



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO

LA ECONOMÍA DIGITAL: Un Problema Actual Frente al Principio de Igualdad Tributaria

Tesina para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Derecho

NATALIE RAMÍREZ MUÑOZ - NICOLÁS MIRANDA CHACON

PROFESOR GUÍA: ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE

FECHA: 30-11-2024

ÍNDICE

Índice	1
Abreviaturas utilizadas	2
Abstract	3
Introducción	4
I. Análisis Normativo de las Operaciones Presentes en el Comercio Digital.....	6
1. Regulación del comercio digital y su impacto en la tributación	8
2. Diferencias entre comercio digital y tradicional.....	12
3. Lagunas normativas de la tributación en la economía digital	14
II. Principios Constitucionales de Igualdad en la Tributación del Comercio Digital.....	18
1. Igualdad ante la ley y no discriminación	18
2. Análisis del Artículo 19 numeral 20 de la Constitución Política de la República.....	21
3. ¿Existen vulneraciones al principio de igualdad tributaria frente a las operaciones de comercio digital y comercio tradicional?	23
III. Impacto de los Tratados Internacionales en la Tributación del Comercio Digital.....	25
1. Tratados de doble tributación	25
2. Influencia de los convenios internacionales en la tributación digital.....	30
IV. Conclusión.....	33
V. Bibliografía.....	36

Abreviaturas utilizadas

- SII	Servicio de Impuestos Internos
- INE	Instituto Nacional de Estadísticas
- DL	Decreto Ley
- IVA	Impuesto al Valor Agregado
- UE	Unión Europea
- ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
- UTM	Unidad tributaria mensual
- CDI	Convenios para Evitar la Doble
Imposición	
- BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
- OCDE	Organización para la Cooperación y
el Desarrollo Económico	
- G20	Grupo de los veinte
- ISD	Impuesto a los Servicios Digitales

Abstract

El impacto de la economía digital en la tributación nacional e internacional ha transformado las percepciones de las responsabilidades fiscales y la economía. El crecimiento de plataformas digitales presenta desafíos para los sistemas tributarios tradicionales. Este análisis se centra en la regulación del comercio digital y su interacción con las leyes tributarias, desarrollando una comparación entre la tributación del comercio digital y tradicional, con énfasis en las diferencias operativas y regulatorias. Asimismo, el estudio de los efectos tributarios del comercio digital requerirá un análisis a través de principios constitucionales, centrándose en cómo deben aplicarse en la tributación digital frente al comercio tradicional. En el caso de las plataformas digitales, debido a su naturaleza intangible y sus operaciones transfronterizas, plantea desafíos para las autoridades fiscales, creando potencialmente un desequilibrio en la distribución de las cargas fiscales entre sectores. El análisis explorará el impacto de los tratados internacionales en la tributación digital.

Palabras clave:

Economía digital - plataformas digitales - elusión - evasión - comercio digital.

Introducción

El impacto de la economía digital en la tributación nacional e internacional ha generado un cambio significativo en cómo se perciben las responsabilidades fiscales y economía en general. El crecimiento exponencial de las plataformas digitales ha planteado desafíos únicos para los sistemas tributarios tradicionales, lo que ha llevado a un debate continuo sobre cómo garantizar una imposición justa y equitativa.

El principal aspecto en análisis será la regulación del comercio digital y su interacción con las normativas fiscales vigentes, para entender cómo las plataformas digitales adoptan estrategias fiscales que influyen en medidas en la recaudación tributaria y que pueden ser consideradas para enfrentar la elusión y evasión fiscal. La comparación entre la tributación del comercio digital y tradicional será clave para evidenciar las diferencias operacionales y normativas, así como para resaltar la necesidad de ajustar la legislación para adaptarse a los desafíos de la era digital. Se evaluarán las prácticas elusivas y evasivas en la economía digital, considerando las características específicas de las transacciones en línea que facilitan estas prácticas. A través de este enfoque se buscará una comprensión de las dinámicas fiscales en la economía digital.

En el caso de Chile, la tributación del comercio digital requiere un análisis a la luz de los principios constitucionales de igualdad ante la ley, no discriminación y en especial el artículo 19 numeral 20, de la Constitución Política de la República, que se refiere a la igual repartición de tributos y cargas.

En este análisis, se pondrá énfasis en cómo estos principios deben ser aplicados en el contexto de la tributación del comercio digital, en comparación con el comercio tradicional. Las plataformas digitales, al operar bajo características intangibles y en múltiples jurisdicciones, generan complicaciones particulares para las autoridades tributarias, creando un posible desequilibrio en la distribución de la carga fiscal entre ambos sectores.

Finalmente, se profundizará en el impacto de los tratados internacionales sobre la tributación digital. Los tratados de doble tributación, que tienen como objetivo evitar que los contribuyentes paguen impuestos dos veces por las mismas ganancias en diferentes jurisdicciones, son un aspecto clave en la economía digital, puesto que muchas empresas digitales operan sin encontrarse presencialmente en diversos países. Estos tratados establecen criterios para determinar qué país tiene el derecho a gravar

las rentas generadas por estas actividades digitales. Sin embargo, la evolución del comercio digital genera controversias y plantea desafíos a estos acuerdos, ya que los modelos de negocio digitales se basan en datos y en la intangibilidad de productos y servicios, lo cual complica la aplicación de las reglas fiscales convencionales o tradicionales.

I. Análisis Normativo de las Operaciones Presentes en el Comercio Digital

La economía digital hace referencia al uso de tecnologías de la información en los procesos de producción de bienes y servicios, comercialización y consumo, caracterizándose por la presencia de tres elementos que la diferencian de la economía tradicional (Mesenbourg, 2001): la infraestructura de negocios, esto es, los recursos tecnológicos con los que cuenta el negocio, incluyendo los programas informáticos (software), los equipos (hardware) y el capital humano especializado; el negocio electrónico o *e-business*: se hace referencia a los procesos que se desarrollan a partir de las aplicaciones tecnológicas, herramientas en línea o plataformas digitales; y el comercio electrónico, también conocido como *e-commerce*, asociado a la compra y venta de productos a través de internet.

La economía digital ha experimentado un enorme crecimiento en los últimos años a nivel global afectando a la sociedad en su conjunto y dando lugar a nuevos modelos de negocios, entre los cuales se encuentra el comercio electrónico, los servicios de pago online, los sitios para comprar y descargar aplicaciones desde internet, la publicidad online, y las plataformas de educación online (*e-learning*), entre otros.

La economía digital ha surgido como una fuerza transformadora que cambia principalmente la forma en que se realizan las transacciones comerciales en la sociedad, así como la manera en que el Estado ejerce su potestad tributaria.

El crecimiento exponencial de la economía digital en las últimas décadas se ha visto impulsado por avances tecnológicos y un mayor acceso a Internet. En Chile, un hito relevante ocurrió el 4 de julio de 2024, cuando se promulgó la Ley N° 21.678, que establece el Internet como un servicio público, garantizando la conectividad digital como un derecho básico para todos los habitantes. Esta iniciativa resalta la importancia del entorno digital y su potencial impacto en las prácticas comerciales y tributarias.

Uno de los problemas centrales en este contexto es la creación de espacios no regulados o lagunas normativas que pueden dar lugar a maniobras elusivas o evasivas por parte de los contribuyentes. La

naturaleza intangible de los bienes y servicios digitales dificulta la recaudación de impuestos sobre ventas y servicios, como el IVA, complicando así la tarea de las autoridades fiscales.

A pesar de que la regulación del comercio digital en Chile ha sido un tema poco tratado, la Ley N° 21.210, conocida como "Ley de Modernización Tributaria", publicada en 2020, representa un avance significativo. Esta ley regula varios servicios digitales, incluyendo los servicios remunerados de intermediación digital, servicios remunerados de entretenimiento, servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet, y servicios remunerados de almacenamiento de datos.

La elusión y evasión fiscal en la economía digital plantean diversos problemas tanto a nivel global como local. La elusión según el Servicio Nacional de Impuestos Internos es “la acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas”. Mientras que la evasión es definida por el SII como;

La acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona).

La economía digital presenta factores que facilitan tanto la elusión como la evasión, primero, la naturaleza intangible de los bienes y servicios digitales, dificultando la identificación y localización del hecho imponible. Segundo, por el uso de jurisdicciones de baja tributación, en donde las empresas pueden establecerse en lugares con fiscalidad favorables para reducir su carga impositiva. Tercero, la dificultad en la identificación de contribuyentes, lo que generalmente se presenta en las plataformas digitales tienen usuarios en múltiples jurisdicciones, complicando la fiscalización efectiva.

Aunque Chile ha implementado medidas para abordar estos desafíos, como la Ley de Modernización Tributaria que establece un IVA del 19% para servicios digitales, la vigilancia constante y la adaptación de las políticas fiscales son esenciales. La rápida evolución de la economía digital exige una regulación que se ajuste a los cambios en el entorno, y la cooperación internacional es fundamental para combatir la elusión y evasión fiscal a nivel global.

1. Regulación del comercio digital y su impacto en la tributación

En Chile, la Ley de Modernización Tributaria (Ley N° 21.210) incluye aspectos claves sobre la tributación en el comercio digital. Esta ley, promulgada en el 2020, establece un régimen de tributación para servicios digitales prestados desde el extranjero, imponiendo un Impuesto al Valor Agregado (IVA) a empresas extranjeras que ofrecen servicios en línea, como plataformas de *streaming*, videojuegos o servicios de publicidad digital.

La normativa busca igualar las condiciones de tributación de servicios digitales y tradicionales, cerrando una brecha importante. Sin embargo, la fiscalización efectiva de estos servicios aún enfrenta desafíos, sobre todo en el caso de plataformas globales que no tienen una presencia física en el país.

Aunque si bien en Chile ya se había promulgado esta ley, de igual forma quedaban comercios digitales que no se gravaban con impuesto, como, por ejemplo, Shein, Aliexpress, Temu, entre otros, pero en octubre del 2024, se publicó la Ley 21.713 que busca combatir la evasión y elusión tributaria, estableciendo nuevas medidas entre las que se encuentra el fin de la exención del IVA a las importaciones de hasta US\$41.

Si bien, en un principio muchos han percibido la nueva medida como negativa, varios expertos subrayan que presenta tanto ventajas como desventajas. Destacan que el comercio local podrá competir de manera más equitativa, y se reducirá la informalidad. Sin embargo, quienes suelen comprar productos en el extranjero por menos de US\$41 sentirán un impacto económico, afectando incluso sus posibles emprendimientos. Dentro de estas opiniones encontramos al economista Tomás Flores quien señaló para el diario digital Emol que “la exención genera una distorsión en la facturación e implica una competencia desleal para el comercio nacional, por lo cual es correcta su eliminación”. Es decir, presenta una opinión en pos de la nueva medida, destacando que la exención de impuesto a empresas extranjeras generaría una competencia desleal, es decir, desigual para empresas chilenas.

Así también en el mismo medio, Carlos Smith docente de la Universidad del Desarrollo señaló que:

Se podría ver un incentivo fuerte a la formalización y al comercio más justo, en términos de competir de mejor manera con los locales establecidos (...) Cómo ya van a estar pagando más IVA, podría haber algún incentivo para formalizarse, y eso es bueno para la economía.

Por otro lado, el académico de la Universidad Autónoma Leonardo Rivas menciona que:

Los principales perjuicios para los consumidores son el aumento en el costo de las compras en plataformas como Shein o Aliexpress debido al IVA y aranceles aplicados, lo que podría reducir su capacidad y conducta de compra y limitar el acceso a productos más económicos, lo que podría desencadenar en un aumento de precios de manera indirecta en este tipo de productos a nivel local.

Ante esto, el Ministro de Hacienda, Mario Marcel (2024) ha señalado en medios nacionales que ésta:

Es una norma inequitativa respecto de los productores locales, porque quien vende en Chile, sí tiene que pagar IVA, quien compra a un productor nacional, sí tiene que pagar IVA, aunque se trate de una compra de bajo valor. La existencia de esta exención ha generado que haya millones de transacciones que, justamente, se ubican bajo ese valor.

Por lo anterior, podríamos considerar que la promulgación de esta ley es un avance en la regulación del comercio digital, y es una medida que ayudará a equiparar el comercio digital con el comercio tradicional.

Por otro lado, también tenemos el reglamento de comercio electrónico, que complementa la ley del consumidor. Esta normativa si bien no se relaciona con el ámbito tributario, ayuda a fortalecer la transparencia y calidad de información del comercio digital, en pos del consumidor. El reglamento exige a las empresas que informen previamente cuánto terminarán pagando los consumidores y el plazo de entrega del producto, se establece la obligación de la empresa de declarar la inexistencia de stock disponible del producto y la forma de informar las exclusiones al ejercicio del derecho a retracto de acuerdo con la ley. Además, las empresas deben entregar, previo al pago del producto o servicio, un resumen con las características del producto, su origen y sus referencias. Esto es, sus dimensiones, color, peso, entre otros aspectos relevantes.

Un ejemplo concreto de cómo el marco tributario en Chile ha comenzado a regular la economía digital es el caso de plataformas como Uber, que se han visto afectadas por la Resolución 132 del Servicio de

Impuestos Internos (SII). Esta resolución, que entrará en vigor el 1 de marzo de 2024, establece que los conductores y repartidores que prestan servicios a través de la plataforma deberán emitir boletas de honorarios por los servicios prestados. Esto implica que Uber será responsable de generar y emitir dichas boletas cada mes, antes del día 5, correspondientes a los servicios realizados el mes anterior.

Además, la normativa exige que se aplique una retención del 13,75% sobre las ganancias netas de cada entrega, con excepción de los extras agregados por parte del usuario. Este porcentaje se retiene como impuesto a la renta y será declarado e informado mensualmente al SII, asegurando que los repartidores y conductores se integren de manera formal al sistema tributario chileno. Esta medida no solo busca que se cumpla con las obligaciones tributarias, sino también que los trabajadores independientes se incorporen a los regímenes de Protección Social con la misma cobertura que los de trabajadores dependientes. Por otro lado, tenemos la plataforma de *streaming* Netflix, que incluye en su valor el 19% de IVA.

A principios del mes de octubre del presente año, el SII, en su sitio web oficial, ha anunciado nuevas estrategias fiscalizadoras tanto para el comercio digital y tradicional, destacando las que se analizarán a continuación.

a. Exigencia de inicio de actividades y cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La administración del Estado, los gobiernos regionales y las municipalidades deben exigir a los contribuyentes con los que contraten algún producto o servicio, así como las plataformas digitales. Los proveedores de medios de pago electrónicos solo deberán exigir inicio de actividades.

b. Entrega de información de saldos bancarios.

Las instituciones bancarias deberán entregar información sobre transacciones que involucren más de 50 abonos de personas distintas, a un mismo contribuyente, dentro de un mes, o de 100 abonos en 6 meses, informando el monto agregado abonado.

c. Fiscalización a supermercados y restaurantes.

Se reforzarán las instrucciones administrativas para evitar la emisión de facturas a empresas por compras de consumo personal.

d. Fiscalización en terreno.

Se incrementará en forma sustantiva la fiscalización en terreno a lo largo de todo el país para combatir la evasión y la informalidad.

e. Medidas preventivas.

Se impide la emisión de facturas fraudulentas en línea, especialmente las de montos más significativos. Se reactivará el control carretero en el peaje de Angostura, fiscalizando el transporte de carga que ingresa a la Región Metropolitana.

Todas estas medidas han surgido para mitigar el comercio informal que ha traído consigo el comercio digital, y a su vez la elusión y evasión de impuestos que esto puede generar. Según el Ministerio de Hacienda (2022) la economía digital ha crecido de manera significativa en los últimos años, transformando a la sociedad en su conjunto. Este crecimiento ha impulsado nuevos modelos de negocio, abierto nuevos mercados, reorganizado el ámbito laboral y cambiado la relación entre trabajadores y empleadores, lo cual también ha tenido efectos en el aumento de la informalidad laboral. El comercio electrónico, uno de los principales modelos de negocio dentro de la economía digital, es donde más se han observado niveles de informalidad. En Chile, estimaciones para el primer trimestre de 2022 muestran que aproximadamente el 11% de las transacciones digitales entre empresas y consumidores en el sector comercio fueron informales, es decir, sin la emisión de una boleta, acumulando un total de 361 millones de dólares.

La informalidad en el comercio electrónico tiene múltiples efectos negativos para la economía y la sociedad, afectando a consumidores, trabajadores, empresas formales y al Estado. Por esto, es importante disponer de métricas que permitan identificar y medir la informalidad en toda la economía digital, no solo en el comercio electrónico. Con esta información, se pueden diseñar políticas adecuadas que aprovechen las oportunidades que ofrece el avance tecnológico.

Además, la economía digital ha creado nuevas formas de empleo a través de plataformas digitales, las cuales también presentan desafíos importantes para la seguridad y protección laboral, ya que pueden contribuir a altos niveles de informalidad. Estas plataformas han permitido que las personas generen ingresos adicionales, fomenten el emprendimiento y trabajen con mayor flexibilidad en cuanto a tiempo y lugar. Sin embargo, en ellas se observa una informalidad mucho mayor al promedio nacional. Datos recientes del INE revelan que la informalidad en plataformas digitales alcanzó un 61,5% entre

junio y agosto de 2022, afectando principalmente a mujeres, personas entre 25 y 44 años, y se concentra en sectores como transporte, manufactura y comercio.

Chile ha tomado medidas al respecto, como la publicación de la Ley N° 21.431 en marzo de 2022, que regula el trabajo en plataformas digitales. Esta ley otorga protección laboral a los trabajadores de estas plataformas, garantizando su acceso a la seguridad social, capacitación y fomentando su formalización.

2. Diferencias entre comercio digital y tradicional

El comercio digital presenta características únicas en comparación con el comercio tradicional, especialmente en términos de territorialidad, anonimato y la naturaleza intangible de los bienes y servicios ofrecidos. Las transacciones digitales no requieren una presencia física, lo que complica la localización de la operación para efectos tributarios. Mientras que en el comercio tradicional el lugar de la transacción es claro y tangible, en el digital la operación puede involucrar múltiples jurisdicciones, lo que plantea desafíos en la determinación del lugar de la tributación y el cobro de impuestos (Arbiza et al. 2015).

El comercio digital se diferencia del comercio tradicional en varios aspectos clave. En primer lugar, la naturaleza transnacional o transfronteriza del comercio digital plantea desafíos para la regulación y fiscalización tributaria, dado que muchas plataformas digitales no tienen una presencia física en Chile. A diferencia del comercio tradicional, donde la localización de la empresa es clara, cierta y muchas veces más fácil de localizar, las operaciones digitales pueden originarse en cualquier parte del mundo, lo que complica el control tributario (Souminen, 2019).

En segundo lugar, la rapidez y el volumen de las transacciones digitales pueden dificultar la aplicación de las normas tradicionales de fiscalización. Las empresas digitales a menudo pueden optimizar su estructura fiscal y eludir impuestos locales utilizando jurisdicciones de baja tributación, algo más difícil de lograr para empresas tradicionales. En tercer lugar, es importante tener en cuenta los costos asociados a los productos comercializados. En el comercio tradicional, se deben considerar gastos como el arriendo de locales, los costos operativos que esto implica y el pago de impuestos. Por otro lado, en el comercio digital, como se ha mencionado previamente, en algunos casos no se pagan

impuestos, y los costos asociados a mantener un local físico pueden no existir, ya que se trata de una plataforma de venta (Souminen, 2019).

Sin embargo, si es que una persona quiere abrir su empresa y que sea un negocio virtual o *e-commerce*, debe tener en consideración las mismas leyes que se aplicarían a un negocio tradicional con existencia en una tienda física. Así, por ejemplo, se le aplicarán disposiciones del código civil, código de comercio, ley del consumidor, código tributario, D.L. sobre patentes municipales, ley de protección de datos personales, entre otras leyes. En el ámbito tributario: deberá iniciar actividades, ya sea como persona natural o como empresa, emitir boletas o facturas por cada venta que haga, realizar las declaraciones mensuales y anuales de impuestos, pagar los impuestos respectivos, como por ejemplo IVA o impuesto a la renta, obtener una patente comercial en la municipalidad en dónde se va a domiciliar el *E-Commerce*.

De este modo, observamos que las diferencias con una empresa de comercio tradicional no son tan significativas, ya que la principal distinción radica en la ausencia de los costos asociados a la mantención de una sucursal física. Sin embargo, si el comercio electrónico es de gran tamaño, también se pueden afrontar gastos como la contratación de personal, lo que equipara algunos costos con los del comercio tradicional.

Por otro lado, según ha señalado el Ministerio de Hacienda (2022) la informalidad en el comercio electrónico genera diversos perjuicios para la economía en su conjunto. Las y los consumidores realizan transacciones poco confiables y no obtienen garantías por los productos o servicios que compran, las personas trabajadoras no acceden a la seguridad social y carecen de protección laboral, las empresas formales compiten en condiciones desiguales con las del sector informal y el Estado deja de percibir valiosos recursos.

El Ministerio de Hacienda (2022) ha proyectado que el comercio digital continuará incrementándose en los próximos años, lo cual refuerza los desafíos en torno a la informalidad de las transacciones que se efectúan a través de estos canales, y que abarcan una serie de aspectos relacionados por ejemplo con el cumplimiento del registro de actividades, la fiscalización de la obligación de entregar boleta, y el pago de impuestos, entre otros. Esto último ayudará a equiparar la disparidad que se puede generar entre comercio digital y tradicional.

3. Lagunas normativas de la tributación en la economía digital

A pesar de los avances, aún existen lagunas normativas en la tributación de la economía digital en Chile. La normativa actual se centra principalmente en el IVA sobre servicios digitales, pero no aborda completamente el impuesto a la renta de las empresas digitales que operan en el país sin una presencia física. Este vacío permite que las grandes corporaciones tecnológicas puedan tributar menos en comparación con las empresas locales, generando una potencial desventaja competitiva y una pérdida de ingresos fiscales.

Las lagunas normativas también se ven reflejadas en la falta de claridad sobre cómo deben tributar los individuos que obtienen ingresos a través de plataformas digitales, como los *influencers* o vendedores de productos en *Marketplaces* internacionales (*facebook*, *instagram*, etc). Esto crea incertidumbre jurídica y posibles evasiones fiscales. Sin embargo, en Chile, los *influencers* están sujetos al pago de impuestos como cualquier otro contribuyente, y el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha comenzado a implementar herramientas para fiscalizar sus ingresos. Una de estas herramientas es la Declaración Jurada de 1955, que obliga a bancos e instituciones financieras a reportar los abonos y saldos en las cuentas de los contribuyentes que superen los \$52 millones de pesos mensuales. En el caso de los *influencers*, esta declaración ha permitido identificar a 107 de ellos, de los cuales 12 están clasificados en el tramo exento del impuesto a la Renta¹. Pero, el SII está revisando si los abonos en sus cuentas corresponden a ingresos que debieron ser declarados como renta.

Otro aspecto que presenta importantes lagunas normativas en Chile es la tributación sobre las criptomonedas y otros activos digitales. Si bien el SII ha indicado que las ganancias obtenidas por transacciones con criptomonedas están sujetas al pago de impuestos, el marco regulatorio no es lo suficientemente claro o robusto para abarcar todos los aspectos de este tipo de transacciones. No existen normativas específicas que regulen el comercio de criptomonedas, lo que crea una zona gris en la que es difícil para las autoridades identificar, gravar y fiscalizar adecuadamente estas operaciones.

La falta de claridad en las normativas genera incertidumbre jurídica tanto para los contribuyentes como para las autoridades (González, 1999). Los individuos y empresas que operan en la economía digital pueden no estar seguros de sus obligaciones tributarias, lo que puede llevar a incumplimientos involuntarios o incluso a evasión deliberada. Por su parte, el SII enfrenta dificultades para fiscalizar de

¹ Servicio de Impuestos Internos, 2024. <https://www.sii.cl/noticias/2024/010724noti01rp.htm>

manera efectiva a estos contribuyentes, especialmente cuando se trata de operaciones transfronterizas o de ingresos generados a través de plataformas que no tienen representación en Chile.

Las lagunas normativas en algunos casos van estrechamente relacionadas con la evasión y elusión, ya que, al existir un vacío normativo o una vaga regulación legal para ciertas operaciones en la economía digital, generan una evasión o elusión tributaria, así es el caso de las personas que venden por *marketplace* o tienen tienda online en *instagram* o *facebook*. Es una práctica conocida que las personas que comercializan por estos medios no formalicen su negocio, y en general es por desconocimiento de las normativas tributarias o porque no es su fuente de ingreso principal y solo lo hacen para generar un ingreso adicional.

En el ámbito comparado, tenemos las llamadas directrices antielusión tributaria, el Ministerio de Hacienda (2024) señala que:

Las Directrices Antielusión Tributaria (ATAD, por sus siglas en inglés), publicada en julio de 2016, corresponden a la dimensión legal de esta agenda. Es una disposición normativa de derecho comunitario que vincula legalmente a los Estados de la UE a tomar acciones concretas para enfrentar la planificación tributaria agresiva.

El autor continúa diciendo que La Unión Europea, en el contexto de la presentación de la Directiva ATAD, advierte que la elusión fiscal tiene un impacto considerable en las finanzas públicas. Según un informe del Parlamento Europeo, se calcula que los gobiernos de la UE pierden entre 50.000 y 70.000 millones de euros anuales debido a la elusión tributaria de las empresas. Esto desplaza la carga impositiva hacia los ciudadanos individuales, genera distorsiones competitivas que obstaculizan las metas de crecimiento económico de la UE y erosiona la confianza en el sistema tributario. Por ello, la Comisión resalta la necesidad de impulsar medidas coordinadas entre los países para combatir la elusión fiscal.

Se establecen cinco acciones prioritarias para los Estados miembros: (i) límites al endeudamiento excesivo de las empresas; (ii) un impuesto de salida sobre el traslado de activos o cambio de residencia fiscal al extranjero; (iii) restricciones para evitar la exención de impuestos sobre ingresos de origen extranjero en condiciones específicas; (iv) un estándar mínimo para implementar una Norma General

Anti-elusión; y (v) la regulación de la tributación de empresas extranjeras bajo control de compañías de los Estados miembros.

Sobre la primera medida, la Comisión señala que muchas multinacionales han desviado ingresos a países con baja tributación mediante el pago de intereses. Por ello, se sugiere una norma que limite el uso de intereses como gasto deducible, con el fin de reducir los incentivos para estas prácticas.

En cuanto al impuesto de salida, la propuesta establece que este tributo asegura que los contribuyentes que trasladen sus activos o residencia fiscal paguen impuestos sobre las ganancias de capital generadas en la jurisdicción de origen, aunque no hayan sido realizadas. Esta medida busca garantizar que los impuestos se paguen en el lugar donde se genera el valor económico. La Comisión sugiere algunas exenciones al impuesto de salida, como cuando la transferencia es temporal, cumple con requerimientos regulatorios financieros o los activos se usan como garantía.

Respecto a los ingresos extranjeros, la Comisión plantea que deben ser gravados adecuadamente al ingresar a los Estados de la UE, evitando que beneficios generados en jurisdicciones de baja tributación o exentos en el extranjero queden sin tributar. Esto incluye un sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior para prevenir la doble tributación.

Las normas del ATAD también buscan frenar la transferencia artificial de utilidades hacia empresas extranjeras controladas por compañías nacionales (conocidas como Reglas de Control de Compañías Extranjeras). La propuesta sugiere atribuir a la matriz las utilidades no distribuidas de subsidiarias en el extranjero sujetas a baja o nula tributación, dejando a los Estados miembros la opción de aplicar estas reglas sobre la totalidad de las utilidades o solo sobre las fracciones que se hayan trasladado artificialmente a otra jurisdicción.

Sin embargo, en Chile, según el Ministerio de Hacienda (2024):

El proyecto de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias considera el fortalecimiento de la Norma General Anti-elusiva (NGA), en dos niveles. Por un lado, se encuentran las modificaciones sustantivas que buscan establecer un claro encuadre del rango de aplicación de esta norma, regulando cuándo y cómo se aplica junto con su interacción con las normas

especiales antielusión. Por otro lado, se cuentan las modificaciones al procedimiento de aplicación de la NGA.

II. Principios Constitucionales de Igualdad en la Tributación del Comercio Digital

En la economía digital, la aplicación de los principios constitucionales se vuelve una cuestión crucial. A medida que las plataformas digitales proliferan, es esencial que las leyes tributarias sean adaptadas para evitar situaciones en las que algunas empresas, por operar en un entorno digital, puedan eludir sus responsabilidades fiscales. Esto no solo garantiza que la recaudación tributaria sea equitativa, sino que también preservará la competencia leal entre el comercio digital y el tradicional.

La aplicación de principios constitucionales como la igualdad ante la ley y no discriminación, con la latente economía digital de la actualidad, son fundamentales para asegurar que todos los actores económicos involucrados sean tratados de manera equitativa, independientemente de su forma de operar, ya sea a través de plataformas digitales o métodos comerciales tradicionales.

1. Igualdad ante la ley y no discriminación

La Constitución chilena, en su artículo 19 numeral 2, establece el principio de igualdad ante la ley. Díaz (2012) ha sostenido que:

La igualdad, cuya noción clásica se expresa mediante la fórmula tratar de la misma manera a lo igual y tratar de diversa manera a lo desigual, es un concepto jurídico y relacional. La amplia aceptación de esta formulación clásica viabiliza y justifica su uso para definir la igualdad en la aplicación de la ley, cuya noción básica se expresa del siguiente modo: el juzgador debe tratar de la misma manera a lo igual y debe tratar de diversa manera a lo desigual.

Ante esto, podemos decir que el principio, en el ámbito tributario, conlleva que todos los contribuyentes deben ser tratados de manera equitativa por el sistema, sin discriminaciones arbitrarias. Este principio es esencial para garantizar que las obligaciones fiscales sean justas y equitativas, independientemente de la naturaleza del comercio ya sea digital o tradicional.

El principio de igualdad ante la ley implica que todas las personas, sin importar su posición económica, ocupación o forma de participación en la economía, deben cumplir con sus obligaciones tributarias de manera proporcional a su capacidad económica. Este principio asegura que el sistema impositivo no otorgue ventajas indebidas a ciertos grupos o sectores, ni que cargue de manera desproporcionada a otros (Toledo, 2018).

En la doctrina internacional, tenemos la llamada igualdad tributaria, en cuanto a la legislación española, la autora Patricia Toledo (2018), señala que:

[...] b. El principio de igualdad en materia tributaria no impide establecer tratamientos técnicos desiguales en el sostenimiento de las cargas fiscales. c. El principio de igualdad en materia tributaria impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad arbitraria.

En este contexto, es clave relacionar el artículo 19 numeral 2 y numeral 20, pues es de este último, que en Chile podemos extraer el concepto de igualdad tributaria.

El pago de impuestos por parte de los chilenos respeta este principio, permitiendo que tanto grandes empresas, pequeñas empresas y pymes, como los ciudadanos, contribuyan de acuerdo con su capacidad económica, sin privilegios ni discriminaciones.

Por ejemplo, en el caso de los trabajadores dependientes, tenemos el llamado Impuesto Único de Segunda Categoría a los Sueldos, Salarios y Pensiones, el cual es un tributo progresivo que se paga mensualmente por todas aquellas personas que perciben rentas del desarrollo de una actividad laboral ejercida en forma dependiente y cuyo monto excede mensualmente las 13,5 UTM (Servicio de Impuestos Internos, 2024).

El principio de igualdad, en este caso, asegura que los impuestos se calculen conforme a escalas progresivas, donde quienes ganan más, pagan una mayor proporción de impuestos en relación con quienes tienen menos ingresos. De igual manera, los empresarios, comerciantes o prestadores de servicios deben pagar impuestos de acuerdo con sus ingresos o actividades productivas, respetando el principio de que quien tiene más capacidad económica debe contribuir en mayor medida. Cabe señalar que, en cierta forma, se puede decir que todos los ciudadanos somos contribuyentes, pues pagamos

impuestos en todos los productos que compramos en el país, ya sea supermercado, ropa, electrodomésticos, etc. (Fernández et al. 2011).

Según la plataforma digital del SII, esto mismo es lo que se ha intentado con la economía digital y lo que se comercializa o los servicios que se prestan a través de ellas, ya que se han impuesto medidas, para que plataformas que son frecuentemente consumidas por los chilenos paguen impuesto, como, por ejemplo, Netflix, Uber, Apple Music, Apple TV, Cabify, Pedidos ya, entre otras.

En el ámbito tributario, este principio se traduce en la obligación del Estado de aplicar las mismas normas fiscales tanto a los actores del comercio digital como a los del comercio tradicional, siempre que las circunstancias sean similares. La Ley de Modernización Tributaria intenta cerrar brechas en este sentido, aunque en la práctica, la diferencia en la naturaleza de los negocios digitales puede generar situaciones en las que ciertos actores digitales reciban un tratamiento diferente debido a la dificultad de fiscalización y regulación, y también los tratados de doble tributación internacional que se tratarán más adelante.

El principio de no discriminación complementa al de igualdad, asegurando que las leyes tributarias no se apliquen de manera diferenciada y de forma arbitraria a ciertos sectores o individuos, garantizando que todos estén sujetos a las mismas normas y obligaciones tributarias. Este principio busca evitar cualquier tipo de trato desigual que pudiera perjudicar a un grupo respecto de otro.

En términos del pago de impuestos, esto significa que ningún grupo de personas puede ser exento de manera arbitraria del pago de tributos sin una justificación razonable, como lo sería una política pública destinada a apoyar temporalmente a ciertos sectores vulnerables o que están recién iniciando sus actividades y se ven en desventaja dentro del mercado, por ejemplo, beneficios para pymes presentes en el pacto fiscal. Sin embargo, estas excepciones deben ser medidas extraordinarias y no permanentes, para evitar que se generen desigualdades estructurales en la forma en que se contribuye al financiamiento del Estado.

2. Análisis del Artículo 19 numeral 20 de la Constitución Política de la República.

Se puede señalar que la garantía de la igualdad tributaria o de la igual distribución de los impuestos se encuentre en la primera parte del artículo 19 numeral 20, que establece que “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

La igualdad tributaria se distingue de la igualdad general que establece la Constitución porque tiene un contenido particular. Este tipo de igualdad incluye un criterio de proporción o progresión al definir las normas impositivas. Aunque surge del principio de igualdad ante la ley para todos, la igualdad tributaria obliga a las autoridades a aplicar impuestos de manera uniforme a quienes estén en situaciones similares, y, al mismo tiempo, a imponer cargas fiscales diferentes a quienes se encuentren en circunstancias distintas (Pascuali, 2021).

El Artículo 19, número 20 de la Constitución de Chile refuerza los principios constitucionales ya mencionados, dado que los tributos o impuestos deben ser repartidos en relación con la capacidad contributiva o económica de cualquier ciudadano y empresa (Toledo, 2018). El principio de capacidad económica implica que los ciudadanos que llegan a ocupar una posición ventajosa desde el punto de vista financiero. Fernández (2011) señala que el principio “supone contribuir a los gastos públicos en función del nivel de riqueza que pueda tener el sujeto gravado. Es fácilmente deducible que la contribución será mayor o menor en función de la capacidad económica de la que pueda ser titular el sujeto gravado”. Esto significa que los que tienen mayores ingresos, riquezas y oportunidades superiores deben contribuir de manera significativa en el presupuesto nacional, lo que conlleva a una distribución justa en el sistema tributario (Fernández et al. 2011). Por ende, aquellos ciudadanos chilenos que poseen una posición económicamente favorable tienen más responsabilidad en lo que respecta a la recaudación para el Estado, mientras que aquellos cuyos ingresos son bajos están exentos, o lo hacen en menores cantidades.

Frente a lo anterior tenemos el llamado principio de proporcionalidad tributaria, extraído de la segunda parte del mismo artículo 19 numeral 20, que establece “En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. Pascuali (2021), señala al respecto que este principio

implica que el monto de los impuestos debe estar alineado con la capacidad económica de las personas y no ser desmedido; en otras palabras, debe tener un grado de racionalidad en relación con la realidad que se busca gravar. La proporcionalidad actúa como un tipo de equidad vertical, es decir, establece reglas para aplicar en distintas situaciones. De este modo, la proporcionalidad no entra en conflicto con los sistemas tributarios progresivos; de hecho, los sistemas progresivos respetan el principio de proporcionalidad de forma más efectiva que los sistemas únicamente proporcionales. Por ejemplo, en Chile, un impuesto progresivo como el impuesto global complementario resulta más razonable que el impuesto a las ventas y servicios, el cual, aunque proporcional, tiende a ser mucho más regresivo.

Así, en la práctica esto se traduce en un sistema de impuestos progresivos, como el impuesto a la renta, donde los tramos de ingresos determinan la tasa impositiva. Las personas con mayores ingresos pagan un porcentaje mayor sobre sus ganancias, mientras que las personas con ingresos más modestos están sujetas a tasas más bajas o incluso exentas en algunos casos. Esto asegura que los tributos se ajusten a la capacidad real de cada persona para contribuir, cumpliendo con el principio de igualdad tributaria.

En cuanto a la doctrina comparada en este tema, tenemos el principio de la capacidad contributiva, el cual se relaciona directamente con lo señalado. Este principio presenta “la idea de que las personas deben contribuir al mantenimiento del Estado, según sus posibilidades económicas” (Pascuali, 2021). Lo anterior se remonta a la antigüedad, específicamente a la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 que estableció “Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades”. El autor menciona que en el derecho constitucional tributario alemán, se ha interpretado que existe un principio constitucional que garantiza que los impuestos no deben impactar la parte esencial de los ingresos que las personas necesitan para su subsistencia. Esta interpretación se fundamenta en los artículos 1/1 y 14 de la Constitución alemana, estableciendo una restricción para que los impuestos no afecten los recursos que los individuos destinan a cubrir sus necesidades básicas. También presenta que el principio fue consagrado en la Constitución española e italiana. En el artículo 31 de la Constitución española señala “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Y en el artículo 53 de la Constitución italiana establece “Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”.

Así es que se puede decir que este principio subraya la importancia de una contribución común y justa entre los ciudadanos para sostener los gastos públicos, lo cual se ha mantenido hasta la actualidad, modernizando el concepto de acuerdo con la realidad. Si bien en Chile no se encuentra consagrado en la Constitución el principio de la capacidad contributiva funciona como un complemento a lo prescrito en el artículo 19 numeral 20.

3. ¿Existen vulneraciones al principio de igualdad tributaria frente a las operaciones de comercio digital y comercio tradicional?

No solo se trata de una obligación legal el impuesto pagado por ciudadanos y empresas en Chile. En realidad, este es un mecanismo para la financiación de los servicios públicos, basados en los principios constitucionales anteriormente mencionados y que benefician a toda la sociedad en cuanto a, educación, salud, infraestructura, seguridad, etc. Entonces, los impuestos se realizan con una función social y conectan directamente estos principios constitucionales. Dicho de otra manera, si cada chileno paga impuestos de manera justa y en función de sus capacidades, el Estado podrá establecer una justa redistribución de la riqueza y reducir la diferencia entre los ricos y los pobres en la economía del país. Sin embargo, si el sistema tributario del país no respeta estos principios, por ejemplo, si ciertos sectores logran evadir impuestos de manera sistemática, se crea una carga desproporcionada sobre los ciudadanos y empresas que cumplen con sus obligaciones, lo que genera un desequilibrio en la distribución de la carga fiscal.

Así, aunque la normativa actual busca aplicar principios de igualdad, existen indicios de que ciertas desigualdades persisten. Por ejemplo, las empresas tradicionales a menudo enfrentan una mayor carga fiscal en comparación con empresas digitales extranjeras que pueden no estar completamente fiscalizadas. Esto podría considerarse una vulneración al principio de igualdad, ya que no todos los contribuyentes están sujetos a las mismas reglas de manera efectiva, en especial en el caso de plataformas digitales transnacionales que operan fuera de la jurisdicción directa de Chile.

Ante todo lo dicho, se puede colegir que el sistema de comercio tradicional es el más fiscalizado en cuanto a temas de impuesto, por lo que los principios constitucionales no se verían vulnerados por

este, empero, tenemos el caso del comercio digital, el cual como hemos analizado, si presenta muchas falencias respecto a la fiscalización tributaria del mismo.

Si bien el comercio digital, ha traído consigo muchos avances y beneficios mundialmente, siendo el más evidente el hecho de que, por ejemplo, desde Chile podemos comprar en cualquier parte del mundo a través de internet, también ha conllevado problemas como el que este medio digital ha promovido el trabajo informal, evasión y elusión de impuesto, ha dificultado la fiscalización de las entidades correspondientes, e incluso en este punto se puede señalar que en ciertas ocasiones ha caído en la vulneración de los principios constitucionales, al no ser equitativa e igualitaria la competencia que hay entre el comercio tradicional y comercio digital. Anteriormente se mencionaron las diferencias entre estos comercios y vemos que si las hay, ante aquello podemos decir que en las ocasiones que se generan estas disparidades, hay vulneración de los principios, lo que no significa que sea una cosa latente en el tiempo, o que no se pueda remediar, ya que como también se analizó, hoy en día en Chile se están tomando una serie de medidas para mejorar estas situaciones y tener mejor y mayor fiscalización, como es el caso de la recién publicada ley N° 21.713, que dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

III. Impacto de los Tratados Internacionales en la Tributación del Comercio Digital

La creciente expansión del comercio digital ha llevado a Chile a abrir su economía, lo que implica reducir considerablemente las barreras arancelarias y eliminar restricciones como prohibiciones, cuotas, depósitos previos de importación y otros obstáculos al comercio exterior. Además, se necesita una liberalización de los precios y una organización efectiva de las políticas fiscales, tanto en los impuestos directos, los impuestos internacionales sobre la renta, como en los indirectos, por ejemplo, aranceles. Actualmente, las economías están en un proceso de internacionalización, con una tendencia hacia un mayor intercambio global de bienes y servicios, ahorro e inversión, y un mayor nivel de apertura en la mayoría de las economías. Este crecimiento económico se basa en el desarrollo del sector exportador o en un crecimiento orientado al exterior, lo que crea una mayor interdependencia económica entre los países, conformando así el fenómeno de la globalización económica. La globalización ha avanzado mediante la creación de acuerdos de libre comercio entre países o bloques económicos, la formación de mercados comunes, aperturas económicas unilaterales, tratados bilaterales, y convenios para evitar la doble tributación sobre la renta internacional, entre otros (Yáñez, 2008).

1. Tratados de doble tributación

Chile ha firmado numerosos tratados para evitar la doble tributación con otros países, conocidos como Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Estos tratados son esenciales para prevenir que las empresas y personas que operan en el comercio internacional, incluyendo el comercio digital, sean gravadas dos veces por el mismo ingreso en distintas jurisdicciones. En el ámbito digital, estos tratados son cruciales para empresas que prestan servicios digitales a nivel global, ya que establecen reglas claras sobre qué país tiene el derecho a gravar ciertos tipos de ingresos. No obstante, la naturaleza digital de las operaciones ha generado desafíos adicionales en la interpretación y aplicación de estos tratados.

El Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) liderado por líderes de la OCDE y G20, ha sido un esfuerzo global para actualizar estos marcos y evitar la erosión de la base imponible. Chile, como firmante de tratados internacionales y participe en el desarrollo de iniciativas multilaterales, enfrenta

el reto de adecuar su normativa interna para asegurar que las grandes plataformas digitales contribuyan de manera justa al fisco. “Dicho plan de acción está encaminado a garantizar que los beneficios se gravan allí donde se realizan las actividades económicas que los generan y donde se crea valor” (OCDE, 2014).

Además de asegurar la recaudación fiscal al vincular la potestad tributaria con la actividad económica y la generación de valor, el Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 pretende establecer un conjunto de normas internacionales consensuadas que puedan abordar la erosión de las bases imponibles y protegerlas. Al mismo tiempo, estas normas buscan brindar previsibilidad y seguridad legal a los contribuyentes. Un objetivo clave del proyecto es evitar situaciones de doble no imposición. Sin embargo, las normas deben ser capaces de lograr este objetivo sin provocar doble imposición, imponer cargas de cumplimiento innecesarias o restringir actividades transfronterizas legítimas (OCDE, 2016).

El paquete BEPS contempla 15 acciones. A continuación, se mencionarán algunas de estas.

La acción 1 consiste en abordar los retos de la economía digital para la imposición. El informe de la Acción 1 concluye que no es posible definir con precisión los límites de la economía digital, ya que actualmente tiende a fusionarse con la economía en general. En el informe se examinan los riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) que se intensifican en el entorno digital, y se analiza el impacto de las medidas implementadas en el proyecto BEPS. Se han desarrollado normas y mecanismos para facilitar la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el país del consumidor en transacciones transfronterizas de empresa a consumidor (B2C). Estas medidas buscan crear igualdad de condiciones entre proveedores nacionales y extranjeros y facilitar una recaudación eficiente del IVA en dichas transacciones. Asimismo, el informe describe y analiza diversas opciones técnicas para abordar los desafíos fiscales de la economía digital, como los relacionados con el nexo y el tratamiento de datos. Estos desafíos y sus posibles soluciones afectan pilares fundamentales del régimen fiscal de actividades internacionales y exigen un esfuerzo adicional que va más allá del proyecto BEPS. Por esta razón, los países de la OCDE y el G20 han decidido monitorear los avances y revisar la información que surja con el tiempo, considerando la capacidad de las normas internacionales actuales para enfrentar los desafíos que trae el desarrollo de la economía digital (OCDE, 2016).

La acción 2 apunta a neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. La OCDE (2016) señala que se ha creado una metodología común que facilitará la alineación de las prácticas nacionales mediante normas internas y acuerdos diseñados para neutralizar estos mecanismos. Esta metodología ayudará, por un lado, a evitar la doble imposición eliminando los beneficios fiscales derivados de estos desajustes; y por otro lado, pondrá fin a las deducciones múltiples para un solo pago, a las deducciones en un país sin el correspondiente impuesto en otro, y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero. Al neutralizar los efectos fiscales de los desajustes sin limitar el uso de entidades o instrumentos híbridos, las normas se enfocarán en limitar el uso de estas transacciones como herramienta de erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) sin afectar negativamente el comercio y la inversión internacional.

La acción 4, busca limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. Se ha establecido una metodología común para armonizar las normas internas sobre la deducibilidad de intereses. Diversos estudios han destacado cómo las reglas fiscales afectan la distribución de la deuda en grupos multinacionales, facilitando el incremento de la deuda en ciertas entidades mediante financiamiento interno. En este contexto, resulta fundamental abordar de manera coordinada la limitación de deducciones excesivas de intereses, incluyendo aquellos destinados a la generación de ingresos exentos o diferidos, equilibrando el control sobre prácticas de competencia fiscal y evitando la doble imposición. La metodología acordada busca, por una parte, asegurar que las deducciones netas de intereses de una entidad se relacionen directamente con ingresos gravables derivados de sus actividades, y, por otra, impulsar una mayor coherencia en las regulaciones nacionales en este aspecto (OCDE, 2016).

La acción 6, busca impedir la utilización abusiva de convenios. Según señala la OCDE (2016) la acción 6 establece un estándar mínimo para evitar abusos, incluyendo prácticas como el *treaty shopping* o la búsqueda del convenio fiscal más beneficioso, así como introduce nuevas normas que ofrecen cláusulas de protección para prevenir el uso indebido de los convenios, permitiendo cierta flexibilidad en su aplicación. Estas nuevas normas contra el abuso se centran principalmente en el tratado de compra, que implica estrategias utilizadas por personas no residentes en un país para beneficiarse de los acuerdos fiscales de ese país. Además, se han creado normas más específicas para abordar otras formas de abuso de convenios. Se han acordado modificaciones al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para garantizar que estos convenios no se conviertan, inadvertidamente, en un obstáculo para la implementación de normas internas contra el abuso. El título y el preámbulo del Modelo de

Convenio Tributario han sido revisados para dejar claro que los convenios no están destinados a facilitar la doble no imposición. Finalmente, el informe incluye consideraciones políticas que deben tenerse en cuenta al establecer acuerdos fiscales con jurisdicciones que tienen tasas impositivas bajas o nulas.

La acción 12 propone exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Uno de los principales retos que enfrentan las administraciones tributarias a nivel global es la escasez de información actualizada y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Contar con acceso anticipado a esta información permitiría a las autoridades reaccionar de manera rápida ante los riesgos fiscales mediante evaluaciones de riesgo, auditorías o modificaciones en la legislación. El informe de la Acción 12 propone un conjunto de directrices modulares fundamentadas en las mejores prácticas, dirigido a aquellos países que no tienen normas de declaración obligatoria y que buscan establecer un sistema que les permita obtener información anticipada sobre prácticas fiscales agresivas y sus implicados. Las recomendaciones incluidas en el informe no se consideran un estándar mínimo, lo que brinda a los países la libertad de decidir si implementan o no estos regímenes de declaración. Además, el marco está diseñado también para aquellos países que ya cuentan con sistemas de declaración obligatoria y desean optimizar su eficacia. Las sugerencias proporcionan la flexibilidad necesaria para lograr un balance entre la necesidad de obtener información más precisa y oportuna y los costos de cumplimiento para los contribuyentes. Asimismo, se incluyen recomendaciones concretas en forma de mejores prácticas para contrarrestar estructuras de planificación fiscal y mejorar la colaboración y el intercambio de información entre las administraciones tributarias (OCDE, 2016).

Según el autor Matias Pascualí (2024), esta última acción ayuda a prevenir la elusión fiscal de diversas formas, 1. Información anticipada, proporciona a las autoridades fiscales datos previos sobre esquemas de planificación fiscal agresivos o abusivos, lo que les permite evaluar los riesgos y el impacto potencial de estos en su recaudación. 2. Evaluación de riesgos, la información recopilada mediante la acción 12 ayuda a los gobiernos a realizar evaluaciones de riesgos fundamentadas, lo que les permite detectar áreas de su sistema tributario que son susceptibles al abuso. 3. Modificaciones legislativas, al identificar riesgos, los gobiernos tienen la oportunidad de implementar cambios necesarios en su legislación o regulaciones para mitigar la planificación fiscal agresiva. 4. Detección de intermediarios y contribuyentes, la acción 12 facilita la identificación de quienes promueven y utilizan esquemas de planificación fiscal agresiva. Esto puede actuar como un disuasivo, ya que aumenta las posibilidades

de que las autoridades detecten y tomen medidas en contra de estos comportamientos. 5. Cooperación internacional, las recomendaciones de la acción 12 fomentan un intercambio de información más eficiente y una colaboración entre las administraciones tributarias, lo cual es crucial para abordar esquemas fiscales a nivel internacional. 6. Reglas de divulgación obligatoria, su implementación en varias jurisdicciones implica que ciertos acuerdos transfronterizos que podrían ser utilizados para eludir impuestos deben ser reportados a las autoridades, lo que incrementa la transparencia y dificulta que los contribuyentes oculten sus actividades. A través de estas medidas, la acción 12 del proyecto BEPS busca desalentar la planificación fiscal agresiva y fomentar la equidad y la integridad en el sistema tributario global.

Pascuali (2024) también señala que la implementación de obligaciones de declaración para la planificación fiscal agresiva, conforme a la recomendación 12 de BEPS, puede ser una herramienta eficaz contra la elusión fiscal. Sin embargo, para adaptarlo a nuestro sistema, es fundamental ajustar el enfoque de la OCDE, ya que el término “planificación agresiva” puede causar confusión, dado que la planificación tributaria en sí es legal en nuestro país. Una posible alternativa es establecer requisitos de reporte para estrategias que puedan ser potencialmente elusivas, definiendo con claridad los criterios de lo que debe informarse y limitando al mínimo el margen de interpretación por parte del contribuyente.

El autor sugiere un sistema de declaración que incluya aquellas operaciones que caigan bajo una clasificación de elusión, basada en identificar ciertas características que indiquen una posible intención elusiva. De esta manera, si un contribuyente o asesor desarrolla una estrategia que cumpla con estos rasgos, deberá informarse al Servicio de Impuestos Internos antes de su implementación. Este procedimiento permitirá que la autoridad fiscal tenga conocimiento de la operación y facilite su monitoreo en futuras auditorías.

Por otro lado, según el Ministerio de Relaciones Exteriores (2015), en su sitio web oficial:

El proyecto tiene tres pilares fundamentales: En primer lugar, dar mayor coherencia a las normas tributarias nacionales que regulan actividades transfronterizas. Luego fortalecer las exigencias de actividad sustancial en las normas vigentes para aumentar la conexión entre impuestos y el lugar en que las empresas desarrollan sus actividades económicas y en los que se crea valor; y finalmente reforzar la transparencia y la certeza jurídica para empresas y Estados. Delegados de distintas áreas

del Servicio de Impuestos Internos de Chile y del Ministerio de Hacienda participaron periódicamente en las reuniones del Centro de Política Tributaria de la OCDE durante la discusión y elaboración de las Acciones del Proyecto BEPS.

2. Influencia de los convenios internacionales en la tributación digital

Los convenios internacionales y tratados de doble tributación han influido en la manera en que Chile aborda la fiscalización de empresas digitales extranjeras. Sin embargo, la mayoría de estos acuerdos fueron redactados antes de la explosión del comercio digital, lo que ha generado una falta de alineación con la realidad actual. Para adaptarse a estos cambios, Chile ha adoptado el cobro del IVA a plataformas digitales extranjeras, pero aún queda trabajo por hacer para actualizar completamente las medidas internacionales tratadas y hacer frente a los desafíos del comercio digital global.

La economía digital, al ser un fenómeno global, está sujeta a la influencia de tratados internacionales, especialmente aquellos relacionados con la doble tributación. Estos convenios son esenciales para evitar que las empresas y personas que operan a nivel internacional sean gravadas dos veces por el mismo ingreso, un aspecto crucial para las transacciones digitales.

En Chile, el año 2018 comenzó un proceso de reformas tributarias, entre las que se incluía la tributación de los servicios digitales. El autor Michel Joratt (2020) señala que, en un principio la propuesta de reformas sugería implementar un Impuesto a los Servicios Digitales (ISD) con una tasa del 10% sobre el valor bruto del servicio, reemplazando otros impuestos como el IVA y el impuesto a la renta. Así, el ISD funcionaría como una especie de tasa preferencial, inferior al IVA del 19% que aplicaba a otros bienes y servicios. Esta propuesta se apartaba de la normativa internacional y de las recomendaciones de la OCDE, que establecían que los servicios digitales debían estar sujetos al IVA sin tratamientos preferenciales. Debido a las críticas, el gobierno ajustó su propuesta alineándose con las recomendaciones de la OCDE y a mediados de 2019 presentó una enmienda que eliminaba el ISD, integrando en su lugar los servicios digitales al IVA. Finalmente, la reforma tributaria se promulgó el 24 de febrero de 2020, incluyendo esta modificación.

Cabe señalar que la ley de IVA en Chile sigue el principio de destino, lo que significa que, incluso antes de esta reforma, los servicios prestados desde el extranjero y utilizados en Chile estaban sujetos al IVA

del 19%. Sin embargo, existía una dificultad práctica para recaudar el IVA de consumidores finales, ya que no había un sistema de inscripción de empresas extranjeras o de retención a través de los medios de pago. Además, el IVA no se aplicaba cuando la transacción ya estaba sujeta a retención de impuesto a la renta, cuyos tipos suelen ser mayores al IVA, salvo excepciones. La reforma tributaria incorporó como hechos gravados especiales en el IVA los siguientes servicios remunerados realizados por proveedores domiciliados o residentes en el extranjero: 1. La intermediación en servicios prestados en Chile o en ventas tanto en Chile como en el extranjero que impliquen una importación; 2. La entrega de contenido digital de entretenimiento, como videos, música, juegos, y otros, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo textos, revistas, diarios y libros 3. La disponibilidad de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; 4. La publicidad, sin importar el soporte o medio utilizado para su difusión. En este contexto, se considera que el servicio es usado en Chile si, al momento de contratar o pagar por él, se cumple alguna de las siguientes condiciones: a. La dirección IP del dispositivo del usuario o algún otro método de geolocalización indica que está en territorio chileno; o b. La tarjeta, cuenta bancaria u otro medio de pago usado para la transacción fue emitido o está registrado en Chile.

Para facilitar la recaudación en transacciones entre empresas extranjeras y consumidores finales (B2C), la ley asigna a la empresa extranjera la responsabilidad de retener y pagar el impuesto, estableciendo un sistema simplificado de IVA para contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, que incluye;

a. Exención para las empresas extranjeras de realizar el proceso de inscripción en el Rol Único Tributario y de aviso de inicio de actividades, reemplazándolos por trámites simplificados que definirá el Servicio de Impuestos Internos.

b. No otorga derecho a crédito fiscal.

c. Exención de emitir documentos tributarios y de llevar registros contables de compras y ventas requeridos en el régimen general.

d. Declaración y pago del IVA en intervalos mensuales o trimestrales, según elección del contribuyente.

e. Presentación y pago del impuesto de forma electrónica mediante un portal o sistema digital habilitado por el SII, con posibilidad de solicitar información en otros idiomas.

f. El Director del SII establecerá procedimientos para el cálculo y pago del IVA en moneda extranjera. Así, si la empresa extranjera no se acoge al sistema simplificado, el SII podrá instruir a los emisores de medios de pago, como tarjetas de débito y crédito, para retener parcial o totalmente el IVA correspondiente a dichas operaciones. En las transacciones transfronterizas entre empresas (B2B), sigue vigente el sistema anterior, en el que el contribuyente local con derecho a IVA es quien debe retener y declarar el impuesto.

Por último, la ley también regula las importaciones de bienes de menor valor que realicen los consumidores finales, permitiendo al SII autorizar a los vendedores o intermediarios para retener y pagar anticipadamente el IVA de estas importaciones, siempre y cuando se acojan al régimen simplificado (Joratt, 2020).

IV. Conclusión

El presente trabajo tiene como objetivo general el estudio de la economía digital, estableciendo los problemas normativos que se presentan frente al comercio digital y su incidencia en el principio de igualdad tributaria. Además, analizar la aplicación de los principios constitucionales de igualdad en el ámbito de la tributación del comercio digital en comparación con el comercio tradicional, evaluando cómo la normativa actual y los tratados internacionales influyen en la justicia tributaria y en la lucha contra la elusión y evasión fiscal. El análisis de los puntos claves de la investigación nos reflejó el latente avance de la economía digital. Si bien este ha ido a la par con el desarrollo de la sociedad, hay cuestiones que aún falta por desarrollar, como lo es la implementación de normas tributarias que equiparen la fiscalización e implementación del comercio tradicional con el comercio digital.

La economía digital ha transformado totalmente la forma en que se realizan las transacciones comerciales y se ejercen las potestades tributarias, introduciendo nuevas dinámicas que desafiaban los marcos regulatorios tradicionales. Su desarrollo ha sido impulsado por el acceso a tecnologías avanzadas, como el internet, lo cual ha fomentado la creación de nuevos modelos de negocio y de consumo. En el caso de Chile, la promulgación de la Ley N° 21.678, que reconoce el acceso a internet como un derecho público, evidencia la relevancia del entorno digital en la vida cotidiana y la importancia de su regulación. Sin embargo, la economía digital también plantea desafíos significativos en cuanto a la fiscalización, debido a la naturaleza intangible de los bienes y servicios, la facilidad de operar en jurisdicciones de baja tributación y la dificultad de identificar a los contribuyentes. Si bien se han implementado leyes, como la Ley N° 21.210, el contexto actual, exige que este avance se siga modernizando y adaptando frecuentemente.

El comercio digital plantea desafíos importantes para la regulación y fiscalización tributaria debido a sus características distintivas, la transnacionalidad, el anonimato y la intangibilidad de los bienes y servicios ofrecidos. Estas particularidades complican la determinación de la jurisdicción fiscal, la identificación de los contribuyentes y el cobro de impuestos, lo cual genera una brecha con respecto al comercio tradicional. En Chile, aunque se han implementado leyes como la Ley de Modernización Tributaria, que establece el IVA sobre ciertos servicios digitales, aún existen vacíos normativos.

La informalidad en el comercio electrónico es otro obstáculo que afecta tanto a la economía formal como a los consumidores, y representa una pérdida significativa de ingresos fiscales. A nivel

internacional, la Unión Europea ha avanzado con directrices antielusión que buscan mitigar estos problemas mediante la cooperación entre países. En Chile, el Ministerio de Hacienda ha propuesto fortalecer la Norma General Antielusiva para enfrentar la evasión y elusión en la economía digital. Así, se puede decir que los desafíos fiscales y normativos del comercio digital exigen tanto adaptaciones en la normativa local, como esfuerzos de cooperación internacional para garantizar una competencia justa y la sostenibilidad fiscal.

Por otro lado, la economía digital también se vincula a ciertos principios constitucionales, como igualdad ante la ley, no discriminación y en específico el artículo 19 numeral 20. A medida que el comercio digital crece, es crucial que el sistema tributario se adapte para asegurar que todas las empresas, ya sea que operen en el ámbito digital o en el tradicional, cumplan con sus obligaciones tributarias de manera justa y equitativa. El principio de igualdad ante la ley exige que todos los contribuyentes, tanto digitales como tradicionales, sean tratados de forma equitativa, sin discriminación arbitraria. Este principio se complementa con el principio de no discriminación, que garantiza que ninguna empresa o sector se beneficie de ventajas injustas o de una carga fiscal desproporcionada.

El artículo 19 numeral 20 refuerza de una manera más específica los dos principios anteriores, estableciendo la igualdad en la repartición de tributos según la capacidad económica de cada contribuyente. Sin embargo, la dificultad para fiscalizar a algunas empresas transnacionales digitales que operan fuera de la jurisdicción chilena puede llevar a situaciones en las que el comercio tradicional asuma una mayor carga fiscal, vulnerando los principios de equidad y proporcionalidad en el sistema tributario. El comercio digital, aunque trae beneficios y facilidades a los consumidores, plantea desafíos significativos en términos de fiscalización y equidad tributaria. La dificultad de controlar a las plataformas transnacionales y la evasión fiscal resultante han evidenciado la necesidad de reformas legales. En este sentido, la Ley N° 21.713 representa un esfuerzo reciente para reforzar el cumplimiento tributario y asegurar que todos los actores económicos asuman una carga justa. Con estas medidas, se avanza hacia un sistema tributario más equitativo, que respete los principios constitucionales.

Ante la inminente crecida de la economía digital, se ha tenido que avanzar también en materia de tratados internacionales. Así, la expansión del comercio digital y la globalización económica han llevado a Chile a liberalizar su economía, reducir barreras comerciales y ajustar sus políticas fiscales

para alinearse con un mercado global en constante cambio. Los tratados de doble tributación y el proyecto BEPS de la OCDE han sido esenciales en este proceso, ayudando a Chile a enfrentar retos tributarios de la economía digital. Estas iniciativas buscan garantizar que los beneficios tributarios se asignen donde se genera el valor económico, promoviendo así una competencia justa y evitando tanto la doble imposición como la doble no imposición.

Sin embargo, el comercio digital plantea desafíos importantes debido a la falta de mecanismos efectivos de control, sobre todo en plataformas extranjeras y servicios digitales. La adopción del IVA en los servicios digitales, que se oficializó en 2020, ha sido un paso importante en Chile para mejorar la recaudación tributaria en este sector, estableciendo un sistema simplificado para facilitar el cumplimiento tributario de empresas extranjeras. Las reformas implementadas han permitido un control más efectivo sobre las transacciones transfronterizas, alineando la legislación nacional con estándares internacionales.

Aun con estos avances, quedan aspectos por mejorar en la adaptación de las normas tributarias chilenas a la realidad digital global, y la implementación de sistemas de declaración de planificación fiscal agresiva bajo el marco BEPS podría fortalecer aún más la transparencia y equidad en la tributación internacional. Estas, junto con la continua revisión de los convenios internacionales, permitirán a Chile abordar los desafíos del comercio digital y asegurar una tributación justa en un contexto económico globalizado.

V. Bibliografía

- Arbiza Volpi, GM, Moreno Serrano, SP, Temaj Pablo de Ruano, LG, Guzmán, R., & Acosta Casco, N. (2015). *La economía digital y su tributación*. Boletín Foro Fiscal Iberoamericano, 21(2), Segundo semestre.
- Díaz García, I. (2012). IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY: CONCEPTO, IUSFUNDAMENTALIDAD Y CONSECUENCIAS. *Ius et Praxis*, 18(2), 33-76. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122012000200003>
- González, D. (1999). Simplificación normativa tributaria: análisis comparativo. REVISTA BOLETÍN AFIP Nro. 24, pág. 1283 y SAIJ (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de Argentina)
- Fernández Amor, José Antonio, & Masbernat, Patricio. (2011). El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. *Revista de derecho (Valparaíso)*, (37), 567-593. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512011000200015>
- Joratt, M. (2020). Experiencias internacionales en la tributación de la economía digital. Banco interamericano de desarrollo.
- Mesenbourg, T. (2001). Measuring the Digital Economy. *U.S. Bureau of the Census*.
- Ministerio de Hacienda de Chile. (2022). *La informalidad en Chile*. Santiago.
- Ministerio de Hacienda. (2024). Antecedentes sobre el Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, desde la revisión de experiencia comparada y la literatura académica.
- Ministerio de Relaciones Exteriores (2015), OCDE presenta resultados del Proyecto BEPS para frenar la elusión de impuestos por las empresas multinacionales. <https://www.chile.gob.cl/chile/blog/ocde/ocde-presenta-resultados-del-proyecto-beps-para-frenar-la-elusion-de>
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*.

- OCDE (2016), Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>

- OCDE (2016), Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>

- OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

- Pascuali Tello, M. (2024). *BEPS Acción 12: El combate a la elusión tributaria mediante obligaciones de información de las planificaciones potencialmente agresivas*. Actualidad Jurídica, (49), Universidad del Desarrollo.

- Pascuali Tello, M. (2021). *Los principios constitucionales tributarios materiales: El estado del arte en el ámbito comparado*. Actualidad Jurídica, (43). Universidad del Desarrollo.

- San Martín, P. (2024). Se acabó la exención: Luces y sombras del impuesto a productos de plataformas como Shein, Aliexpress o Temu. Fuente: <https://www.emol.com/noticias/Economia/2024/09/29/1143913/impuestos-importaciones-proyecto-antievasion.html>

- Servicio de impuestos internos. (s.f.). recuperado de https://www.sii.cl/destacados/siieduca/contenidos/alumnos/ed_media/87-GA-201303122850.pdf

- Servicio de Impuestos Internos. (s.f). Diccionario Básico Tributario contable. Recuperado de https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_e.htm#:~:text=Elusi%C3%B3n%3A%20Acci%C3%B3n%20que%20permite%20reducir,por%20disposiciones%20legales%20o%20administrativas

- Servicio de Impuestos Internos. (2024). Impuesto Único de Segunda Categoría. Recuperado de https://www.sii.cl/valores_y_fechas/impuesto_2da_categoria/impuesto2024.htm

- Subsecretaría de telecomunicaciones. (4 de Julio de 2024). Subsecretaría de telecomunicaciones. <https://www.subtel.gob.cl/gobierno-publica-ley-que-consagra-el-internet-como-un-servicio-publico/>
- Suominen, k. (2019). El comercio digital en América Latina: ¿qué desafíos enfrentan las empresas y cómo superarlos? Serie Comercio Internacional, N° 145 (LC/TS.2019/76), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Toledo Zúñiga, P. (2018). Igualdad tributaria: reconstrucción racional de la jurisprudencia constitucional española. Revista de derecho (Valdivia), 31(1), 251-271. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502018000100251>
- Yáñez Henríquez, J. (2008.). Tributación en un mundo globalizado: Tributación internacional de la renta: Una mirada económica. Universidad de Chile, Centro de Estudios Tributarios.