

LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL COMERCIO DIGITAL SEGÚN LA OCDE, Y SUS DESAFÍOS PARA LA RECAUDACIÓN FISCAL

Eduardo Iribarra Sobarzo

Magíster(c) en Tributación, Universidad de Chile.
Diploma en Planificación Tributaria, Universidad de Chile.
Abogado Dirección de Grandes Contribuyentes SII.
Profesor de Derecho Tributario



“Parece, Sancho, que no hay refrán que no sea verdadero, porque todos son sentencias sacadas de la misma experiencia, madre de las ciencias todas” (Cervantes, El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha).

RESUMEN

El presente trabajo expone y desarrolla la dificultad que podría ocasionar para la recaudación fiscal la implementación de una idéntica tributación al comercio digital y al convencional, de acuerdo a las recomendaciones efectuadas en este sentido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Tal dificultad, resulta de las características propias y especiales que el comercio digital ha venido manifestando desde su surgimiento, que lo distancian cada vez más del comercio convencional.

Esta recomendación la despliega la OCDE a pesar de reconocerle al comercio digital características particulares y la suficiencia para que en el ámbito internacional pueda

dar lugar a erosiones o traslado indebido de beneficios a otras jurisdicciones. Sin embargo, dada las importantes diferencias que se han descubierto entre el comercio convencional y el digital, dicha recomendación de tratamiento fiscal igualitario podría dar lugar a discriminaciones arbitrarias en la economía, e incluso impedir una eficiente recaudación por parte de los Estados con competencia para recaudar las rentas que el comercio digital pudiera ocasionar.

1.- INTRODUCCIÓN

La realidad actual ya no es la misma de hace décadas atrás. Asimismo, la forma en que comprendemos hoy nuestra realidad, ciertamente que también difiere de aquella que en su momento utilizamos para comprenderla.

Para entender correctamente lo que hoy se nos presenta a nuestros ojos y entendimiento, es fundamental replantearnos permanentemente nuestros más profundos conceptos y principios sobre los cuales asentamos tiempo atrás nuestra concepción de las cosas. De lo contrario, corremos el riesgo de ver y entender la realidad actual con anacrónicas e incorrectas estructuras cognoscitivas, lo cual nos inducirá inevitablemente a conclusiones equivocadas y perniciosas.

Muchas áreas del conocimiento todavía permanecen alejadas de esta renovación y actualización de sus bases. Y por lo mismo, respecto de ellas se continúan afirmando como indubitables, muchos de sus principios y dogmas; hoy parcial o totalmente incorrectos, o a lo menos, cuestionables. El problema de la tributación, ciertamente que adolece en no pocas aristas de este defecto.

Una de estas aristas, es la relativa al principio de equidad tributaria que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico recomienda aplicar sobre el comercio electrónico o digital. Básicamente, la OCDE propugna que tanto el comercio digital como el convencional, se sometan a los mismos niveles de imposición, como si ambas fuesen una idéntica actividad. En la Conferencia de Ottawa de 1998 titulada “Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial”, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE concluyó que “La fiscalidad debería aspirar a asegurar la neutralidad y la equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico y entre este y el comercio convencional. Las decisiones empresariales deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales. Los contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones y que efectúen operaciones similares deberían estar sometidos a niveles de imposición similares.”.

El presente trabajo analiza y cuestiona a nivel conceptual esta recomendación de la OCDE en relación con el comercio digital, la idea subyacente de pretender asimilar este comercio con el convencional, y los efectos que este entendimiento pueda generar no sólo al comercio en general, sino también a la dificultad que ello pueda generar para la recaudación de los Estados que tengan la potestad para imponer tributos sobre las rentas que genere esta actividad. En particular, el presente trabajo se aproximará a analizar en primer lugar el concepto y sentido de la equidad impositiva a la luz de la ciencia económica y jurídica. En segundo lugar, se analizará el entendimiento de este principio por parte de la OCDE en relación con el comercio digital. Finalmente, se abordará el fundamento y veracidad de la presente tesis, y asimismo, se formularán algunas soluciones para la corrección y perfeccionamiento del problema analizado.

2.- DESARROLLO

2.1 La equidad tributaria

2.1.1 La equidad tributaria desde el enfoque de la economía

La Comisión encomendada por el Instituto de Estudios Fiscales del Reino Unido, y liderada por el Premio Nobel James Mirrlees, estableció en sus conclusiones que una estructura tributaria eficiente debiera ser simple, transparente y coherente con la evidencia teórica y empírica sobre los efectos de los impuestos en las decisiones de personas y empresas. Estas condiciones permitirán recaudar el nivel deseado de ingresos al menor costo posible.²¹⁵

La equidad, se manifiesta cuando dicho sistema propugna que los contribuyentes que presenten una misma capacidad contributiva o condición económica, paguen la misma cantidad de impuestos (equidad horizontal), y también cuando tales contribuyentes paguen sus impuestos en relación directa con su capacidad contributiva o económica, siendo mayor el aporte en tanto mayor sea dicha capacidad (equidad vertical).

También es importante considerar que la subsistencia de la equidad horizontal dependerá también de que la legislación controle con eficiencia la evasión. Lo anterior, dado que el contribuyente evasor no paga o paga menos de lo que le corresponde, generando una inequidad en contra del contribuyente que, teniendo su misma capacidad económica, cumple debidamente sus obligaciones tributarias.

²¹⁵ Cfr. Mirrlees, James, (1976), *Optimal Tax Theory: A Synthesis*. Journal of Public Economics, p. 327-358.

Ahora bien, el requisito de la equidad horizontal en cuanto a que para aplicar una misma tributación sobre distintos contribuyentes, deben estos encontrarse en una misma situación, hace cuestionarnos qué debemos entender por “misma situación”. ¿Acaso es el salario, grupo familiar, nivel de gastos, formación educacional, posesión de bienes, tipos de ingresos, lugar de residencia, el nivel de consumo, los conocimientos? La ciencia económica no se pone de acuerdo en establecer una magnitud o contenido de capacidad contributiva o económica menos imperfecta, por lo cual quedamos en la esfera de las indefiniciones a la hora de aplicar en terreno la equidad señalada. Por su parte, la legislación de los países y su jurisprudencia en general tiende a aferrarse a conceptos más rígidos, como capacidad contributiva o renta, que por lo menos en Chile no han pretendido ser cuestionados o replanteados, perdiendo con ello posibilidades de optimizar la recaudación, y también, de evitar eventuales cargas tributarias excesivas y/o confiscatorias.

Con todo, lo que parece sensato es consentir en que la capacidad contributiva o económica, constituye una situación de hecho que da cuenta de que un contribuyente dispone de la capacidad de colaborar económicamente con el Estado, una vez satisfechas determinadas necesidades esenciales razonables, tanto personales, como de su grupo familiar.

En definitiva, la equidad horizontal, cualquiera que sea la definición por la que optemos, es un concepto impreciso. Por lo demás, las “definiciones convencionales de la equidad horizontal se basan en la renta como criterio de medida de la “igualdad de posición” en el seno de la sociedad. Sin embargo, la renta, tal y como se ha calculado tradicionalmente, resulta una medida inadecuada en este contexto. La definición basada en la utilidad es más precisa, pero tiene implicaciones normativas radicalmente diferentes y presenta un sesgo intrínseco hacia la preservación del statu quo existente antes del establecimiento del impuesto.”²¹⁶.

Se ha señalado también por la doctrina que “el criterio prevaleciente para establecer un tributo debe referirse, grosso modo, al nivel de bienestar económico que puede revelar un cierto hecho y así, tradicionalmente, se han considerado como indicadores de capacidad contributiva y por lo tanto como hechos imposables, los ingresos, el consumo y la riqueza, es decir la renta obtenida, la renta consumida y la renta acumulada”²¹⁷.

²¹⁶Rosen, Harvey, (2003), Hacienda Pública, 5ta Ed., Edit. McGrawHill, p. 328.

²¹⁷Pita, Claudino, (2000), El principio de capacidad contributiva a la luz de la digitalización y la globalización económica y financiera, Conferencia Técnica Centro Interamericano de

Por otro lado, es posible intuir que la equidad en un sistema tributario pueda propiciar el cumplimiento efectivo de los contribuyentes, por la razón de que estos noten que su contribución es proporcional e igualitaria en relación con otros contribuyentes que se encuentran en una situación similar (sin considerar todavía la necesidad de que el Estado cumpla correctamente a su vez su función redistributiva). Sin embargo, la experiencia ha demostrado que la eficiencia no siempre resuelve necesidades particulares de determinados aspectos del mercado, motivo por el cual surge la necesidad de implementar tratamientos especiales, ya sea para incentivar determinadas actividades económicas, regiones, tipos de contribuyentes, o bien para resguardar una debida recaudación fiscal respecto de actividades difíciles de fiscalizar. En definitiva, “la eficiencia es sólo uno de los criterios posibles para evaluar un sistema fiscal; la justicia es otro criterio, al menos tan importante como aquél”²¹⁸.

Un sistema tributario acertado sería entonces aquél que permita la convivencia entre eficiencia y justicia. Es más, y a juicio de la teoría de la imposición óptima, “un impuesto justo es el que garantiza una distribución socialmente deseable de la carga fiscal, y un impuesto eficiente es el que lleva aparejado el menor exceso de gravamen”²¹⁹.

Entre las herramientas de “justicia” -aplicadas eso sí estrictamente al objetivo de justicia buscado- encontramos aquellas que los economistas denominan “erosiones”, y que consisten en general en exenciones tributarias, disminuciones de la base de los impuestos, postergación del pago de los mismos, créditos contra los impuestos, subsidios públicos, incentivos, entre otros. Algunos economistas confirman que las erosiones producen ineficiencias económicas, como también que no siempre se reconoce su utilidad a la luz de la justicia. En este sentido, el profesor Yáñez señala que: “El problema principal con las erosiones tributarias es que ellas pueden atentar en contra del objetivo de la equidad que debería cumplir un sistema tributario, lo cual es bastante claro en el caso del impuesto a la renta que se aplica en la realidad. Las erosiones también atentan contra el requisito de la simplicidad que debería satisfacer un sistema tributario, las erosiones implican introducir una serie de requisitos, operaciones y cálculos que hacen más compleja la declaración de los impuestos para

Administraciones Tributarias CIAT, Italia, P.17
http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=2736. (último acceso el día 23.07.2015)

²¹⁸Rosen. Op. Cit. p 307.

²¹⁹Rosen. Op. Cit. P. 317.

los contribuyentes. Esto incluso hace colisionar los objetivos antes señalados con el objetivo eficiencia.²²⁰

Tales erosiones, en consecuencia, vienen a relativizar un sistema tributario eficiente desde el punto de vista de la equidad económicamente entendida, puesto que dos contribuyentes que realizan una actividad idéntica o similar tendrán un tratamiento tributario distinto. Sin embargo, sucede que tal relativización de la equidad económica, se puede explicar por la implementación de una medida de justicia en favor de determinados agentes, de fomento de determinadas actividades económicas o regiones, o incluso para garantizar la debida recaudación de actividades o zonas complejas de fiscalizar.

Es importante reconocer no obstante que estas erosiones en la práctica corren el riesgo de perder su razón de ser cuando son utilizadas por contribuyentes para los cuales no fueron concedidas o para fines distintos a los buscados, como podría ser el caso del sistema de postergación de impuestos finales con ocasión del fondo de utilidades tributables mantenido en las empresas, cuya finalidad originaria, era el ahorro y la reinversión en las empresas de tales utilidades en capital de trabajo²²¹. Frente a este fenómeno, es deber del Estado controlar el abuso, el cual podría perfectamente ser impugnado por medio de las nuevas normas antielusivas incorporadas mediante la Ley 20.780.

Finalmente, no es menor el análisis de connotados economistas en orden a dar cuenta de que la carga tributaria de los impuestos no se compone sólo de aquella asumida económicamente por el contribuyente, sino también de aquella indirecta denominada *carga excesiva* o *ineficiencia* o *pérdida neta de bienestar social del impuesto*. Aunque el objeto de este artículo dista del estudio de la carga real de los impuestos, bástenos incitar la curiosidad por este apasionante tema señalando que la primera se refiere a los impuestos pagados tanto por consumidores o productores; y los segundos, aún no estudiados del todo en jurisdicciones tributarias como la nuestra, corresponde al “*valor de la pérdida de eficiencia que éste [el impuesto] genera, cuando cambia o modifica*

²²⁰Cfr. Yáñez Op. Cit. P. 16.

²²¹De hecho, el mensaje presidencial de la Ley N° 18.293 publicada el 31.01.1984 que implementó la postergación de impuestos finales, señalaba lo siguiente: “las modificaciones que se proponen a la ley sobre impuesto a la renta tienen por finalidad principal resolver el problema del bajo ahorro, readecuando la estructura financiera de las empresas, permitiéndoles una mayor capacidad de ahorro e inversión.”

*la asignación de recursos (originalmente perfecta) que existía antes de aplicarlo*²²², cuyo costo puede llegar a ser muy significativo. Esta carga indirecta puede comprender, no sólo la pérdida de eficiencia señalada, sino también los gastos en que incurren los particulares para cumplir correctamente las obligaciones tributarias, y los del Estado para fiscalizar y recaudar los impuestos respectivos, entre otros.

2.1.2 Equidad tributaria desde el enfoque del derecho

Según Aristóteles, lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que ésta se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido. Lo que ocasiona la dificultad es que lo equitativo, si bien es justo, no lo es de acuerdo con la ley, sino como una corrección de la justicia legal²²³. Es decir, la equidad es la forma que tiene la justicia de llegar al caso concreto cuando la ley no lo hizo, incluso constituyendo una excepción a dicha ley general.

Aristóteles reconoce que la ley es genérica e impersonal, y cuya aplicación puede no ser justa como ha pretendido serlo en su génesis.

De acuerdo al autor Adrian Sawyer, la equidad horizontal “es alcanzada cuando todos los sujetos con la misma capacidad contributiva, tributan con el mismo importe de impuesto”. Por su parte, “la equidad vertical se da cuando aquellos sujetos con una mayor aptitud de pagar tributos, pagan proporcionalmente más impuestos”²²⁴.

La Constitución Política de la República de Chile garantiza la igualdad ante la ley, estableciendo que ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias. El art. 19 N° 20 de la Carta Fundamental garantiza 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. Finalmente, se garantiza que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Además, el artículo 19 N° 22 de la Carta Fundamental chilena, garantiza la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en

²²²Yáñez Henríquez, José, (2011), *Incidencia Tributaria. ¿Quién paga verdaderamente las cargas de los impuestos?*, Centro de Estudios Tributarios Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Santiago de Chile, p. 7.

²²³Cfr. Aristóteles, (2004), *Ética a Nicómaco*, Libro quinto, capítulo X, Alianza Editorial, Madrid. P. 123.

²²⁴Sawyer, Adrian, (1999), *Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments*, Virginia Tax Review, vol. 19, p. 3.

materia económica. Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos.

La norma constitucional chilena es a nuestro juicio asertiva en no definir aquella situación fáctica necesaria y suficiente en un particular que faculte al Estado a cobrarle tributos, como tampoco precisa cuándo éste se encuentra en una situación “idéntica” a otro. Ello es sensato y correcto, pues como se ha podido ver, no existe consenso en relación a cuál es el contenido de esa situación fáctica, que algunos llaman capacidad contributiva o económica; y es necesario que ello no esté así de definido, pues la realidad es dinámica y compleja, y cada caso particular tiene su afán a la hora de determinar la verdadera aptitud de un contribuyente para contribuir. Por otro lado, esta indefinición de la Carta Fundamental, no puede ser entendida como una autorización para que por la vía legal –e incluso administrativa- se determinen supuestos económicos o jurídicos que no permitan excepciones a la regla general, sin derecho a que un contribuyente pueda extraerse de la obligación tributaria cuando su situación particular lo amerita. En tales casos, este autor afirma la aptitud suficiente de la norma constitucional para habilitar por la vía judicial, la no aplicación de una determinada obligación tributaria, incluso contra legem, cuando en atención a un caso particular ello sea necesario para resguardar los principios constitucionales de igualdad y equidad tributarios, tan gravitantes entre los principios constitucionales y derechos fundamentales.

Por otro lado, y aun cuando el objeto de este artículo no sea profundizar sobre los principios tributarios contenidos en la Constitución, el de la igual repartición de los tributos consagrado en el artículo 19 N° 20, posee una especificación del método para materializarla, a saber: en proporción a las rentas, o en la progresión o forma que fije la ley. Estos métodos, dentro del contexto de la norma constitucional, no deben entenderse como excluyentes entre sí, en el sentido de que el de la proporción no permita la progresión y viceversa, sino que pueden y deben confluir para conseguir un mismo objetivo de aplicar una igual carga tributaria a sujetos que se encuentren en una igual posición. Así, no es desigual aplicar una misma carga tributaria a sujetos que se encuentren en una “misma” situación, y además imponer una mayor carga tributaria a todos aquellos que posean una mayor capacidad contributiva. Inclusive, cuando la norma constitucional autoriza a una ley a establecer un método distinto (“o forma que fije la ley”), dicha autorización debe ser entendida como restrictiva, en el sentido de que no pueda extralimitarse de las reglas de proporción, progresión y resultado de igual repartición de los tributos.

Finalmente, la Constitución justifica la aplicación de discriminaciones en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, cuando ello guarde una relación de pertinencia lógica con la razón. En este sentido, lo que la Constitución veda es la discriminación arbitraria, pero no la discriminación fundamentada en principios de justicia, equidad, e incluso para obtener una debida recaudación fiscal.

Buena parte de las constituciones hispanoamericanas incorporan garantías en favor de la igualdad en materia tributaria. Así, la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988 dispone: “Está prohibido...instituir tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibida cualquier distinción en razón de la ocupación profesional o función por él ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos” (art. 150 II).²²⁵

A su vez, el artículo 31 de la Constitución Política española de 1978 sanciona que “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.”

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal de México dispone como obligación de los mexicanos: “IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. La Corte Suprema de Justicia mexicana, refiriéndose a la equidad, ha señalado que este principio “exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas

²²⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”²²⁶.

Es importante reconocer la reflexión del profesor Eduardo Sabbag, quien “partiendo de la premisa de que la facultad de discriminar es de la esencia del poder tributario, es indudable que el principio de la igualdad tributaria se revela como mandamiento de difícil aplicación, pues deberá ser cincelado en medio de conflictivos y múltiples intereses convergentes, que aglutinan antagónicos elementos volitivos: la voluntad del Estado tributante, la voluntad del particular tributado y la voluntad de los sectores económicos beneficiados por una determinada política desonerativa (beneficios y exenciones)”²²⁷.

Cabe señalar que así como el juez, a falta de ley, debe aplicar la equidad, en la práctica tributaria nacional chilena parece no contemplarse tal posibilidad, debido a su fuerte vinculación con el principio de legalidad. El resultado de tal limitación es evidente, pues la equidad tributaria continúa hasta ahora siendo una utopía. Por lo mismo, ¿por qué no dejar de lado la preocupación por la eventual corrupción que generaría la imposición de tributos o exenciones por vía judicial, si con ello seremos capaces de lograr un fin más equitativo y justo al caso concreto, tanto para los contribuyentes como para los Estados recaudadores? No cabe duda eso sí, que para que esta posibilidad sea una realidad en Chile, será necesario previamente implementar en la sociedad un cambio cultural y de compromiso cívico y estatal con el bien común.

En definitiva, la concretización correcta del principio constitucional y abstracto de la igualdad y equidad tributaria por medio de la ley (ya que no es posible establecer impuestos por vía judicial) requiere de ésta la mayor consideración de las condiciones y circunstancias concretas de todos aquellos afectados. Este ideario no deja de ser un desafío importantísimo para las políticas legislativas tributarias modernas de establecer leyes eficientes y justas.

El deber de contribución surge a partir de la existencia de condiciones económicas en los gobernados de un Estado, que le permiten aportar parte de su presupuesto a éste. Concretamente, quien contribuya debe satisfacer primero sus necesidades (las propias y las de su familia), y existiendo un saldo positivo, pagar al Estado una contribución en

²²⁶Corte Suprema de Justicia de México, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000, p- 35.

²²⁷Sabbag, Eduardo, Manual de Direito Tributário, Edit. Saraiva, Sao Paulo, 2013, p. 139.

una cantidad razonable, pero no confiscatoria. La dificultad entonces es a lo menos definir cuáles son las necesidades, qué es una contribución razonable, y qué es confiscatorio.

De las definiciones que podemos encontrar de capacidad contributiva, tenemos que “la capacidad contributiva, también llamada ‘capacidad de pago’ por los anglosajones (*ability to pay*), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”²²⁸. Cañal García postula que “la capacidad contributiva es el principio por el que la imposición se adecúa a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos”²²⁹. Finalmente, Sainz de Bujanda estima que “la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”²³⁰.

El principio de capacidad contributiva es fundamental para la producción de normas tributarias, y también para delimitar el campo de acción del legislador, pues lo obliga a construir un sistema tributario que graven sus manifestaciones reales (obtención de una renta) o potenciales (disfrute de una propiedad, como la vivienda), de acuerdo a índices significativos de capacidad económica (la renta en la medida que se obtiene, el patrimonio en la medida que se posee, el consumo en la medida que se realiza); impidiendo la tributación sobre riquezas ficticias o inexistentes.²³¹

A nivel constitucional, y según se indicó anteriormente, la Carta Fundamental sólo estableció expresamente el principio de igualdad tributaria, sin definir cuándo estamos en términos abstractos ante una aptitud contributiva, ni menos cuándo los contribuyentes se encuentran en una igual posición. Sin embargo, incluso sin precisar ex ante tales situaciones, las normas constitucionales poseen todas las condiciones para

²²⁸ Villegas, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, Editorial de Palma, Bs. Aires, 2000, p. 203.

²²⁹ Cañal García, Francisco, *Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales*, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis-Potosí, México*, N° 4, 1996, p. 50 y 55.

²³⁰ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Derechos Públicos, Madrid 1962, Tomo III, p. 190.

²³¹ Cfr. Masbernat Muñoz, Patricio, *El Principio de Capacidad Económica como Principio Jurídico Material de la Tributación*, *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, 2010, pp. 303 – 332, <http://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v16n1/art11.pdf>

allegar a la determinación en un caso particular de una carga tributaria justa e igualitaria en comparación a otro contribuyente en una situación idéntica o similar, incluso, contra legem. Así, podría concluirse, a contrario sensu, que nuestra Carta Fundamental chilena sí contempla una noción de capacidad contributiva.

Por su parte, el profesor José Yáñez, señala que “para llevar a cabo la función distribución y estabilización, se recomienda aplicar el principio de la capacidad de pago. Es decir, los contribuyentes deben pagar impuestos en relación a su capacidad de pagar impuestos.”²³²

Por otro lado, y con el objeto de resguardar una carga tributaria razonable, el Estado que impone el tributo debe ser eficiente en términos de controlar el gasto público, y direccionarlo hacia los fines que logren la mejor distribución posible de la riqueza. Esta medida ciertamente que ocasionará un incentivo de cumplimiento tributario en los contribuyentes usuarios de los bienes proporcionados por el Estado.

Ya se atisbó más arriba cuáles elementos darían cuenta de una capacidad de contribución, entre los cuales se ha estimado la riqueza, los ingresos periódicos, el conocimiento, determinadas operaciones como el consumo, o bien el tipo de renta, el beneficio que recibe a cambio el contribuyente de parte del Estado, entre otros.

La legislación chilena adoptó un criterio amplio de “renta” que da lugar a la obligación de contribuir, definido como “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”²³³. También Chile reconoce esta aptitud con el consumo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, o la propiedad sobre bienes, como el caso del Impuesto Territorial. En relación con la coexistencia de diversos impuestos que en definitiva gravan una misma capacidad contributiva, como sería el IVA, impuestos a la Renta, a las donaciones y herencias y Timbres y Estampillas, poco se ha estudiado en Chile la eventual doble tributación económica de ello pueda ocasionar.

²³² Yáñez, José, Elementos a considerar en una reforma tributaria, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, http://www.cetuchile.cl/images/docs/07._elementos_a_considerar_en_una_reforma_tributaria__jose_yanez.pdf (último acceso el día 23.07.2015).

²³³ Art. 2 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

2.1.3 Comercio digital y capacidad contributiva.

Como ha sido posible entrever, no existe consenso sobre qué condiciones, aptitudes o hechos deben detentar los sujetos para que al Estado se le autorice el cobro de dicha contribución, al cual todos estamos obligados a efectuar.

En cuanto al concepto de comercio electrónico o digital, es posible definirlo como aquel intercambio de bienes y servicios que es ejercido sin necesidad de que los intervinientes se encuentren físicamente presentes en un mismo lugar. El comercio digital se efectúa en todo o parte remotamente, utilizando canales de comunicación y pago remotos como internet o telefonía, propiciando el desarrollo de un comercio internacional y globalizado. El profesor Antonio Faúndez entiende que el comercio digital “desarrollado en forma electrónica o digital consiste en el intercambio de información comercial a través de redes de telecomunicación, que da lugar a negocios transfronterizos entre sujetos de distintos países, en que la entrega de los bienes o los servicios que se prestan se efectúa por medios convencionales, o bien, por medios electrónicos”.²³⁴

El comercio digital se ha conceptualizado por la OCDE como el proceso de compra, venta o intercambio de bienes, servicios e información a través de las redes de comunicación. Este Organismo ha señalado también que el comercio digital o economía digital es el resultado de un proceso de transformación incorporado por la tecnología de comunicación y la información. Para dicha Entidad, la revolución en información y comunicación ha hecho la tecnología más barata, poderosa, y ampliamente estandarizada, mejorando los procesos de negocios y alentando la innovación a través de todos los sectores de la economía.²³⁵

Como otras definiciones de comercio digital encontramos aquel contemplado como “el intercambio electrónico de datos e informaciones correspondientes a una transacción con contenido económico”²³⁶. También, como aquel “que abarca las transacciones

²³⁴Faúndez Ugalde, Antonio, Los establecimientos permanentes y el comercio internacional desarrollado en forma electrónica: ¿una adecuación conceptual en los convenios de doble tributación internacional?, publicado en <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1040/727> (último acceso el día 23.07.2015)

²³⁵Cfr. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. ACTION 1: 2014.

²³⁶García del Poyo, Rafael, Aspectos mercantiles y fiscales del comercio electrónico, La Ley, Madrid, 2001. Págs.477 y 478.

comerciales electrónicas compraventa de bienes y prestación de servicio realizados entre empresarios, o bien entre empresarios y consumidores, a través de los soportes electrónicos proporcionados por las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, básicamente Internet, así como también las negociaciones previas y posteriores estrechas y directamente relacionadas con aquellos contratos (ofertas contractuales, contra ofertas, pago electrónico)²³⁷.

Cualquiera que sea el concepto utilizado por las legislaciones de los Estados, la preocupación surge con la eficiencia de tales normas en el tiempo para dar cuenta efectivamente de la aptitud de contribución de los contribuyentes que intervienen en el comercio digital, para de esta manera recaudar lo debido.

Sobre este punto, el comercio digital se diferencia del comercio convencional, en su dificultad para fiscalizar su ejercicio y determinar la renta efectiva producida, o bien aquellas otras condiciones que permiten a un Estado cobrar tributos sobre su actividad.

La evasión que se produce con motivo del anonimato que es capaz de propiciar el comercio digital, puede producir el efecto de que este comercio se vuelva más atractivo que el comercio tradicional, obligando a los Estados a aumentar la carga tributaria sobre este último tipo de comercio para cumplir con el presupuesto estructural. Permitir este escenario, produciría un incumplimiento incluso constitucional de parte de los Estados de garantizar la igualdad ante la ley y ante las cargas públicas. En definitiva, el resultado de tal conducta es afectar la equidad tributaria, de acuerdo a los conceptos anteriormente estudiados en este trabajo.

Por otro lado, si se trata de buscar indicios de capacidad contributiva en los operadores del comercio electrónico, no hay dudas de que dentro de dicho mercado actúan sujetos con la aptitud suficiente para contribuir a los gastos públicos. De hecho, una buena parte del mercado digital se compone de servicios de alta calificación técnica, cuyos precios también son altos, dada la complejidad de las tareas y funciones.

El comercio digital representa actualmente un mercado gigantesco, y que es realizado no sólo por sujetos digitalizados, y relativamente jóvenes, sino en fuerte cantidad por los mismos comerciantes o agentes convencionales. A mayor abundamiento, y según un estudio publicado por emarketer.com en 2014, el comercio electrónico a nivel

²³⁷Guisado Moreno, Ángela: La Formación y Perfección del Contrato en Internet, Marcial Pons, Madrid, 2004. Pág.59.

mundial crecerá hasta llegar a los 1.500 billones de dólares, con crecimiento esperado en torno al 20,1% respecto al año anterior.²³⁸

Además, el comercio digital en América Latina ha tenido un crecimiento sostenido en los últimos años, con ventas anuales entre US\$60.000 millones y US\$70.000 millones de dólares, de las cuales una gran parte corresponde a compras de aparatos electrónicos y a operaciones transnacionales.²³⁹

La Conferencia Nacional de Legislaturas Estatales de los Estados Unidos estimó para el 2012, que sólo en compras efectuadas a través de Internet, los gobiernos dejaron de percibir más de 11 mil millones de dólares en impuestos. No es difícil intuir que a la fecha, tales cifras hayan aumentado significativamente.

Como puede apreciarse, la importancia o contribución del comercio digital en la economía es significativa y progresiva; y por tal razón, las características de dicho comercio digital exigirá a los Estados nuevas herramientas para tornar visible las rentas que se produzcan, sin que las medidas aplicadas impliquen cualquier traba para su desarrollo y profundización. De lo contrario, el comercio digital podrá crecer exponencialmente, pero en tal caso por tener un costo tributario mínimo o nulo, generando con ello inequidad en relación con los comerciantes convencionales que ya poseen costos de cumplimiento tributario importantes; y además, los Estados con potestad tributaria perderán importantes recursos para fines públicos.

2.2 La equidad tributaria sobre el comercio digital, según la OCDE y otros Organismos Multilaterales

En la Conferencia organizada por la OCDE en el año 1997 sobre Eliminación de Barreras al Comercio Electrónico Mundial, celebrada en Turku, Finlandia, se reconocieron los retos que presentaba el comercio electrónico o digital para los diversos sistemas tributarios.

En el año 1998 se llevó a cabo por la OCDE en la ciudad de Ottawa, Canadá, la Conferencia intitulada "Un mundo sin fronteras: realizar el potencial del comercio

²³⁸Publicación de web EMARKETER (último acceso el día 23.07.2015)
<http://www.emarketer.com/Article/Global-B2C-Ecommerce-Sales-Hit-15-Trillion-This-Year-Driven-by-Growth-EmergingMarkets/1010575>

²³⁹Publicación de web AMERICA ECONOMÍA (último acceso el día 23.07.2015)
<http://www.americaeconomia.com/negocios-industrias/comercio-electronico-mueve-cerca-de-us70000m-en-america-latina>

electrónico mundial". En este evento, se reunieron representantes de organizaciones multilaterales, de diversos países, del empresariado, trabajadores y consumidores; todos ellos, con el objeto de verificar un plan de acción global sobre el comercio digital.

En esta Conferencia de Ottawa se observó que el comercio digital brinda formas completamente nuevas de realizar transacciones comerciales. Se reconoció también que este nuevo comercio requerirá de las administraciones tributarias nuevos retos en la procura de una mayor y eficiente recaudación fiscal. Sin embargo, se enfatiza fuertemente en esta Conferencia la preocupación de que la normativa tributaria a implementar sobre el comercio digital, no constituya una barrera distorsionadora, discriminatoria e inhibidora del desarrollo de dicho comercio.

Con motivo de la Conferencia de Ottawa surgió el denominado "Marco Tributario de la Conferencia de Ottawa", que concluyó en términos categóricos que los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio digital. Lo anterior, en el entendido de que no se justifica diferenciar tributariamente en razón de si el comercio se realiza por canales convencionales o digitales, deviniendo tal diferenciación en una infracción a principios como la igualdad y neutralidad impositiva. Cabe señalar que este entendimiento ya había sido emitido por Estados Unidos en 1996, a través de un estudio realizado por el Tesoro.

Expresamente, concluye la OCDE que "La tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria. Las decisiones empresariales deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales. Los contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones y que efectúen operaciones similares deberían estar sometidos a niveles de imposición similares."²⁴⁰. La OCDE reconoce que tratar aisladamente al comercio digital, aumenta el peligro de incumplir la neutralidad tributaria. Es decir, el riesgo de incumplir el principio de neutralidad se reduce considerablemente trabajando sobre los servicios en general, en lugar de sobre el comercio electrónico en particular.

²⁴⁰OCDE, documento denominado "*Tributación y Comercio Electrónico*", 2001, en línea. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/9789264189799-sum-es.pdf?expires=1442843878&id=id&acname=guest&checksum=AD460C1C5FBCD72D4530CA31F0D8061F>. Última actualización fecha 08.12.2015.

Para ello, y de acuerdo al contenido del Marco Tributario en referencia, la OCDE recomendó que los países deben implementar en sus normativas tributarias aplicables al comercio digital, los siguientes principios o referentes, los cuales ya sustentaban la normativa tributaria aplicable al comercio convencional:

Neutralidad – la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.

Eficiencia – se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.

Certeza y simplicidad – las reglas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos conozcan su situación.

Efectividad y justicia – la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo la posibilidad de evasión y de evitación.

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

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a partir de la Conferencia de Ottawa y del Marco Tributario desarrollado, concluyó²⁴¹ respecto del comercio electrónico que los mismos principios que sirven a las administraciones como guía en relación con el comercio convencional deberían servirles también para el comercio electrónico. El Comité de Asuntos Fiscales considera que estos principios se pueden aplicar con las reglas tributarias existentes. Este enfoque no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas, o cambios en las medidas actuales relacionadas con el comercio electrónico, siempre y cuando vayan encaminadas a apoyar la aplicación de los principios de tributación fiscal y no pretendan imponer un tratamiento impositivo discriminatorio de las transacciones del comercio electrónico.

Para la OCDE, la aplicación de estos principios al comercio electrónico deberá estar estructurada para mantener la soberanía fiscal de los países, para alcanzar una distribución equitativa de la base impositiva aplicable a este comercio y para evitar la doble imposición o la omisión no intencionada. Además, el proceso de implantación de

²⁴¹Cfr. documento denominado “*Tributación y Comercio Electrónico*”, Op. Cit.

tales principios deberá incluir un diálogo intenso con las empresas y con economías de países no miembros.

Cabe agregar que el Reporte denominado “Retos fiscales de la economía digital bajo Acción 1”, emitida por la OCDE con fecha 16 de septiembre de 2014 como parte de su Plan de Acción para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”), no hace más que reiterar la necesidad de continuar incentivando el respeto de los principios de equidad y neutralidad sobre el comercio digital, sin ahondar sobre su contenido a la luz de la realidad actual.

En efecto, este Reporte sobre Acción 1 afirma que la economía digital está volviéndose la economía misma, y por ello, se vuelve difícil, si no imposible, aislar a la economía digital del resto de la economía para fines tributarios. No obstante reconocer que la economía digital y sus modelos de negocios presentan algunas características que son potencialmente relevantes desde una perspectiva tributaria, insiste en sustentar cualquier recomendación de modificación legal tributaria sobre los principios de equidad y neutralidad entre ambos tipos de comercio.

Las características que la OCDE le reconoce al comercio digital incluyen la movilidad en relación con (i) los intangibles sobre los cuales la economía digital depende en gran medida, (ii) usuarios, y (iii) funciones de negocios; dependencia de los datos, el masivo uso que ha sido facilitado por un aumento en la capacidad computacional y memoria y disminución en el gasto de almacenaje de datos; efectos de la red, referidos al hecho de que las decisiones de los usuarios puede tener un impacto directo sobre los beneficios recibidos por otros usuarios; la multiplicación de modelos de negocios multilaterales, en las cuales interactúan múltiples grupos de personas e intermediarios o plataformas, y las decisiones de cada grupo de personas afecta el resultado de los otros grupos de personas a través de una externalidad positiva o negativa; tendencia hacia el monopolio u oligopolio en determinados modelos de negocios apoyándose en los efectos de las redes; y volatilidad, debida a bajas barreras de entrada a los mercados y rapidez producto de la tecnología, así como la velocidad con la cual los consumidores pueden elegir adoptar nuevos productos y servicios a expensas de los más antiguos.

No obstante que el Reporte de la Acción 1 reconoce que la economía digital presenta diversos espacios para erosionar la base impositiva o trasladar indebidamente beneficios a otras jurisdicciones, la OCDE es enfática en señalar que cualquier opción legislativa para corregir tales fenómenos debe ser evaluado para asegurar que esas normas no originen resultados discriminatorios en favor o en contra de maneras particulares de hacer negocios. Afirma el Reporte señalando que los contribuyentes en

similares situaciones, llevando a cabo transacciones similares, deben sujetarse a un mismo nivel de tributación, en orden a evitar introducir distorsiones al mercado.

A mayor abundamiento, el Reporte Final de la Acción N° 1 publicado en octubre del año 2015, señala que “dado que hoy en día es difícil compartimentar la economía digital dentro de la propia economía, no parece apropiado pensar en una solución específica que se circunscriba a la economía digital. No obstante, los riesgos BEPS se ven agravados por la economía digital, y se espera que las medidas desarrolladas en el curso del proyecto BEPS logren dar una respuesta consistente a tales riesgos”²⁴² (el destacado es nuestro).

Por su parte, el Tesoro norteamericano ha señalado que la neutralidad requiere que el sistema tributario trate de forma económicamente equivalente las rentas obtenidas de manera similar, sin importar si éstas han sido obtenidas de medios electrónicos o a través de canales comerciales convencionales.²⁴³

Finalmente, la Comisión Europea sostiene la misma idea de equidad entre el comercio electrónico y el convencional, al señalar que las consecuencias tributarias de las operaciones deben ser idénticas para bienes y servicios, sin importar si el canal de comercio empleado es internet o un canal convencional.²⁴⁴

Como es posible apreciar, no deja de ser coherente con la equidad tributaria tanto económica como jurídica el esfuerzo de la OCDE de propender a la equidad tributaria, si estima que el comercio digital y el convencional son un mismo e idéntico comercio. Dentro de esta concepción, es claro que no se justifica el establecimiento de diferenciaciones a nivel fiscal por parte de los países.

2.3 Análisis sobre la equidad tributaria propuesta por la OCDE para el comercio digital

El interés vertido por la OCDE, Estados Unidos, ONU y demás organismos multilaterales respecto del comercio digital a partir de la conferencia de Ottawa, ciertamente que dan cuenta de la novedad e impacto de esta nueva forma de hacer

²⁴²OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

²⁴³ Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 1996.

²⁴⁴Comisión del Consejo de Ministros, Parlamento Europeo y Comité Económico y Social de la UE. Reporte sobre Comercio Electrónico y Tributación Indirecta. 1998.

negocios en el mundo en aquella época, todo lo cual instó a descubrir su sustancia, alcances y consecuencias para el futuro del comercio digital, tanto local como global.

Si fuese posible sintetizar la mayor preocupación que se expresa en tales reuniones y documentos que luego derivaron de estos, es la de asegurar el desarrollo del comercio digital global, mediante controles normativos mínimos pero eficaces, y sin que tales normas configuren una barrera que termine por desincentivarlo. Las normas fiscales aplicables al comercio digital deben seguir esa misma línea, y ser además, por un lado, neutrales, esto es, que la opción por actuar dentro del comercio electrónico o convencional no dependa de factores impositivos, y por otro, que los sistemas tributarios no establezcan diferenciaciones ni positivas ni negativas en favor de uno u otro tipo de comercio.

Tales conclusiones, las cuales representan el corazón de la Conferencia de Ottawa y su posterior desarrollo relativo al comercio digital, suscitan en este autor la inquietud de que la incorporación del principio de equidad impositiva, si bien es un principio idóneo como medida para alcanzar los objetivos propuestos, se sustenta sobre una premisa discutible, que es la de estimar que el comercio convencional y el electrónico sean similares e incluso idénticos. Esto es así, dado que la OCDE, como se señaló anteriormente, explica la recomendación de aplicar equidad tributaria sobre el comercio digital, al señalar que “los contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones y que efectúen operaciones similares deberían estar sometidos a niveles de imposición similares”²⁴⁵.

Sostener la similitud entre ambos tipos de comercio para efectos impositivos, puede incluso impedir el conseguir el fin propuesto por la OCDE de revestir de neutralidad y equidad tributaria a ambos tipos de comercio, y de resguardar una debida recaudación por parte de los Estados. La razón de tal cuestionamiento, es que si bien el comercio digital y el convencional comparten una misma naturaleza de ser una actividad de intercambio de bienes y servicios, la forma y canales por medio de los cuales dichas actividades se prestan son muy diferentes, todo lo cual justifica la implementación de tratamientos tributarios especiales y distintos sobre el comercio digital, de tal manera de resguardar el interés fiscal para la debida recaudación sobre dicho comercio, así como también para mantener un debido control sobre las operaciones de sus intervinientes. Incluso, por qué no reconocer que un tratamiento tributario diferenciado sobre el comercio digital, podría llevar a incentivar su desarrollo y expansión, si para quienes intervienen en este comercio digital las medidas de control resultan menos

²⁴⁵Cfr. documento denominado “*Tributación y Comercio Electrónico*”, Op. Cit.

costosas y simples, justificándose además que para alcanzar tal objetivo se implemente además algún tipo de erosión fiscal. En este sentido, no debe desatenderse la efectividad de las normas tributarias para direccionar de alguna u otra manera el curso o perfil de la economía de un país, tanto en lo positivo como en lo negativo.

Es importante reconocer las diferencias que tiene el comercio digital en relación con el tradicional. Si bien el comercio convencional y el comercio digital, pueden tener en común el ser una actividad por medio de la cual los agentes económicos negocian e intercambian bienes y servicios, sin embargo, existen diferencias que hace cuestionarnos la posibilidad de comprenderlas en una misma situación fáctica. En efecto, si buscáramos diferencias en ambos tipos de comercio, el digital no requiere de la presencia física para su realización, como tampoco que los contratantes se encuentren situados en una misma jurisdicción. No necesita de un espacio físico para que los oferentes publiciten sus productos o servicios. Los horarios de atención son menos estrictos que los de un comercio convencional. Tiene menores costos fijos y en general una mínima inversión inicial. Tiene un radio de clientes mayor que el mercado local, incluso internacional. No siempre el oferente es visible a los ojos de los consumidores ni menos del Fisco. A nivel de los consumidores, el comercio digital ha levantado nuevas preocupaciones y desafíos para resguardar sus derechos.

Aunque este trabajo no tiene el objeto de precisar las dificultades y desafíos del comercio digital para la recaudación de los Estados, a modo ejemplar se presentan alguno de los mayores problemas. Entre estos está la territorialidad de los impuestos que gravan el comercio digital, cada vez más difíciles de precisar, sin que hasta ahora exista un consenso internacional entre los países respecto de la o las jurisdicciones que en definitiva se adjudicarán la potestad tributaria sobre las rentas generadas por este comercio. Por otro lado, la determinación de precios y valores comparables es cada vez más complejo de determinar, todavía más cuando el comercio se presta entre pequeños y medianos empresarios o profesionales. El grado de control sobre pagos de las ventas y prestaciones de servicios en el comercio digital es muy difícil de controlar. La informalidad de los intervinientes, que hacen muchas veces inaplicables las exigencias de mantener libros contables y efectuar diversas obligaciones accesorias. La dificultad para definir y consensuar a nivel internacional una firma digital; para determinar con precisión el lugar de residencia del consumidor o contribuyente, o el lugar donde se lleva a cabo el consumo; la configuración de un establecimiento permanente en el país donde se consume o donde se posea una “presencia digital significativa”; la complejidad de vincular un país con el nombre de dominio de una página de internet, los desafíos de las impresiones en 3D, etc.

Como es posible apreciar, parece que no se justifica mirar con unos mismos ojos al comercio convencional y al comercio digital, aun cuando compartan la definición inicial de ser un espacio de negocios donde se venden y compran bienes y servicios. El resultado de tratar como iguales a ambos tipos de comercio, puede llevar a convertir al comercio digital en un comercio invisible a los ojos de las jurisdicciones tributarias, con la consiguiente pérdida importante de recursos para gastos públicos. Por otro lado, la equidad fiscal en los términos asentados por la OCDE, podrá dar origen a una discriminación arbitraria en contra del comercio convencional, el cual será más caro para los intervinientes, ya que al ser más visible para los Estados competentes, incorporará un mayor costo para los consumidores, y eventualmente una menor utilidad para los oferentes.

Por otro lado, la OCDE ha concedido la posibilidad de implementar medidas administrativas, e incluso legislativas respecto del comercio digital, pero con el único objeto de que tales medidas “vayan encaminadas a apoyar la implementación de los principios de tributación fiscal y no pretendan imponer un tratamiento impositivo discriminatorio de las transacciones del comercio electrónico”²⁴⁶. Es decir, la OCDE solamente parecería aceptar la creación de mejoras en el control y cumplimiento de las obligaciones accesorias de los contribuyentes del comercio electrónico, pero en caso alguno se abre a la posibilidad de replantearse que alguna de las dos formas de comercio pueda tener un tratamiento tributario diferenciado, sin que ello genere desigualdad, sino todo lo contrario.

La normativa tributaria nacional ha contemplado algunas medidas especiales para los contribuyentes digitales, aunque éstas más bien apuntan a medidas de control de los contribuyentes que efectúan dicho comercio, más que consistir en la implementación de erosiones u otro alivio tributario. Así, el artículo 60 ter del Código Tributario chileno contempla la posibilidad de que los contribuyentes que realicen determinadas actividades como la del comercio digital, puedan utilizar sistemas tecnológicos de información con el objeto de resguardar el control tributario.²⁴⁷ Asimismo, el nuevo

²⁴⁶Cfr. documento denominado “*Tributación y Comercio Electrónico*”, Op. Cit.

²⁴⁷Art. 60 ter. El Servicio podrá autorizar o exigir la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales, las que podrán llevar, a juicio del Servicio, una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según proceda. Para estos efectos, el Ministerio de Hacienda, mediante norma general contenida en un decreto supremo, establecerá el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas, lo que en ningún caso podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. El

artículo 14 ter letra B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contempla la exención de Impuesto Adicional por rentas obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en la prestación de servicios de publicidad en el exterior y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet a empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, cuya vigencia regirá a partir del 01 de enero de 2017. En relación con herramientas de notificación válida, aplicable en plenitud a contribuyentes de difícil ubicación –como sería el caso de los contribuyentes que efectúen comercio digital-, la Ley 20.780 incorporó en el artículo 11 del Código Tributario la extensión de la notificación por correo electrónico como medio de notificación para todo tipo de actuaciones del Servicio de Impuestos Internos. Si el contribuyente opta por renunciar a ser notificado de esta forma, ello estará condicionado a individualizar un domicilio para posteriores notificaciones. Finalmente, en el mismo sentido la Ley 20.780 incorporó en el artículo 13 del Código Tributario, la posibilidad de que el Servicio a través de su página web notifique al contribuyente que no concurrió o no fue habido en el domicilio o domicilios declarados, cuando, en un mismo proceso de fiscalización, se hayan efectuado al menos dos intentos de notificación sin resultado.

La actitud deseable de la legislación tributaria nacional e internacional, sería mudar de opinión sobre el sofisma de la igualdad sustancial entre el comercio convencional y el digital, y en seguida, procurar fórmulas para, por un lado tornar visible el comercio digital a los ojos fiscales, y por otro, establecer mecanismos legales para obtener una debida recaudación sobre ambos comercios, sin que el coste fiscal represente un desincentivo para su desarrollo.

Debe aceptarse como idóneo y justificado establecer medidas fiscales particulares sobre el comercio digital, con el sólo objeto de tornarlo visible y determinable, sin que ello implique dificultar su desarrollo ni menos discriminar arbitrariamente al comercio

Servicio, a su juicio exclusivo y de manera individualizada, establecerá mediante resolución fundada los contribuyentes sujetos a estas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas. Para tales efectos, el Servicio deberá notificar al contribuyente sobre el inicio de un procedimiento destinado a exigir la utilización de sistemas de control informático con al menos dos meses de anticipación a la notificación de la citada resolución. Los contribuyentes dispondrán del plazo de seis meses contados desde la notificación de la resolución para implementar y utilizar el sistema respectivo. El Servicio podrá, a petición del contribuyente, prorrogar el plazo hasta por seis meses más en casos calificados. En ningún caso se ejercerá esta facultad respecto de los contribuyentes a que se refieren los artículos 18 ter y 22 de la ley sobre Impuesto a la Renta. El incumplimiento de la obligación de utilizar estos sistemas o impedir o entorpecer la revisión de su correcto uso será sancionado de conformidad al artículo 97, número 6, de este Código.”

convencional. La carga que pueda soportar el comercio digital por la implementación de medidas que apunten al objeto señalado, no es más que entregarle el peso o carga fiscal que ya soportan los intervinientes del comercio convencional de declarar, pagar, y realizar diversas obligaciones accesorias de índole tributaria. Esto no es más que implementar una medida igualitaria para ambos tipos de comercio.

Ahora bien, como se ha precisado, el comercio digital parece tener características distintas. Por lo mismo, se deben estudiar mecanismos que permitan tornar visible y formalizar más aún este comercio, adecuados para su idiosincrasia. Tampoco sería correcto aplicarle el mismo e idéntico set de obligaciones y controles del comercio convencional al digital, dado que podemos correr el riesgo de que tales medidas hagan ineficaz la búsqueda de control fiscal, así como de imponerle una carga injustificada e inequitativa que resulte anti neutral.

El norte de una política fiscal inteligente sobre el comercio electrónico, es reconocer entonces su diferencia con el comercio convencional no sólo en lo sustancial sino también en lo formal; y luego, el establecimiento de mecanismos idóneos para cada tipo de comercio con el objeto de obtener una debida recaudación sin desincentivarlos, de tal manera de que el sistema tributario resulte verdaderamente neutral, eficiente, y equitativo (permitiendo el establecimiento de diferencias justificadas y pertinentes). En otras palabras, comprender que la verdadera equidad tributaria entre ambos tipos de comercio se puede lograr mejor aplicando sobre estos incluso una tributación diferenciada, dadas sus diferencias tanto de fondo como de forma. Por lo demás, si lo que se busca es una debida recaudación, antes de crear mecanismos de control idóneos para el comercio digital a partir de lo existente sobre el comercio convencional, será preferible primeramente analizar si estos controles o cargas son excesivos e injustificados para este comercio tradicional. En efecto, actualmente, las normas fiscales sobre el comercio convencional, no necesariamente son equitativas y neutrales, sino que en muchas jurisdicciones la carga tributaria es alta, desincentivante y desigual. La formulación de constantes y oportunas mejoras, es un desafío permanente para los países que constantemente debe ser estudiado, de forma tal de no dejar caer en desuso una legislación tributaria rígida y poco renovada, que terminará en un peso para la economía, y en una menor recaudación.

No existe evidencia de que el establecimiento de diferencias impositivas a una parte de la economía constituya per se una discriminación arbitraria en contra de la otra parte de la economía no comprendida en dicha regulación especial. Un tratamiento tributario diferenciado (no discriminatorio) puede deberse a inúmeros motivos, como sería el de incentivar una determinada actividad o región, corregir externalidades, o también la necesidad de resguardar legítimamente un interés fiscal frente a un mercado –como el

digital- todavía impreciso y difícil de fiscalizar. Además, por qué no reconocer que un alto costo impositivo no necesariamente constituye una barrera para el desarrollo de una determinada actividad, como puede suceder en países de alta carga tributaria principal y accesorias, pero que sin embargo no provoca la huida de inversionistas porque estos últimos valoran otros factores a los cuales les atribuyen mayor importancia, como la seguridad institucional de un país, su logística, educación, infraestructura, conectividad, etc.

Por otro lado, no debe olvidarse que la neutralidad fiscal, correctamente entendida y aplicada en plenitud, es meramente un ideal de la ciencia económica, rara vez verificada en la realidad. En mayor o menor medida el costo fiscal de una decisión influye en las motivaciones de los agentes económicos, tanto a nivel particular como macroeconómico. Por otro lado, no es posible encontrar impuestos que no signifiquen costo alguno para los intervinientes de un mercado, ya sea directo (el impuesto), o indirecto (costos de cumplimiento).

El consenso de Ottawa de que las normas fiscales no deben constituir un obstáculo para el desarrollo del comercio electrónico, no debe ser entendido como una limitación a los Estados a no poder establecer medidas tributarias especiales para ese comercio, no solo a nivel de obligaciones accesorias. El desafío entonces es de cada nación tanto a nivel local como a nivel internacional, de crear mecanismos de efectivo control recaudatorio, sin representar discriminaciones arbitrarias en contra del comercio digital ni el convencional.

Por ejemplo, en Chile se hace necesario replantearnos el concepto de domicilio frente al comercio digital, ya que por ejemplo en el caso de las personas naturales se requiere permanencia física para estar domiciliado, situación que hacer perder a Chile de recaudar impuestos sobre hechos imposables digitales de su potestad. Situación similar se da en las personas jurídicas, las cuales se entienden domiciliadas en el lugar de su constitución, sin considerar donde realice efectivamente actividades tributables, lo cual puede dar lugar a planificaciones tributarias internacionales.²⁴⁸ Este fenómeno, requiere además de la colaboración internacional de las diversas administraciones tributarias, para consensuar definiciones globales de residencia y hechos imposables, que permitan distribuir correctamente la recaudación a los Estados sobre los cuales se generen ingresos tributables provenientes del comercio digital.

²⁴⁸Cfr. Barrera Riffo, Patricia, Aspectos tributarios del e-commerce en servicios no financieros, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Santiago de Chile, 2007.

3.- CONCLUSIONES

Ser esclavos del sentido y alcance de conceptos y definiciones establecidos en el pasado, es un riesgo presente del ser humano de perder posibilidades de conocimiento y mejoramiento, tanto de la calidad de vida personal como social. A nivel de política tributaria, es fundamental permitir los espacios tanto a nivel nacional como internacional de replantearnos aquello que un día fue válido y necesario, de manera de calibrar y actualizar los métodos que se utilicen para propender a una debida recaudación, y también, a una equidad y justicia tributaria.

Sabemos que la equidad impositiva horizontal se logra imponiendo similares obligaciones tributarias a sujetos que se encuentren en una situación similar, y obligaciones distintas a sujetos que se encuentren en situaciones distintas. Por su parte, para la equidad vertical, una mayor contribución es deseable y necesaria respecto de quienes tengan una mayor capacidad contributiva o económica. No obstante, aquello que entendemos como “capacidad contributiva” o “situación similar” no son del todo claros, y mirar de soslayo este fenómeno, puede impedirnos de concretizar el deber de que todos contribuyamos sobre una capacidad económica real y además, justa. De ahí la necesidad de discutir permanentemente, sobre todo a nivel legislativo, si nuestras leyes son lo suficientemente amplias, simples y bien redactadas para aceptar con el paso del tiempo un nuevo sentido y alcance. El poder judicial también debe participar en este proceso de renovación del entendimiento de nuestros principios y conceptos legales, de forma de no descansar en interpretaciones anquilosadas de las normas, y no atreverse a resolver por medio de la primacía de principios por sobre normas de menor rango.

A su vez, la Constitución Política de la República de Chile, es sensata y asertiva en no definir la situación de hecho que da lugar al deber de contribuir, ni tampoco a las condiciones inequívocas que determinen que un contribuyente se encuentra en una “misma” situación que otro, sino que solo establece los límites de la obligación tributaria, como la legalidad, igualdad y no confiscatoriedad. En este escenario, el desafío de la ley y del control judicial es, por un lado, permitir la determinación de una capacidad contributiva o económica real y comparable, y por otro, adecuarse a dichos límites, dando espacios incluso contra legem para una aplicación real de dichos principios constitucionales.

La equidad tributaria parece entonces ser un norte deseable para todos los sistemas tributarios, y según se ha analizado en este trabajo, el desafío de los Estados y comunidad internacional, será precisar constantemente el método utilizado para concretar dicho fin.

La promoción de la OCDE de aplicar la equidad tributaria sobre el comercio electrónico y el convencional, si bien es correcta y deseable, se sustenta sobre una premisa desacertada, consistente en pretender calificar como similares ambos tipos de comercio, al aplicar sobre ambos, una idéntica tributación. Los países que apliquen esta política tributaria, podrán generar inequidades tributarias, y tan importante como una eventual inequidad vertical, esto es, que los que más ganan sean los que menos contribuyen, el riesgo mayor se representa por una incapacidad de los Estados de recaudar lo debido.

El comercio digital y el convencional, si bien tienen en común el ser una actividad por medio de la cual los agentes económicos negocian e intercambian bienes y servicios, se diferencian por muchos aspectos de forma, e incluso, de fondo. No porque un residente de un Estado realice la misma o similar actividad de otro residente, deberá aplicársele una misma intensidad de obligaciones tributarias, si se justifica por razones de mayor recaudación o equidad, un tratamiento diferente. Este tratamiento diferenciado, perfectamente puede encuadrarse dentro del principio de equidad, y permitir una recaudación efectiva y justa, así como permitirá colocar al comerciante digital y al convencional en una situación de igualdad frente a la ley, lo cual además es deber constitucional de muchos Estados constitucionales.

Por lo demás, la equidad tributaria no se encuentra solamente cuando se la busca desde la posición de los contribuyentes, sino cuando se equilibran los intereses tanto de estos como de los Estados con derecho a recaudar sus actividades.

Por otro lado, también es constitucionalmente aceptado que los Estados puedan promover el desarrollo de determinadas actividades o regiones, como podría ser el comercio digital. Incluso, se justificaría también la implementación de incentivos tributarios para tornar visible y de alguna manera formalizar este comercio electrónico para beneficio de los ingresos tributarios, consensuar a nivel internacional la potestad tributaria respecto de este comercio, disminuir los costos de cumplimiento y de fiscalización, fomentar su desarrollo, entre otros beneficios.

Los métodos que los Estados requerirán para implementar un control adecuado sobre el comercio digital, deben ser estudiados detenidamente, sin caer en aplicar sin más las mismas obligaciones que recaen sobre los comerciantes convencionales. Por lo mismo, el ejercicio de promover la equidad tributaria, exige también una reevaluación de los deberes y cargas impositivas que se ejercen sobre los contribuyentes convencionales. Al final, no siempre se logra mayor recaudación con mayores obligaciones accesorias, sino también con una optimización o simplificación de las ya existentes.

Dada la globalización, que ha abierto las puertas del mundo a oferentes que antes sólo podían ofrecer sus productos o servicios a mercados locales, surge una imperiosa necesidad hoy de los Estados de buscar consensos que procuren una equidad tributaria a nivel internacional respecto del comercio electrónico. Los Estados involucrados con el comercio internacional, deben ser capaces de recaudar ingresos que de acuerdo a la potestad tributaria les corresponde recaudar, pero tan importante como esto, es la necesidad de los Estados de garantizar a sus obligados, una debida y no excesiva tributación, y un ambiente fértil para el desarrollo de la economía, tanto convencional como digital.

En definitiva, es necesario reconocer que un tratamiento tributario desigual entre el comercio digital y el convencional puede llegar a generar más equidad que un tratamiento idéntico, contribuyendo además para la obtención de una debida recaudación de los Estados. Un tratamiento tributario especial para el comercio digital, puede promover su promoción, formalización, dinamismo y reducción de costos, internacionalización y resguardo fiscal. Este último resultado, puede obtenerse tanto a nivel nacional como internacional, al facilitar la resolución de conflictos de competencia entre países.

Como fue posible analizar en este trabajo, el comercio digital presenta actualmente diversas dificultades y desafíos, las cuales fueron levantadas en gran parte por la OCDE en su Acción 1 de BEPS. Sin embargo, esta entidad continúa contraria a la posibilidad de permitir una carga tributaria distinta al comercio digital, cuando ello puede significar un impulso a largo plazo a un mercado menos gravoso para los contribuyentes, y tal vez menos complejo y costoso de fiscalizar para las administraciones tributarias.

En lo concreto, y aun cuando el objeto de este trabajo no sea el de presentar soluciones para resolver los problemas que presenta actualmente el comercio digital, baste por ahora proponer alternativas que en lo principal propendan a la simplificación real y reducción de costos y tiempo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los agentes del comercio digital, como sería la implementación de regímenes simplificados al comercio digital, (mucho más simples que el régimen del artículo 14 ter de la Ley de la Renta), con el resultado de una disminución significativa de costos de cumplimiento administrativo. También el de premiar de alguna manera el cumplimiento oportuno y correcto, aplicar erosiones (simples de aplicar) como serían ciertas exenciones impositivas a determinadas actividades, regiones o contribuyentes más afines a la tecnología, promoviendo con ello el emprendimiento, y conectando servicios públicos como el Servicio de Impuestos Internos con otros que fomenten o subsidien proyectos, como SERCOTEC, CORFO, incubadoras, etc. También, la

necesidad de negociar a nivel bilateral o multilateral un intercambio de información efectivo y fluido para el comercio digital, en donde se puedan además corregir y definir situaciones de no tributación o territorialidad, y contar con mayor información sobre determinadas transacciones y tránsito de rentas.

4.-BIBLIOGRAFÍA

Aristóteles (2004), *Ética a Nicómaco*, Libro quinto, capítulo X, Alianza Editorial, Madrid.

Barrera Riffo, Patricia (2007), *Aspectos tributarios del e-commerce en servicios no financieros*, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Santiago de Chile.

Cañal García, Francisco (1996), *Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis-Potosí, México, N° 4.

Comisión del Consejo de Ministros, Parlamento Europeo y Comité Económico y Social de la UE (1998), *Reporte sobre Comercio Electrónico y Tributación Indirecta*.

Corte Suprema de Justicia de México(2000), *Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI*.

Department of the Treasury, Office of Tax Policy, *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*(1996).

Electronic Commerce: taxation framework conditions, elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>

Faúndez Ugalde, Antonio (2014) “Los Establecimientos Permanentes y el comercio internacional desarrollado en forma electrónica: ¿Una adecuación conceptual en los convenios de doble tributación internacional?”, publicado en <http://revista.unicuritba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1040>

García del Poyo (2001), *Aspectos mercantiles y fiscales del comercio electrónico*, La Ley, Madrid.

Guisado Moreno, Ángela (2004), *La Formación y Perfección del Contrato en Internet*, Marcial Pons, Madrid.

Masbernat Muñoz, Patricio (2010), El Principio de Capacidad Económica como Principio Jurídico Material de la Tributación, Revista Ius et Praxis, Año 16, N° 1.

Mirrlees, James(1976), Optimal Tax Theory: A Synthesis. Journal of Public Economics.

Rosen, Harvey (2003), Hacienda Pública, 5ta Ed., Edit. McGraw Hill.

Sabbag, Eduardo (2013), Manual de Direito Tributário, Edit. Saraiva, Sao Paulo.

Sawyer, Adrian(1962), Electronic Commerce: International Policy Implications for Revenue Authorities and Governments, Virginia Tax Review, vol. 19, 1999. Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, Tomo III.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, (2000), Tomo XI.

The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), “*Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*”, (2001). Link: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en#page1 (última revisión: 08.12.2015).

Pita, Claudino (2000), El principio de capacidad contributiva a la luz de la digitalización y la globalización económica y financiera, Conferencia Técnica Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, Italia. http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=2736.

Villegas, Héctor (2000), Manual de Finanzas Públicas, Editorial de Palma, Bs. Aires.

Yáñez Henríquez, José (2013), Elementos a considerar en una reforma tributaria, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.

Yáñez Henríquez, José, (2011), *Incidencia Tributaria. ¿Quién paga verdaderamente las cargas de los impuestos?*, Centro de Estudios Tributarios Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Santiago de Chile.