



LINEAMIENTO OCDE PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Jorge Anabalón Figueroa
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, Octubre 2018

TABLA DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCION	3
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	5
HIPÓTESIS	5
OBJETIVO GENERAL.....	6
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	6
METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	6
MARCO TEÓRICO.....	8
APLICABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y SERVICIOS, CONSIDERANDO LAS PROPUESTAS OCDE.....	26
CAPÍTULO 1 ECONOMÍA DIGITAL, PRINCIPALES ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS.....	26
CAPÍTULO 2 LINEAMIENTOS BEPS/OCDE. ACCIÓN 1 ECONOMÍA DIGITAL EN IVA	27
GRANDES OBJETIVOS MARCADOS EN IVA.....	28
EMPRESAS EXTRANJERAS.....	29
PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD	30
PRINCIPIO DE DESTINO.....	32
CAPÍTULO 3 APLICACIÓN DE IVA EN LA ECONOMÍA DIGITAL, MARCO LEGAL EN CHILE.	35
MARCO LEGAL DEL DL 825 DE IVA	35
TRATADOS DE NO DOBLE IMPOSICIÓN, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	37
CAPÍTULO 4 APLICABILIDAD DE LAS PROPUESTAS OCDE EN IVA.....	40
CAPÍTULO 5 PROPUESTA REFORMA TRIBUTARIA: IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES (ISD)	43
CONCLUSIÓN	46
BIBLIOGRAFÍA.....	48

1. INTRODUCCION

Los resultados del Plan de Acción BEPS (en español erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), liderado por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y los países del G-20, representan la más importante revolución en materia de derecho tributario internacional en el último siglo. Los cambios que se proponen en dichos resultados constituyen los fundamentos del nuevo orden tributario internacional que se viene formando desde el año 2010, con la apertura del Foro Global para el Intercambio de Información. Sin embargo, lo que realmente determinará la dimensión de estos cambios será la implementación individual que realicen los países, así como el instrumento multilateral que actualmente se negocia bajo el mandato de la Acción 15 del Plan de Acción BEPS. La intención de esta obra es analizar la aplicación que los cambios sugeridos pueden tener en Chile, incluyendo recomendaciones para la implementación de los resultados de cada una de las 15 acciones del Plan de Acción.

La importancia de la tecnología digital en el mercado es innegable. A modo de ejemplo, Chile lidera el mercado de E-Commerce¹ en Latinoamérica, con un crecimiento del 20% anual; esto es, diez veces más que las tiendas tradicionales,

¹ OCDE/G20.Como abordar los desafíos de la economía digital. [en línea] <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> [consulta: julio de 2017] Pág. 82 define el E-Commerce como la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas

según la Cámara de Comercio de Santiago². Pero aún estas cifras son bajas ya que, respecto del PIB, el 3,4% que registró en el año 2015, está muy por debajo del resto de los países OECD, donde estas economías alcanzan hasta un 10,7% del PIB.³

Mucho se ha hablado en este año 2018 de la gran novedad de la próxima reforma tributaria, la tributación de plataformas digitales. El ministro de Hacienda, Felipe Larraín lo ha definido como “un impuesto especial a las plataformas digitales de firmas globales como Amazon, Netflix y Spotify en una próxima reforma tributaria que enviará al Congreso”⁴. Con esto se busca igualar condiciones para todos.

Este tema no comenzó en Chile. En 2013, Gobiernos de todo el mundo coinciden en considerar una prioridad absoluta la necesidad de abordar el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Los países de la OCDE (entre los cuales se encuentra Chile) y del G20 aunaron esfuerzos y trabajaron conjuntamente y en igualdad de condiciones, plasmándose el fruto de dicho trabajo en la adopción del denominado «Plan de acción BEPS», que desarrolla 15 áreas estratégicas de trabajo concebidas para combatir el referido problema BEPS a través de una serie de recomendaciones técnicas.

² Revista El Economista América. El E-Commerce en Chile se dispara con 20% de crecimiento anual [en línea] <<http://www.eleconomistaamerica.cl/telecomunicacion-tecnologiacl/noticias/8014588/12/16/El-ecommerce-en-Chile-se-dispara-con-20-de-crecimientoanual.html>>

³ OCDE. OECD Digital Economy Outlook 2015 [en línea] <<http://dx.doi.org/10.1787/888933224163>>

⁴ Entrevista al El ministro de Hacienda de Chile, Felipe Larraín. <http://www.eleconomistaamerica.cl/economia-eAm-chile/noticias/9226104/06/18/Nueva-reforma-tributaria-incluire-impuesto-especial-a-plataformas-digitales-.html>

En nuestro ordenamiento jurídico, la regulación ha sido escasa e inorgánica, éstos habrían sido esbozados a punta de pronunciamientos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos. Lo anterior hace necesaria una nueva Reforma Tributaria, la cual ha sido presentada como una meta por el Gobierno de Piñera.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El presente trabajo de investigación se propone analizar las diversas propuestas que existen para la tributación de la economía digital, tomando como base las entregadas por la OCDE en sus BEPS. En particular, nos interesa analizar los problemas tributarios que se pueden producir en la aplicabilidad en Chile bajo la actual normativa del IVA, al final de este, analizaremos las primeras propuestas de reforma entregadas este año.

HIPÓTESIS

A través del presente trabajo de investigación abordaremos los tópicos señalados, con el objeto de establecer en definitiva si el sistema tributario chileno necesitaría modificaciones legales para enfrentar los desafíos que impone la economía digital, y de esta forma, recoger algunas de las alternativas propuestas por la OCDE sobre la materia

Para lograr desarrollar la hipótesis antes planteada, desarrollaremos la aplicabilidad del Impuesto sobre las ventas y servicios, considerando las propuestas OCDE.

OBJETIVO GENERAL

El presente trabajo buscará identificar la suficiencia de las propuestas BEPS de OCDE, y su aplicabilidad práctica bajo la actual normativa en Chile.

Para ello, en forma previa, y conforme se detalla en párrafos siguientes, se describirá la institución y su funcionamiento, la regulación jurídica local bajo la actual norma legal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Abordar el estudio de la normativa vigente y poder determinar

- Entender el concepto de economía digital y sus desafíos en cuanto a su tributación.
- Analizar las propuestas OCDE para la tributación de la economía digital.
- Analizar la Aplicabilidad de las propuestas de la OCDE bajo el marco legal chileno actual.

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Para estos efectos, seguiremos una metodología propia de la dogmática jurídica, sin desconocer la realidad económica que la norma pretende regular, y nos valdremos del método científico dogmático y sistémico para intentar responder nuestros cuestionamientos de investigación. Sin perjuicio de lo anterior, el análisis del tratamiento tributario aplicable bajo la actual normativa en Chile de las propuestas BEPS de la OCDE, sigue un método inductivo, dado que éste se

construye en base a pronunciamientos específicos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos.

En el desarrollo de los contenidos del presente trabajo,

En el **Capítulo 1** describiremos brevemente en qué consiste por economía digital, sus principales elementos y características.

En el **Capítulo 2** abordaremos los lineamientos BEPS que ha dado la OCDE en la materia. En especial analizaremos la acción 1 sobre desafío de la economía digital, e identificación los riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de la economía digital.

En el **Capítulo 3** Abordaremos el actual marco legal aplicable en Chile a la economía digital. Revisaremos la normativa aplicable hoy en Chile en Impuesto IVA, los convenio para eliminar la doble imposición internacional, y la determinación de lo que actualmente se conoce como Establecimiento Permanente Virtual, así como la normativa impartida por el SII en la materia.

En el **Capítulo 4** nos abocaremos al problema descrito, analizando la aplicabilidad práctica de las propuestas de la OCDE para recaudar impuestos a la economía digital bajo la actual normativa y el tratamiento tributario aplicable a la figura en otras legislaciones comparadas, revisión que se justifica atendido el origen y desarrollo de la figura en el extranjero.

En el **Capítulo 5** abordaremos someramente un tema en evolución, la propuesta del gobierno para hacer tributar los beneficios obtenidos en Chile por la economía digital.

Nuestras conclusiones serán expuestas en el **Capítulo 6**.

MARCO TEÓRICO

A continuación, presentaremos la normativa nacional e internacional pertinente, que nos servirá de base para analizar y concluir nuestra investigación.

1. Aplicabilidad del impuesto sobre la renta a la economía digital, considerando las propuestas OCDE

La OCDE en la Acción 1, ha propuesto recomendaciones para la fiscalidad directa, opciones que van apuntadas a dos áreas, los establecimientos permanentes y la retención a los ingresos en la jurisdicción de la fuente.

1.1 Establecimientos Permanentes

En este ámbito se han propuesto dos soluciones, la primera es modificar las excepciones del establecimiento permanente, con la dinámica de la economía digital es difícil definir las actividades auxiliares.

Respecto a los negocios auxiliares como los almacenes, debe analizarse la importancia que tiene dentro del modelo de negocio, una forma de evaluar esta relevancia será medir el tiempo de respuesta que tenga para suplir las necesidades de los consumidores, si es inmediata querrá decir que es parte clave

del negocio y no auxiliar. Este mismo criterio se podría utilizar para los servicios de post venta de los productos vendidos en forma digital.⁵

Otra de las soluciones es proponer un nuevo nexo para las operaciones que son totalmente digitales. Bajo esta premisa aparecieron dos conceptos, “presencia virtual significativa” y “actividades digitales totalmente desmaterializadas”⁶. Esto se refiere a cuando una empresa realiza actividades íntegramente digitales en el país fuente con el mínimo de recursos físicos y que cuenta con una presencia fiscalmente alta en otro país se presumirá que cuenta con un establecimiento permanente cuando en el país fuente sobrepase ciertos parámetros como, por ejemplo, una fuerte participación de los usuarios en las plataformas.

En la Acción 1 entrega las directrices para definir las actividades digitales totalmente desmaterializadas y la presencia virtual significativa.

1.2 Retención de impuesto en el país fuente

Siguiendo la problemática que presenta el nexo entre un proveedor extranjero y un consumidor de otra jurisdicción. Se presenta como propuesta que las instituciones financieras del país fuente retengan el impuesto y por lo tanto, así no se traspaesa esta responsabilidad a los consumidores de los servicios o bienes digitales. La solución a esta propuesta, para medir sobre qué base debiese ser la retención va apuntada en medir los bytes, es decir, desde cuanto comienza a gravarse con impuesto.

⁵ www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/Accion1-EY.pdf Pág.7

⁶ Acción 1 Desafíos de la economía digital. Página 157.

2. Aplicabilidad del impuesto sobre las ventas y servicios, considerando las propuestas OCDE.

Las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS (OCDE 2014), recomiendan la aplicación del enfoque, que gravará con impuesto la jurisdicción que tenga el cliente. En la situación que el cliente se encuentre en una jurisdicción distinta del proveedor quedará exenta de tributación para el proveedor y afecta de impuesto para el cliente. Lo que corresponde en este caso es que el proveedor darse de alta y se registre en la jurisdicción del cliente y entere ahí el IVA.

3. Normativa tributaria aplicable en Chile.

Debemos partir aclarando que las acciones de "BEPS" no están necesariamente dirigidas hacia las Pyme, puesto que "BEPS" se mueve en el ámbito de la Tributación Internacional. Por tanto, cuando nos referimos a la normativa aplicable BEPS en Chile, necesariamente nos referimos a la tributación en el escenario internacional. Dado lo anterior, cuando hablemos de impuestos, hablaremos de IVA.

El estudio abarcará el concepto de hecho gravado básico de servicio, establecido en el artículo 2 N°2 del DL 825 de 1974, como también de los hechos gravados especiales, del artículo 8 de la misma ley, siempre bajo el tenor de la economía digital. Además, se analizarán las exenciones, principalmente de la establecida en el artículo 12 letra E) número 7 y artículo 12 letra E) número 16. De este último, que versa sobre el concepto de exportación de servicios. Finalmente se tratará sobre el concepto de territorialidad en los servicios digitales, y como

afecta el concepto de “prestado o utilizado”, establecido en el artículo 5 de la ley del ramo, en los diferentes tipos de prestaciones digitales.

3.1. DL 825 respecto de servicios digitales.

Hecho gravado básico del artículo 2 N° 2 y hecho gravado especial del artículo 8 del DL 825 de 1974. Para el análisis de la tributación respecto del IVA de los servicios prestados por empresas de tecnología digital, se tratará el hecho gravado básico y especial señalados en diferentes artículos del DL 825 de 1974, como también algunos del Decreto Ley 824 de 1974, para finalizar con un análisis sobre las exenciones aplicables y el concepto de territorialidad en los servicios (Artículo 5 del DL 825 de 1974).

3.1.1. Artículo 2 N°2, del DL 825 de 1974

La norma básica para comenzar a analizar la tributación, respecto del IVA, en los servicios asociados a las economías de la información, se encuentra en el artículo 2 N° 2 y 5, ambos del DL 825 de 1974, que señalan:

ART.2 N°2: Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra, y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De la redacción de la norma, se desprende que, para el hecho gravado, deben cumplirse requisitos copulativos de acción o prestación, pago de

remuneración, territorialidad y que provenga de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20 del DL 824 de 1974.

Entre las actividades del número 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) que podemos destacar para efectos de los análisis que realizaremos en este estudio, se encuentran la industria, comercio y los servicios de transferencia automática de datos y telecomunicaciones. Por su parte, entre las actividades de número 4, se deben considerar las de comisionistas con oficina establecida y empresas de diversión y esparcimiento.

Antes de entrar en análisis, hay que destacar que en nuestra legislación los servicios afectos a IVA, son aquellos prestados por empresas cuyas rentas provienen del capital, esto es, que para desarrollar su actividad requieren en forma preponderante de este capital como elemento generador de la renta tributando en primera categoría, según disponen las normas del artículo 20 en sus números 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y el hecho de que dichas empresas paguen o no este impuesto de primera categoría (IDPC), ya sea por pérdida, exención que lo favorezca, o la aplicación de algún régimen especial sustitutivo, no es preponderante para el análisis del hecho gravado básico de servicio, ya que solo basta que se trate de un ingreso cuya imposición quede comprendida dentro de los referidos números 3 y 4 de la disposición citada, para que quede gravada con IVA.⁷

⁷ Artículo 5 del D.S. 55 de 1976

Se excluyen, por lo tanto, las personas que prestan servicios tributan en segunda categoría; sociedades de profesionales⁸ (aunque tributen en primera categoría); de los servicios profesionales (médicos, abogados, odontólogos, entre otros), ya que poseen un carácter intelectual superior y no pueden calificarse de comerciales por el solo hecho de ejecutarse mediante una organización empresarial; servicios de asesorías, como servicios de estudios de factibilidad, que consisten en estudios que representen la opinión de técnicos o profesionales y que se traduzcan en consejos o informes escritos o no.

3.1.2. Artículo 8 letra h), del DL 825 de 1974.

Para analizar la situación tributaria de los contratos, se debe acudir al artículo o letra h), cuyo texto menciona que se encontrarán gravados:

“h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”.

Los bienes incorporeales a los cuales se refiere el hecho gravado tienen su origen en los denominados “derecho de propiedad intelectual o de autor”, y de “propiedad industrial”. Todos estos bienes tienen en común la protección de la ley de propiedad industrial (DFL N° 3 del 20.06.2006 del Ministerio de Economía) y de propiedad intelectual (Ley N°17.336 de 1970 del Ministerio de Educación Pública). Dicha protección es temporal y por determinados períodos de tiempo, renovables

⁸ Para que exista una sociedad de profesionales, es menester que se trate de una sociedad de personas en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3134 del 26 de agosto de 1993 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1426.pdf>>

o no, en todo el territorio del país, por lo tanto, el derecho y sucesión temporal también lo son, configurándose el hecho gravado⁹. De lo anterior se desprende que la ley grava con IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales u otras prestaciones similares. Según lo dispuesto en el artículo 10°, de la Ley N° 17.336, el uso siempre es temporal, ya que en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del autor, y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento, y tratándose de los programas computacionales la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra. Las obras cuyo plazo de protección se haya extinguido conforme a lo anterior, pertenecen al patrimonio cultural común, de acuerdo con lo que establece el artículo 11° de la ley citada.

De este modo, la protección legal del derecho de autor de la obra siempre se encuentra sujeta a un plazo, y siendo la licencia de uso un derecho accesorio o dependiente del derecho de autor, al ser este temporal también lo es dicho permiso de utilización por terceros. Igual fundamento puede esgrimirse para confirmar lo concluido en relación con el usufructo o cesión del goce de los programas computacionales¹⁰. Por lo anterior, los contratos de licencia o

⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4467 del 2 de noviembre de 2006 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/ventas/ja4005.htm>>

¹⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>>

sublicencia de software se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en la letra H) del artículo 8 del DL 825 de 1974.

3.1.3. Artículo 8 letra g), del DL 825 de 1974.

Respecto de los contratos de servicios que versan sobre bienes corporales muebles o inmuebles, el artículo 8 letra g) señala que se encuentran gravados:

“g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio;

El artículo en comento deja gravada la remuneración por el derecho de usar o gozar sobre base temporal, títulos, bienes corporales muebles e inmuebles, sin importar el atributo personal de quien presta el servicio. La letra g) del artículo comentado, señala contratos de arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión temporal del uso y goce, que recaiga sobre los siguientes bienes:

- Bienes corporales muebles.
- Inmuebles amoblados.
- Inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial.
- Todo tipo de establecimiento de comercio

Para este estudio, nos enfocaremos solamente en el arrendamiento de bienes corporales muebles, entendiéndose por tales, por ejemplo, los vehículos, maquinarias, muebles, servidores, computadores, no importando la calidad de las personas que efectúen la operación ni el objeto a que se destine el bien.

3.1.4. Exención del artículo 12 letra E) N°7. Concepto de territorialidad en los servicios digitales

La exención contemplada en el artículo 12 letra E) N°7 y el concepto de territorialidad en los servicios, contemplada en el artículo 5 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para luego dar paso al estudio de casos.

Concepto de territorialidad en los servicios y exenciones

Respecto de la territorialidad en los servicios, cuya definición se encuentra en el número 5 de la Ley de IVA, se tiene que el concepto es amplio al señalar que:

ART.5: “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.”

De la norma se deduce que los requisitos son alternativos, es decir, bastará que el servicio sea prestado en territorio nacional y utilizado en el extranjero o prestado en el extranjero y utilizado en territorio nacional para que se configure el

hecho gravado. La norma señala tres conceptos los que se deben analizar para determinar el lugar de la operación; estos son:

- a) Servicio prestado: se entiende que un servicio es prestado en Chile, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile¹¹.
- b) Servicio utilizado: consiste en obtener provecho de una cosa, entendiendo que es el beneficio o utilidad que se consigue o se origina de algo o por algún medio.
- c) Territorio Nacional: que corresponde al territorio del país de acuerdo a las normas de Derecho Internacional Público

De acuerdo con lo anterior, tenemos los siguientes casos:

i. El servicio es prestado en Chile y utilizado en el extranjero.

Esto puede suceder por ejemplo en el caso de arrendamiento de patentes o marcas comerciales registradas en Chile, cuya utilización o aprovechamiento por parte del arrendatario se llevará a cabo en el extranjero; trabajos de ingeniería o asesorías técnicas prestados en Chile, pero relacionados con procesos de producción desarrollados fuera del país; reparación en Chile de bienes utilizados en el extranjero, etc.

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5358 del 6 de octubre de 1977 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI0203.pdf>>

ii. El servicio es prestado desde el extranjero y utilizado en Chile.

Esto puede suceder por ejemplo en el caso de contratos de arrendamiento de bienes corporales muebles celebrados con empresas domiciliadas en el extranjero, cuando tales bienes se internan o utilizan en Chile. Hay que tener en cuenta, eso sí, las exenciones de servicios afectos a impuesto adicional y que se refiere a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile (afectas a impuesto adicional art.59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta).

Si el servicio es prestado desde Chile y utilizado en el extranjero, estamos frente a una exportación de servicios, la cual estará exenta de IVA, según lo establece el artículo 12 letra E) número 16, siempre y cuando el Servicio Nacional de Aduanas, la califique como de exportación¹².

Por lo anterior, en este estudio, el foco será en el caso en que el servicio es prestado desde el extranjero y utilizado en Chile.

1.1. Exención del artículo 12 Letra E) número 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

Al respecto, el artículo 12 letra E) número 7, establece que estarán exentos:

“7) Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en

¹² El Servicio Nacional de Aduanas detalla en su partida 1070, los diferentes servicios que son catalogados de “Servicios de computación e Informática” y por lo tanto calificados como de exportación; como por ejemplo los servicios de diseño de redes y sistemas computacionales; diseño de páginas Web; diseños de base de datos, entre otros.

Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile;

Siendo así, es necesario referirnos al artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la renta (LIR) de 1974, que trata sobre el Impuesto Adicional, estableciendo un impuesto con tasa del 15%¹³ a las sumas pagadas, puestas a disposición o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas computacionales, señalando que se entiende por tales al conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en casete, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual¹⁴ (Ley N° 17.336 publicada en el Diario Oficial el día 2 de octubre de 1970).

Sin embargo, el propio artículo establece una exención¹⁵, referida a las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso de “programas computacionales estándar”.

Acto seguido el propio artículo entiende por tales, “...aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso de este, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con

¹³ Cabe destacar que el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR gravaba con Impuesto Adicional (tasa del 15% o 30%) las cantidades que se pagasen, pusiesen a disposición o abonaran en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas

¹⁴ Ley N°17.336 publicada en el Diario Oficial el 2 de octubre de 1970.

¹⁵ Se incluyó mediante el artículo 2, N° 1, de la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012. Las instrucciones se encuentran en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 14 del 7 de marzo de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu14.pdf>>

cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto...” Por lo anterior la exención se refiere a, por ejemplo, el licenciamiento.

De acuerdo con lo antes expuesto, la exención del impuesto adicional beneficia a:

- i. Personas que no tienen domicilio ni residencia en el país, cualquiera que sea su calidad jurídica (personas naturales o jurídicas), y
- ii. sobre las cantidades que se les paguen, pongan a disposición o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar (se incluyen libros digitales)

Requisitos que se deben cumplir para la exención:

- i. Deben corresponder al concepto de programas computacionales que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual;
- ii. Los programas computacionales deben tener el carácter de estándar y;
- iii. no debe ser usados para la explotación comercial, reproducción, o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para el uso.

Por otra parte, la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁶, dispone una excepción a la exención de IVA establecida en el N°7, de la letra E), del artículo 12 del mismo cuerpo legal, quedando de esta manera exentos del referido tributo los ingresos afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de Impuesto Adicional por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

Antes de seguir analizando la exención señalada, hay que recordar que el otorgamiento remunerado de licencias, que permiten el uso de programas computacionales se encuentra expresamente gravado con IVA según lo establece la letra h) del artículo 8 del DL 825 de 1974, cuando estos sean usados en Chile (en el caso de ser prestado desde el extranjero) al encontrarse protegidos por la Ley 17.336.

Respecto de la exención del Impuesto Adicional de los programas computacionales, ella no los excluye de la exención de IVA, toda vez que el criterio del Servicio de Impuestos Internos, ha sido aplicar la exención aun cuando dicho tributo no sea enterado efectivamente en arcas fiscales por gozar de la exención contemplada en el artículo 59 del DL 824 de 1974, puesto que la exención de IVA, favorece a las remuneraciones afectas al Impuesto Adicional, es decir, que califiquen como hecho gravado con dicho impuesto, sin importar si éste

¹⁶ Modificado por la Ley 20.630, publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012.

es efectivamente pagado o no por gozar de una exención particular a su respecto¹⁷.

Por lo anterior, la exención de IVA quedará supeditada al lugar donde se entiendan prestados los servicios remunerados por las referidas remesas al exterior. Así las cosas, si los servicios son prestados en Chile, dichas sumas se encuentran gravadas con IVA en virtud de la modificación incorporada al N° 7, de la letra E), del referido artículo 12. Por el contrario, si los servicios son prestados en el extranjero y tan sólo utilizados en Chile, las remesas pagadas al exterior quedan exentas de IVA. Ahora bien, cuando el servicio consiste en la cesión del uso de programas computacionales estándar que serán utilizados en Chile, tal cesión sólo puede ser efectuada por el titular del derecho de autor, según lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley N° 17.336. Considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra, según dispone el artículo 1 de la referida ley, se concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho, ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra, efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de estos. Por ello, el servicio prestado en el caso de programas computacionales estándar cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero (por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias) se entiende prestado en el exterior, y por lo tanto exentos de Impuesto Adicional, según dispone el inciso 1°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, favoreciéndose además

¹⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2515 del 5 de diciembre de 2013 [en línea]
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/ventas/ja2515.htm>>

con la exención contenida en el N° 7, de la letra E) del artículo 12 del D.L. 825 de 1974, por tratarse de servicios prestados en el extranjero y no en Chile.

Otro tipo de servicios prestados a través de medios digitales pueden ser los de publicidad¹⁸. En efecto, los servicios de publicidad pagados a Facebook o a Google (Google AdWords), se encuentran afectas a impuesto adicional al estar considerado en el artículo 59 del número 2 inciso cuarto de la Ley sobre Impuesto a la renta, con tasa del 35% al tratarse de una remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en Chile. Por lo anterior y en virtud del artículo 12 letra E) número 7, se encuentran exentas de IVA.¹⁹

Finalmente, sobre la territorialidad en los servicios de hosting, el Servicio de Impuestos Internos ha sido reiterativo respecto a que el hecho de que este servicio se encuentre fuera de Chile, por ejemplo, USA, no implica que, necesariamente, se encuentre prestado desde el extranjero. Por ejemplo, el organismo fiscalizador ha señalado que independiente de su ubicación, si para ofrecer los servicios, mantener un sitio web seguro, confiable, actualizaciones, etc., necesita contratar personal que esté revisando, actualizando constantemente los contenidos y programando, entre otras funciones que hacen posible la prestación del servicio que se remunera, y todo esto se desarrolla en Chile, se entenderá que el servicio es prestado en territorio nacional, según lo establece el artículo 5 del DL 825 de 1974.

¹⁸ Sobre la tributación respecto del Impuesto a la renta de este tipo de prestaciones realizadas desde el extranjero, vea ESCALONA C., Esteban. Emprendimientos tecnológicos en Chile: aspectos tributarios. Revista de Estudios Tributarios 13:101-132, 2015 [en línea] Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile <<http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewArticle/39872>>

¹⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 362 del 25 de febrero de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/ventas/ja362.htm>>

3.2. DL 824 respecto Impuesto Adicional y la economía digital

Ahora hablaremos del impuesto renta que deben pagar los servicios que según el artículo 59 inciso cuarto N°2 de la LIR, se encuentra afecto al impuesto adicional²⁰ con tasa del 35%, al tratarse de una remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en Chile (recordemos que el impuesto adicional grava las rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile). Además, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 74 N° 4, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la remuneración y enterado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención (mediante Formulario N°50 sobre Declaración Mensual y Pago Simultaneo de Impuestos), según lo dispone el artículo 79, de la misma Ley.

En efecto, el impuesto adicional se divide en dos grandes grupos:

1. Modalidad de Declaración, que es aquella donde el impuesto adicional grava la totalidad de las rentas de fuente chilena y donde además la retención es solo un anticipo a la cuenta del Impuesto Adicional que debe ser declarado anualmente mediante Formulario N°22, sobre Impuestos Anuales a la Renta.
2. Modalidad de Retención, aquella que el Impuesto Adicional grava determinadas rentas con un tributo que por norma general tiene carácter de único²¹, el cual permite cumplir con la obligación tributaria en forma directa sin que exista la obligación de

²⁰ El Impuesto Adicional es un tributo que se aplica en reemplazo del Impuesto Global Complementario a personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, y que han percibido rentas de fuente chilena.

²¹ Artículo 59, inciso penúltimo

presentar declaración anual de impuestos; es decir, tiene carácter de tributación final o definitiva.

APLICABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y SERVICIOS, CONSIDERANDO LAS PROPUESTAS OCDE.

CAPÍTULO 1 ECONOMÍA DIGITAL, PRINCIPALES ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS.

La economía digital es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y comunicación, que dado su crecimiento, ya puede denominarse una economía propiamente dicha.

Entre los elementos caracterizan la Economía Digital tenemos: El desarrollo permanente de Internet y de tecnologías asociadas; Relaciones basadas en el Comercio Electrónico; Distribución Digital de bienes y Servicios; y Nuevos procesos digitales con proyección sobre la venta de bienes y servicios “tangibles”.

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen, la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en la red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea. Asimismo, la economía digital ha acelerado y alterado la propagación de cadenas de valor mundiales en las que las Empresas Multi Nacionales integran sus operaciones en todo el globo.²²

²² Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

CAPÍTULO 2 LINEAMIENTOS BEPS/OCDE. ACCIÓN 1 ECONOMÍA DIGITAL EN IVA

En este capítulo abordaremos los lineamientos que ha entregado la OCDE en la acción 1 que versa sobre cómo abordar los retos de la economía digital para la imposición. Esto visto desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado (IVA), especialmente cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero. A continuación se indican las diversas soluciones posibles planteadas para dichos problemas.

La OCDE plantea los principios fiscales fundamentales de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad y sostenibilidad deben posicionarse a la luz de la proporcionalidad de los cambios necesarios para poner fin a los problemas fiscales que surgen en el contexto del marco fiscal internacional existente (OCDE, 2014: 162). Estos estándares normativos se centran en el establecimiento de normas destinadas a garantizar la neutralidad en el comercio transfronterizo y una fiscalidad más coherente en el comercio electrónico.

En cuanto al principio de neutralidad, el GEFED señaló la importancia de examinar una por una las distintas opciones, para garantizar que su adopción no se traducirá en una discriminación a favor, o en detrimento de una forma específica de negocio frente a otra; agregó que contribuyentes en situaciones análogas deberían estar sujetos a niveles impositivos equivalentes para evitar introducir distorsiones en el mercado (OCDE, 2014: 162).

Lo anterior no significa que en cumplimiento del principio de neutralidad se debe presentar igual carga impositiva para todo tipo de operaciones, sea digital o convencional. Así, el tratamiento tributario diferenciado de operaciones en una economía digital -como sugieren algunos autores (Irribarra, 2015: 260)- debe ser entendido como una forma de cumplir con dicha neutralidad, pero bajo la óptica de evitar distorsiones económicas, sistemas más simples y minimizar las oportunidades de elusión (Badenes, 2014: 51). Es por ello que el principio de neutralidad iría encaminado a expresar que la tributación debe ser un medio y no un fin: el medio legítimo para las entidades públicas de dotarse de recursos, para proporcionar a sus poblaciones los servicios públicos necesarios, en un ambiente económico, social, educativo, cultural y más (Glaize, 2000: 56).

GRANDES OBJETIVOS MARCADOS EN IVA

En primer lugar se trata de garantizar que el IVA grava el consumo privado y no la actividad empresarial, es decir, que no afecta a la producción y no genera desajustes en el comercio transfronterizo. El segundo gran objetivo es que en el caso de transacciones de servicios entre empresas, el gravamen sólo se aplique en el país de recepción del servicio. Los nuevos estándares pretenden impedir las consecuencias de aplicar el IVA sin coordinación entre países, lo que puede llevar a una doble imposición o a privar a los Estados de una importante fuente de financiación.

Señala la OCDE que las empresas en situaciones similares que llevan a cabo operaciones similares deben estar sujetas a los mismos niveles de tributación. Cualquier imposición del IVA sobre los negocios, debe ser clara y

explícita en el marco legislativo dado para el impuesto. La carga de los propios impuestos sobre el valor añadido no debe recaer en las empresas, salvo que exista disposición expresa en la legislación.

Las Directrices establecen una serie de principios para el IVA, como son los referidos al tratamiento de los tipos más comunes de las transacciones internacionales, centrándose en el comercio de servicios y bienes intangibles, con el objetivo de reducir el incertidumbre y los riesgos de doble imposición y de no imposición involuntaria de que el resultado de las inconsistencias en el aplicación del IVA en un contexto transfronterizo.

No tienen por objeto prescripciones detalladas para la legislación nacional. Las jurisdicciones son soberanas en lo que respecta al diseño y la aplicación de sus leyes, sino que más bien, las directrices marcadas buscan identificar objetivos y sugieren medios para alcanzarlos.

La finalidad que se persigue es la de servir como un punto de referencia. Se trata de ayudar a los responsables políticos en sus esfuerzos para evaluar y desarrollar el marco jurídico y administrativo, teniendo en cuenta su contexto económico, jurídico, institucional, cultural y las circunstancias y las prácticas sociales.

EMPRESAS EXTRANJERAS

Algunos de estos principios apuestan, porque las empresas en situaciones similares, que llevan a cabo operaciones similares, estén sujetas a niveles similares en los impuestos; las normas del IVA deben enmarcarse de tal manera

que ellos no sean la principal influencia en las decisiones de negocios. Con respecto al nivel de impuestos, las empresas extranjeras no deberían estar en desventaja o con ventajas en comparación con las empresas nacionales en la jurisdicción donde el impuesto puede ser debido o pagado; y para garantizar que las empresas extranjeras no incurran en el IVA irrecuperable, las jurisdicciones pueden elegir entre un gran número de enfoques.

El concepto de neutralidad fiscal en el IVA tiene una serie de dimensiones, incluyendo la ausencia de discriminación en un entorno fiscal que sea imparcial y que elimine las cargas fiscales indebidas y los costes de cumplimiento desproporcionados o inapropiados para las empresas. La neutralidad es uno de los principios que ayuda a asegurar el cobro de la cantidad adecuada de los ingresos de los Gobiernos.

Las normas del IVA deben evitar convertirse en la principal influencia para las decisiones empresariales. Se trata de asegurar que el impuesto recaudado en última instancia, a lo largo de una cadena de suministro sea proporcional a la cantidad pagada por el consumidor final, independientemente de la naturaleza de la oferta, la estructura de la cadena de distribución, el número de transacciones o los agentes económicos involucrados y la técnica medios utilizados.

PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD

Estas directrices se refieren a todos los aspectos de la neutralidad en el contexto internacional. A pesar de que se basan en los principios básicos que se aplican a las transacciones internas, que no cubren aspectos internos de la

neutralidad, como la influencia de la estructura tributaria (por ejemplo, tipos diferentes y exenciones) en las decisiones de los consumidores. Cuando se considere preciso, los requisitos administrativos específicos para las empresas extranjeras, no deben suponer una carga de cumplimiento desproporcionado para las empresas.

Esto significa que la legislación en vigor en el país en el que el IVA se genera por las empresas extranjeras, no debe discriminar en contra de ellos ni favorecerlos en cuanto a la imposición, y su derecho a la deducción o devolución del IVA en comparación con las empresas nacionales. Algunas Administraciones Tributarias hacen referencia a la reciprocidad al establecer normas para los reembolsos o mecanismos equivalentes.

Se incluye el nivel en que se aplica la fiscalidad, los costes de recaudación y administración, y las cargas correspondientes que afectan a las empresas y las Administraciones Fiscales. Los requisitos administrativos específicos para las empresas extranjeras, no deben suponer una carga desproporcionada o inapropiada de cumplimiento para las empresas.

Para garantizar que las empresas extranjeras no incurren en un IVA irre recuperable, las jurisdicciones pueden elegir entre una serie de enfoques. La aplicación del principio de que el IVA debe ser neutral y equitativo en circunstancias similares al comercio internacional, implica que el sistema del IVA no debe alentar o desalentar a las empresas de inversión, o la realización de actividades en un país específico.

Dice la OCDE, que el principio de que las empresas no deben incurrir en el IVA irre recuperable, no significa que los costos de cumplimiento y las cargas no deben ser asumidos por las empresas. Del mismo modo, las Administraciones Tributarias incurrirán en costos y las cargas en el manejo de sistemas de IVA, incluidos los procedimientos y las políticas subyacentes.

Aunque alguna forma de devolución del IVA, o mecanismo de alivio general debe estar disponible para las empresas extranjeras, la disponibilidad y el alcance de tales sistemas o mecanismos pueden tener en cuenta las cargas relacionadas de administración, cobro y ejecución. Por ejemplo, no se debe esperar que la Administración Tributaria haga incurrir en costes desproporcionados, o cargas a empresas extranjeras, como puede ocurrir en las reclamaciones, cuando se trata de valores no muy elevados.

PRINCIPIO DE DESTINO

En el caso del Impuesto, cuando grave el consumo de servicios y bienes intangibles, objeto de comercio internacional, se debe gravar de acuerdo con las reglas de la competencia de consumo. Así, el principio de destino está diseñado para asegurar que el impuesto sobre los servicios y los intangibles, objeto de comercio internacional, se aplique en última instancia sólo en la jurisdicción fiscal donde se produce el consumo final, lo que mantiene la neutralidad del sistema del IVA que se aplica al comercio internacional.

Aunque el propósito fundamental del principio de destino, es asegurarse de que todos los ingresos se devengan en la jurisdicción donde se produce el

suministro al consumidor final, el principio no se limita a los suministros entre empresa y consumidor. También, se aplica a las entregas de empresa a empresa, a pesar de que los suministros entre ellas no implican consumo final.

Debido a que los suministros de empresa a empresa objeto de comercio internacional, están sujetos al proceso de imposición por etapas de recaudación del IVA, el principio de destino -en el que las exportaciones están exentas de IVA y las importaciones se gravan sobre la misma base que los suministros internos- tiene un papel crucial para facilitar el gravamen ulterior de los servicios y bienes intangibles comercializados internacionalmente, de acuerdo con las reglas de la competencia de consumo en la directriz sobre el principio de destino.

En este contexto, el principio de destino se realiza generalmente mediante la asignación de los derechos de imposición, sobre los suministros objeto de comercio internacional, de la jurisdicción donde se considera que se produce el negocio que se produzca, ya que esto facilita el objetivo último de garantizar que el impuesto se paga y los ingresos se devengan a la jurisdicción donde se produce el suministro al consumidor final.

De esta forma, garantiza que los servicios y los intangibles suministrados a través de las fronteras se gravan de acuerdo a las reglas de competencia del cliente, independientemente de la jurisdicción desde donde se suministran. También garantiza la igualdad de condiciones para los proveedores para que las empresas que adquieran tales servicios, lo hagan impulsados por los acontecimientos económicos, en lugar de las consideraciones fiscales.

Para la aplicación de los estándares transfronterizos de la OCDE, en las normativas nacionales de aplicación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), con lo que se pretenden evitar las turbulencias que la falta de armonización normativa produce y combatir con la mayor eficacia posible el fraude.

Estos estándares normativos se centran en el establecimiento de normas destinadas a garantizar la neutralidad en el comercio transfronterizo y una fiscalidad más coherente en el comercio electrónico.

Como tal, la jurisdicción de la ubicación del cliente puede presentarse como el lugar apropiado para la competencia de uso del negocio, ya que logra el objetivo de la neutralidad aplicando el principio de destino. Esta es la jurisdicción en la que el cliente ha localizado su presencia comercial permanente.

CAPÍTULO 3 APLICACIÓN DE IVA EN LA ECONOMÍA DIGITAL, MARCO LEGAL EN CHILE.

En este capítulo abordaremos el actual marco legal aplicable en Chile a la economía digital. Revisaremos la normativa aplicable hoy en Chile en Impuesto IVA, los convenios para eliminar la doble imposición internacional, y la determinación de lo que actualmente se conoce como Establecimiento Permanente Virtual, así como la normativa impartida por el SII en la materia.

Antes de entrar al análisis pormenorizado de las normas que asientan el principio de territorialidad, conviene recordar primeramente que el legislador chileno contempla un principio dual de jurisdicción para la aplicación de las normas de la ley de la renta, ya que por un lado, sustenta el principio de la residencia o renta mundial, respecto de las personas residentes en Chile, y por otro, el principio de la fuente, respecto de los no residentes en el país

MARCO LEGAL DEL DL 825 DE IVA

Esto ya fue planteado en el Marco Teórico al inicio del documento, en resumen, si se entiende que el servicio se presta en territorio nacional, la remuneración de éste se encontraría gravada con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del Art. 8°, letra h), del D.L. N° 825. Por otro lado, si el servicio se entiende prestado en el extranjero, estaría afecto a Impuesto Adicional, y por tanto exento de IVA.

De esta manera, debe determinarse si tales servicios son prestados en Chile o en el extranjero, y para ello, ha de considerarse que el inciso 2°, del artículo 5

del D.L. 825, señala que “se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice”.

Al respecto, no se encontraron documentos específicos del Servicio sobre la materia, pero en el ORD. N° 1482, DE 22.08.2014, encontramos una referencia, la cual podemos tomar como base: “Cuando el servicio consiste en la cesión del uso de programas computacionales estándar que serán utilizados en Chile, tal cesión sólo puede ser efectuada por el titular del derecho de autor, según lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley N° 17.336. Considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra, según dispone el artículo 1 de la referida ley, se concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho, ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra, efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos.

De acuerdo a lo anterior, en el caso de programas computacionales estándar cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero, por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias, se entiende que el servicio es prestado en el exterior.”²³

Por lo anterior, considerando sólo el DL825, se consideraría que el Servicio es prestado en el exterior y como dijimos anteriormente, estaría exento de IVA.

²³ ORD. N° 1482, DE 22.08.2014, Servicio de Impuestos Internos.

TRATADOS DE NO DOBLE IMPOSICIÓN, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La legislación chilena no contempla una definición de establecimiento permanente, solo se limita a indicar en el número 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Decreto Ley 824 de 1974) algunas situaciones que lo configurarían, como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

Considerando una interpretación amplia de la cláusula del establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, en su determinación debe primar la actividad empresarial propiamente tal que desarrolla una empresa en otro Estado. El párrafo 1 del artículo 3 del mismo Modelo de Convenio indica que el enunciado «actividad», relativo a una empresa, y el término «negocio» incluyen la prestación de servicios profesionales, así como cualquier otra actividad de naturaleza independiente. En ese sentido, la actividad empresarial puede tener nociones formalmente dispares que presuponen un tríptico conformado por el empresario, la actividad económica organizada y el establecimiento. El Modelo de Convenio de la OCDE ha seguido la opinión de que el carácter productivo no debe formar parte de la definición de establecimiento permanente, ya que se trata de una característica derivada del simple ejercicio de la actividad empresarial (Baker, 1994: 90; Serrano, 2005, 151; Vogel, 1991: 208). Así, actividad empresarial se posiciona en un elemento de la esencia de lo que es objeto de gravamen, cuya relación con el enunciado «lugar de negocios» no implica limitar la función del primero.

Genéricamente, el enunciado «lugar de negocios» incorporado en el artículo 5 se ha orientado en su aplicación como un elemento de carácter

material, por lo cual describe distintas situaciones, como tener a disposición un local u oficinas. El alcance que ofrecen los Comentarios al Modelo de Convenio es que dicho término hace referencia a cualquier local, instalación o medios materiales utilizados para las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin, al margen de que la empresa sea o no la propietaria.

Lo anterior, denota un carácter flexible o elástico del concepto de establecimiento permanente (Carmona, 2012: 42). Es por ello que la OCDE está proponiendo bajo esta premisa dos nuevos conceptos, “presencia virtual significativa” y “actividades digitales totalmente desmaterializadas”. Estos nuevos conceptos propuestos, que toman en cuenta la presencia virtual, no están considerados dentro de nuestra actual normativa, por lo que no nos sirven para aplicar IVA a este tipo de operaciones.

Estos nuevos desafíos fiscales en la economía digital propuestos por la OCDE no vienen más que a confirmar la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente que ofrece el artículo 5 de los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación.

Sin embargo, las propuestas destinadas a buscar una solución a dicha obsolescencia frente a la economía digital ocultan un conflicto más complejo para Chile, que se concentra en la forma en que la jurisprudencia nacional ha interpretado los alcances de la referida cláusula del establecimiento permanente.

Como se analizó antes, asumir una interpretación restringida de la definición de establecimiento permanente que ofrece el artículo 5 del Modelo de Convenio

pareciera ser un camino errado, lo que generaría dificultades frente a los nuevos modelos de negocios desarrollados por las empresas multinacionales sobre la base de tecnologías de la información y comunicación.

CAPÍTULO 4 APLICABILIDAD DE LAS PROPUESTAS OCDE EN IVA

En este capítulo nos abocaremos al problema descrito, analizando la aplicabilidad práctica de las propuestas de la OCDE para recaudar impuesto IVA a la economía digital bajo la actual normativa y el tratamiento tributario aplicable a la figura en otras legislaciones comparadas, revisión que se justifica atendido el origen y desarrollo de la figura en el extranjero.

Como vimos, una solución propuesta por el GEFED fue sustituir el concepto existente de establecimiento permanente, por un criterio basado en una presencia económica significativa, a fin de responder a la naturaleza cambiante de las relaciones con los clientes en la economía digital, sin dejar de apoyarse, en parte, en una presencia física (OCDE, 2014: 159). Dicha presencia económica significativa estaría enfocada a establecer relaciones con los clientes o usuarios durante al menos seis meses, acompañadas de una cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente; la venta de bienes o servicios por medios que impliquen una cercanía con los clientes en el país, como un sitio web en el idioma local, un servicio de entrega por parte de los proveedores ubicados en la jurisdicción, servicios bancarios y otros varios ofrecidos por los proveedores, o suministro de bienes o servicios procedentes de proveedores ubicados en dicho país; y el suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión.

El referido nexo propuesto, además, plantea una retención definitiva en el Estado de la Fuente; y en el caso de consumidores, para evitar aplicar dicha retención se propone asumir la responsabilidad por parte de las instituciones financieras involucradas en los pagos.

La presencia económica significativa puede revestir aspectos subjetivos de difícil determinación. Son múltiples las formas de concretar un procedimiento y transmisión digitalizada de información, pero establecer cuánto es significativo y cuánto no tendrá una complejidad mayor. A esto se debe sumar la circunstancia de que la localización efectiva de personas físicas, jurídicas y de equipos informáticos, la facilidad de utilización de seudónimos y sistemas de encriptación de información por los usuarios de la red, la existencia de nuevos paraísos fiscales y, por último, la propia normativa en materia de protección de datos personales dificultan la identificación de las personas que intervienen en estas operaciones y su ubicación geográfica exacta, a efectos fiscales (Durán, 2005: 735). Además, si bien es posible determinar las ventas totales, como también los ingresos o las rentas de un vendedor, sería imposible determinar el lugar donde se realizan algunas ventas (McLure, 2000: 114).

En países como España, la administración tributaria ha llegado a concluir que se estaría en presencia de un establecimiento permanente en todos aquellos territorios donde la empresa realice efectivamente operaciones de comercio en forma electrónica, es decir, en el lugar de la residencia fiscal del adquirente de los bienes o el beneficiario de los servicios (Durán, 2005: 740). En ese mismo país se han utilizado sistemas de interceptación denominados sniffers, consistentes en un

dispositivo hardware o software diseñado para interceptar y almacenar información. Dichos sistemas se han aplicado, previo mandamiento judicial, en denuncias por distribución no autorizada de programas, obras multimedia y bases de datos jurídicas a través de internet. Tras treinta días de intervención telemática se obtuvieron pruebas concluyentes, ya que en los mensajes transmitidos y copiados en disco duro se hallaron catálogos, pedidos, órdenes de transferencias de fondos y los propios programas distribuidos ilícitamente (Segarra, 2004: 1.119).

Como se puede apreciar, las actuales propuestas de la OCDE, no serían aplicables en Chile tomando la nueva definición de Establecimiento Permanente Virtual. Lo que resultaría más aplicable es un modelo como el que han tomado otros países de la región, que van por un cobro automático descontado de la transacción realizada mediante instituciones financieras, siendo estas últimas las encargadas de enterar en arcas fiscales el impuesto. En el siguiente capítulo veremos la propuesta de reforma del Gobierno de Sebastian Piñera (2018), la cual se encuentra comenzando su trámite legislativo.

CAPÍTULO 5 PROPUESTA REFORMA TRIBUTARIA: IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES (ISD)

En este Capítulo abordaremos someramente un tema en evolución, la propuesta del gobierno para hacer tributar los beneficios obtenidos en Chile por la economía digital.

El día 23 de Agosto de 2018 el Gobierno envió un Proyecto de modernización tributaria, con el objeto de realizar una serie de ajustes técnicos, que por una parte permitan simplificar el sistema de tributación chileno, y por la otra, incorporar nuevas regulaciones.

En lo referente a Impuesto a los servicios digitales (ISD), la propuesta introduce un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, a los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten, y en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales.

Se comprenden dentro de los servicios digitales que se afectan con este nuevo impuesto, entre otros, los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital (e.g., películas, música, videos, juegos) sea que presten a través de descarga, streaming u otra tecnología; los servicios remunerados de publicidad en el exterior, uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet; servicios remunerados de almacenamiento de datos como nubes, Software como servicios, entre otros.

La tasa del nuevo ISD es de un 10% sobre la remesa bruta. En el pago por medios electrónicos se impone la obligación de retención al emisor del medio de pago electrónico utilizado (e.g., emisor de tarjeta de crédito).

En entrevista con el diario el Mercurio del 23 de agosto de 2018, el ministro de Hacienda, Felipe Larraín indicó que, Plataformas digitales tan populares como Netflix, Spotify y Airbnb son algunas de las que serán gravadas con un impuesto del 10%, quien agregó que la forma en que las otras empresas pagarán el gravamen será con "la retención en el cargo de la tarjeta de crédito".

Mientras, las empresas como Uber y Cabify no serían afectadas. Larraín aclaró que "esto no afecta al transporte de pasajeros porque esas empresas, según la ley conocida como Ley Uber, considera que deben establecerse en Chile, por lo tanto, van a pagar impuesto a la renta"

Agustín Guilisasti, gerente general de Cabify Chile, explicó que "el actual proyecto de ley que regirá a las plataformas de transportes exige en materia de tributación que las empresas estén legalmente constituidas en Chile. Cabify cumple con ese requisito desde 2012, por ende, queda fuera de la denominación de empresa primera categoría". Por su parte, Uber afirmó a través de un comunicado que esperarán a "conocer el texto del proyecto en su totalidad antes de emitir una evaluación sobre el mismo".

George Lever, gerente de estudios de la Cámara de Comercio de Santiago (CCS), discrepó del Gobierno y enfatizó que "aplicar una tasa del 10% a algunas plataformas digitales tiene la complejidad adicional de determinar a qué

plataformas gravar, entendiendo que, si bien un par de ellas son las más conocidas, existen cientos de servicios de esas características, que aun cuando posean participaciones tributarias, correspondería gravar por justicia y equidad tributaria"²⁴

²⁴ Comentarios reforma tributaria diario electrónico EMOL
<http://www.elmercurio.com/Inversiones/Noticias/Analisis/2018/08/23/Reforma-tributaria-como-se-compensara-menor-recaudacion.aspx>

CONCLUSIÓN

Los modelos de negocios que han desarrollado las empresas sobre la base de nuevas tecnologías han generado un problema de adaptación del concepto de la normativa fiscal a nivel mundial. La administración tributaria chilena ha percibido esta dificultad, entendiendo que bajo la actual normativa no sería aplicable el impuesto IVA, pues dado que el servicio no se presta en Chile, estaría exento de acuerdo a la misma normativa. Por lo anterior, ha comenzado una reforma que busca hacer frente a estas nuevas necesidades del mercado, al considerar especialmente el carácter dinámico de la economía y las relaciones de sus agentes, cobrando relevancia la actividad empresarial desplegada en otro Estado, independiente de la presencia física.

A nivel mundial se requiere reconfigurar la tributación en la economía digital: La dinámica económica exige un sistema tributario mundial sobre obligaciones tributarias sustentadas en hechos gravables concebidos y ejecutados con la velocidad, movilidad y confianza que caracterizan la Economía Digital; así las cosas, la velocidad exige un impuesto de causación instantánea, ya que los impuestos de período pueden acarrear menor eficiencia en recaudo y dificultar la capacidad de reacción de los estados por aplicación del principio de irretroactividad; por su parte, la confianza exige eficiencia reflejada mediante definiciones claras y puntuales de los elementos del tributo, principalmente del sujeto pasivo y el hecho gravable, para garantizar la equidad objetiva del sistema tributario y evitar que la forma prevalezca sobre la esencia de los contratos, Actualmente Chile va en ese camino, estableciendo como base del sistema, un impuesto único pagadero no en el del usufructo o descarga del bien o servicio, lo cual sería poco controlable, sino que en el momento del pago, lo cual es algo más cierto.

La tarifa del impuesto indirecto sugerido por la OCDE debe procurar ser

suficientemente clara para no afectar la base gravable, pero necesariamente fuerte para cubrir con un solo impuesto el recaudo requerido por el Estado para sus actividades, es decir, simplificando el sistema tributario a una sutil intervención de excepcional eficiencia.

Para evitar distorsiones, todas las naciones deberían caminar en la misma senda, se debe aprovechar la confianza ganada por la Economía Digital en los mercados territoriales y establecer sobre ella sistemas tributarios internacionales equitativos, eficientes y progresivos, sustentados en impuestos indirectos de tipo monetario e impuestos directos de tipo informático, que al combinarse con labores de Hacienda Pública desarrolladas bajo los mismos principios de movilidad, velocidad y confianza que ha demostrado la Economía Digital, promuevan el equilibrio fiscal de los Estados en general.

BIBLIOGRAFÍA.

- Sitio Web OCDE en la URL: www.ocde.org
- Manual de Consultas Tributarias Tomo Anual 2017
Autor: Equipo Editorial Thomson Reuters
Publisher: Legal Publishing
Manual de Consultas Tributarias Tomo Anual 2017 Contingencia Tributaria
BEPS II PARTE: ¿en qué está el SII? y las recomendaciones del experto
<https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/LALEY/REVMCONTCL/A2017/v1/document/91C8D7BC-1B20-DF80-78F7-3BFBD26F6039/anchor/91C8D7BC-1B20-DF80-78F7-3BFBD26F6039>
- Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015
http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf
- Perspectiva de la OCDE sobre economía digital 2017
<https://es.linkedin.com/pulse/perspectiva-de-la-ocde-sobre-econom%C3%ADa-digital-2017-alfonso>
- El acceso y utilización desiguales podrían frenar el potencial de la economía digital, señala la OCDE
<https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/el-acceso-y-utilizacion-desiguales-podrian-frenar-el-potencial-de-la-economia-digital-ocde.htm>
- TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL.
César Leonardo Escamilla Pérez/Fac. de Ciencias Económicas y Administrativas
Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia
<http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.07.pdf>
- Revista Transtecnia.
Exención de IVA 05.12.2013
Ventas y Servicios – Nuevo Texto – Actual Ley sobre Impuesto a las – Art. 8° Letra H), Art. 59°. (Ord. N° 2516, de 05.12.2013)
https://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin_informativo/06_01_2014/contenido_tributario_contable_laboral_6.htm
- Impuestos-por-uso-de-licencias-de-software
<http://jrconsultores.cl/impuestos-por-uso-de-licencias-de-software/>
- La Unión Europea y la OCDE fijan posiciones en la tributación de la economía digital
<http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2018/04/17/la-union-europea-y-la-ocde-fijan.html>
- Tributación directa de la economía digital UE (KPMG)
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributacion-directa-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>
- EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN UN CONTEXTO VIRTUAL Por
Andrés Mauricio Rengifo
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3628683.pdf>
- Cómo abordar los desafíos Fiscales de la Economía Digital / Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios 2014
<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
- Apuntes XXII congreso Internacional de contaduría, Administración e Informática, 27, 28 y 29 de septiembre de 2017, Ciudad Universitaria, Ciudad de México.
- Comentarios reforma tributaria EMOL
<http://www.elmercurio.com/Inversiones/Noticias/Analisis/2018/08/23/Reform>

[a-tributaria-como-se-compensara-menor-recaudacion.aspx](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/a-tributaria-como-se-compensara-menor-recaudacion.aspx)

- La Ocede debate sus directrices sobre el IVA, diario el economista.es
<https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5818411/05/14/La-Ocde-debate-sus-directrices-sobre-el-IVA.html>
- Ley N° 17.336 de 1970, sobre Propiedad Intelectual
- DL 824 Ley de Renta.
- DL 825 Ley de IVA.
- ORD. N° 1482, DE 22.08.2014, emitido por el SII.
- Revista Chilena de Derecho y Tecnología, Universidad de Chile. VOL. 7 NÚM. 1 (2018) • PÁGS. 155-173• DOI 10.5354/0719-2584.2017.48223/ Autor: Antonio Faúndez Ugalde
- Durán, Vicente (2005). «Fiscalidad del comercio electrónico, especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones». En Fernando Serrano (compilador), Fiscalidad internacional. Madrid:Centro de Estudios Financieros.
- McLure, Charles (2000). «Historia de la tecnología de las comunicaciones: Sus consecuencias en el campo tributario». En Giampaolo Corabi y Charles McLure (compiladores), La tributación sobre el comercio electrónico: Objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria. Buenos Aires: Depalma.
- Segarra, Santiago (2004). «Nuevas tecnologías y administración tributaria: Experiencia internacional y comunitaria». En Teodoro Cordón (compilador), Manual de fiscalidad internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Baker, Philip (1994). Double taxation conventions and international tax law. Lon-dres: Sweet and Maxwell.
- Segarra, Santiago (2004). «Nuevas tecnologías y administración tributaria: Expe-riencia internacional y comunitaria». En Teodoro Cordón (compilador), Manual de fiscalidad internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Serrano, Fernando (2005). «Los aspectos fiscales internacionales de los estableci-mientos permanentes». En Fernando Serrano (compilador), Fiscalidad interna-cional. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Skaar, Arvid (1991). Permanent establishment erosion of a tax treaty principle. De-venter: Kluwer.
- Sprague, Gary y Michel Boyle (2001). «Taxation of income derived from electronic commerce». Cahiers de Droit Fiscal International, 96 (1).
- Vogel, Klaus (1991). On double taxation conventions. Deventer: Kluwer Law International.
- MODELO OCDE CAPITULO 5: Definición del concepto de Establecimiento Permanente.
- ACCION 1 CAPITULO 7: Breve análisis de los desafíos de la economía digital.
- ACCION 1 CAPITULO 8: Análisis de las propuestas OCDE para la economía digital.
- LEY 8.419 DE 10 DE ABRIL DE 1946 ARTÍCULO 54: Establecía que se aplicará un Impuesto Adicional a las rentas de sociedades o personas

jurídicas constituidas fuera del país, que tengan sucursales, oficinas, agentes o representantes en Chile, incluso las que se constituyen con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile (...)

- LEY 15.564 ARTICULO 60, INCISO 1: Incorpora el concepto de Establecimiento Permanente.
- DECRETO LEY N°824 ARTÍCULO 58 N°1: Establece que las oficinas, sucursales o agentes son establecimientos permanentes sin definirlo.
- SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°303 de 28 de Enero de 1998 – Define el concepto de Establecimiento Permanente.
- SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°2.890 de Abril de 2005 – Consulta por pagos de servicios aplicabilidad del Convenio Chile y Perú, para evitar doble imposición.
- SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°3.397 de 14 de Diciembre de 2007- Consulta servicios prestados de centro de llamados aplicabilidad del Convenio Chile y España.
- SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°2.438 de 28 de Diciembre de 2010 – Consulta de servicios prestados por la casa matriz a su agencia, aplicabilidad del Convenio Chile y Suiza.
- SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°614 de 14 de Marzo de 2010 – Consulta estableciendo que la empresa española quedará sujeta al 35%.