

BEPS¹ Y LOS DESAFÍOS DE LA INMINENTE DIGITALIZACIÓN DE LAS ECONOMÍAS

*“My advice would be instead of focusing on tax planning, please do the wonderful job you are doing on innovation and be much more conservative on tax planning”.*²

MARÍA JESÚS IBÁÑEZ³

RESUMEN

Los sistemas de la economía digital son y serán objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y de tratar de vislumbrar los posibles alcances evolutivos de esta nueva forma de hacer negocios. El gran desafío de la tributación de la economía digital radica en el poder determinar un criterio de atribución y de reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones al tiempo de poder determinar también un criterio para establecer dónde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y principalmente el poder determinar dónde se genera el valor de estas actividades. El potencial cada vez mayor de las tecnologías digitales y la escasa necesidad, en muchos casos, de contar con una presencia física para realizar actividades comerciales en una determinada jurisdicción, generan dudas acerca de si el criterio de la presencia física no estaría acaso, y a la luz de los tiempos, un poco obsoleto.

PALABRAS CLAVE: Economía digital, BEPS, establecimiento permanente

¹ Base Erosion and Profit Shifting, BEPS por sus siglas en inglés.

² Pascal Saint-Amans, Director del Centro de Política Tributaria de la OCDE. OECD attacks ‘aggressive’ tech tax plans [en línea] < <http://www.bbc.com/news/business-327303059> > [consulta: 26 septiembre 2015].

³ Abogada, Pontificia Universidad Católica de Chile; Candidata a Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile.

I CONSIDERACIONES GENERALES

1.1. La noción de creer, aunque sea por un instante, que los contribuyentes y sus correspondientes administraciones tributarias podrían llegar a ser capaces de construir transacciones de alta complejidad tecnológica es absurda. Más aún si consideramos que la deconstrucción de estas operaciones pasa necesariamente por el ejercicio de caracterizar y localizar un entramado de softwares y hardwares los cuales a su vez involucran una serie de recursos informáticos que se agrupan para servir a múltiples consumidores con diferentes recursos físicos y virtuales dinámicamente asignados. Lo anterior genera que tanto los contribuyentes consumidores como las empresas de tecnología se enfrenten a una constante incertidumbre y a un elevado riesgo en la estructuración de sus operaciones, estructuración que necesariamente debe empezar por el poder definir el contenido de sus transacciones, el lograr caracterizar la oferta de sus servicios y por último el ser capaces de explicar la gestión de sus cadenas de valor transfronterizas a la autoridad fiscal.

1.2. Es como consecuencia de lo anterior que dirigentes políticos, técnicos y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado una creciente preocupación por poder contribuir a lograr identificar el alcance de los sofisticados modelos de planificación fiscal llevados a cabo por las grandes empresas multinacionales de la economía digital que en su actuar buscan aprovecharse de la interacción entre los distintos sistemas tributarios de diversas jurisdicciones con la finalidad de rebajar artificialmente sus bases imponibles o de trasladar los beneficios generados por la realización de sus actividades a países o territorios de baja o nula tributación. Lo anterior cobra especial relevancia si consideramos que gigantes tecnológicos como Google, Apple, Facebook y Amazon (también conocidos como la “GAFA Gang”) operan mayoritariamente como intermediarias de otras delegaciones en Irlanda, Holanda, Suiza o Luxemburgo, países con una tributación reducida que les permiten trasladar sus beneficios sin apenas costos impositivos. Solo a modo de ejemplificación se estima que Apple paga solo un 2% de sus impuestos fuera de EEUU, lo cual es a lo menos sorprendente al tener en consideración que Apple se ha consolidado como un referente global en el mercado de la tecnología. Conocido es también el caso de Google, compañía la cual se estima desvía anualmente cifras cercanas a los 60 billones de dólares, resultantes de sus ventas en Europa y Asia, con destino a una subsidiaria

con sede fiscal en Bermuda⁴⁵. Este fenómeno se vuelve particularmente relevante al considerar que estamos enfrentando un mercado que maneja grandes volúmenes de ingresos, mercado que genera más de USD150 billones de dólares al año⁶ y que vaticina un crecimiento estimado para el 2016 cercano a los USD120 billones de dólares.

1.3. En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G20⁷, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó un plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS⁸) que identifica 15 estrategias y/o recomendaciones (denominadas “acciones”) para abordar esta problemática de manera integral. La Acción N° 1 del Plan de acción BEPS apunta a diseñar un plan de trabajo global conducente a abordar los crecientes y complejos desafíos fiscales que plantea la economía digital. Así, luego de publicado el Plan de Acción BEPS, en septiembre del año 2013, se crea el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) entidad a la cual se le encarga la misión de elaborar un informe en el que se determinasen los problemas planteados por la masificación de la economía digital y en el que se propusiesen soluciones concretas para abordarlos.

1.4. El GEFED realizó un procedimiento de consulta de amplio espectro donde consultó a empresas, organizaciones de la sociedad civil, miembros del sector académico y países en desarrollo antes de alcanzar sus propias conclusiones con respecto a la economía digital, los problemas BEPS y los desafíos fiscales generalizados que surgen de la materialización práctica de los modelos de tributación a proponerse en este ámbito. Como resultado de este trabajo el 16 de septiembre del año 2014, la OCDE emitió su reporte inicial sobre los retos fiscales que significa la economía digital como

⁴ JESSE DRUCKER. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes. [en línea] <<http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

⁵ JEREMY SCOTT. Digital Economy PE: Solution to Taxing Global Giants Like Google and Facebook? [en línea] <<http://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2014/01/29/digital-economy-pe-solution-to-taxing-global-giants-like-google-and-facebook/>>, [consulta: 26 septiembre 2015].

⁶ OCDE, Measuring the Digital Economy A New Perspective [en línea] <<http://www.oecd.org/sti/measuring-the-digital-economy-9789264221796-en.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

⁷ G20. Declaración de los Líderes del G20, Cumbre de San Petersburgo. [en línea] <<http://www.obela.org/node/1565>> [consulta: 26 septiembre 2015].

⁸ OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [en línea] <<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

nueva tendencia en el comercio transfronterizo. El documento titulado, “Haciendo frente a los Desafíos Fiscales de la Economía Digital, Acción 1: 2014” (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014*^{9, 10}), concluye que los mencionados riesgos de prácticas potencialmente elusivas constituyen precisamente el objeto del Proyecto BEPS, concebido para alinear el modelo de tributación de los beneficios con las actividades económicas y, principalmente con la asignación de la tributación al concepto de la “creación de valor”¹¹.

II

LA ECONOMÍA DIGITAL: MODELOS DE NEGOCIO Y SUS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

1.1. La economía digital no es más que el resultado de una serie de procesos de transformación de la economía desencadenados por la apremiante necesidad de cumplir con las exigencias generadas por el incipiente mercado de las tecnologías de la información.

1.2. Dada la constante movilidad de la economía digital el intentar aislarla como un sector independiente de la economía exigiría, inevitablemente, el tener que trazar límites arbitrarios para determinar qué es digital y qué no lo es¹². Así, aunque muchos modelos de negocio de la economía digital presentan paralelismos con los modelos de negocio tradicionales, los últimos avances de las tecnologías de información han hecho posible el llevar a cabo negocios a una escala considerablemente mayor y abarcando distancias más amplias de lo que antes era siquiera imaginable¹³.

⁹ OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014*. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>> [consulta: 26 septiembre 2015].

¹⁰ Se espera que con fecha 5 de octubre del año 2015 se publique el informe final de la OCDE: “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”.

¹¹ ORLY MAZUR. *Taxing the Cloud*. [en línea] <<http://scholarship.law.berkeley.edu/california-law-review/vol103/iss1/1>> [consulta: 26 septiembre 2015].

¹² LEE A. SHEPPARD. *OECD BEPS Project Unlikely to Endorse Digital PE*. [en línea] <<http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/D963F9B6F9F1E6F485257C6D006FD0EC?OpenDocument>> [consulta: 26 septiembre 2015].

¹³ JOSH MANCHESTER. *The Software Revolution: A Sector Trends Series*. [en línea] <<http://truebridgecapital.com/PDF/TrueBridge%20Capital%20Sector%20Trends%20Series%20Part%201,%20Summer%202013.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

1.3. Así, la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes para determinar las consecuencias tributarias de cada una de estas actividades, como se afirma en el Plan de acción BEPS, *“la economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor”*.

1.4. Como consecuencia, hay una serie de características que permitirían, al menos preliminarmente, el diferenciar el mercado de la economía digital del de las actividades mercantiles generales que comprenden el mercado tradicional, estas son:

- i. El desarrollo y la explotación de activos intangibles es un aspecto clave de la economía digital. La inversión en este tipo de activos y su desarrollo desempeñan un papel primordial en la creación de valor y el crecimiento económico de las empresas de la economía digital.
- ii. Los avances tecnológicos permiten cada vez más a las empresas desarrollar una actividad económica con una planilla mínima, sino inexistente, de personal.
- iii. La mayor capacidad de acceder a mercados remotos ha incrementado considerablemente la posibilidad de suministrar bienes y de prestar servicios más allá de las fronteras.
- iv. La creación de valor en el contexto de la economía digital está entregada en gran medida al manejo y procesamiento de grandes volúmenes de datos. Por ejemplo, la utilización de un producto o servicio por parte de un usuario puede aportar información concerniente al usuario que tiene un valor intrínseco para la empresa, ya sea como dato de referencia que le permite mejorar los productos o servicios que ya ofrece, o bien para suministrar productos o servicios a otros clientes.

1.5. De lo anterior es dable concluir que la economía digital es objeto de una constante evolución, de ahí la importancia de supervisar toda perspectiva de futuro y posibles avances para determinar su impacto en los sistemas tributarios. Al final del día el gran desafío de la tributación de la economía digital radica en el poder determinar un criterio de atribución y de reparto de la soberanía tributaria entre distintas jurisdicciones al tiempo

de poder determinar también un criterio para establecer dónde se realizan en específico las actividades económicas en cuestión y principalmente el poder determinar dónde se genera el valor de estas actividades¹⁴.

III CALIFICACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE LAS RENTAS: EL GRAN PROBLEMA DE LA ECONOMÍA DIGITAL

1.1. Existen dos grandes problemas con los que nos enfrentamos al abordar las complejidades de la economía digital y la tributación aplicable a los ingresos generados por esta; la calificación y la localización de las rentas.

1.2. Generalmente el primer paso en la lógica de la determinación de la tributación de una determinada renta es el darle una calificación a la misma, mas en este discurrir conceptual en lo referente a la economía digital surgen los siguientes conflictos: ¿Estamos ante la prestación de un servicio o ante la transferencia de un bien?; ¿Si estamos ante la transferencia de un bien, es este un bien corporal o acaso un intangible?; ¿Es el bien corporal o el intangible transferido o acaso se cede solamente el derecho a usarlo?; ¿Si es el derecho a usarlo, estamos en propiedad ante un contrato de arrendamiento o un acuerdo sujeto a pagos de regalías?

1.3. Si somos capaces de pasar por el test de calificación victoriosos nos encontraremos con un segundo ejercicio conceptual, cual es el de determinar la localización del bien corporal o intangible, o bien desde dónde se presta un determinado servicio. Para complicar aún más las cosas, cualquier intento de definir la ubicación del comprador o el vendedor con una regla simple es una invitación abierta a una potencial manipulación impositiva¹⁵.

1.4. Como consecuencia de lo anterior, las nuevas formas de hacer negocios en el contexto de las economías digitales plantean como gran interrogante el poder determinar si acaso los criterios actuales para la determinación de la existencia de un nexo entre un contribuyente y una

¹⁴ AVI-YONAH, REUVEN S. International Taxation of Electronic Commerce. *Tax Law Review*, 1997 P.507.

¹⁵ RICHARD RUBIN y JULIANN FRANCIS. Hey (Hey), You (You), Stop Taxing My Cloud. [en línea] <<http://www.businessweek.com/magazine/hey-hey-you-stop-taxing-my-cloud-08252011.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

jurisdicción determinada siguen siendo idóneos¹⁶. El potencial cada vez mayor de las tecnologías digitales y la escasa necesidad, en muchos casos, de contar con una presencia física para realizar actividades comerciales en una determinada jurisdicción, generan dudas acerca de si el criterio de la presencia física no estaría acaso un poco obsoleto¹⁷.

IV COMENTARIOS AL ARTÍCULO N° 5 DEL MODELO DE LA OCDE

1.1. Antes de que la tributación de la economía digital se transformara en una problemática prioritaria para las administraciones fiscales a través del mundo, su tratamiento, al menos desde una perspectiva formal, se encontraba en el análisis extensivo que se daba al concepto de Establecimientos Permanentes (EP) en el Artículo N° 5 de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE¹⁸ (Comentarios).

1.2. La discusión expuesta en los Comentarios radicaba en poder determinar si el mero uso de equipos informáticos automatizados (ej. un servidor) en un país por una empresa dedicada al comercio electrónico podía o no entenderse como constitutivo de un EP¹⁹.

1.3. El análisis de los Comentarios parte por distinguir entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias (“*hardware*”), y los datos o aplicaciones informáticas (“*software*”) que se utilizan o se almacenan en ese equipo. La anterior disquisición era, y es, de vital importancia ya que podía darse, y se da bastante en los hechos, la situación donde

¹⁶ RAFFI MELANSON. Sales Taxes and the Shadow of Cloud Computing: Searching the Horizon for a Workable, National Solution. [en línea] <http://www.americanbar.org/groups/taxation/publications/tax_lawyer_home/12sum/ttl-sum12_melanson.html> [consulta: 26 septiembre 2015].

¹⁷ AZAM RIFAT. Global Taxation of Cross Border E-Commerce Income. [en línea] <<http://ssrn.com/abstract=2117022>> [consulta: 26 septiembre 2015].

¹⁸ OECD. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. [en línea] <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

¹⁹ Véase el efecto el fallo “*Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner*” v. Comm’r, 43 B.T.A. 297 (1941). Este fue el primer fallo que prescindió de la presencia de un individuo señalado que la localización de un servidor (maquinaria) podía llegar a constituir de por sí un EP.

la empresa que desarrolla la actividad y que es titular del software y la empresa operadora del servidor sean distintas (ej. arriendo de un espacio en un servidor, también conocido como “*housing o hosting*” de softwares).

1.4. Bajo la visión tradicional de los Comentarios un EP es un lugar fijo de negocios que constituye una presencia física de una determinada empresa en una determinada jurisdicción. Por lo tanto, a primera vista, parece bastante lógico que los Comentarios entiendan que un servidor puede llegar a constituir un EP en cuanto los servidores son bienes corporales muebles tangibles que, colocados en un país en particular, pueden llegar a constituir una presencia física de un contribuyente. Lo anterior solo se ve reforzado al considerar que los servidores son maquinarias capaces de almacenar y transmitir grandes cantidades de información, entendiendo los Comentarios que para las empresas basadas en la web, el servidor es, sin duda alguna, la piedra angular del negocio digital. Así, a pesar de ser difícil, sino imposible, el rastrear la ubicación desde la que se realizan las transacciones en el comercio electrónico, es por otra parte bastante fácil: (a) identificar la presencia física de un servidor en una jurisdicción; (b) identificar las funciones de negocio relacionadas con ese determinado servidor en una transacción comercial; y (c) identificar los sitios web radicados en un determinado servidor (ej. dirección IP de un sitio web).

1.5. Por otro lado los Comentarios también profundizan en el hecho de que un equipo informático localizado en una ubicación determinada solamente puede constituir un EP si se da el requisito de ser fijo. Al respecto los Comentarios señalan que lo verdaderamente relevante no es la posibilidad de que un servidor sea susceptible de ser movido o reubicado, sino que de hecho se haga. Así para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, este tiene que haber estado ubicado en un lugar determinado durante un período de tiempo lo suficientemente amplio para considerarse como fijo.

1.6. Otro tema que se profundiza en los Comentarios es el alcance que para estos efectos puede tener la hipótesis de exención del EP en la realización aislada de “*actividades solamente preparatorias o auxiliares*”²⁰. Aquí los Comentarios hacen una segunda distinción señalando que no es indiferente para el análisis cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil que la empresa presta en su

²⁰ OECD. Clarification on The Application of the Permanent Establishment Definition in ECommerce:Changes. [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

conjunto. Así por ejemplo, hay algunos tipos de negocios donde el objeto principal estriba en hospedar (abstracción del concepto de “*almacenaje y entrega*” descrito en los Comentarios) cierto tipo de datos (ej. música, películas, documentos etc.). De manera tal que en estos casos la actividad preparatoria o auxiliar de almacenamiento, que en un principio no constituiría un EP, podría pasar a serlo si la explotación de los servidores con este propósito se entiende como un componente esencial de la actividad comercial de la empresa. De manera similar, y para poder hacerse de la hipótesis de exención de EP recién descrita, existe la tendencia creciente entre las multinacionales a fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y auxiliares y así gozar de una exención a las reglas de EP. Solo a modo de ejemplificar la complejidad de estas transacciones tenemos el ejemplo de iTunes. Se ha estimado que por cada 99 centavos que cobra iTunes por una canción, un 70% de esta cifra se destina a la entidad de Apple que digitaliza la canción, un 5% se destina a otra entidad encargada de mantener la canción en su formato electrónico y de entregarla al consumidor final de la misma, un 10% se destina a una tercera entidad encargada de gestionar el ámbito transaccional y de cobro de la canción, un 5% a la empresa destinada a gestionar todos los gastos conexos a la transacción (administración, finanzas y contabilidad) y por último hay un 10% que se reputa como utilidad propiamente tal²¹.

1.7. En consecuencia, los Comentarios al Modelo de la OCDE concluyen que un servidor podría llegar a constituir un EP cuando el negocio principal de la empresa se realice a través de un servidor y se verifiquen las siguientes circunstancias: (i) que el servidor sea fijo (tanto en el tiempo como geográficamente), (ii) que el negocio principal (aunque constituyan actividades preparatorias o auxiliares) se realice a través del servidor, y que (iii) el servidor se encuentre a disposición de la empresa (ej. comprado/arrendado y operado/mantenido por la empresa).

1.8. De la interpretación de los Comentarios salta a la vista que el concepto de EP fue creado durante una época en que las empresas de ladrillo y mortero fueron todo lo que existía²². En consecuencia, un servidor como

²¹ ERIC SAVITZ. Apple: Subscription Music Service Seems Inevitable (4/24/07). [en línea] <<http://seekingalpha.com/article/33231-apple-subscription-music-service-seems-inevitable>> [consulta: 26 septiembre 2015].

²² ALDO FORGIONE. Clicks and Mortar: Taxing Multinational Business Profits in the Digital Age. [en línea] <<http://digitalcommons.law.seattleu.edu/sulr/vol26/iss4/2/>> [consulta: 26 septiembre 2015].

premisa una presencia física dentro de una jurisdicción era adecuada. Sin embargo, con la naturaleza crecientemente intangible del comercio electrónico, esta visión tradicional de un EP ha resultado en una que inminentemente resultará desplazada.

1.9. Como consecuencia de lo anterior podemos concluir que hasta hace pocos años la OCDE seguía los siguientes lineamientos en materia de tributación de las actividades de la economía digital:

- i. Un sitio web no podía, en sí mismo, constituir un EP por falta de presencia física.
- ii. A contrario sensu un servidor localizado en un determinado país, por un determinado margen temporal, podía llegar a constituir un EP.
- iii. Los contratos de hospedaje (hosting) de un sitio web en un servidor, por lo general, no daban lugar a un EP para la empresa que realizaba su actividad a través de la página web alojada.
- iv. Excepto en circunstancias muy inusuales (cuando las funciones realizadas en ese lugar van más allá de lo que es preparatorio o auxiliar), no se consideraba que una empresa dueña de su propio servidor y que operaba un sitio web podía constituir un EP.

V

NUEVO CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: VERIFICACIÓN DE UNA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA

1.1. La definición actual de EP comprende, en un principio, dos umbrales distintos: (i) un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad o, (ii) una persona que actúe por cuenta de una empresa extranjera y tenga y ejerza habitualmente poderes que la faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa cuando no sea posible identificar un lugar de negocios. En ambos supuestos, se requiere de un cierto nivel de presencia física o material en una determinada jurisdicción, bien de forma directa o a través de las actuaciones de un agente dependiente.

1.2. Con el tiempo, los umbrales a partir de los cuales puede llegar a establecerse la existencia de un EP se han ido ampliando para adecuarse

a las innovaciones en las actividades empresariales²³. Así, por ejemplo, el desarrollo del sector servicios ha motivado la inclusión en numerosos Convenios de un nuevo umbral en virtud del cual la prestación de servicios de una empresa no residente puede llegar a constituir un EP, especialmente cuando la duración de esos servicios exceda de un período de tiempo específico, con independencia de si los servicios se prestan o no por medio de un lugar fijo de negocios o con poderes suficientes.

1.3. Los anteriores umbrales son del todo lógicos si consideramos que, por lo general, la mayoría de las actividades empresariales a realizarse por una multinacional en una jurisdicción suponen realizar operaciones de un alto valor potencial tales como compras, gestión de inventarios, comercialización a nivel local, promoción de una marca y otras; actividades que generan ingresos locales relevantes sujetos a gravamen en el Estado de la fuente en cuestión. Mas, como hemos señalado con anterioridad, el tema se complejiza cuando caemos en cuenta de que la creciente remisión a los datos como recurso productivo en determinados nuevos modelos de negocios puede representar ulteriores desafíos fiscales en términos de calificación de las rentas y atribución del valor generado por dichos datos²⁴.

1.4. Así, solo parece lógico el empezar a preguntarnos si la recopilación de datos procedentes de usuarios ubicados en una determinada jurisdicción podría llegar a ser asimilable a la existencia de un nexo con dicho país y, en caso afirmativo, si procedería imputar las rentas generadas por la utilización de esos datos a dicho nexo y de qué forma. Asimismo, por más que nos podamos estar acercando a un criterio de determinación del nexo causal de las rentas todavía quedan las dudas acerca de la calificación, a efectos fiscales, de las rentas derivadas de las operaciones que conllevan el uso de datos.

1.5. No obstante, y a pesar de que en los hechos la economía digital nos imponga muchos desafíos, el progreso de las tecnologías digitales no ha modificado la naturaleza fundamental de las actividades esenciales que desarrollan las empresas para generar ingresos. A tal fin, las empresas siguen necesitando adquirir insumos, crear o añadir valor y potenciar

²³ ARTHUR COCKFIELD. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. [en línea] <<http://post.queensu.ca/~ac24/TulLRevArticle.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

²⁴ MCLURE, CHARLES E., JR. Electronic Commerce and the Tax Assignment Problem: Preserving State Sovereignty in a Digital World. *State Tax Notes*, 1998, P.1169.

sus ventas; ya sea por medio de estudios de mercado o de actividades comerciales y publicitarias. No obstante lo anterior, las tecnologías digitales han cambiado radicalmente la forma de llevar a cabo estas actividades, facilitando, por ejemplo, su desarrollo a distancia, el aumento en la velocidad de procesamiento, análisis y uso de la información y, habida cuenta de que las distancias ya no representan un obstáculo a los intercambios comerciales, ampliando el número de clientes potenciales finales que pueden alcanzar.

1.6. Como consecuencia de lo anterior BEPS ha establecido una serie de propuestas, desde diferentes perspectivas, tendientes a abarcar la problemática de las economías digitales. A continuación analizaremos las principales.

a. Ajustes al concepto de Establecimiento Permanente

Existen una serie de propuestas al respecto:

- i. Una posible opción sería eliminar la excepción a los EP de las “*actividades preparatorias o auxiliares*” o bien limitarla para que proceda solo en aquellos casos en que la actividad preparatoria o auxiliar no sea en los hechos la actividad esencial de la compañía.
- ii. Otra posible opción se centra en el establecimiento de un nexo alternativo para hacer frente a aquellas situaciones en que las empresas lleven a cabo la totalidad de sus actividades en formato digital. Esta opción se aplicaría a la empresa que lleve a cabo la mayoría de sus actividades digitales de manera “completamente desmaterializada”, de manera tal que la compañía pueda llegar a constituir un EP si llega a tener una “presencia digital significativa” en una determinada jurisdicción. Al hablar de “actividades digitales totalmente desmaterializadas”, nos estamos refiriendo únicamente a las empresas que precisan de mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias. Se entenderá que una empresa dedicada a una actividad totalmente desmaterializada cuenta con una “presencia digital significativa” en un determinado país cuando, por ejemplo:
 - Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en el mismo país.

- Los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman en gran medida en dicho país.
- Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales.
- Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa.

En Japón desde el 1ro de octubre de 2015, aquellas empresas extranjeras que no tengan siquiera un indicio de presencia física y que provean servicios digitales (ej. contenidos, música, libros, etc.) a consumidores de Japón, deberán pagar impuestos en dicho país. La particularidad japonesa es que ha modificado el criterio para definir la aplicabilidad de impuestos sujetándolos al hecho de tener un volumen relevante de consumidores domiciliados dentro del territorio del país. Israel es otra jurisdicción donde se han reconocido los desafíos que plantea la economía digital en la aplicación de los métodos tradicionales de imposición y la necesidad de su reevaluación. Las autoridades fiscales de este país emitieron recientemente una Circular que introduce conceptos tales como la “presencia digital significativa” en el país a la hora de evaluar la configuración de un establecimiento permanente por parte de una compañía, aún cuando no cuente con un lugar fijo de negocios en éste país.

El GEFED propuso igualmente una variante a esta solución consistente en crear un nexo fiscal para las empresas dedicadas a una actividad digital totalmente desmaterializada basado en el uso de datos de carácter personal obtenidos mediante el seguimiento regular y sistemático de los usuarios de Internet en ese país. Esta última variante pretende dar respuesta a todas aquellas situaciones en las que existe el riesgo de que la normativa tributaria existente en un país no afronte adecuadamente los desafíos asociados a una mayor remisión a los datos y a la participación de los usuarios en la economía digital, sobre todo cuando los usuarios facilitan datos de carácter personal que pueden servir para atraer ingresos de otros usuarios a través de modelos de negocio multilaterales. Lo anterior es de toda

lógica ya que los datos –y los datos personales sobre todo– “*son la mina de oro de la economía digital*”, y por lo tanto deben considerarse como uno de los principales motores del crecimiento económico de los mercados digitales. Al igual que los bienes, los datos pueden ser almacenados, procesados y hasta cedidos en un momento posterior, a fin de proporcionar un nuevo valor en el largo plazo. Esto genera la paradoja de que, en los hechos, los usuarios se conviertan en una parte integral de las economías digitales, produciendo que la línea entre el cliente consumidor y el cliente proveedor de información comience a desdibujarse. Sin ir más lejos, grandes redes sociales tales como Facebook, Youtube, Instagram, Wikipedia o Google se benefician enormemente de “*la contribución libre y voluntaria de los usuarios de internet*”²⁵.

Lo anterior produciría al menos una piedra de tope al hecho de querer establecer que el valor agregado de la economía digital es la obtención y el procesamiento de datos, pues en la práctica la fuente estratégica de los ingresos del negocio digital estaría curiosamente dada por la explotación de datos que en los hechos se reciben gratuitamente (“*crowdsourcing*”). La OCDE ha logrado aclarar este punto señalando que el valor agregado no está en la data en sí, sino en la capacidad de usar esa data (“*potencialidad*”) generando: publicidad personalizada, recomendaciones de compra personalizadas a un cliente, personalización de los productos que usa el cliente, aumento en la fidelización del cliente y la confianza en el producto; y hasta para aplicar políticas de discriminación de precios. Así el verdadero valor agregado estaría en que el manejo de datos puede conducir (directa o indirectamente) a la mayor satisfacción del cliente y consecuentemente a una mayor rentabilidad de un negocio. No es de extrañarse que estudios recientes han estimado que el 76% del valor realizado en la economía digital pasa por el ejercicio de trabajar la potencialidad intrínseca de los datos en sí²⁶.

²⁵ JEFF HOWE. The Rise of Crowdsourcing. [en línea] <<http://archive.wired.com/wired/archive/14.06/crowds.html>> [consulta: 26 septiembre 2015].

²⁶ JOHN DEIGHTON y PETER JOHNSON. The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation, and Efficiency in the U.S. Economy. [en línea] <http://ddminstitute.thedma.org/files/2013/10/The-Value-of-Data-Consequences-for-Insight-Innovation-and-Efficiency-in-the-US-Economy.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

- iii. Otra posible opción sería sustituir el concepto de establecimiento permanente existente con una prueba de la “presencia significativa” que tenga en cuenta el valor de las relaciones con los clientes pero sin dejar de depender, en parte, de la presencia física.

b. Retención de impuestos

Otra posible solución que ha sido sugerida para resolver los problemas relativos al nexo causal generador de un impuesto consiste en aplicar una retención definitiva en la fuente sobre determinados pagos efectuados por residentes de un país como contraprestación por bienes o servicios digitales vendidos por un proveedor extranjero. Para evitar aplicar dicha retención a nivel de los consumidores, la solución podría residir en la asunción de dicha responsabilidad por parte de las instituciones financieras involucradas en dichos pagos. A modo de ejemplificación países como Italia ya están evaluando el establecer un impuesto de retención de tasa 25% a la “presencia virtual” de ciertas compañías que vendan productos y servicios dentro del territorio italiano y que no cuenten con una presencia física o lugar fijo de negocios en el país. En el caso italiano se plantea que la retención debería ser practicada por los bancos e intermediarios financieros cuando los usuarios realicen pagos a dichas empresas por transacciones realizadas con consumidores italianos y siempre que se cumplan determinados parámetros.

c. Impuesto a los BITS

El reporte OCDE presenta un impuesto de “banda ancha” o de “bit”, el cual atiende en los hechos al número de bytes utilizados por un sitio en un determinado margen de tiempo. El impuesto sobre banda ancha sigue el concepto fiscal de la “progresividad”, ya que se aplica una escala graduada con base en la velocidad de Internet usada²⁷. Análogo a un puente, entre mayor sea el ancho de la banda, mayor será la capacidad de flujo de datos. Así, esta última propuesta trabaja ante la presunción de que la capacidad contributiva sería proporcional al volumen de flujos de datos que se manejen.

²⁷ CORDELL, ARTHUR J. Multijurisdictional Taxation of Electronic Commerce. Mass, 1997, P.22.

1.7. La creciente sofisticación de las tecnologías de la información ha permitido a las empresas de la economía digital recabar y utilizar la información a niveles antes impensables, hecho que nos lleva a preguntarnos cómo asignar el valor creado por los datos generados a partir de productos y servicios digitales, si la recopilación de datos a distancia debe considerarse o no un punto de conexión con fines tributarios y sobre la titularidad y el tratamiento, a efectos fiscales, de la aportación de datos por parte de una persona o entidad con motivo de una transacción²⁸. El valor de los datos, pese a las dificultades asociadas a la determinación del mismo, es igualmente relevante al tiempo que nos lleva a preguntarnos sobre la posible existencia de un nexo, desde un punto de vista fiscal, a la luz de la recopilación a distancia de datos, incluso sin presencia física y, en caso afirmativo (o en caso de existir una presencia fiscalmente imponible), acerca del impacto sobre la aplicación de principios en materia de precios de transferencia y de asignación y reparto de los beneficios, lo que requiere a su vez de un análisis de las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. Entendemos que de las opciones presentadas por la OCDE en el marco del Proyecto BEPS la que parece más sensata es aquella que sugiere que la fiscalidad debe calcularse en función del lugar donde se realiza la interacción con los usuarios finales, que es donde creemos que el proceso de creación de valor se lleva a cabo en realidad.

VI NATURALEZA DE LAS RENTAS

1.1. La duda recurrente a efectos de la aplicación de un Convenio consiste en determinar si dichos pagos deben calificarse como cánones o regalías, tasas por prestación de servicios técnicos (con arreglo a los convenios que contemplan disposiciones específicas a este respecto) o beneficios empresariales²⁹. Lo anterior es particularmente relevante si consideramos que la calificación de estos bienes/servicios puede inducir en la práctica

²⁸ OCDE. Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by 'Big Data'. [en línea] <<http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en>> [consulta: 26 septiembre 2015].

²⁹ OECD. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? [en línea] <<http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/35869032.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

a tratamientos impositivos diametralmente distintos, de ahí la necesidad de aclarar la aplicación de las normas vigentes a estos nuevos modelos de negocio. A continuación analizaremos cada una de las alternativas de calificación.

a. Royalty.

La calificación de una renta como royalty o como beneficio empresarial es una distinción de considerable relevancia. La caracterización de un pago como un royalty implica necesariamente el derecho a usar un determinado derecho de propiedad intelectual con un alcance comercial (ej. derecho a reproducir y vender). Por ejemplo cuando se bajan por medios electrónicos productos digitales como softwares con el objeto de explotar la propiedad intelectual contenida en los mismos. Generalmente, este tipo de transacciones prevalecerán entre empresas ya que en aquellos casos en que el destinatario es el consumidor final este no suele obtener una licencia comercial para explotar un derecho de propiedad intelectual. La OCDE ha señalado que la mayoría de las transacciones que se generan en las economías digitales no dan lugar a regalías ya que generalmente estas transacciones no implican el uso o explotación de la propiedad intelectual. Se observa en consecuencia que un volumen considerable de las transacciones digitales implica en los hechos solamente la copia de archivos digitales alojados en un servidor, archivo copiado que luego se transmite electrónicamente a un cliente. Aunque hay ciertos países que podrían llegar a caracterizar una operación como una regalía apelando a un enfoque formalista del concepto, la OCDE se ha centrado más en la sustancia de la transacción. Así, en muchos casos la copia del contenido electrónico puede llegar a ser considerada como solamente incidental.

b. Beneficios empresariales

Cuando un cliente adquiere la propiedad de un intangible limitada al uso personal del mismo podríamos entender que la renta a pagarse debería calificar de beneficio empresarial. La transferencia de un producto digital (software, música, películas, etc.) no pierde la característica de ser transferido solo por ser entregado en los hechos por una señal digital.

c. Servicios

Los Comentarios de la OCDE generalmente son del tenor de considerar que si un cliente encarga a un tercero la creación de un producto del cual el cliente se hará dueño exclusivo desde el momento de la entrega del mismo, el pago por esta operación debería de ser considerado como el pago por la prestación de un servicio. Así también los Comentarios son irrestrictos en calificar como servicios a aquellos que tienen que ver con alojar un software o un sitio web en un servidor determinado (housing o hosting). De esta última teoría se ha hecho la interpretación extensiva de considerar como servicios a todos aquellos softwares que si bien no tienen un servidor, sino que usan el hardware del cliente mismo (ej. Dropbox, Google Docs), consisten al final del día en poder acceder de manera remota a manipular, guardar y compartir documentos en línea sin el haber obtenido una licencia para un software en particular³⁰.

d. Contratos híbridos

En aquellos contratos en que se pueden identificar alternativamente pagos por concepto de royalties, beneficios empresariales y servicios la OCDE ha sido clara en precisar que, en un principio, uno podría proceder a prorratear los pagos; haciendo siempre la prevención de que habría que atender a que en la realidad la entidad de cada uno de los pagos se condiga con lo que esta escriturado anticipándose a cualquier hipótesis de abuso eventual.

³⁰ SCOTT D. SMITH. Peering Through the Clouds of State Taxation: Software as a Service Does Not Quite Fit Existing State Tax Regimes. [en línea] <http://www.bakerdonelson.com/files/Uploads/Documents/BNA_Cloud_Computing.pdf> [consulta: 26 septiembre 2015].

VII

CLOUD COMPUTING: EL HORIZONTE EN LA DESMATERIALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

1.1. La materialización de todos los problemas que representa la desmaterialización en la economía digital se encuentra en lo que se conoce como el “*cloud computing*” (nubes virtuales)³¹. Para el National Institute of Standards and Technology³² (NIST) las nubes consisten en el suministro de servicios informáticos en línea normalizados y configurables, tales como el procesamiento, almacenamiento, software y gestión de datos, utilizando a tal fin recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones). Existen muchísimos servicios de aquellos que consumimos regularmente que vienen en forma de nube, como lo son los servicios de correo electrónico, almacenamiento de fotos y redes sociales, entre otros. Bajo esta hipótesis el escenario de análisis se complejiza aún más pues los recursos a los que los usuarios de las nubes tienen garantizado el acceso no se encuentran almacenados en un único ordenador, sino en múltiples ordenadores en red que están disponibles para todo usuario con acceso a la plataforma (ej. Instagram o Facebook)³³. El sistema de la nube permite la copia de los datos de cada usuario en otros servidores, lo que le permite asignar datos compartidos por terceros de la manera que mejor se adecúe a las circunstancias y satisfaga la demanda del usuario de forma eficiente. Cada usuario tiene acceso a gran cantidad de recursos informáticos siempre que lo necesite y de forma puntual para satisfacer una necesidad concreta.

1.2. Existen, al efecto, distintos tipos de nubes:

³¹ OECD. Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy. [en línea] <http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/cloud-computing-the-concept-impacts-and-the-role-of-government-policy_5jxzf4lc7f5-en> [consulta: 26 septiembre 2015].

³² El National Institute of Standards and Technology (NIST) define al cloud computing. ‘Cloud computing is a model for enabling convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or cloud provider interaction’.

³³ JOSH MANCHESTER. Software Revolution, Part II: The Shift to Cloud Computing. [en línea] <<http://truebridgecapital.com/PDF/TrueBridge%20Capital%20Sector%20Trends%20Series%20Part%201,%20Summer%202013.pdf>> [consulta: 26 septiembre 2015].

a. Software as a service (SaaS)

Los SaaS consisten básicamente en cualquier servicio basado en la web (ej. Gmail, Dropbox, Google Docs). En este tipo de nubes por lo general, el consumidor no gestiona ni controla la infraestructura subyacente en la nube, esto es, la red, los servidores, los sistemas operativos, las capacidades de almacenamiento o de aplicación individual, hecha salvedad de ciertos ajustes de configuración de algunas aplicaciones específicas sobre las que los usuarios tienen permisos. En este tipo de servicios el usuario accede directamente a través de Internet sin necesidad de registrar o bajar un software al efecto. En los SaaS el consumidor se sitúa en el plano más superficial del servicio.

b. Plataforma como servicio (PaaS)

En este tipo de nubes se ofrece una plataforma informática y herramientas de programación en calidad de servicio para los desarrolladores de programas informáticos. En este tipo de nubes el cliente no controla ni gestiona la infraestructura subyacente de la nube, es decir, la red, los servidores, los sistemas operativos o las capacidades de almacenamiento, aunque sí ejerce control sobre las aplicaciones instaladas (ej. Google App Engine, Heroku).

c. Infraestructura como servicio (IaaS)

En este tipo de nubes los proveedores ponen ordenadores y otros recursos informáticos imprescindibles a disposición de sus clientes. Este tipo de nubes se caracterizan porque el cliente no gestiona ni controla la infraestructura subyacente de la nube, aunque sí tiene el control sobre el sistema operativo, el espacio de almacenamiento y las aplicaciones instaladas en la misma (ej. Amazon Web Service, Rackspace Cloud).

1.3. En agosto del 2014 el Servicio de Impuestos Internos (SII) emitió un Oficio³⁴ relativo a la tributación de los SaaS analizando cuál sería el tratamiento tributario que afectaría a una remesa de fondos al exterior por concepto de la utilización de lo que el mismo SII calificó como la cesión temporal de un software estándar. Así, el Servicio de Impuestos Internos concluye que las sumas pagadas al exterior por el uso de programas

³⁴ Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1.482 de agosto de 2014.

computacionales estándar se encuentran exentas de Impuesto Adicional de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y que la aplicación de la exención del IVA contenida en el N° 7, de la letra E., del artículo 12 del D.L. 825, quedaría en los hechos supeditada al lugar donde se entiendan prestados estos servicios remunerados. Como el SII no se pronuncia de pagos en el contexto de la aplicación de un Convenio, a la fecha no tenemos referencia de como nuestra autoridad fiscal local calificaría estas rentas en el contexto OCDE; no obstante este Oficio en particular sí nos permitiría identificar un criterio de localización de estas operaciones. De esta manera, el SII se ve en la necesidad de determinar si los servicios descritos en el Oficio son prestados en Chile o desde el extranjero, considerando para estos efectos el inciso 2°, del artículo 5 del D.L. 825, el cual señala que *“se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice”*. El Servicio de Impuestos Internos concluye que el factor de conexión en un SaaS, como el que se describe en el Oficio, está dado por la localización del titular del derecho de autor que subyace a esta operación. Así, considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra, según dispone el artículo 1ero de la Ley N° 17.336, se concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho, ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra, efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos.

VIII CONCLUSIONES

1.1. Las nuevas tecnologías de la información tienen en nuestra sociedad actual un papel protagónico como herramientas indispensables para el desarrollo de nuestras actividades cotidianas, tanto personales como profesionales. La comercialización electrónica de bienes y servicios ha supuesto la aparición de nuevos factores de conexión fiscales que eran, cuando menos, inimaginables a la luz de los principios de tributación internacional tradicionales. La desmaterialización de bienes y servicios junto con la eliminación muchas veces de intermediarios en este tipo de operaciones, ha contribuido a la tendencia a la deslocalización de estas actividades económicas y a la creación de un mercado global, lo cual

demuestra que cualquier intento unilateral que un Estado pueda adoptar basándose en criterios de territorialidad o soberanía se hace insuficiente a luz de esta nueva forma de hacer negocios.

1.2. Así, considerando el crecimiento exponencial de la economía digital y la creciente tendencia hacia la desmaterialización absoluta de la misma (cloud computing), el ser capaz de localizar y de calificar estas operaciones se ha transformado en una de las principales preocupaciones de las autoridades fiscales a nivel global. Como resultado de lo anterior, y con miras en poder minimizar los abusos que se producen por la estructuración de estas operaciones de espectro global, es que las autoridades fiscales, entre ellas la OCDE, han identificado la inminente necesidad de ajustar los estándares de calificación jurídica ya existentes para poder dar un marco conceptual suficiente para gravar este tipo de operaciones. Mas el problema radica en que muchas veces los ajustes susceptibles de realizarse a los factores de conexión que estamos acostumbrados a utilizar resultan por ser insuficientes o poco idóneos para calificar transacciones con un alto componente de desmaterialización y abstracción. El ejercicio de tratar de hacer uso de principios y conceptos ya obsoletos solo resulta en la incertidumbre jurídica de no tener una herramienta única para asignar potestades fiscales a las jurisdicciones en particular. Así, muchas veces la aplicación de los conceptos tradicionales de derecho tributario internacional resultará, a contrario sensu de lo que se persigue, en situaciones de doble tributación o de no tributación de los ingresos relacionados con los mercados de la economía digital.

1.3. BEPS a la fecha ha contribuido enormemente en identificar que son dos los principios vectores en materia de la tributación de las operaciones de la economía digital: (i) el poder coincidir a nivel global en un principio de localización de estas operaciones que prescindan del ejercicio de tratar de localizar la ubicación de un determinado servidor o de una presencia física alternativa, y (ii) el poder llegar a un consenso global respecto a la naturaleza y calificación de estas rentas. Estos cambios ayudarán a minimizar las incertidumbres y distorsiones económicas que se crean cuando conceptos fiscales obsoletos se aplican a las nuevas tecnologías y formas de hacer negocios.