).

## 1.3 Medidas Unilaterales

---

sido analizadas por la OCDE sino que el objetivo es recibir propuestas y comentarios de los distintos países sobre potenciales soluciones para enfrentar la digitalización de la economía.

<sup>41</sup> European Commission. (2018). Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”. Brussels.

Debido a la falta de consenso a nivel internacional, ciertos países han introducido en su legislación doméstica medidas unilaterales para hacer frente a los problemas fiscales que conlleva la economía digital.

De manera ejemplar, podemos señalar el caso de India que estableció un impuesto del 6% deducido del importe pagado que grava determinados servicios prestados a empresas (*B2B*), en el cual quien recauda el impuesto es el destinatario del servicio. Adicionalmente, introdujo en abril de 2018 el concepto de PES dentro de sus reglas de determinación de nexos en el marco del impuesto corporativo, a nivel doméstico (es decir, en un escenario en que no aplique un CDT OCDE). Dichas normas se esperan entren en vigencia el año 2019.

En la misma línea, Israel también introdujo el concepto de PES bajo su legislación doméstica mediante la Circular No. 04/2016, en abril de 2016.

Por su parte, varios países han implementado impuestos específicos, fuera del espectro de impuestos a la renta, como el “*equalization tax*” impuesto por India. Algunos casos (no exhaustivos) serían los siguientes: (i) Italia ha establecido un impuesto del 3% sobre el valor de determinadas operaciones digitales prestadas a empresas (*B2B*), debiendo ser ingresado por el receptor del servicio establecido en Italia y deducible como gasto para efectos del impuesto corporativo; (ii) Hungría ha establecido un impuesto que grava con un 7.5% los servicios de publicidad, siendo el contribuyente el prestador de los servicios; y (iii) Francia implementó un impuesto sobre la distribución de contenido audiovisual.

En el caso de Chile, como señalamos anteriormente, si bien el Proyecto de Modernización Tributaria está actualmente discutiéndose en el Congreso y es posible que sea modificado, en su propuesta original, éste se hizo cargo de los problemas que genera la administración del Impuesto Adicional con respecto a la prestación de servicios digitales, particularmente, en las relaciones entre empresas extranjeras y consumidores finales (*B2C*). En ese sentido, el referido proyecto incorpora en su artículo 15 un nuevo impuesto a los servicios digitales (“**ISD**”). De acuerdo al Mensaje del Proyecto de Modernización Tributaria, el ISD presentaría las siguientes características:

- Es un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, de tasa 10%, que grava los servicios digitales prestados por empresas extranjeras, en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales. En caso de que estos servicios digitales sean utilizados por empresas chilenas, estos se gravaran con Impuesto Adicional conforme a las reglas de los artículos 59 y siguientes de la LIR.
- La tasa se aplica sobre el monto total de la transacción, sin deducción alguna. Asimismo, se establece un sistema de retención por parte de las entidades emisoras de los medios de pago utilizados en las transacciones.
- Se aplica sobre los servicios digitales, de manera que no afecta la compra de bienes físicos por medios tecnológicos, los cuales se afectan conforme a las reglas vigentes por los impuestos aduaneros e Impuesto al Valor Agregado sobre la importación.



Si bien, los desafíos que genera la economía digital en cuanto al nexo y las reglas de atribución de beneficios no se solucionarían con el nuevo ISD, la introducción de dicho impuesto sí sería un avance al hacerse cargo de problemas prácticos actuales en la administración, recolección y fiscalización del Impuesto Adicional en las transacciones B2C.

A continuación explicaremos a grandes rasgos las medidas propuestas por la OCDE y la EC para hacer frente a los desafíos de la economía digital, enfocándonos en la PES como la medida a largo plazo y definitiva.

## 2. Impuesto de retención sobre transacciones digitales

### 2.1 Consideraciones generales

En el Informe Final, la OCDE analiza como una potencial alternativa la introducción de un impuesto de retención sobre los pagos realizados por residentes (y EPs locales) por concepto de bienes y servicios adquiridos y/o prestados por proveedores no-residentes ("**Impuesto de Retención**"). Este impuesto calificaría como un impuesto a la renta y podría ser estructurado (i) como un impuesto único de retención sobre base bruta aplicable sobre ciertos pagos realizados a no-residentes por la provisión de bienes y/o servicios ordenados en línea (es decir, como una alternativa al concepto de PES; o (ii) como un mecanismo de apoyo a la recolección del impuesto corporativo sobre base neta atribuible a una PES, en caso de configurarse una por el prestador no-residente.

Con respecto al alcance de las transacciones gravadas por el Impuesto de Retención, estas deberían ser definidas de forma clara y simple para dar certeza a los contribuyentes y agentes retenedores. Sin embargo, debido al veloz avance de la tecnología, un listado de tipos específicos de transacciones podría quedar obsoleto rápidamente y terminar en conflictos sobre la caracterización de las operaciones y la utilización de transacciones económicamente equivalentes pero no incluidas en dicho listado.

Por el contrario, en caso de que se determinen los hechos gravados según una definición más general, en términos generales se solucionarían los problemas de caracterización ya que el alcance del Impuesto de Retención sería más flexible y adaptable al avance de la tecnología. Pero se perjudicaría la certeza jurídica sobre qué transacciones quedarían gravadas, dificultando la labor del contribuyente y agente retenedor de enterar el impuesto respectivo.

En cuanto a la recolección del Impuesto de Retención, lo usual es que la obligación de enterar el impuesto se traspase desde el no-residente a un agente retenedor local, como el consumidor o la entidad intermediadora a cargo de procesar el pago. En el caso de las transacciones *B2B*, uno podría esperar que las entidades residentes en el país de la fuente puedan cumplir con la obligación de retención sin mayores complicaciones. Sin embargo, en las transacciones entre entidades extranjeras y consumidores finales (*B2C*) implicaría un desafío mayor debido a que los consumidores finales no tendrían experiencia ni incentivos para declarar y pagar el impuesto, y las cargas administrativas serían excesivas considerando los bajos montos de Impuesto de Retención a enterar. Una posible solución podría ser establecer

como agente retenedor a la entidad financiera intermediadora del pago y, a su vez, establecer un sistema de registro obligatorio para las entidades no-residentes que presten en el país de la fuente las transacciones gravadas con el Impuesto de Retención (de esa manera, el intermediador sabrá sobre qué pagos debe retener y enterar el respectivo impuesto).

## 2.2 Análisis

La implementación de un Impuesto de Retención como impuesto a la renta tendría varias ventajas frente a las otras dos medidas mencionadas (*i.e.*, PES y equalization tax). Según Báez y Brauner<sup>42</sup>, algunas de los beneficios de utilizar un Impuesto de Retención serían las siguientes, en primer lugar, no habría necesidad de establecer límites de ingresos además de otros indicadores específicos para que se configure el hecho gravado con el Impuesto de Retención, como sería el caso de la PES. Por ende, se evitaría el problema de la regla del “todo o nada”, típico de cualquier EP, en el cual la falta de cualquier unidad necesaria para cumplir los límites determinados (dólares, días, usuarios, etc.) podría llevar de una tributación sobre las rentas mundiales atribuibles al EP a ninguna tributación en el país de la fuente. En segundo lugar, la forma específica que adopten los límites también suponen una tarea difícil, resultando en reglas complejas y difíciles de interpretar. Además, los límites específicos son generalmente fáciles de evitar, especialmente si se basan en indicadores de ingresos o usuarios. Por último, otra ventaja de utilizar un Impuesto de Retención sería evitar el problema de

---

<sup>42</sup> Báez, A. & Brauner, Y. (2018), *Policy Options Regarding Tax Challenges of the Digitalized Economy: Making a Case for Withholding Taxes*. 23 de Abril de 2018, pp. 14-16.

la atribución de beneficios al EP, el cual ha demostrado ser una de las dificultades más grandes de establecer un concepto de PES.

Sin perjuicio de las facilidades que podría significar el uso del Impuesto de Retención como medida final para los desafíos de la economía digital, creemos que las carencias que esta presenta serían mayores a sus beneficios. Como explicamos en el punto anterior, además de las complejidades técnicas que presenta la delimitación de los hechos gravados con el Impuesto de Retención y los desafíos prácticos que significaría su recaudación, la gran desventaja que presenta la utilización del Impuesto de Retención es su aplicación sobre base bruta. Lo anterior debido a que en gran parte de los negocios digitales, el ingreso bruto no sería una medida representativa de las utilidades netas debido a que la provisión de productos y servicios digitales requeriría gastos continuos (y no solamente al inicio) para el desarrollo, mantención y mejora de productos, publicidad y atención al cliente. Se ha planteado como una potencial solución fijar una tasa en un monto reducido que permita reflejar los márgenes de utilidades usuales. Sin embargo, como explica Kofler, Mayr y Schlager<sup>43</sup> la aplicación del Impuesto de Retención como un impuesto único, final e uniforme sobre los ingresos brutos a todos los distintos modelos de negocios dentro de la economía digital, desconocería el hecho de que la creación de valor y los márgenes entre ellos son muy distintos. Por lo tanto, asumiendo que los proveedores locales de los mismos bienes y servicios están gravados sobre sus utilidades netas, el Impuesto de Retención implicaría una mayor carga para el proveedor no-residente distorsionando dicho mercado y el principio de neutralidad fiscal.

---

<sup>43</sup> Kofler, G., Mayr, G. & Schlager, C. (2017), *European Union – Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes or Long-Term Solution?”*, pp. 6-10.

Por último, otro problema que conllevaría la utilización del Impuesto de Retención sería su compatibilización con los CDT OCDE. De acuerdo a Báez y Brauner<sup>44</sup>, para implementar el Impuesto de Retención sería necesario hacer modificaciones a dichos CDT OCDE. De lo contrario, el Impuesto de Retención podría quedar comprendido dentro de los impuestos señalados en el artículo 2 del Modelo de CDT OCDE, volviéndose inútil para el propósito.

### 3. Impuesto específico, *equalization tax* o *turnover tax* sobre los servicios digitales

#### 3.1 Consideraciones generales

La última de las medidas analizadas por la OCDE, es un impuesto específico (también denominado “*equalization tax*” o “*turnover tax*”), fuera del marco de los impuestos a la renta. El objetivo sería asegurar un tratamiento fiscal equitativo (en otras palabras, “nivelar la cancha”) entre proveedores extranjeros de ciertos bienes y servicios digitales y los proveedores locales de aquellos bienes y servicios. De acuerdo al Informe Final de la OCDE, el *equalization tax* podría estructurarse de distintas maneras según cual sea el objetivo de su implementación. Así, en caso de que se busque gravar las ventas remotas con consumidores en el país del mercado, una de las posibilidades sería aplicar dicho impuesto a todas las transacciones celebradas remotamente con consumidores locales. En caso de que quisiera restringirse el alcance del *equalization tax* a situaciones en que los negocios establecen y mantienen una interacción constante y útil con los consumidores en el país del mercado mediante una presencia digital, el *turnover tax* gravaría

---

<sup>44</sup> Báez & Brauner, Op. Cit., pp. 23 y 24.

solo en el escenario de que se configurara una PES por la empresa no residente.

Por su parte, la EC es enfática en señalar que lo ideal es la implementación de una medida consensuada a nivel internacional. No obstante, también reconoce que la implementación de un concepto de PES presenta retos y dificultades que requerirá tiempo para llegar a un acuerdo. Por lo tanto, la EC propuso la introducción del DST como una medida intermedia a más corto plazo. Dicho impuesto gravaría con una tasa del 3% los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. El DST es un impuesto indirecto, (quedando fuera del ámbito de aplicación de los CDT OCDE) que grava determinados ingresos obtenidos por el contribuyente y no su renta neta. Los ingresos imponibles serían aquellos derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios: (i) la inclusión en un interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (es decir, servicios de publicidad); (ii) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (es decir, servicios de intermediación); y, (iii) la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (es decir, servicios de transmisión de datos).

La propuesta del DST excluye determinados servicios, por ejemplo, los servicios de intermediación cuando la única finalidad de la entidad es

suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de pago o comunicación.

Adicionalmente, el contribuyente sería el prestador del servicio y para calificar como contribuyente es necesario superar dos umbrales relativos a los importes totales de los ingresos mundiales y a los importes totales de los ingresos obtenidos dentro de la Unión Europea.

La propuesta localiza los ingresos en función de la localización de los usuarios, alineando, la tributación con el lugar de generación de valor.

### 3.2 Análisis

La implementación de un *equalization tax* tendría varias ventajas frente a otras potenciales medidas. Según como se estructure dicho impuesto, el *equalization tax* podría prescindir de la necesidad de establecer límites de ingresos y/o de otros indicadores específicos para que se configure el hecho gravado. Así, se evitarían los problemas asociados a la determinación de límites específicos, descritos para efectos del Impuesto de Retención (*i.e.*, regla del “todo o nada”, reglas complejas y difíciles de interpretar y fáciles de evadir). Adicionalmente, se evitaría el problema de atribución de beneficios.

Por su parte, el *equalization tax* solucionaría el problema de compatibilidad con los CDT OCDE ya que se estructuraría como un impuesto especial fuera del ámbito de aplicación de estos.

Sin embargo, el *equalization tax* compartiría parte de las problemáticas señaladas para el Impuesto de Retención, como sería el problema para la delimitación de los hechos gravados, los desafíos prácticos que significaría su recaudación y la desventaja que significa su aplicación sobre base bruta (versus sobre las utilidades netas). Adicionalmente, cabe indicar que el *equalization tax* también podría conllevar problemas de doble tributación. Lo anterior podría generarse en el caso de que una entidad extranjera quede sujeta al *equalization tax* en el país de la fuente y al impuesto corporativo en su país de residencia. En esta caso, probablemente el *equalization tax* no sería acreditable contra el impuesto corporativo. Asimismo, una entidad podría quedar afectada al *equalization tax* y al impuesto corporativo en el país de la fuente. Como posibles soluciones la OCDE propone que dicho impuesto solo sea aplicable a situaciones en que, de otra manera, los ingresos no quedarían sujetos a impuestos o solamente a tasas muy bajas. También se plantea en caso de que una entidad quede afectada al *equalization tax* y al impuesto corporativo en el país de la fuente, la posibilidad de acreditar el primero contra el impuesto corporativo.

#### 4. Presencia económica significativa

##### 4.1 Concepto

Como se ha demostrado en el presente trabajo, el actual concepto de EP, tanto a nivel internacional como doméstico, ha quedado desactualizado debido al creciente desarrollo de la economía digital, fenómeno que ha generado un desajuste en la distribución de la potestad impositiva entre el lugar en que se gravarían actualmente las rentas y el lugar en que realmente



se generaría el valor del negocio, mostrándose insuficiente para asegurar una justa y balanceada atribución de derechos fiscales ante los nuevos modelos de negocios. Por consiguiente, sería necesario modificar las reglas actuales para alcanzar un balance justo entre los derechos impositivos y la infraestructura y/o servicios proporcionados por los Estados involucrados, incluyendo la jurisdicción cuyo mercado está siendo explotado (es decir, el país fuente) y donde se crearía parte significativa del valor del negocio digital.

En el último Informe Interino de la OCDE se llegó a un consenso en que los desafíos principales generados por la economía digital estarían generando distorsiones en las reglas de determinación del nexo y las reglas de atribución de beneficios, sin embargo, no se lograron acordar medidas concretas para enfrentarlos.

No obstante, sí existe consenso tanto a nivel internacional como académico en que la solución superior sería la introducción de un concepto de PES. En ese sentido, tanto la EC como el grupo de trabajo sobre economía digital del *International Bureau of Fiscal Documentation* (“IBFD”) han manifestado su apoyo a la propuesta de un nuevo nexo de EP. De acuerdo al IBFD en sus comentarios al documento de consulta pública emitido por la OCDE con fecha 13 de febrero de 2019, “[...] *la propuesta sobre la implementación de un nuevo concepto de PES sería la solución con el alcance más amplio y aquella que preservaría mejor la neutralidad con otros modelos de negocios remotos (digitales y no digitales), así como con los modelos de negocios tradicionales.*”<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> IBFD (2019): Comments submitted by The International Bureau of Fiscal Documentation Task Force on the Digital Economy to the Public Consultation Document “Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy” released by the OECD on 13 February 2019.

Por su parte, la EC<sup>46</sup> ha propuesto como parte de la solución global a los desafíos fiscales que plantea la economía digital, la introducción de nuevas reglas relativas al impuesto corporativo sobre una presencia económica significativa. Estas normas proporcionarían una solución dentro del sistema tributario corporativo existente, abordando los problemas de “dónde gravar” y “qué gravar” en la economía digital.

Es relevante considerar que la propuesta de un nuevo nexo de EP basado en una PES no buscaría modificar y fortalecer la atribución de potestades tributarias a los países de la fuente, sino que el objetivo sería reajustar el ejercicio de dichas potestades alterado por las características de los negocios digitales.

Si bien, el desarrollo e implementación de soluciones coordinadas a nivel internacional sería la alternativa ideal para atacar los referidos problemas, consideramos que la adopción de medidas unilaterales para abordar los problemas de tributación con respecto al nexo y a la atribución de beneficios es preferible a mantenernos en la situación actual.

En nuestra opinión, se debería incluir al actual concepto de EP bajo ley local un nuevo nexo basado en el concepto de PES que considere situaciones en que una empresa utiliza la tecnología digital para participar regular y sostenidamente en la economía de un Estado sin tener una presencia física en el lugar. Este nuevo concepto de PES sería únicamente aplicable en

---

46 European Commission (2018): *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: “Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”*. 21 de marzo de 2018. p. 6.

situaciones que no involucren un CDT OCDE, ya que en aquellos casos primarían los términos del CDT OCDE respectivo.

Adicionalmente, mientras se llega un consenso a nivel internacional sobre una medida aplicable a nivel de los CDT OCDE, podría introducirse un impuesto específico, fuera del espectro de los impuestos a la renta y de los CDT OCDE (es decir, un *equalization tax*), que grave determinados servicios prestados a empresas (*B2B*) y a consumidores finales personas naturales (*B2C*) cuando dichos servicios queden exentos de impuesto a la renta. El *equalization tax* referido no sería aplicable a proveedores de servicios no-residentes que configuren un EP bajo el artículo 5 de los CDT OCDE o bajo el nuevo concepto de PES establecido en la ley doméstica ya que dichos contribuyentes estarán gravados sobre sus rentas de fuente mundial atribuibles al EP respectivo sobre base neta.

Dicho impuesto podría estructurarse según los lineamientos propuestos por la EC para el DST, el cual grava con una tasa del 3% los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. El DST es un impuesto indirecto, que grava determinados ingresos obtenidos por el contribuyente y no su renta neta. Los ingresos imponibles serían aquellos derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios: (i) la inclusión en un interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (es decir, servicios de publicidad); (ii) la puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (es decir, servicios de intermediación); y, (iii) la transmisión de los

datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (es decir, servicios de transmisión de datos).

Para solucionar las dificultades recaudatorias en las transacciones *B2C*, podría establecerse un sistema de retención por parte de las entidades emisoras de los medios de pago utilizados en las transacciones, complementado con un sistema de registro de los contribuyentes no-residentes.

A continuación analizaremos distintos indicadores que podrían ser considerados para delimitar el concepto de PES.

#### 4.2 Indicadores

De acuerdo a Hongler y Pistone (2015)<sup>47</sup>, el concepto de presencia económica significativa podría considerar los siguientes cuatro requisitos o elementos: (i) servicios digitales; (ii) cantidad mínima de usuarios; (iii) período de tiempo; y (iv) mínimo de ingresos totales.

A continuación, los autores proceden a analizar cada uno de los elementos propuestos:

- (i) Los servicios digitales se definirían como aquellos que dan (u ofrecen) acceso a una aplicación electrónica, base de datos, mercado en línea, espacio de almacenamiento para usuarios domiciliados en el otro Estado

---

<sup>47</sup> Hongler & Pistone, Op. Cit., p. 3.

contratante u oferta de servicios de publicidad en un sitio web o en una aplicación electrónica utilizadas por usuarios domiciliados en el otro Estado contratante: El nuevo nexo debe definir los servicios que generan los ingresos afectados por la nueva disposición.

- (ii) Cantidad de usuarios de la aplicación electrónica o sitio web (no clientes) (supuesto: 1.000 usuarios por mes): En general, cuantos más usuarios tiene una empresa, más significativa es su presencia digital. Incluso, un mejor indicador sería la cantidad de tiempo que los usuarios pasan en una plataforma digital específica, ya sea un sitio web o una aplicación electrónica, ya que esto indicaría el nivel de uso de la infraestructura en una jurisdicción específica, es decir, el beneficio obtenido.
- (iii) Cierta período de tiempo (supuesto: 12 meses después de que la empresa haya alcanzado el indicador sobre la cantidad de usuarios): Considerando los efectos perjudiciales del incumplimiento en ciertas jurisdicciones y también el rápido crecimiento potencial de ciertos negocios en línea, sería conveniente incluir un umbral de tiempo mínimo.
- (iv) Importe de los ingresos: Una cantidad mínima anual de ingresos también debería incluirse ya que, de lo contrario, la carga tributaria podría resultar muy fragmentada.

A partir de los indicadores anteriores y el lenguaje propuesto por Hongler y Pistone (2015) para un nuevo párrafo al artículo 5 del Modelo de CDT OCDE, proponemos que la legislación tributaria chilena incluya el siguiente concepto de presencia económica significativa:

“Si una entidad no residente o domiciliada en Chile proporciona acceso a (u ofrece) una aplicación electrónica, base de datos, mercado en línea, espacio de almacenamiento u ofrece servicios publicitarios en un sitio web o en una aplicación electrónica utilizada por más de 1.000 usuarios individuales por mes domiciliados en Chile, se considerará que dicha entidad tiene un establecimiento permanente en Chile si el importe total de los ingresos de la entidad debido a los servicios prestados y ofrecidos en Chile excede de XXX CLP por año”.

#### 4.3 Modificaciones a las reglas de atribución de beneficios

En términos generales, tanto el Modelo del CDT OCDE como la legislación tributaria doméstica en Chile utilizan un análisis funcional para atribuir los beneficios a los EP de conformidad a los principios de entidad separada y de plena competencia (o *arm's length*) como explicamos en detalle en nuestro trabajo.

Sin embargo, una presencia económica significativa que, probablemente, no tendría una presencia física en términos de activos físicos y/o personal en el país del mercado difícilmente realizaría operaciones de la casa matriz a la cual atribuirle beneficios.

Por consiguiente, las reglas actuales deberían ser modificadas para que reflejen la creación de valor en las actividades digitales con el propósito de atribuirle a la presencia económica significativa los beneficios que esta habría obtenido mediante actividades económicas significativas realizadas a través

de una plataforma digital; particularmente, en sus relaciones con su casa matriz o entidades relacionadas, si hubiera sido una entidad separada e independiente, dedicada a actividades iguales o similares bajo las mismas o similares condiciones, teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos.

En ese sentido, compartimos la propuesta planteada por la Comisión Europea<sup>48</sup> que busca adaptar las reglas de atribución de beneficios considerando las características propias de la economía digital. La referida comisión plantea que en el análisis funcional de la presencia económica significativa, las actividades desarrolladas por la empresa extranjera a través de una plataforma digital relacionada con datos y usuarios deberían considerarse funciones económicamente significativas, relevantes para la atribución de propiedad económica de los activos y riesgos a dicha presencia económica significativa. La atribución de beneficios debería tener en cuenta el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de activos intangibles en la realización de actividades económicamente significativas por parte de la presencia económica significativa, incluso si no están vinculados a funciones del personal en el mismo país.

De conformidad a la propuesta de la Comisión Europea, las siguientes actividades –entre otras- deberían considerarse como actividades económicamente significativas cuando sean realizadas a través de una plataforma digital por una presencia económica significativa:

---

<sup>48</sup> European Commission. (2018). *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. Brussels, p. 8.

- (i) La recolección, almacenamiento, procesamiento, análisis, utilización y venta de datos de usuarios;
- (ii) La recolección, almacenamiento, procesamiento y utilización de contenido generado por los usuarios;
- (iii) La venta de espacios publicitarios en línea;
- (iv) La puesta a disposición en un mercado digital de contenido creado por terceros; y,
- (v) El suministro de cualquier servicio digital no incluido en los numerales (i) a (iv) anteriores.



## CONCLUSIONES

El desarrollo de la tecnología digital ha transformando positivamente la manera en que los distintos actores de la economía interactuamos, consumimos y hacemos negocios, aportando muchos beneficios a la sociedad, en general. En particular, desde una perspectiva fiscal, se han creado oportunidades para las administraciones tributarias, ofrecido soluciones para reducir las cargas administrativas, y se ha permitido una mayor colaboración entre las autoridades fiscales, entre otros beneficios.

Sin embargo, la digitalización también ha generado presión sobre el sistema tributario internacional al cambiar los modelos de negocios para los cuales se establecieron las normas de tributación (tanto a nivel internacional como doméstico). En concreto, la aplicación de las actuales normas tributarias corporativas a la economía digital y colaborativa han llevado a una desalineación entre el lugar donde se gravan los beneficios y el lugar donde se crea el valor. En ese sentido, las reglas actuales sobre determinación del nexo y las reglas de atribución de beneficios ya no se ajustan al contexto actual donde se ha facilitado el comercio en línea transfronterizo sin necesidad de una presencia física, donde las empresas dependen en gran medida de activos intangibles de difícil valorización, y donde el contenido generado por el usuario y la recopilación de datos se han convertido en actividades principales para la creación de valor en negocios digitales.

La digitalización de la economía ha cambiado sustancialmente los modelos de negocios en la actualidad. De esa manera, empresas extranjeras que tienen una presencia económica significativa en un país, no configuran un

EP según las condiciones y/o situaciones requeridas en la legislación local chilena ni en el artículo 5 de los CDT OCDE.

En definitiva, el concepto de EP se ha tornado insuficiente en virtud del desarrollo de la economía digital al estar profundamente enlazado a la presencia física de la empresa extranjera. Lo anterior debido a que, actualmente, es posible estar fuertemente inmerso en la vida económica de una jurisdicción sin tener un lugar fijo de negocios o un agente dependiente. Adicionalmente, el actual concepto de EP tampoco consideraría la creación de valor del negocio a través de la recolección, análisis y monetización de los datos obtenidos –pasiva o activamente- de los propios usuarios o clientes, ni la fuerte relevancia de activos intangibles de difícil valorización para efectos de atribuir los beneficios correspondientes. En consecuencia, no se estarían atribuyendo derechos impositivos a las jurisdicciones en que efectivamente se desarrolla la actividad generadora de renta y creadora de valor.

Por lo tanto, si bien, lo ideal sería aplicar una solución coordinada a nivel internacional, consideramos que es preferible adoptar medidas a nivel unilateral mientras no se llega a un consenso a nivel internacional. En esa línea, es necesario modificar las reglas actuales de determinación del nexo y las reglas de atribución de beneficios para alcanzar un balance justo entre los derechos impositivos y la infraestructura y/o servicios proporcionados por los Estados involucrados, incluyendo la jurisdicción cuyo mercado está siendo explotado (es decir, el país fuente).

Distintas medidas han sido propuestas para solucionar el desajuste fiscal que ha generado la economía digital. Dentro de aquellas estaría la

implementación de un Impuesto de Retención, el uso de un *equalization tax* o la introducción de un nuevo concepto de PES.

En nuestra opinión, por un lado, se debería incluir al actual concepto de EP contenido en la legislación doméstica, un nuevo nexo basado en el concepto de PES que considere situaciones en que una empresa utiliza la tecnología digital para participar regular y sostenidamente en la economía de un Estado sin tener una presencia física en el lugar. Por otro lado, las reglas de atribución de beneficios también deberían modificarse considerando las características propias de la economía digital, para así reflejar la creación de valor en las actividades digitales con el propósito de atribuirle a la presencia económica significativa los beneficios que esta habría obtenido mediante actividades económicas significativas realizadas a través de una plataforma digital; teniendo en cuenta los activos utilizados, las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos.

Adicionalmente, y de forma transitoria podría introducirse un impuesto específico, fuera del espectro de los impuestos a la renta y de los CDT OCDE, que grave determinados servicios prestados a empresas (*B2B*) y a consumidores finales personas naturales (*B2C*) cuando dichos servicios no se graven con impuesto a la renta.

## BIBLIOGRAFÍA

1. OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing.*
2. OCDE (2018), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2018 Interim Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing.*
3. Decreto Ley No. 824 sobre el Impuesto a la Renta.
4. Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE.
5. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.
6. Hongler, P. & Pistone, P. (2015). *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Enero 10, 2018, de IBFD  
Sitio web:  
[https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining\\_the\\_PE\\_concept-whitepaper.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf)
7. Neves Dornelles, F. (1979). *A Dupla Tributação Internacional da Renda*. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas.
8. Hamaekers, H. (1993). *The Source Principle versus the Residence Principle*. Revista dos Tribunais, 1, Nº3, Abril/Junho 1993, São Paulo.

9. Hurtado, H. (2018). *Tributación Internacional*. Santiago, Chile: Legal Publishing Chile.

10. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, p. 117, OECD Publishing.

[http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)

11. European Commission. (2018). *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. Brussels.

12. Mensaje N° 107-366 con el que se da inicio al Proyecto de Ley que Moderniza la Legislación Tributaria presentado con fecha 23 de agosto de 2018.

13. Báez, Andrés & Brauner, Yariv (2018), Policy Options Regarding Tax Challenges of the Digitalized Economy: Making a Case for Withholding Taxes. 23 de abril de 2018.

14. Kofler, G., Mayr, G. & Schlager, C. (2017), *European Union – Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes or Long-Term Solution?”*, 8 de noviembre de 2017.

15. European Commission (2018). Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”. 21 de marzo de 2018.

16. Committee on Fiscal Affairs (1998). *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*, OECD Publishing. 8 de octubre de 1998.

17. IBFD (2019). Comments submitted by The International Bureau of Fiscal Documentation Task Force on the Digital Economy to the Public Consultation Document “Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy” released by the OECD on 13 February 2019.

18. European Commission (2018): *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: “Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”*. 21 de marzo de 2018.