

Las Alternativas de Reforma para Chile ante el Incierto Escenario Internacional

Pablo Mahu M.*

Como es sabido, la OCDE ha insistido en su postura de reforma al sistema de tributación internacional, optando por profundizar el llamado Pilar I que instaura un mecanismo bautizado como “*Unified Approach*” (“**UA**”) para modificar el actual sistema, con énfasis en la economía digital. La lógica del UA es que empresas de servicios digitales (por ejemplo, Facebook o Airbnb) y otros negocios orientados al consumidor sean gravados en jurisdicciones en las que actualmente no lo serían (i.e. jurisdicciones mercado o de usuarios) en base a un nuevo nexo tributable determinado de acuerdo a relaciones estables y significativas con las jurisdicciones en las que participan económicamente, medidas en base a ventas provenientes de dichas jurisdicciones, y no requiriendo necesariamente presencia física.

Hace unas pocas semanas, Estados Unidos dio a conocer su postura respecto de los planes de reforma la OECD ya mencionados. Steve Mnuchin, jefe del departamento de Tesorería del país, aclaró que han congelado su participación en las negociaciones multilaterales llevadas por la OCDE, pues considera necesario enfocarse en responder ante la pandemia del COVID-19 y sus efectos económicos.¹

Por su parte, en una comunicación reciente, Pascal Saint-Amans declaró que podría resultar prudente esperar al resultado de las elecciones presidenciales de EEUU a realizarse este mes de noviembre de 2020, para efectos de continuar las negociaciones.² Ello significaría dilatar una posible solución multilateral un año más de lo acordado originalmente, es decir, para el 2021.

Dado el incierto escenario internacional surge la pregunta sobre ¿qué opciones unilaterales de reforma tendría Chile en caso de fracasar las negociaciones multilaterales al alero de la OCDE? A nivel internacional podemos identificar dos grandes opciones de política tributaria: (1) la creación de nuevos impuestos a los servicios digitales, y (2) la adecuación de las normas sobre impuestos a las rentas corporativas a la nueva realidad (el camino seguido por la OCDE y que ya hemos descrito sucintamente).

1. Impuestos a Servicios Digitales

Los Impuestos a los Servicios Digitales (“**ISD**”) han sido la respuesta práctica que diferentes países han adoptado ante la falta de acuerdo internacional en relación con la tributación de la economía digital.³ Su estructura básica busca gravar los ingresos (no la renta) de empresas que presten ciertos servicios digitales en la jurisdicción en cuestión, a una tasa baja, normalmente del 3%. Por ello, no obstante la discusión que existe con respecto a su naturaleza,⁴ en general, se ha considerado que el ISD es un impuesto acotado (i.e. normalmente dirigido a la actividad digital) e “indirecto” (al menos, en cuanto no grava las rentas), de forma que su principal punto de comparación es el Impuesto al Valor Agregado (“**IVA**”).

* Abogado, Universidad de Chile, LLM in International Taxation y PhD (c), Leiden University. Mail: pmahu@lexgo.cl.

¹ Financial Times, disponible en: <https://www.ft.com/content/1ac26225-c5dc-48fa-84bd-b61e1f4a3d94>

² Bloomberg, disponible en: https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/global-tax-reform-process-hangs-on-u-s-election-saint-amans?utm_source=twitter&utm_medium=taxdesk&utm_campaign=6323E4B6-BB09-11EA-9229-75E44F017A06

³ Basados en la propuesta de la Unión Europea sobre ISD, véase: Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS).

⁴ M. Lamensch, *Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System*, European Taxation, sec. 3 (2019)

Además, su ámbito de aplicación personal se reduce normalmente a grandes empresas digitales en virtud de ciertos umbrales de ventas mundiales y locales que deben ser cumplidos conjuntamente para efectos de ser considerado sujeto del impuesto.⁵ Dichos umbrales son normalmente EUR 750 millones de ventas globales totales y EUR 25 millones de ventas locales (algunos países como España e Italia han optado por umbrales domésticos más bajos). Con ello, se evita gravar empresas pequeñas.

1.1. Experiencia Comparada en ISD

Los países europeos han estado a la vanguardia de las medidas unilaterales mediante la implementación de ISD. A la fecha, siete países han adoptado un ISD (entre ellos, Francia, Italia y Reino Unido) y otros siete se encuentran en proceso de implementación o han manifestado su intención (entre ellos, España, Bélgica y Noruega).⁶

Las propuestas de ISD formuladas por los países europeos difieren técnicamente entre sí. Las dos mayores diferencias radican en su alcance, estableciéndose diversos hechos gravados, y diversas tasas.

Austria, por ejemplo, grava únicamente la publicidad en línea con una tasa del 5% sobre las ventas globales.⁷ España grava tres tipos de actividades, servicios de publicidad en línea, venta de publicidad en línea y venta de data de usuarios, con una tasa del 3%.⁸ Francia, en cambio, grava la provisión de interfaces digitales y servicios de publicidad basados en data de usuarios, con una tasa del 3%.⁹ Reino Unido ha optado por gravar los ingresos derivados de plataformas de redes sociales, buscadores de internet y *marketplaces* en línea, con una tasa del 2%.¹⁰

Vale la pena mencionar que, dado el alcance relativamente limitado en términos de umbrales y servicios gravados, los ISD podrían tener un efecto recaudatorio moderado. Así lo determinó, por ejemplo, la Unión Europea al momento de realizar la evaluación de impacto de su propuesta de ISD, en donde concluye precisamente aquello.¹¹

Algunos países se han comprometido a derogar estos impuestos una vez que exista consenso internacional en cuanto a reformar el sistema, lo cual hace sentido en el entendido de que una solución multilateral es más beneficiosa para la actividad económica. No obstante, existe cierto riesgo asociado a la adopción de ISDs por cuanto son un instrumento relativamente simple de recaudación, mientras que la reforma del Pilar I es más compleja técnicamente y, probablemente, más costosa de aplicar y administrar. Ello podría generar desincentivos a participar y acordar las reformas al alero de la OCDE.

1.2. Interacción con Convenios de Doble Tributación

⁵ Ver para más detalle: Lamensch, *supra*. 4, p. 59; y B. Zegarra, *The Interaction between VAT and the Digital Services Tax Regime in Market Jurisdictions: Is the DST Filling the Gap Regarding the Taxation of the Digital Economy?*, European Taxation, p. 60 (2020).

⁶ Ver: KPMG, documento disponible en: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.

⁷ *Ibid.*

⁸ *Ibid.*

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Brussels, 21.3.2018 SWD(2018) 81 final/2, 69-70, disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en.

Dado que los ISD fueron contruidos para gravar los ingresos y no la renta, ellos se encontrarían fuera del alcance de los Convenios de Doble Tributación (“CDT”), en virtud de lo establecido en el artículo 2 de dichos convenios. En efecto, los CDT vigentes en Chile establecen explícitamente que ellos aplican “a los impuestos sobre la *renta* y sobre el patrimonio...”.

Por tanto, no existiría ninguna restricción práctica en la aplicación de un ISD en relación con lo preceptuado por los artículos 5, 7 y 23 de los CDT vigentes en Chile.¹² Sin embargo, existen versiones encontradas respecto de este punto que valdrían la pena ser discutidas previo a su adopción.¹³

1.3. Cuestiones Constitucionales

Por otro lado, y dado el alcance generalmente limitado de este tipo de impuestos, se podría plantear una cuestión constitucional. En efecto, el artículo 20 de nuestra Constitución establece los principios de igual repartición de tributos y cargas públicas. Ello invita al menos a reflexionar si un impuesto tan acotado en la práctica no sería una discriminación encubierta hacia grandes empresas multinacionales digitales.

En opinión del autor, dicha discriminación sería meramente aparente puesto que lo único que dichos impuestos buscan es gravar a empresas que, de otra forma, podrían escapar a la debida tributación en la fuente.

1.4. Tributación en Base a Ingresos

El problema económico más importante asociado a los ISD es el hecho que, al gravar normalmente los ingresos sin posibilidad de deducciones, ellos podrían implicar la tributación efectiva de empresas que se encuentran operando con pérdidas. Por ejemplo, si el margen de utilidad de la empresa es del 3% y la tasa del ISD es también del 3%, en la práctica estaríamos ante un impuesto a la renta del 100%. Si el margen es menor, se produciría la inconsistencia de gravar una empresa con pérdidas. Esta situación se deriva de la naturaleza misma del impuesto (i.e. se trataría supuestamente de un impuesto indirecto), de forma que es una consecuencia del todo esperable.

Por ello, la experiencia comparada ha desarrollado soluciones a tal inconsistencia. Reino Unido, por ejemplo, permite que empresas con bajos márgenes o con pérdidas calculen sus impuestos utilizando un método alternativo que no produzca tales resultados.¹⁴

1.5. Interacción del ISD con el Impuesto Adicional y con el IVA a los Servicios Digitales

Cabe recordar que la ley N° 21.210 incorporó un nuevo hecho gravado a Ley del IVA, en su artículo 8°, letra n), gravando con dicho impuesto a prestadores de servicios no domiciliados ni residentes en Chile que, desde el extranjero, presten ciertos servicios utilizados en el territorio nacional, norma que se encuentra en vigencia desde el 01 de junio del presente año. Igualmente, incorporó el artículo 59 bis a la LIR, el cual establece que los servicios a que se refiere el artículo citado estarán exentos del IA, en tanto ellos se presten a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA

La adopción de esta medida, en términos económicos, incide directamente en el consumidor pues es él quien soporta financieramente este impuesto, mediante un aumento del precio por

¹² D. Hohenwarter et al., *Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties*, Intertax, p. 147 (2019).

¹³ Lamensch, *supra* n. 4, sección 3.

¹⁴ B. Obuoforibo, *A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax*, European Taxation, p. 520 (2019).

dicho servicio.¹⁵ Esto es lo que generalmente se ha entendido como un impuesto “indirecto”, pues no es el prestador del servicio quien lo soporta, si no indirectamente el consumidor a través del precio.

Esto último es relevante ya que el IVA es tradicionalmente un impuesto que se aplica de acuerdo al principio de destinación, teóricamente similar a un ISD que también grava en la jurisdicción de destino. Sin embargo, ambos impuestos podrían coexistir, en cuanto gravan a diferentes agentes económicos.¹⁶ En efecto, el IVA buscar gravar al consumidor final, mientras que el ISD grava a la empresa, aun cuando sea sobre sus ingresos. La cuestión sobre si, en términos de política tributaria, es preferible mantener ambos impuestos es una discusión cuyo alcance escapa del presente trabajo. En términos comparados, España ha declarado que su ISD sería compatible con su sistema de IVA.¹⁷

Finalmente, y en caso que Chile introdujera un ISD, correspondería armonizar su aplicación con el Impuesto Adicional (“IA”). Eventualmente, debiera establecerse una exención de IA respecto de cualquier pago gravado con ISD. Ello es así puesto que, en caso contrario, una misma persona (el prestador del servicio no-residente) podría ser doblemente gravada con ISD e IA sobre el mismo monto.

2. Adecuación de las Normas sobre Impuestos a las Rentas Corporativas

Como se mencionó anteriormente, la otra opción que Chile podría tomar es modificar unilateralmente sus normas domésticas sobre impuestos a la renta. Ello implicaría, por ejemplo, modificar las normas sobre establecimientos permanentes (EP), ya sea ampliando su definición o creando una figura especial de EP digital.

Un ejemplo comparado de este tipo de adecuaciones lo podemos encontrar en Uruguay, país que ha decidido gravar con impuesto a la renta general (e IVA) las rentas derivadas por no-residentes provenientes de servicios digitales.¹⁸

El problema con este tipo de modificaciones es que serían incompatibles con los CDT vigentes que no contemplan una figura de EP digital y cuya modificación requiere acuerdo de ambas partes signatarias. De esta forma, no resultarían ser cambios efectivos en cuanto sea aplicable un CDT, pues ellos limitan la potestad de gravar de los países contenida en su normativa interna.

Alternativamente, en el evento de que las negociaciones por una solución multilateral fracasen, Chile podría optar por no adoptar un ISD ni una definición interna de EP digital. En efecto, Chile podría derechamente optar por aplicar su legislación actual vigente. En particular, el artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta permite gravar servicios prestados en el extranjero, sin que se encuentren excluidos de su ámbito los servicios digitales, y cuya aplicación no requiere que el prestador extranjero configure un EP en Chile.¹⁹

Al igual que en el caso del EP digital, esta alternativa (i.e. no hacer nada) estaría limitada por los CDT vigentes. Adicionalmente, en caso de que fracasen las negociaciones ante la OCDE, debiera darse la discusión de política tributaria sobre la necesidad de aplicar IVA más impuesto

¹⁵ Ya es posible observar dicho fenómeno en Chile: La Tercera, disponible en:

<https://www.latercera.com/culto/2020/05/07/netflix-sube-sus-precios-en-chile-en-respuesta-a-reforma-tributaria/>.

¹⁶ Respecto de este punto, la incidencia económica de los ISD es materia de análisis económico y podría afectar tanto al consumidor como a los trabajadores, dependiendo de las elasticidades en cuestión.

¹⁷ P. Lampreave, *Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served*, disponible en:

http://kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/?doing_wp_cron=1596576705.3292069435119628906250

¹⁸ Ver: KPMG, *supra* n. 6.

¹⁹ Ver, por ejemplo, SII, Oficio N°362 de 25.02.2014.

a la renta (IA) respecto de servicios efectuados por prestadores digitales no residentes (como ocurriría si los prestadores de servicios fueran locales), a diferencia de la solución actual bajo la cual dichos servicios se encuentran afectos a IVA o impuesto a la renta, pero no a ambos. Eventualmente, la alternativa de aplicar ambos impuestos podría ser altamente controvertida de no ajustarse las tasas de impuesto adicional (un impuesto de hasta 35% sobre el total de las rentas remesadas más IVA podría resultar en una carga tributaria excesiva que eventualmente sería trasladada al precio de los servicios).

3. Conclusión

En conclusión, en el evento de que fracasasen las negociaciones por una solución multilateral ante la OCDE, Chile podría explorar alternativas para efectos de gravar la actividad digital transfronteriza más allá del IVA que soportan los consumidores.

Una de dichas opciones es la adopción de un ISD al estilo europeo. Este tipo de impuestos podría ser compatible con las modificaciones introducidas a la Ley del IVA y con los CDT vigentes. De optar por este camino, con lo cual el autor concuerda, sería clave comprometer la derogación del mismo una vez se logre un acuerdo internacional.

Ciertamente, también existe la posibilidad de adaptar las normas locales (e.g. introduciendo un concepto local de EP digital) o, alternativamente, de no adoptar ninguna medida y aplicar las normas de IA contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta. En ambos casos, las soluciones unilaterales que adopte Chile estarían limitadas por los CDT vigentes.