



**“TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL: ANÁLISIS  
JURISPRUDENCIAL Y LEGAL DEL NUEVO HECHO GRAVADO  
ESPECIAL, ENFOCADO EN ASPECTOS DE TERRITORIALIDAD”**

**PARTE II**

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

**Alumna: Mónica Mellado Becerra**

**Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco**

**Santiago, septiembre de 2020**

## TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. LISTA DE FIGURAS .....	I
2. SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	II
3. RESUMEN EJECUTIVO .....	III
4. INTRODUCCION .....	V
5. CAPÍTULO I. LA ECONOMÍA DIGITAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO .....	1
6. CAPÍTULO II. ECONOMIA DIGITAL Y POLITICAS INTERNACIONALES.....	10
7. CAPÍTULO III. ANÁLISIS HISTÓRICO Y TEÓRICO DEL IVA EN LOS SERVICIOS .....	19
8. CAPÍTULO IV. IVA APLICABLE A LOS SERVICIOS DIGITALES.....	23
8.1 Hechos gravados especiales de la LIVS.....	26
8.2 Jurisprudencia administrativa aplicable a la prestación de servicios .....	28
8.3 Tratamiento tributario de actividades relacionadas con el comercio digital .....	30
9. CAPÍTULO VI. APLICACIÓN DE IMPUESTOS DIGITALES EN EL EXTERIOR .....	33
10. CAPÍTULO V. ANÁLISIS DEL NUEVO HECHO GRAVADO ESPECIAL.....	35
10.1 Cómo opera el nuevo impuesto digital.....	37
10.2 Territorialidad.....	42
10.3 Análisis práctico del nuevo impuesto digital.....	43
11. CONCLUSION .....	53
12. REFERENCIAS.....	55
13. ANEXO A .....	59
14. ANEXO B.....	60
15. ANEXO C.....	61

## **1. LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1. Contribución del eCommerce al Crecimiento del comercio en Chile.

FIGURA 2. Niveles de Evolución de Transformación Digital.

## 2. SIGLAS Y ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosión en la Base Imponible y Traslado de Beneficios)
CCS	Cámara de Comercio de Santiago
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CT	Código Tributario
EP	Establecimiento Permanente
G-20	El grupo de los 20 (organización intergubernamental)
IA	Impuesto Adicional
ICT	Information and Communication Technologies
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
ITD	Índice de transformación digital
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIR	Decreto Ley N°824 de 1974 y sus modificaciones, que contiene Ley sobre Impuesto a la Renta
LIVS	Decreto Ley N°825 de 1974 y sus modificaciones, sobre Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios
LMT	Ley N°21.210, que Moderniza la Legislación Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
SII	Servicio de Impuestos Internos
SNA	Servicio Nacional de Aduanas
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación

### **3. RESUMEN EJECUTIVO**

El presente trabajo consiste, en primer lugar, en profundizar respecto de los conceptos de economía digital y el comercio electrónico junto con sus principales características para posteriormente enfocarnos en un análisis de las propuestas y recomendaciones internacionales sobre la tributación de los servicios digitales prestados por empresas cuya residencia se encuentra en el extranjero. No obstante lo señalado, el foco principal será efectuar un análisis respecto de la legislación chilena en relación a la tributación de los servicios digitales y específicamente respecto del nuevo impuesto digital, aprobado dentro de la Ley de Modernización Tributaria, aplicable a los servicios digitales provenientes del exterior, presentando algunos casos que permitan ejemplificar la situación de ciertos tipos de servicios antes y después de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 aprobada en el presente año.

Esta tesis consta de cinco capítulos en los que se estudiaron distintos tópicos según la importancia que reportarán a este estudio:

- Capítulo I: La economía digital y el comercio electrónico.
- Capítulo II: Economía digital y políticas internacionales.
- Capítulo III: Análisis histórico y teórico del IVA en los servicios
- Capítulo IV: IVA aplicable a los servicios digitales
- Capítulo V: Aplicación de impuestos digitales en el exterior.
- Capítulo VI: Análisis del nuevo hecho gravado especial.

Cabe destacar que todos los antecedentes presentados han sido recopilados directamente de la legislación chilena, de pronunciamientos oficiales emitidos por organismos como el Servicio de Impuestos Internos (SII), la Cámara de Comercio de Santiago (CCS), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), entre otras, y publicaciones efectuadas en diferentes medio, todos detallados en la sección bibliográfica de este documento.

#### **4. INTRODUCCION**

En los últimos años se ha hecho evidente la creciente evolución el comercio electrónico tanto en nuestro país como en el mundo, lo que ha tenido gran incidencia en los usuarios o clientes y la gran mayoría de las empresas así como en cualquier persona que busque desarrollar una nueva oportunidad de negocio digital. Si bien esta situación ha significado un avance y un incentivo al crecimiento de la economía mundial, también ha traído consigo problemáticas relacionadas con la detección y pago de los impuestos, principalmente en el caso de aquellas empresas catalogadas como Business to Consumer (B2C) puesto que en este escenario una de las opciones planteadas es que los consumidores finales autoliquidan el IVA devengado por los servicios adquiridos en el extranjero, por ejemplo, en sus declaraciones de la renta dando lugar a la posibilidad de generarse un bajo nivel de cumplimiento tributario ya que según lo expone Marie Lamensch en su artículo acerca de la inversión del sujeto pasivo como método de recaudación del IVA los consumidores particulares no tienen incentivo alguno por declarar y satisfacer de forma voluntaria los impuestos devengados a diferencia de los sujetos pasivos, quienes sí pueden compensar el impuesto soportado con el impuesto repercutido.

Esta situación ha generado desde hace varios años diferentes discusiones a nivel nacional e internacional, liderados principalmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) haciéndose evidente la necesidad de actualizar la legislación de los diferentes países, incluido Chile, en relación a la tributación de los servicios digitales prestados por personas no domiciliadas ni

residentes en el país. Como resultado, son cada vez más las jurisdicciones que estudian formas de implementar un enfoque basado en el principio de destino para suministros transfronterizos de servicios entre empresas y de empresa a consumidor (B2B y B2C, respectivamente), basándose en un sistema que exige que los proveedores cobren e ingresen el impuesto en consonancia con las recomendaciones presentes en las Directrices sobre Comercio Electrónico de la OCDE (OCDE, 2003a).

Es por ello que en el caso de Chile el Servicio de Impuestos Internos (SII) a través del Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT) publicado el año 2019 planteó como uno de sus objetivos “Mejorar el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la compra y venta de productos y servicios a través de medios digitales o electrónicos y reducir la brecha tributaria global y las específicas de contribuyentes de interés de este segmento, que efectúan transacciones mediante medios digitales y electrónicos” y así, en febrero del presente año, se publicó en nuestro país la Ley de Modernización Tributaria N°21.210 (en adelante “LMT”) la cual incorpora ciertas modificaciones al Decreto Ley N°825 de 1974 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “LIVS”) relacionadas principalmente con la incorporación del nuevo hecho gravado especial del artículo 8°, letra n), normativa que busca entregar las directrices respecto de la tributación de los servicios de carácter digital en conjunto con la modificación del artículo 5 de la misma LIVS, dentro de la cual se han definido nuevas normas de territorialidad.



#### **4.1 Planteamiento del problema**

Hasta inicios del presente año, no existía en la legislación chilena regulación alguna orientada a definir específicamente los lineamientos fiscales de la digitalización, sin embargo, con la aprobación de la LMS se comienzan a regular diversos aspectos relacionados con este ámbito, como es la tributación de los servicios de carácter digital, dando lugar al nuevo hecho gravado especial definido en el Artículo 8°, letra n) de la LIVA.

Si bien este impuesto digital no es único en nuestro país ya que Islandia fue uno de los primeros países en comenzar a cobrar un impuesto a los servicios digitales (22,5% en el año 2011), imitando posteriormente esta norma países como Estados Unidos, Arabia Saudita, Australia, Corea del Sur y Argentina, es una medida medianamente nueva y, por ello, esta nueva regulación busca esclarecer diversos aspectos relacionados con la tributación aplicable a aquellos prestadores de servicios digitales no domiciliados ni residentes en Chile que, desde el extranjero, prestan servicios utilizados en el territorio nacional. Sin embargo, a la luz de las modificaciones realizadas a la LIVA, surgen algunas inquietudes relacionadas principalmente con los siguientes aspectos:

- ¿Cómo operará el nuevo hecho gravado especial definido en el Artículo 8°, letra n) de la LIVA?
- ¿Cómo se definirá dónde se está prestando el servicio digital para efectos de territorialidad?

- ¿La nueva regulación se alinea con las recomendaciones planteadas por la OCDE?
- ¿La ley resguarda los principios jurídicos tributarios como el de igualdad (entre los servicios digitales y los servicios físicos) y neutralidad (se rompe la cadena del IVA)?

En vista de las interrogantes expuestas, resulta relevante realizar un análisis jurisprudencial y legal del nuevo impuesto digital y profundizar en aspectos como la territorialidad y esclarecer si existía en Chile la suficiente regulación para abordar estos aspectos señalados, si era necesaria la modificación de la LIVA en términos de servicios digitales o si este se alinea con las definiciones internacionales.

## **4.2 Objetivo general**

Identificar los planteamientos de organismos internacionales relacionados con la tributación de los servicios digitales prestados por no domiciliados ni residentes en el país del consumidor, junto con la regulación local respecto de este tema para posteriormente introducirnos en los alcances de la Ley 21.210 de 2020 sobre Modernización Tributaria en relación al nuevo hecho gravado especial definido en el Artículo 8º, letra n) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y a los aspectos de territorialidad del mismo.

### **4.3 Objetivos específicos**

Identificar las principales problemáticas de la economía digital en términos impositivos, tanto a nivel local como internacional, indagar sobre las regulaciones existentes en la legislación chilena respecto de la tributación de los servicios para finalmente analizar los alcances del nuevo impuesto digital definido en el Artículo 8°, letra n) de la LIVA, junto con los nuevos requisitos incorporados en el artículo 5° de la LIVA para determinar la territorialidad del impuesto digital.

#### **4.4 Hipótesis**

La hipótesis planteada en esta investigación se enfoca verificar, en primer lugar, si era totalmente necesaria la modificación incorporada en la LIVA mediante la aprobación de la Ley N°21.210 sobre Modernización Tributaria y, posteriormente, comprobar si ésta última abarca íntegramente la tributación de los nuevos servicios digitales conforme a los lineamientos definidos por la OCDE.

## **4.5 Metodología**

La metodología que se desarrollará en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las normas que se desprenden de la Ley N°21.210 del año 2020, sobre Modernización Tributaria para efectos de analizar los alcances del nuevo impuesto digital y su aplicación.

## **5. CAPÍTULO I. LA ECONOMÍA DIGITAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO**

### **5.1 Concepto de economía digital**

Los primeros acercamientos respecto del concepto economía digital se dieron a conocer en 1995 con la publicación del libro “La Economía Digital: promesa y peligro en la era de la inteligencia en redes” escrito por Don Tapscott donde se indicaban que el Internet podía influir en la forma de hacer los negocios y que este tipo de economía constaba de tres componentes, los cuales son: las infraestructuras de negocio, el negocio electrónico y el e-commerce.

Para efectos de comprender el concepto de economía digital, en primer lugar, es necesario indicar que surge de la relación entre la economía y las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) o Information and Communication Technologies (ICT, por sus siglas en inglés), siendo éstas últimas las principales responsables del desarrollo de la economía digital dado que han desencadenado diversos cambios y mejoras en los últimos años, tales como, disminución de los costos de implementación, mejora de los procesos de negocios e impulso de la innovación en todos los sectores de la economía. Ha sido tan significativa la incidencia de las TIC en la economía digital, que actualmente ambas son vistas de forma integral y podríamos decir que actualmente ha pasado a ser considerada como la economía en sí misma, es decir, que se ha generado una digitalización de la economía convencional.

Respecto de una definición para el concepto de economía digital, son diversas las aseveraciones que podemos encontrar para ello, sin embargo, inicialmente consideraremos lo indicado en el año 2013 por la Comisión Económica para

América Latina y el Caribe (CEPAL), organismo dependiente de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), mediante su informe “Economía digital para el cambio estructural y la igualdad” donde se indicó que “la economía digital está constituida por la infraestructura de telecomunicaciones, las industrias TIC (software, hardware y servicios TIC) y la red de actividades económicas y sociales facilitada por Internet, la computación en la nube y las redes móviles, las sociales y de sensores remotos” (CEPAL, 2013). Asimismo, la OCDE indica que corresponde al “resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación” (2014, p.15).

Por otro lado, es necesario considerar que la economía digital consta de tres componentes que determinan su grado de madurez:

- (i) Infraestructura de las redes de banda ancha, que incluye elementos como conectividad nacional e internacional, redes de acceso local y puntos de acceso público.
- (ii) Industria de aplicaciones TIC, la cual comprende las ofertas de software y hardware junto con los procesos de negocios y de conocimiento que esta proporciona.
- (iii) Usuarios finales que engloba a los individuos, las empresas y el gobierno, los cuales son que demandan o utilizan las aplicaciones y servicios digitales, en función de los beneficios que cada uno espera obtener.

Como se ha señalado al inicio de este título, la economía digital ha sido objeto de una constante evolución, lo que ha dado origen a diferentes modelos de negocio con ciertas características bastante relevantes, desde una perspectiva fiscal, entre



las que se incluyen la movilidad de los intangibles en los que se sustenta la economía digital, los usuarios y las funciones comerciales (OCDE, 2014, p. 17). Así, gracias a la rápida evolución de la tecnología y el uso masivo de los datos a través de la red, se ha permitido que diversos usuarios puedan acceder a diferentes y variados tipos de productos y servicios de forma rápida a través de un intermediario o una plataforma, reduciendo los obstáculos que antes existían para permitir estos intercambios comerciales y generando nuevos escenarios tanto para compradores como vendedores.

## **5.2 Tipos de servicios digitales y principales características**

En el marco del crecimiento y desarrollo de la economía digital, ha surgido también una nueva gama de servicios digitales enmarcados en las siguientes categorías:

- **Intermediación de servicios:** estos corresponden a plataformas, las cuales no entregan un servicio directo al usuario sino que buscan comunicar a dos partes (vendedor/prestador de servicio y comprador/usuario) a través de una aplicación que se ejecuta mediante un dispositivo móvil. Algunos ejemplos de estas son Airbnb, Rappi, PedidosYa o Uber Eats.
- **Entretenimiento digital:** engloba a aquellas plataformas utilizadas para la reproducción de videos, música y juegos, ya sea a través de descarga o streaming (transmisión o re trasmisión en directo de video o audio) junto con textos, diarios, libros y revistas digitales (E-books, Podcast). Dentro de esta categoría están Netflix, Spotify, Prime Video, HBO GO y Fox Play.

- Plataformas: medios digitales orientados al diseño y/o desarrollo de diferentes servicios o módulos a través de internet ya sean software, plataformas o infraestructura informática, siendo algunos de ellos iCloud, OneDrive, Google Drive y Google One.

Claramente los servicios detallados tienen características que los diferencian del comercio tradicional, como indica Escalona estos son: i) No requieren presencia física; ii) Permite interacciones entre contratantes separados físicamente; iii) Ausencia de espacio físico para ofrecer servicios; iv) Horarios de atención flexibles; v) Menores costos fijos; vi) Mayor radio de clientes; vii) Oferente no siempre visible (2017, p.133).

### **5.3 Evolución del comercio electrónico**

La transformación digital, la cual ha tenido su principal crecimiento gracias al acceso a internet, la incorporación del teléfono inteligente y la informática, generando un aumento de internautas los que según lo indicado por We Are Social en su reporte “Digital 2020: Global Digital Overview” corresponden al 59% de la población mundial. Tales cambios han impactado directamente en la forma como se desarrollan los negocios y la interacción con los usuarios finales, permitiendo a las naciones abrir las puertas a los mercados internacionales y potenciar el desarrollo de la economía digital, dado que ahora las economías emergentes y en desarrollo utilizan cada vez más las tecnologías digitales para sus respectivos negocios.

Considerando estos cambios es que finalmente ha surgido el concepto de comercio electrónico o e-commerce definido por el Grupo de Trabajo sobre

Indicadores para la Sociedad de la Información (GTISI) de la OCDE como “la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas<sup>1</sup> 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” (OCDE, 2011).

Con respecto a la economía local, en Chile también se ha generado un importante crecimiento de la transformación digital durante los últimos años y, junto con ello, del comercio electrónico aportando en el 2019 un 2,7% al crecimiento del comercio versus un 0,7% en el año 2015 (Cámara de Comercio de Santiago, 2019) (Ver Anexo A - Contribución del eCommerce al Crecimiento del comercio en Chile). Asimismo, de acuerdo a un estudio realizado en el año 2018 por la consultora Accenture para medir los elementos que componen el desarrollo digital en Chile y su impacto sobre el PIB, la economía digital representaba el 22,2% del PIB del país posicionando a Chile en el primer lugar del Índice de Valor Económico Digital para la región latinoamericana por su nivel de adopción de tecnologías digitales, aceleradores y talento digital (2018, p.2).

Considerando la relevancia de la transformación digital en la economía local es que la CCS en su estudio “Desafíos en la evolución de las empresas hacia la transformación digital” la define como un “cambio cultural y estratégico, mediante el cual las empresas u organizaciones se orientan a mejorar la experiencia de sus clientes y/o a la creación de nuevos modelos de negocios”. Además, para efectos

de materializar el nivel de desarrollo de la industria chilena en relación al proceso de Transformación Digital, es que la misma CCS diseñó el Índice de Transformación Digital (ITD) el cual considera las siguientes cinco dimensiones que determinan e impulsan la transformación digital en las empresas: Analógico, Principiante Digital, Intermedio Digital, Avanzado Digital y Líder Digital (Ver Anexo B – Niveles de Evolución de Transformación Digital) donde, conforme a los estudios realizados por la CCS, en el año 2019, Chile alcanzó la categoría de “Intermedio Digital” lo que significa que las empresas en nuestro país han tenido un importante aumento en su madurez cultural y digital.

Considerando lo expuesto, podemos apreciar que la combinación de la tecnología con el mayor acceso a internet y las nuevas oportunidades de negocios digitales han potenciado en los últimos años la masificación y consolidación del comercio electrónico, prueba de ello son los antecedentes revelados por la CCS en el marco de la “IV Versión del eCommerce Innovation Summit” en Octubre de 2019, respecto de la evolución del eCommerce chileno:

- Aumento de las ventas en un 32% en el tercer trimestre junto con una expansión del 37%, estimando que el principal responsable de las cifras positivas corresponderían al comercio minorista.
- Los eventos Cyber registraron ventas eCommerce de productos B2C por 7.000 millones de dólares y un 54% de los sitios chilenos de comercio electrónico tienen eCommerce, además el 39% cuenta con marketplace y el 12% con chatbots, crecimiento que se vislumbra en ascenso.

- Se estimó que la penetración del eCommerce sobre las ventas totales del retail sobrepasaría el 7% por primera vez, triplicando su importancia en los últimos 5 años.
- Existencia de aproximadamente 9.000 empresas de comercio electrónico en Chile.

A su vez, el Índice Mundial de Comercio Electrónico de Linio constató que Chile se posicionó en el primer lugar en ventas per cápita del comercio electrónico en América Latina, con un gasto promedio por persona en compras no presenciales de US\$ 314,4 en 2018, mientras que en el resto de la región el promedio se situó en US\$ 107,6.

Y que es el comercio electrónico ha venido a facilitar la venta de productos y servicios a todo nivel de usuarios, puesto que se pueden tranzar de forma cómoda, rápida y fácil desde cualquier lugar y en cualquier momento.

Sin embargo, la situación descrita también ha dado lugar a problemáticas ligadas al comercio digital informal, es decir, a aquellas operaciones en que los consumidores adquieren sus productos directamente de los fabricantes o proveedores que desarrollan sus propios canales de venta online sin necesidad de pasar por el comercio tradicional. Asimismo, las plataformas denominadas como marketplaces (Amazon, eBay, AliExpress o Mercado Libre, entre otras) están irrumpiendo en el comercio electrónico debido a un modelo de negocios que permite a personas naturales y Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) aprovechar estas plataformas para vender sus productos sin estar obligados a desarrollar canales de venta propios ni realizar todos los trámites administrativos y legales que la legislación exige para la venta de productos compitiendo con otras

empresas que prestan los mismos productos que ellos sin pagar ningún tipo de impuesto siendo muy difíciles de identificar. Respecto de esto Bernardita Silva, Gerente de Estudios de la Cámara Nacional de Comercio, Servicio y Turismo de Chile, asocia esta situación con lo que se denomina “informalidad online” la que se manifiesta por dos vías, por un lado, los sitios internacionales “donde existe un alto nivel de piratería, además de envíos que entran al país sin pagar aranceles”, y por otro, la de quienes venden por medio de canales como Facebook e Instagram. “Son vendedores que ofrecen todo tipo de productos a través de internet sin cumplir las reglas del comercio formal”. Sin ir más lejos, ya en el año 2016 la CCS estimaba que las plataformas on line a través de las cuales se realizan las ventas ligadas al comercio electrónico generaron una disminución en la recaudación fiscal de 200 millones indicando que tales cifras aumentarían a tasas superiores del 100% anual.

#### **5.4 Tipos de comercio electrónico y problemática sobre detección y pago de impuesto**

En relación a los actores que participan del comercio electrónico (empresas privadas, consumidores finales, empresas públicas) y a la naturaleza de la transacción, actualmente se pueden distinguir seis tipos de comercio electrónico los que explicamos de forma muy breve a continuación:

- B2B (Business-to-Business): comercio electrónico ejecutado entre empresas. Por ejemplo, cuando un mayorista compra a través de internet los productos que ofrece un fabricante para venderlos posteriormente a minoristas.

- B2C (Business-to-Consumer): empresas que venden sus productos, bienes o servicios directamente al consumidor final.
- C2C (Consumer-to-Consumer): venta de productos, bienes o propiedades personales de un consumidor a otros consumidores mediante internet o cualquier tecnología web (venta de auto, casa, aparatos electrónicos, etc.)
- C2B (Consumer-to-Business): consumidor o usuario final proporciona un producto o servicio a una organización.
- B2A (Business-to-Administration): transacciones realizadas entre empresas privadas y organizaciones gubernamentales donde, a través de sitios web, intercambian información y hacen negocios entre sí.
- C2A (Consumer-to-Administration): engloba operaciones entre usuarios finales y entidades públicas (gobierno) y ayuda a los consumidores a solicitar información o ejecutar ciertos trámites relacionados con entidades del gobierno, por ejemplo, pagos de multas/sanciones, empadronamiento, entre otros.

Estos tipos de comercio electrónico se pueden catalogar además como on line (compra de bienes intangibles, transferidos directamente al dispositivo electrónico del comprador) y off line (compra de bienes tangibles, entregados de forma presencial al comprador, aun cuando la solicitud y pago del producto fue realizada a través de internet).

Considerando las categorías expuestas, para el caso del comercio electrónico B2C off line es que se han generado las principales problemáticas relacionadas con la detección y control del pago de impuestos, cuando las naciones utilizan como lugar de tributación de servicio el país en el que tiene su residencia o

domicilio el consumidor de los servicios ya que esto obliga a que los consumidores tengan la obligación de realizar autoliquidaciones en su país de residencia lo que en muchas ocasiones genera situaciones de incumplimiento por diferentes causas, entre ellas, por desconocimiento (Narváez, N, p.17). Esta situación ha dando lugar a diferentes discusiones a nivel internacional las que serán desarrollados en los capítulos siguientes.

## **6 CAPÍTULO II. ECONOMIA DIGITAL Y POLITICAS INTERNACIONALES**

Como ya se ha expuesto uno de los grandes inconvenientes que ha suscitado la economía digital es la elusión, problemática que se ha visto fomentada por los vacíos en las legislaciones de cada país permitiendo a las empresas y prestadores de servicios evitar el pago de impuestos escenario que ha afectado negativamente la recaudación tributaria, tanto en Chile como en el resto de las naciones, lo que a su vez ha dado lugar a la erosión de las bases tributarias, es decir, a la diferencia entre los impuestos que se esperan recaudar versus los que efectivamente son recaudados y percibidos por el fisco. Frente a este escenario, surge la necesidad de abordar la economía digital respecto de la tributación aplicable a los ingresos que se generan, junto con la calificación y localización de las rentas, ya que para este tipo de operaciones no ha resultado tan clara la atribución de las rentas. Es por esta situación que organismos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Unión Europea (UE) han realizado diferentes estudios buscando soluciones y medidas para resolver o enfrentar esta problemática.



## **6.1 La economía digital en el marco OECD**

Desde el año 1998 cuando se desarrolló la Conferencia de Ottawa y su informe sobre el “Comercio Electrónico: Condiciones del Marco Tributario”, que la comunidad internacional ha trabajado y avanzado en diferentes soluciones para abordar la problemática de erosión de las bases tributarias debido a que las empresas o prestadores no pagan todos los impuestos que les corresponderían, conforme a la legislación de su país, es por ello que los países del G-20 decidieron revisar la problemática relacionada con este incumplimiento tributario y por primera vez se encargó a la OCDE el desarrollo de un programa que atacara la elusión tributaria y mejorara las políticas tributarias ocasionando que, en la cumbre celebrada en San Petersburgo los días 5 y 6 de septiembre de 2013, los líderes del G20 aprobaran el Plan de Acción “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS, por su acrónimo en inglés) y emitieran una declaración enfocada en combatir la evasión fiscal, las prácticas fiscales perniciosas y la planificación fiscal agresiva, siendo este el mayor avance en casi un siglo en materia de tributación internacional. En concordancia con ello, en septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) para llevar a cabo la tarea encomendada y elaborar un informe que presente los problemas planteados por la economía digital y las posibles acciones para resolverlos, siendo así que en octubre de 2013 se desarrolló la primera reunión del GEFED donde los delegados territoriales debatieron sobre el alcance del trabajo enfocándose en las conclusiones de la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en Ottawa

acogiendo favorablemente el informe elaborado por el CAF con el título “Comercio electrónico: Condiciones Tributarias Marco (CTM)”, que establece los principios fiscales aplicables al comercio electrónico de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, eficiencia y justicia y flexibilidad los cuales deben posicionarse a la luz de los cambios necesarios para poner fin a los problemas fiscales que surgen en el contexto del marco fiscal internacional existente (OCDE, 2014: 162)

Respecto del proyecto BEPS, en este se presentaron 15 acciones para enfrentar las diferentes problemáticas relacionadas con la erosión en la base imponible y el traslado de beneficios en el contexto de la economía global (OECD, 2015b), de las cuales nueve son sobre asuntos substantivos y seis son aspectos de coordinación o procedimiento, tales acciones pueden agruparse además en tres áreas:

- Aquellas medidas que buscan actualizar las normas tributarias frente a los desafíos de la economía digital (Acción 1).
- Aquellas que buscan mejorar reglas especiales antielusión, como neutralizar el efecto de las diferencias de legislación, el fortalecimiento de las reglas sobre empresas extranjeras controladas y la limitación de la deducción de intereses, entre otras (Acciones 2 a 10 y 12).
- Aquellas que buscan mejorar la coordinación de la legislación tributaria a escala internacional y obtener información de las empresas (Acciones 11, 14 y 15).

El proyecto en cuestión culminó en 2015 con reportes finales emitidos para cada una de las medidas anunciadas en el plan de acción. Ahora bien, para efectos del desarrollo de este trabajo, nos enfocaremos específicamente en la Acción 1 “Tax

Challenges Arising from Digitalisation” (en español, Desafíos tributarios derivados de la digitalización) cuyo reporte fue publicado en octubre de 2015 y busca abordar los desafíos fiscales propios de la economía digital y sujetar las transacciones electrónicas a un nuevo régimen tributario. Por esto es que a través de ella se dan a conocer algunas estrategias y recomendaciones orientadas a evitar ciertas prácticas elusivas de impuesto. En términos generales, se acordaron los siguientes cambios:

- Modificar la lista de excepciones de establecimiento permanente (EP), para impedir a las empresas poder acogerse a las excepciones del estatus de EP.
- Modificar la definición de EP, para abordar los casos de mecanismos artificiosos utilizados para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional que corresponderían a la celebración de contratos.
- Respecto de los Precios de Transferencia se establece que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente el derecho a percibir la totalidad de sus beneficios, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales aporten la mayor parte activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico.
- Que las rentas obtenidas con motivo de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción donde se encuentre instalada la matriz.

Asimismo, dentro de esta Acción se presentan propuestas que buscan abordar los desafíos de la economía digital en relación a la recaudación del impuesto sobre el

valor agregado (IVA) en aquellos casos en que un consumidor adquiere bienes, servicios o activos intangibles de proveedores situados en el extranjero:

- Modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente, asegurándose de que sólo resulten aplicables a aquellas actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar.
- Recaudar el IVA aplicable a los suministros transfronterizos (transacciones Business to Consumer), proponiendo a las naciones seguir las directrices internacionales sobre IVA de la OCDE y evaluar la aplicación de los mecanismos de recaudación tributaria contemplados por éstas.

A través de este de la Acción 1 se estableció además que las características principales de la economía digital exacerban los riesgos BEPS y plantea que los países afectados podrán introducir cualquiera de las soluciones antes mencionadas en sus legislaciones internas.

Así las cosas, considerando las directrices internacionales indicadas por la OCDE sobre IVA, cuando un consumidor privado adquiere bienes, servicios y activos intangibles de proveedores situados en el extranjero se recomienda gravarlos con impuesto en la jurisdicción que tenga el cliente (OCDE 2014), ante esta situación, el cliente que se encuentre en una jurisdicción distinta a la 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 se registre en la jurisdicción del cliente y entere ahí el IVA. Lo anterior se justifica bajo el supuesto de que se evitaría tener que realizar devoluciones transfronterizas de IVA a las empresas que han adquirido servicios en el extranjero, con la consecuente reducción de

gastos administrativos y costes de cumplimiento, haciendo suponer que esto generará una gran ventaja para las empresas, sin embargo, muchos países han optado por la tributación en el país donde está la residencia o domicilio del proveedor de los servicios ya que así se minimiza el riesgo de fraude fiscal por la petición de devolución del IVA que en muchas ocasiones son de difícil comprobación (Narvaéz, N, p. 17).

En línea con esta discusión es que en el año 2018 la OCDE dio a conocer el Informe Provisional “Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización”, en el que se analizan los modelos y de creación de valor derivados de la digitalización, además expone las diferentes posturas de los países en relación con este tema y señala que algunas jurisdicciones consideran necesario cambiar las reglas de fiscalidad internacional mientras que otros estiman que no es necesario efectuar ningún tipo de acción, no obstante, los países miembros de la OCDE acordaron revisar los criterios para determinar la existencia de un nexo (criterio de sujeción) y las reglas de atribución de beneficios. Además, el Informe Provisional señala que los miembros del Marco Inclusivo de BEPS (más de 125 países y jurisdicciones) trabajarán para llegar a una solución consensuada y a largo plazo, a pesar de que algunas naciones estiman que esto dará lugar a riesgos y consecuencias adversas.

Finalmente, en enero de 2019 la OCDE divulgó una Declaración Política de los últimos avances logrados para la resolución de los desafíos fiscales de la digitalización de la economía, señalando que los miembros del Marco Inclusivo de BEPS establecieron dos pilares centrales de la discusión internacional:

- El primer pilar se enfoca en la posibilidad de modificar las reglas existentes que distribuyen la potestad o jurisdicción tributaria entre diversos países lo que implica revisar las reglas que establecen el nexo o criterio de sujeción con una jurisdicción y a las reglas de atribución de beneficios o utilidades.
- El segundo pilar busca atacar la erosión de la base a través de dos grupos de reglas interrelacionadas que permitan a los países actuar cuando los beneficios o utilidades no se gravan o son gravados a tasas muy bajas en otras jurisdicciones.

## **6.2 La economía digital en el marco de la Unión Europea**

Respecto de la posición de la Unión Europea (UE) en relación al objetivo de alcanzar una uniformidad fiscal en aspectos de operaciones virtuales, el 6 de julio de 1998 en Bruselas el Consejo Ecofin aprobó un documento que reúne los siguientes principios impositivos del comercio electrónico y mediante la comunicación oficial “Comercio Electrónico y Tributación Indirecta” define la posición de la UE:

- Rechazo de impuestos ad hoc, destacando que todos los esfuerzos deben orientarse a ajustar el IVA, y todos los impuestos vigentes que correspondan, al comercio electrónico.
- Transmisión electrónica considerar como servicio
- Asegurar un contexto neutral
- Facilitar el respecto de las normas vigentes
- Garantizar el control

- Posibilitar una fácil gestión de las operaciones fiscales

Asimismo luego de la Conferencia de Ottawa realizada por la OCDE la comisión de la Unión Europea presentó una propuesta de Directiva de Parlamento Europeo enfocada en los aspectos jurídicos del comercio electrónico, la cual analiza los siguientes items:

- El lugar de establecimiento de los proveedores de servicios de la sociedad de la información.
- Las comunicaciones comerciales como publicidad o marketing.
- La conclusión de contratos on line.
- La responsabilidad de los intermediarios.
- La implementación de las normativas.

Junto con la cobertura de estos temas, la Comisión aborda también las dificultades en conseguir un planteamiento tributario coherente y es por ello que en la misma comunicación citada al inicio de este ítem declara su intención de extender al mercado interior el principio de imposición al origen de las prestaciones de servicios.

### **6.3 Reformas y principios jurídicos tributarios**

Si bien los países podrían considerar diversos aspectos al momento de diseñar o reformar su sistema tributario, estos deberían basarse en principios y no en intereses de grupos o sectores de la sociedad. Es por ello que el American Institute of Certified Public Accountants en su publicación “Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposal” indica que los

siguientes diez principios son los más relevantes para evaluar la propuestas de reformas tributarias: simplicidad, equidad, neutralidad, transparencia, minimización del no cumplimiento, minimización del costo de recaudación, impacto sobre los ingresos del gobierno, certeza y conveniencia del pago.

Considerando tales principios, es que al momento de determinar las directrices para establecer la tributación de los servicios prestados por empresas domiciliadas o residentes en empresas extranjeras se considera que estas no deberían encontrarse en ventaja o desventaja 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 un IVA irrecuperable, las jurisdicciones pueden elegir entre un gran número de enfoques.

De acuerdo a lo indicado por Yañez (2012, p.235) cualquier reforma tributaria debe ser evaluada considerando los diez principios indicados al principio de este ítem para incrementar la probabilidad de que el nuevo sistema tributario sea mejor que el antiguo, sin embargo, para efectos de definir la tributación del IVA en servicios prestados por empresas extranjeras deben destacarse los de equidad, el que dice relación con que cada contribuyente pague lo que le corresponda, y el de neutralidad, enfocado en que los impuestos no deberían incentivar ni desincentivar ninguna decisión económica tomada por el contribuyente.

Por otro lado, la OCDE señala que las empresas en situaciones similares que llevan a cabo operaciones similares deben estar sujetas a los mismos niveles de tributación, es decir, debe existir equidad entre los servicios prestados a través de medios digitales y los de carácter tradicional. Asimismo, se recomienda que



cualquier imposición del IVA sobre los negocios debe ser clara y explícita en el marco legislativo dado para el impuesto.

Respecto de la situación de Chile y en línea con los pronunciamientos de la OCDE respecto del IVA que afecta a los servicios, es que ya hace varios años se ha discutido en el país la idea de efectuar una reforma a la LIVS con el objeto de que las empresas paguen los impuestos que les corresponde, tal como destacó el ex Ministro de Hacienda Felipe Larraín (2010 – 2014) en su momento sobre el deseo del gobierno chileno de tener una cancha pareja para todos y de que todas las empresas, sin exclusión, paguen los impuestos a la renta, al valor agregado y arancel de importación, cuando no existe un tratado de libre comercio con Chile.

## **7 CAPÍTULO III. ANÁLISIS HISTÓRICO Y TEÓRICO DEL IVA EN LOS SERVICIOS**

A continuación se expondrán los principales cambios realizados al Decreto Ley N° 825 publicado en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1974 en relación al IVA:

1975 - Se deroga la exención del IVA a los productos del sector primario como agricultura, ganadería, caza, pesca, minería y personales (leche, pan, harina, frutas, entre otros); Se gravan todas las importaciones habituales o no (Artículo 8°, letra a); Se crean nuevas exenciones en el artículo 13°.

1976 - Se integran los servicios al sistema del IVA.

1978 - Se integra el IVA de los combustibles, electricidad, teléfonos, cigarrillos.

1979 - Se derogan las tasas adicionales a máquinas fotográficas, radioelectrolas,

filmadoras, tocadiscos, y otros aparatos de amplificación, reproducción o grabación de sonido o imagen; Se integra el impuesto a las ventas y servicios de la ley de alcoholes.

1980 - Se integran los espectáculos públicos; Se reduce el impuesto a la transferencia de automóviles particulares usados a 0,5%.

1987 - Se incorpora la actividad de la construcción mediante la publicación de la Ley N°18.630; Se crea el Artículo 27Bis relativo a la devolución del IVA a los exportadores.

1995 - Se crea el hecho gravado especial del artículo 8 letra m) sobre crédito por adquisición de bienes del activo fijo.

2014 - Se publica la Ley sobre Factura Electrónica.

2016 - Se publica la denominada “Ley de Impulso a la Productividad” donde se incorporó dentro del concepto de exportación de servicios a aquellos que sean parcialmente prestados en Chile y utilizados en el extranjero y también se modificó el artículo 36 permitiendo recuperar el IVA asociado a la adquisición de bienes y servicios utilizados para la prestación de servicios que sean íntegramente prestados y utilizados en el extranjero, cuando de haberse prestado en Chile éstos hubiesen estado afectos con IVA y se graven con un impuesto de idéntica o similar naturaleza en el país donde se presten o se utilicen.

De todas estas modificaciones, podemos ver que los servicios propiamente tal no quedaron inicialmente integrados dentro del sistema general del IVA, sino que se detallaron dentro del Título IV del D.L. N° 825 (“Impuesto a los Servicios”) y se

gravaron con una tasa del 20% y del 8%, dependiendo del tipo de servicio que se tratase y para determinar la tasa aplicable era necesario buscar en una lista donde se detallan los diferentes tipos de servicios, establecidos en los artículos 47º, 48º y 49º del D.L N° 825 (Ver Anexo C – Impuesto a los Servicios Contenidos en el D.L N° 825). La situación planteada generaba que una gran cantidad de servicios, que tenían incidencia en los precios finales, no tuvieran derecho a crédito fiscal siendo algunos de ellos los servicios de propaganda, publicidad, regalías por uso de marcas y patentes, entre otros. De este modo las modificaciones realizadas a través del Decreto Ley N° 1.606 del 03 de diciembre de 1976 se orientaron principalmente a adecuar a la estructura del IVA a los servicios y el detalle de tales modificaciones son las siguientes:

- Se suprimió el gravamen del 8% para la prestación de determinados servicios.
- Se integraron los servicios junto con las ventas, mediante el artículo 8º (Título II de la ley).
- Se eliminó la lista de servicios gravados por una definición particular, la cual no dejaba gravada con IVA los servicios comprendidos en el Artículo 20 N°5 de la LIR, los que en la anterior normativa se encontraban gravados según la letra ñ) del artículo 47º.
- Se modificó la base imponible y la composición del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes del impuesto, ya que la anterior ley solamente daba la posibilidad de ocupar el crédito fiscal por los servicios prestados por el vendedor con motivo de la venta afecta a impuesto.

- Se reestructuraron algunos hechos gravados de las letras b), c) y g) del anterior artículo 47º del D.L 825, incluyéndolos en el nuevo artículo 8º:
  - i. Arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones y/o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.
  - ii. 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; y
  - iii. Estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin.

Sin embargo, con todos los cambios aplicados, en relación a la definición de “Servicio” dentro del Decreto Ley N° 1.606 aún no se lograba identificar una terminología clara para este ítem, ya que la LIVS sólo hacía una remisión a los números 3 y 4 del artículo 20º de la LIR, lo que además se mezclaba con los servicios afectos y exentos y finalmente Decreto Ley N° 825 se constituyó de la siguiente forma:

Título I. Normas Generales

Título II. Impuesto al Valor Agregado

Título III. Impuesto Especiales a las Ventas y Servicios

Título IV. De la Administración del Impuesto.

La vigencia de este texto comenzó a regir a partir del 1 de enero de 1977 y, si bien con posterioridad se realizaron otras modificaciones no se identificaron mejoras relacionadas con la definición del hecho gravado “servicio” generando confusión y vacíos respecto a la interpretación de la prestación de servicios y más aún en relación a los servicios prestados a través de medios digitales.

## **8 CAPÍTULO IV. IVA APLICABLE A LOS SERVICIOS DIGITALES**

Para el análisis de la tributación respecto del IVA en los servicios digitales, en primer lugar, se presentará y analizará aquella normativa vigente en la legislación chilena, jurisprudencia o pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos en relación a los servicios propiamente tal, para luego enfocarnos específicamente en aquellos servicios prestados por empresas de tecnología digital.

En primer lugar debemos señalar que la LIRS define un hecho gravado básico como “la acción o prestación que una persona realiza para otra, 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° 3 y 4, del artículo 20 de la LIR”, para efectos del desarrollo de esta tesis destacaremos las dentro número 3 del artículo 20 de la LIR las actividades correspondientes a la industria, el comercio y los servicios de transferencia automática de datos y telecomunicaciones y, del número 4 de la misma Ley identificaremos las actividades de comisionistas con oficina establecida y de empresas de diversión y esparcimiento.

No obstante a lo planteado en el párrafo anterior, existen actividades o prestaciones provenientes del extranjero que de acuerdo a lo indicado por el artículo 12, letra e), N° 7 de la LIVS se encuentran exentos de IVA, las que corresponden a los ingresos no renta del artículo 17 de la LIR y a los servicios afectos a impuesto adicional definidos en el artículo 59 de la LIR, con respecto a este último, además se debe considerar que según lo establecido en el artículo 14, letra f) de la LIR, hasta inicios de este año se encontraban exentos de impuesto adicional los servicios de publicidad e informáticos prestados desde el extranjero a empresas catalogadas como PYMES por lo tanto tales servicios no pagaban IVA ni impuesto adicional.

Respecto de los productos provenientes del exterior es decir, las importaciones, si bien la letra a) del artículo 8° de la LIVS las grava de manera general es necesario tener en consideración la definición otorgada en el DFL 30 sobre Ordenanza de Aduanas como “introducción legal de mercancía extranjera para su uso o consumo en el país” en conjunto con lo indicado por el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) el cual estipula que se encuentran exentos de IVA los “obsequios sin carácter comercial” catalogados dentro de uno de los siguientes grupos: i) envíos ocasionales de mercancías cuyo valor CIF no excede de los US\$50, que lleguen al país a nombre de una persona natural y sean enviadas por otra residente en el extranjero o en su nombre sólo deberán pagar derechos de aduana; ii) obsequios sin carácter comercial enviados desde el extranjero por una persona natural a otra, por vía postal y que su valor CIF no exceda de los US\$ 30, no pagarán derechos

de aduana ni IVA. Siendo esto último justamente lo que se hace al realizar compras online, es decir, los servicios digitales quedaban libres de impuestos.

A modo de ejemplo, un artículo de Aliexpress (plataforma de tiendas) proveniente de China (país con el que Chile tiene TLC) está exento del derecho de aduanas y, si su valor es igual o menor a US\$30 (valor CIF) tampoco pagará IVA. Entonces, aquellas tiendas en Chile que realizan compras pequeñas en el extranjero a través de internet en plataformas como Aliexpress para proveer su negocio, no pagan derechos de aduana ni IVA sobre los bienes que posteriormente comercializarán.

Considerando lo expuesto en los párrafos precedentes, podemos apreciar que hasta el año pasado en nuestro país los servicios o productos prestados u ofrecidos por no domiciliados ni residentes en Chile se encontraban exentos de IVA.

A su vez, a nivel internacional, no existía una definición clara respecto de qué país se adjudicaría la potestad tributaria sobre las rentas generadas por el comercio digital y en el caso de Chile, el artículo 5° de la LIVS señalaba como requisito de territorialidad para la procedencia del IVA que estos fuesen prestados o utilizados en territorio nacional, independientemente del lugar donde pagara o percibiera la remuneración. Adicionalmente, señalaba que se entendía que el servicio era prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice. En base a lo establecido en la norma comentada, se identificaban tres conceptos a analizar para determinar el lugar de la operación (2017, p.48): a) Servicio prestado: un servicio es prestado en Chile, cuando la actividad que

genera el servicio es desarrollado en Chile; b) Servicio utilizado: 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: territorio del país de acuerdo a las normas de Derecho Internacional Público.

Dado lo expuesto la potestad tributaria se encontraba limitada a dos perspectivas: a) desde el prestador del servicio, ya que señala que si la actividad que genera el servicio se realiza en Chile, la prestación se encontrará gravada con IVA; y b) desde el usuario, cuando indica que se extiende la potestad tributaria a aquellos servicios que se utilicen en territorio nacional, bastando que sólo uno de ellos se cumpliera para que la actividad estuviera afectada a IVA.

### **8.1 Hechos gravados especiales de la LIVS**

En primer lugar se tratarán los hechos gravados especiales señalados en el artículo 8, letras g) y h) de la LIVS, dentro de los cuales se abarca el tratamiento tributario de los tipos de servicios siguientes de servicios:

- “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” (Artículo 8 letra g), del DL 825 de 1974).

Por lo tanto, este artículo grava la remuneración por el derecho de usar o gozar sobre base temporal, a cualquier título, bienes corporales muebles e inmuebles, sin importar la calidad de las personas que efectúen la operación ni



el objeto a que se destine el bien y, para efectos del desarrollo de esta tesis, nos enfocaremos en el arrendamiento de bienes corporales muebles, como por ejemplo, los vehículos, maquinarias, muebles, servidores, computadores.

- “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” (Artículo 8 letra h), del DL 825 de 1974).

Los bienes a los cuales se refiere este ítem abarca principalmente al “derecho de propiedad intelectual o de autor” y de “propiedad industrial” los cuales se encuentran bajo la protección del DFL N° 3 sobre la Ley de Propiedad Industrial y la Ley N° 17.336 sobre Propiedad intelectual, si bien dicha protección es temporal y por determinados períodos de tiempo, renovables o no, la ley grava con IVA toda cesión del uso, independientemente si tal protección 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.

Para el caso del usufructo o cesión del goce de los programas computacionales se puede aplicar el mismo fundamento para confirmar que los contratos de licencia o sublicencia de software se encuentran gravados con IVA, sin importar que el uso esta sea temporal.

## **8.2 Jurisprudencia administrativa aplicable a la prestación de servicios**

Para el desarrollo de este ítem se efectuó una recopilación de diversos pronunciamientos emitidos por el SII, orientados a aclarar la interpretación de la prestación de servicios, a saber:

- Oficio N°2342 del 19 de Julio de 1982 – IVA en servicios prestados por Sociedad de Inversiones: Dentro de este se indica que los servicios de asesoría económica y financiera prestados por una empresa no constituyen hechos afectos a IVA dado que los ingresos obtenidos por este concepto no provienen del ejercicio de las actividades detalladas en los números 3 y 4 del artículo 20° de la LIR.
- Oficio N°2363 del 1 de Mayo de 1983 – Servicio de organización de Programas de Capacitación: Se señala que la remuneración por este tipo de servicios no puede ser clasificada en los números 3 y 4 de la LIR por lo que no constituye un hecho gravado de IVA.
- Oficio N° 238 del 18 de Enero de 1993 – Procesamiento automático de datos: Se indica que aun cuando la incorporación de datos mediante digitación al sistema computacional pueda ser encargado para su ejecución a otra empresa corresponde al procesamiento automático de datos y, por lo tanto, está comprendida en el N° 3 del artículo 20 de LIR y gravada con IVA.
- Oficio N°3063 del 22 de Diciembre de 1997 – Aplicación del Impuesto Adicional que afecta a empresas chilenas y extranjeras prestadoras de servicios: Se señala que si una empresa extranjera presta servicios en Chile cuyas actividades se encuentren comprendidas en los números 3 y 4 del

artículo 20º de la LIR estarán afectos a IVA como cualquier empresa chilena. Respecto de las empresas chilenas que prestan servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, estas actividades se encuentran exentas de IVA (Artículo 12, letra E, N° 16 LIVS) siempre que el SNA califique tal actividad como "servicio de exportación".

- Oficio N°33 del 4 de Enero de 2001 – Contrato de Asesorías Computacionales: Se indica que los servicios de asesoría computacional no corresponderían a la actividad de procesamiento automático de datos del artículo 20º, N° 3 de la LIR, siempre que el diseño y desarrollo del portal en Internet represente la creación de un software con sus respectivas instrucciones de manejo implicando una labor intelectual desarrollada con la ayuda de medios físicos computacionales, sin que se importe el procesamiento de información mediante un medio computacional, por lo que no se encuentran afectas a IVA.
- Oficio N°4356 del 22 de Noviembre de 2002 – Aplicación de IVA a cuota por obras de cierre de vertedero: Se definió que si la conformación del relleno sanitario se realiza sólo a través de un apisonamiento con maquinaria, este no tendrá el carácter de industrial y no se gravará con IVA. Por el contrario, si se configura un proceso industrial como la obtención de productos como gases, líquidos y otros, o en que se emplee un sistema que implique la utilización de medios automáticos o mecánicos para la selección, clasificación o compactación de los desperdicios, tal operación si se encontraría afectos a IVA.

- Oficio N°1217 del 22 de Julio de 2020 – Tratamiento tributario del IVA de servicios de Agente de Naves chileno en el extranjero: los servicios prestados en el extranjero a naves nacionales o foráneas por una Agencia de Naves Chilena constituirán hechos gravados con IVA siempre que los servicios sean utilizados en Chile.

### **8.3 Tratamiento tributario de actividades relacionadas con el comercio digital**

Presentados todos los antecedentes en los numerales anteriores, a continuación se analizará su aplicación respecto de algunas actividades relacionadas específicamente con el comercio digital, tales como, procesamiento automático de datos, telecomunicaciones o licencias de software.

En primer lugar, como indica Escalona, el proceso de datos es “la acumulación y manipulación de elementos de datos para producir información significativa y que involucra validación, clasificación, análisis, recapitulación (reducir los detalles de los datos a sus principales puntos), agregación (combinación de múltiples piezas de datos) y finalmente la información procesada, y que es realizado por una persona” (2017, p.39). Sin embargo, para la legislación chilena se considera el concepto de “proceso automático de datos” cuya diferencia con el “proceso de datos” definido en el párrafo anterior corresponde a que el proceso automático de datos es realizado por una computadora y el proceso de datos lo ejecuta una persona.

De esta forma, el SII ha definido en su Oficio 238 de 1993 al proceso automático de datos como “proceso integral de tratamiento de la información consistente en la entrada de datos, a un sistema mecánico o electrónico, mediante digitación, procedimientos ópticos u otros, para obtener como resultado final la información”.

A continuación se presentan algunos casos para analizar este tipo de servicios y la aplicabilidad de la definición otorgada por el SII, para efectos de definir si corresponden o no a un hecho gravado con IVA:

- Empresa que presta servicios a través de plataforma virtual a empaquetadores de supermercado para que estos ingresen y elijan sus turnos semanales en forma voluntaria, recibiendo por ello una suma fija en dinero. Una vez ingresada la información de turnos, el sistema (software) procesa y entrega un resultado a los empaquetadores correspondientes a los horarios escogidos por cada uno de ellos. En este escenario se cumple con lo señalado por el SII en relación al “procesamiento automático de datos” ya que se produce entrada de datos mediante digitación, los datos son ingresados a un sistema electrónico que lo procesa y se obtiene un resultado final una vez procesada la información.
- Servicio de búsqueda de Google, si bien correspondería a un hecho gravado básico de servicio al procesar automáticamente datos al ser de carácter gratuito no se constituye uno de los requisitos copulativos del hecho gravado básico servicio (a título oneroso) por lo que no se encuentra afecto a IVA.
- Servicios de soporte a través de mesa de ayuda en línea, capacitación, monitoreo, y migración de data, si bien estos no se encontrarían afectos a IVA

por corresponder a servicios del artículo 5° de la LIVS, si estos servicios se relacionan y resultan indispensables para el uso de licencia de software vendido de manera que sin estos servicios el software no pueda ser utilizado para la finalidad que fue creado, el SII ha señalado que estos servicios forman parte integrante de los respectivos programas y, por ende, de las licencias otorgadas, configurando en conjunto un solo hecho gravado con IVA, debiendo aplicarse el IVA sobre el total del precio pactado por los servicios mencionados. Por el contrario, si de la naturaleza y características técnicas, tanto de los software como de los servicios analizados (licenciamiento y servicios postventa) se concluye que ambos son independientes, pudiendo operar el software perfectamente con prescindencia de los referidos servicios, éstos últimos no se encontrarían gravados con IVA.

- Servicio de hosting, es decir, suministro de infraestructura para alojar (hospedaje) un sitio web del cliente y los archivos relacionados, en una ubicación que proporciona una conexión rápida y confiable a internet, el que se encontraría gravado con IVA ya que este corresponde a un servicio de telecomunicaciones y, en el número 3 del artículo 20 de la LIVS, se comprenden las rentas obtenidas por las empresas de telecomunicaciones. Respecto de la territorialidad, el SII ha señalado que independiente de que éste servicio se encuentre fuera de Chile no necesariamente el servicio es prestado desde el extranjero. Por ejemplo, si para ofrecer los servicios, mantener un sitio web seguro, confiable, actualizaciones, etc., es necesario contratar a personal remunerado que realice funciones necesarias para la prestación del servicio a través de la plataforma (revisar, actualizar, programa,

entre otros) y tales prestaciones son desarrolladas en Chile, se entenderá que el servicio es prestado en territorio nacional, según lo establecido en el artículo 5 de la LIVS.

## **9 CAPÍTULO VI. APLICACIÓN DE IMPUESTOS DIGITALES EN EL EXTERIOR**

Considerando que la CEPAL en su informe “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019” sugiere que los países de América Latina adopten las recomendaciones de OCDE y modifiquen sus legislaciones nacionales para que los proveedores de servicios digitales extranjeros paguen el IVA en cada país es que los países de América Latina han aplicado un híbrido entre los principios de origen y destino para los servicios digitales prestados por empresas extranjeras, teniendo México, Colombia y Argentina junto con Chile un escenario bastante similar para gravar este tipo de servicios en cada jurisdicción:

- México: En junio del presente año el Senado de la República de México aprobó el cobro de 16% de IVA a empresas residentes en el extranjero, sin establecimiento en México, que presten servicios digitales por los cuales realicen cobros, siendo considerados como tal aquellos que proporcionen servicios mediante aplicaciones o contenido en formato digital a través de internet u otra red afectando, por lo tanto, a plataformas como Netflix, Uber, PlayStation y Amazon, entre otros.
- Colombia: Desde julio de 2018 las plataformas digitales que generen un cobro referente a un producto o servicio a personas o entidades que tengan su

residencia fiscal en Colombia deben facturar incluyendo el IVA de 19%, independiente del país de origen desde el cual ofrecen sus servicios.

- Argentina: En diciembre de 2017 se aprobó que todos los servicios digitales brindados por internet que sean consumidos en Argentina y prestados por sujetos domiciliados en el exterior se encuentran gravados con una tasa del 8%. Dentro de los servicios digitales se incluyen aquellos realizados a través de Internet o cualquier adaptación o aplicación, plataforma o tecnología utilizada por Internet u otras redes a través de las cuales se prestan servicios equivalentes.
- Francia: El Gobierno Francés aprobó el 11 de julio de 2019 el impuesto a los servicios digitales (DST, por sus siglas en francés), el cual se definió que se aplicaría a las multinacionales que tuvieran durante el año anterior un facturación superior a 750 millones de euros en servicios digitales y una facturación nacional de 25 millones de euros por el mismo concepto. Asimismo, en este caso se definió que los servicios digitales gravados corresponden a los de intermediación on line y la venta de publicidad digital.
- España: El 18 de enero de 2019 el Consejo de Ministros Español aprobó el proyecto de ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (DST), este se define como un impuesto indirecto con una tasa del 3% aplicada sobre los ingresos brutos liquidados trimestralmente correspondientes a servicios digitales. Por otro lado, define tres tipos de servicios digitales que son susceptibles de este tipo de impuesto: i) Transmisión de datos; ii) Publicidad en línea; iii) Servicios de Intermediación en línea y, en todos estos, deben



participar usuarios situados en España que contribuyan al proceso de creación de valor de la empresa.

- Reino Unido: A partir de abril del presente año se comenzó a implementar el Impuesto sobre Servicios Digitales (DST) respecto del cual se definió que se aplicaría anualmente a las empresas que proporcionan plataformas de medios sociales, motor de búsqueda o mercado en línea para usuarios del Reino Unido, cuya tasa sería del 2% cuando los ingresos de estas empresas sean superiores de 500 millones de euros.
- Chile: En el caso de Chile, en el año 2019 luego de un encuentro realizado entre el Ministro de Hacienda de turno Felipe Larraín con director del Departamento de Política Tributaria de la OCDE se dio a conocer a través de diferentes medios como el diario La República de Colombia o el Observatorio Latinoamericano de Regulación de Medios y Convergencia (OBSERVACOM) que el Proyecto de Modernización Tributaria del gobierno obligará a las plataformas digitales extranjeras que ofrecen servicios en el país a pagar el IVA del 19%, el cual se analizará en detalle en los capítulos siguientes.

## **10 CAPÍTULO V. ANÁLISIS DEL NUEVO HECHO GRAVADO ESPECIAL**

Una vez analizadas todas las modificaciones que se han realizado al D.L N° 825 e identificada la jurisprudencia administrativa y pronunciamientos emitidos por el SII a lo largo de los años respecto de los servicios, es posible aseverar que hasta inicios del presente año no existía alguna regulación o pronunciación relacionada con la tributación de los servicios digitales específicamente. Sin embargo, como se ha señalado, este año se promulgó la LMT mediante la cual se da lugar a un

nuevo hecho gravado especial definido en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVA, bajo el tenor de los servicios digitales abarcando, entre otras cosas, los aspectos de territorialidad del artículo 5° de la LIVA y señalando cómo afecta el concepto de “prestado o utilizado” en los diferentes tipos de servicios digitales cuando los prestadores de servicios digitales no son domiciliados ni residentes en Chile y, desde el extranjero, prestan servicios en el territorio nacional, es decir, esta nueva Ley viene a definir los lineamientos que determinarán si el servicio está siendo utilizado o no en el territorio nacional debiendo, por lo tanto, encontrarse afecto a IVA.

A continuación se presentan las modificaciones realizadas por la LMT a la LIVA, orientados específicamente en la regulación de la tributación y régimen aplicable a los prestadores de servicios digitales no domiciliados ni residentes en Chile que, desde el extranjero, prestan servicios en el territorio nacional:

- Incorporación del nuevo hecho gravado especial dentro del artículo 8°, letra n).
- Nuevo Párrafo 7° bis al Título II de la LIVA.
- Modificación de los artículos 3°, 5°, 11 y 12, letra E, N° 7.

Asimismo, se incorporó a la LIR el nuevo artículo 59 bis que exime de Impuesto Adicional (IA) los servicios gravados en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVA en los casos que se señalan.

## **10.1 Cómo opera el nuevo impuesto digital**

El nuevo hecho gravado incorporado en la LIVS es aplicable a los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que sean prestados o utilizados en Chile, tales como, intermediación de servicios, entretenimiento digital, software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática y publicidad los que serán analizados en detalle a continuación:

- Intermediación de servicios

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 8°, letra n), N° 1 de la LIVS se gravarán con IVA las siguientes operaciones:

- Servicios de intermediación remunerados y realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero y prestados o utilizados en Chile, efectuados mediante plataformas digitales u otros medios orientados facilitar a las partes la conclusión de sus contratos, sin importar si el servicio subyacente de esta operación corresponde a un servicio no gravado o exento de dicho impuesto y siempre que se cumplan las normas de territorialidad descritas en el inciso tercero del artículo 5° para presumir la utilización de estos servicios en Chile las cuales serán analizadas en el siguiente ítem de este capítulo.

Así por ejemplo, respecto de aquellas aplicaciones que proporcionan un servicio remunerado de intermediación para el arriendo de algún inmueble destinado a alojamiento, en el cual existe un arrendador domiciliado en Chile y un arrendatario domiciliado o residente en el extranjero, este servicio se

encontrará gravado con IVA conforme a la nueva letra m) del artículo 8° de la LIVA.

- Intermediación de bienes, ya sea que la venta se realice en Chile o en el extranjero, siempre que estas últimas den origen a una importación, lo cual de acuerdo a lo indicado en la Circular N° 42 de Junio de 2020 resulta de la aplicación del principio de destinación atribuyéndose el derecho de imposición al país donde el bien o servicio se consume y se manifiesta en que se gravan las importaciones, en tanto que las exportaciones se declaran exentas.

Así por ejemplo, respecto de aquellas ventas celebradas en Chile producto del servicio prestado por un intermediario no domiciliado ni residente en Chile, por las cuales percibe una comisión, ésta última se grabaría con IVA conforme al artículo 8°, letra n) de la LIVA siempre que se cumpla con las normas de territorialidad del artículo 5° de la misma Ley.

Respecto de las operaciones subyacentes que las partes buscan celebrar y que constituye su principal interés, no importará si estas se encuentran gravadas, no gravadas o exentas de IVA conforme a las reglas generales de tributación, igualmente la comisión cobrada por el servicio de intermediación se encontrará gravada con IVA.

Adicionalmente, se debe tener presente que este impuesto afectará al prestador del servicio o vendedor del producto propiamente tal, no al usuario final. Así por ejemplo, las plataformas como AirBnb que unen a un arrendador con un arrendatario o aquellas que prestan servicios de delivery como Uber eats,

gravarán con IVA la remuneración o comisión cobrada por la plataforma a quien presta el servicio, no a la operación de venta realizada al consumidor final.

- Entretenimiento digital

Según lo presentado en el artículo 8º, letra n), N° 2 de la LIVS estarán afectos a IVA el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital puestos a disposición por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero donde, para efectos de la aplicación de esta norma, la Circular N° 42 de Junio del 2020 emitido por el SII indica que el entretenimiento digital se entenderá como “una forma de satisfacer necesidades de diversión y ocio mediante la combinación entre dispositivos y contenidos digitales. Para estos efectos la Ley dispone un listado no taxativo, que incluye videos, música, juegos u otros análogos”.

Dado lo anterior, para la aplicación de IVA, se encuentran dentro de la categoría de entretenimiento digital los videos, música, juegos u otros análogos obtenidos a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo además los textos, revistas, diarios y libros obtenidos de igual manera.

Ahora bien, respecto de la descarga, la misma Circular N° 42 de Junio del 2020 indica que esta corresponde a “la transferencia de archivos informáticos a través de un canal de comunicación para su almacenamiento local y su posterior uso, y, por streaming, la transmisión y uso en tiempo real de datos, o con un leve desfase entre ambas, permitiendo su uso mientras la transmisión aún está en progreso pudiendo o no almacenarse a largo plazo”.

- Software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática

El N° 3 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS grava con IVA la puesta a disposición remunerada de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática realizada por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, es decir, este tipo de servicios comprende en términos generales la provisión de recursos informáticos a través de internet.

Dado que no existe una definición legal dentro del ordenamiento jurídico chileno para efectos de comprender esta categorización, para efectos prácticos el SII ha recurrido a lo estipulado por el Instituto Nacional de Estándares y Tecnología dependiente del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, el cual señala que “la computación en la nube es un modelo que permite el acceso en todas partes, de una manera conveniente y bajo demanda, a un grupo compartido de recursos informáticos configurables (por ejemplo, redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y servicios) que se pueden aprovisionar y liberar rápidamente con un mínimo esfuerzo de gestión o interacción del proveedor de servicios”. En línea con lo señalado, es que la misma Circular N° 42 indica y explica que este modelo de nube se compone de los siguientes modelos de servicio:

a) Software como servicio (Software as a Service - SaaS): El consumidor puede utilizar las aplicaciones del prestador que se ejecutan en una infraestructura en la nube. Se puede acceder a las aplicaciones desde varios dispositivos de clientes a través de una interfaz de cliente ligero, como un navegador web (por ejemplo, correo electrónico basado en la web) o una interfaz de programa. El consumidor

no gestiona ni controla la infraestructura de la nube subyacente, incluida la red, los servidores, los sistemas operativos, el almacenamiento o incluso las capacidades de las aplicaciones individuales, con la posible excepción de la configuración de la aplicación limitada específica del usuario. Algunos ejemplos de este modelo de servicio son el correo electrónico, los calendarios y las herramientas ofimáticas como Microsoft Office 365.

b) Plataforma como servicio (Platform as a Service - PaaS). El consumidor puede implementar en la infraestructura de la nube aplicaciones creadas o adquiridas por él, usando lenguajes de programación, bibliotecas, servicios y herramientas compatibles con el prestador. El consumidor no administra ni controla la infraestructura de nube subyacente, incluida la red, servidores, sistemas operativos o almacenamiento, pero tiene control sobre las aplicaciones implementadas y posiblemente los ajustes de configuración para el entorno de alojamiento de aplicaciones. Una de las de las PaaS más populares está Cloud de IBM.

c) Infraestructura como servicio (Infrastructure as a Service - IaaS). El servicio entregado al consumidor es el aprovisionamiento de procesamiento, almacenamiento, redes y otros recursos informáticos fundamentales donde el consumidor puede implementar y ejecutar softwares, que puede incluir sistemas operativos y aplicaciones. El consumidor no administra ni controla la infraestructura de nube subyacente, pero tiene control sobre los sistemas operativos, el almacenamiento y las aplicaciones implementadas; y posiblemente un control limitado de componentes de red seleccionados (por ejemplo, firewalls

de host). Amazon Web Services es un ejemplo de este tipo de servicio el cual permite a los usuarios alquilar servidores virtuales donde instalar sus aplicaciones.

- **Publicidad**

El N° 4, letra m), artículo 8° de la LIVS señala que se encontrarán afectos a IVA los servicios remunerados de publicidad entregada, materializada o ejecutada por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero con independencia del soporte o medio utilizado.

## **10.2 Territorialidad**

Producto de la promulgación de la LMT se agregó en el artículo 5° de la LIVS el inciso tercero el cual señala que, respecto de los servicios del artículo 8 letra n) que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si al momento de contratar tales servicios o realizar los pagos ocurren al menos dos de las siguientes situaciones:

- I. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile.
- II. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.
- III. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional.
- IV. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.



Cabe señalar que al hacer referencia al usuario del servicio, titular de la cuenta o tarjeta y suscriptor, se debe entender que corresponde al beneficiario del servicio que es provisto por el prestador extranjero o plataforma y no necesariamente al beneficiario de la actividad o servicio subyacente, a menos que este último sea también beneficiario del servicio prestado por el prestador extranjero. Así por ejemplo, en el caso de una plataforma dedicada a la intermediación en la venta de alimentos, el usuario sería el restaurante y no el comprador de la comida, ya que este último es el usuario/beneficiario de la actividad subyacente, salvo que a este último también se le recargue una comisión por el servicio de intermediación.

Adicionalmente la ley señala que estas situaciones deben analizarse al tiempo de contratar dichos servicios o de realizar los pagos correspondientes a ellos, considerando el último hito temporal que ocurra.

Por lo tanto, una vez identificadas al menos dos de las cuatro situaciones enumeradas que hacen presumir la territorialidad, ya sea al momento de contratar o de efectuar el pago, se presumirá que el servicio es utilizado en Chile para los efectos de aplicar el impuesto en análisis.

### **10.3 Análisis práctico del nuevo impuesto digital**

En términos prácticos el nuevo impuesto digital será aplicable a las plataformas de streaming tales como Netflix, Spotify o similares; de intermediación como AirBnb; de software e infraestructura informática y servicios de publicidad cuya empresa prestadora no se encuentre domiciliada en nuestro país. Así por ejemplo, una persona natural que se encuentre suscrita a algún diario internacional deberá

pagar este impuesto y, por el contrario, la compra de un software de Microsoft no se encontrará afectada a este impuesto ya que dicha empresa se encuentra domiciliada en el país.

Para un mejor entendimiento, a continuación se realizará un análisis respecto de la aplicación del nuevo impuesto digital en diferentes escenarios, conforme a situaciones hipotéticas y/o reales planteadas por contribuyentes ante el SII.

### **10.3.1 Intermediación de servicios**

Dentro de la categoría de intermediarios se engloban aquellos servicios digitales que buscan actuar como puente entre el cliente y el vendedor y se verán afectados a IVA siempre que exista un cobro por el servicio prestado. Para profundizar respecto de este tipo de servicios se tomará para análisis un caso presentado ante el SII respecto de un contribuyente que realiza una actividad online de telemedicina sin una oficina establecida y sólo actúa como intermediador o comisionista de una plataforma en internet donde los pacientes ingresan para contactarse con los médicos y realizar una consulta médica a través de videollamada, en este contexto, el intermediador o comisionista percibirá una comisión por cada pago hecho por cada paciente la cual será cobrada al médico. De acuerdo a lo señalado dentro del Oficio N° 1401 del 22 de Julio de 2020, esta operación corresponde a una actividad desarrollada por corredores ya que prima el ejercicio de una actividad de intermediación donde la remuneración o comisión que perciba la empresa de parte de los médicos está sujeta a que los pacientes obtengan la atención médica requerida a través de la plataforma.

Para confirmar la categorización de la actividad presentada, cabe señalar que la letra E) N° 2 de la Circular N° 21 de 1991 indica que “son corredores las personas que prestan mediación asalariada a las partes con el fin de facilitarles la conclusión de sus contratos. Los corredores no celebran contratos por cuenta de terceros, sino que su labor consiste en poner de acuerdo a las partes para la concreción de sus negocios”. Además, se debe tener presente que el artículo 8° de la LIVA grava con IVA las ventas y servicios y, a su vez el artículo 2, N° 2 de la LIVA define como servicio la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR. Dicho esto y, considerando que la correduría se encuentra dentro del N° 4 del artículo 20 de la LIR, la actividad comentada se encuentra gravada con IVA.

Ahora bien, si el mismo servicio de intermediación fuese prestado a través de una plataforma constituida en el extranjero sin establecimiento permanente en Chile, existiendo igualmente el cobro de una comisión a los médicos por cada pago realizado por los clientes, antes de la aprobación de la Ley N° 21.210 estas actividades se hubiesen encontrado exentos de IVA con motivo de la aplicación del artículo 12, letra E), N° 7 de la LIVA y quedarían afectos a Impuesto Adicional, a menos que aplicaran las cláusulas de algún CDTI vigente o alguna exención de la LIR, dado que en la legislación chilena el establecimiento permanente hacía referencia a un concepto físico, no aplicable al contexto digital, considerando que este tipo de actividad comercial no obliga a los prestadores de servicios a contar

con una presencia física y puede ser desarrollada a través de un ambiente digital. Esta situación generaba una suerte de incentivo a las empresas establecidas fuera de Chile y fomentaba una situación de desigualdad para aquel contribuyente chileno que prestaba el mismo tipo de servicio, no obstante, con la incorporación del nuevo impuesto digital a la LIVS, la intermediación de servicios como el de telemedicina citado en este caso y otros prestados por ejemplo por empresas destinadas a la intermediación de bienes como Amazon o Alibaba se encuentran afectos a IVA en la medida que este sea prestado o utilizado en Chile, independiente del lugar de residencia o domicilio del intermediario.

### **10.3.2 Servicios de uso de programas computacionales**

A continuación se analizará la tributación de aquellos casos relacionados con las compras realizadas por empresas de licencias o contratación de servicios de uso de sistemas computacionales a proveedores en el extranjero a través de internet, situación que en la actualidad se ha transformado en algo bastante común.

En primer lugar, se analizará la situación considerando que la compra es efectuada a un proveedor extranjero por una empresa con domicilio y residencia en Chile, en cuyo caso, conforme a lo establecido en el inciso 1°, artículo 59 de la LIR la operación se gravará con un 15% siempre que se compren licencias o se pague por el uso, goce o explotación de programas computacionales (software en línea). No obstante, si la adquisición corresponde al uso de programas computacionales estándar, los montos que se paguen o abonen estarán exentos de impuesto adicional.

Para efectos de comprender qué se entiende por programas computacionales estándar, es necesario recurrir a lo señalado por el SII a través del Oficio N° 311 del 19 de febrero de 2014, donde indica que corresponden al conjunto de instrucciones para ser usadas directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, todo ello de acuerdo con las definiciones o especificaciones técnicas establecidas en la Ley 17.336 de 1970, sobre Propiedad Intelectual y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a los necesarios para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.

Conforme a lo señalado, para que un programa computacional pueda ser calificado como estándar y pueda gozar de la exención del IA, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Requisito de carácter general, en relación con el concepto de programas computacionales que establece la LIR, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N°17.336, sobre Propiedad Intelectual.
- Requisito relacionado con el carácter de estándar de los programas computacionales y el alcance de la transferencia o cesión de derechos respecto de los referidos programas.

Respecto de este último punto, para que opere la exención, la transferencia o cesión de derechos indicada sólo debe ser orientada para el uso de los referidos programas y en ningún caso permitir:

- i. La explotación comercial del programa computacional.
- ii. La reproducción del programa computacional con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.
- iii. La modificación de dicho programa computacional, con cualquier otro fin, que no sea el de habilitarlo para su uso.

Por lo tanto, considerando lo establecido en la Ley N°17.336 sobre Propiedad Intelectual y la exención del inciso 1°, artículo 59 de la LIR, las cantidades que se remesen al exterior, paguen, abonen o pongan a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de la cesión o transferencia de los derechos de uso de programas computacionales estándar, se encuentran exentas de IA.

En relación al IVA, realizaremos un análisis considerando el escenario previo y posterior a la publicación de la Ley N° 21.210:

- Antes de la Ley N° 21.210:

Antes de la incorporación del nuevo hecho gravado de servicios digitales, para este tipo de situaciones era necesario recurrir lo establecido en el Art. 8°, letra h), de la LIVS donde se indica que se encuentra afecto a IVA “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” y, para estos efectos, las licencias de programas computacionales se consideraban análogas a las marcas y otras similares ya

que estas importan la protección intelectual de ellos, por lo que cualquier cesión del uso o goce temporal de las mismas, se encontraba gravada con IVA.

Por otro lado el Art. 12°, letra E), N° 7, del D.L. N° 825, libera de IVA a los ingresos afectos al IA establecido en el artículo 59° de la LIR, salvo que “se trate de servicios prestados en 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”, entendiéndose que:

- Las sumas remesadas al exterior por el uso de programas computacionales afectas al impuesto establecido en el Art. 59° de la LIR, se encuentran exentas de IVA.
- Si las sumas señaladas se encuentran gravadas con IA pero exentas del mismo en virtud de alguna norma legal o de algún convenio para evitar la doble tributación vigente, la aplicación de la exención de IVA del Art. 12°, letra E), N° 7, queda supeditada al lugar donde se entienden prestados los servicios remunerados por las referidas remesas al exterior, es decir:
  - I. Si el servicio es prestado en el extranjero, éste se encontraba exento de IVA.
  - II. Si el servicio es prestado en Chile, no rige la exención del IVA y, por ende, debía pagarse dicho impuesto.

Para esto último se debía tener presente lo que señalaba el inciso segundo, artículo 5° de la LIVS respecto de la territorialidad el cual estipula 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”. En este caso, si el servicio consiste en ceder el

uso de programas computacionales que serán utilizados en Chile lo que sólo puede ser realizado por el titular del derecho de autor considerando lo dispuesto por el artículo 17° de la Ley N° 17.336 y, considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra según dispone el artículo 1° de la misma Ley, se entenderá 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. En virtud ello, para el caso de aquellos programas computacionales cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero, por encontrarse allí el domicilio del titular, se entenderá que el servicio es prestado en el exterior y por ende estaría exento también de IVA.

- Después de la Ley N° 21.210:

El nuevo artículo 8°, letra n) de la LIVS contempla la “puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática” quedando afectos a IVA los pagos realizados por concepto de licencia para el uso de software a través de internet o mediante el acceso a una nube.

Además de lo comentado se debe tener en consideración lo establecido en la nueva norma de territorialidad del artículo 5° de la LIVS, conforme a la cual se indica que servicio quedará afecto a IVA en la medida que éste sea “prestado o utilizado” en Chile por lo que, respecto de los servicios del artículo 8 letra n) que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el



territorio nacional si al contratar los servicios o realizar los pagos concurren al menos dos de las siguientes situaciones:

- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile.
- ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.
- iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o emisión del comprobante de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional.
- iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.

Así las cosas, la sociedad chilena afecta a IVA se verá obligada a emitir una factura de compra a la empresa extranjera que provee el servicio.

### **10.3.3 Servicios de Publicidad**

Si bien de acuerdo a lo establecido en el N° 2, del artículo 59 de la LIR, se encuentran afectas a IA las remuneraciones pagadas por servicios de publicidad prestados en el extranjero por empresas no domiciliadas ni residentes en Chile, desde el año 2014 se estableció a través de la letra F) del artículo 14 de la LIR que dichas cantidades se encontrarían exentas de IA siempre que los servicios de publicidad sean prestados a empresas catalogadas como PYMES, es decir, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 unidades de fomento en los tres años comerciales anteriores a aquel en que se realiza el pago respectivo por la prestación de

servicios de publicidad en el extranjero y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.

Finalmente, en relación al IVA, a continuación se presenta la situación comparativa antes y después de la publicación de la Ley N° 21.210:

- Antes de la publicación de la Ley N° 21.210:

Conforme a lo señalado en el artículo 12, letra E), N° 7 de la LIVS se encontraban exentos de IVA los ingresos afectos al IA establecido en el artículo 59° de la LIR siempre que la empresa contratante en Chile correspondiera a una PYME.

- Después de la publicación de la Ley N° 21.210:

Luego de la publicación de la LMT los servicios remunerados de publicidad realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero y utilizados en Chile por cualquier empresa, incluyendo aquellas catalogadas como PYME, se encuentran gravados con IVA en virtud del N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS independiente del soporte que usen para ello (como por ejemplo a través de youtube, Instagram o cualquier medio digital).

Por lo tanto, actualmente las PYMES han visto aumentada su carga impositiva dado que tendrán que pagar un 19% sobre las remuneraciones pagadas por cualquier pago realizado por servicios de publicidad digital a un prestador domiciliado o residente en el extranjero.

## **11 CONCLUSION**

Como se ha expuesto a lo largo del desarrollo de esta tesis los nuevos modelos de negocio, potenciados por la economía digital, han desarrollado nuevas oportunidades de negocios para las empresas en conjunto con la necesidad de adaptación de las legislaciones internas de cada país en materia de prestación de servicios digitales provenientes del exterior, situación que ha sido tomada por la administración tributaria chilena, ya que bajo la normativa existente hasta el año pasado no se encontraban cubiertos de forma clara y específica los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas ni residentes en nuestro país sino que sólo se han identificaron pronunciamientos por parte del SII conforme a consultas específicas realizadas por los contribuyentes. Conforme a la investigación realizada, es posible concluir que efectivamente resultaba necesario actualizar nuestra legislación en esta materia para efectos de generar un escenario de igualdad con respecto a los productores y prestadores de servicios locales, adicionalmente, se ha verificado que en términos generales las modificaciones realizadas a la LIVS se han realizado en línea con los pronunciamientos y recomendaciones impartidas por la OCDE en sus diferentes publicaciones, las cuales también se aplican de forma similar en países de América Latina como Argentina, México y Colombia.

Por lo anterior, es posible concluir que si bien en términos generales la LMT logra hacer frente a las nuevas necesidades que trae el desarrollo de la economía digital los aspectos de impuestos digitales, aún es necesario perfeccionar algunos items y emparejar efectivamente la cancha para todos, esto toma relevancia

específicamente en el caso de las empresas catalogadas como PYMES ya que han sido una de las primeras y principales afectadas con las modificaciones introducidas a la LIVS en relación a los servicios de publicidad provenientes del exterior.

No obstante, dado el desarrollo efectuado es evidente que las nuevas normativas eran bastante necesarias para nuestra legislación y si se han diseñado considerando los principios de igualdad y equidad, aunque siempre es necesario continuar con su perfeccionamiento.

## 12 REFERENCIAS

ACCENTURE DIGITAL (2018). El Avance de la Economía Digital en Chile. Optimizando las capacidades digitales para multiplicar el crecimiento.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposal. February 2002.

Cámara de Comercio de Santiago. Centro de Estudios de la Economía Digital. Informe Preliminar: La Economía Digital en Chile 2016.

Cámara de Comercio de Santiago. Desafíos en la evolución de las empresas hacia la Transformación Digital. 2018.

Cámara de Comercio de Santiago. Tendencias Del Comercio Electrónico En Chile. 2019.

CEPAL (2013). Economía digital para el cambio estructural y la igualdad.

CEPAL (2019). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe: Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la agenda 2030 para el Desarrollo sostenible.

Decreto con Fuerza de Ley N° 3, sobre Ley de Propiedad Industrial. Ministerio de Economía. 20/06/2006

Decreto con Fuerza de Ley N° 30, sobre Ordenanza de Aduanas. Ministerio de Hacienda. 04/06/2005

Decreto Ley N° 824, aprueba ley que indica sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda Chile. Promulgada 31/12/1974

Decreto Ley N° 825, aprueba ley que indica sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Ministerio de Hacienda Chile. Promulgada 31/12/1974

Diario La República Colombia. Chile se une a los países que le empezarán a cobrar IVA a las plataformas digitales. 26 marzo 2019.

El Economista de América. Nueva reforma tributaria incluirá impuesto especial a plataformas digitales. 22 junio 2018.

Escalona, E. (2017). IVA en los servicios de la era digital. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Lamensch, M. (2012): «Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?», en World Journal of VAT Law, vol. 1, n° 1.

Ley N° 17.336 sobre Propiedad Intelectual, Derecho de Autor. Ministerio de Educación. Promulgada 02/10/1970

Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda Chile. Promulgada 24/02/2020

Naráez, N. (2019). El impuesto sobre el valor añadido en el escenario de la economía digital, Facultad de Derecho, Universidad Pontificia Comillas ICAI-ICADE.

Observatorio Latinoamericano de Regulación de Medios y Convergencia (OBSERVACOM). Por recomendación de la OCDE, Chile obligará a las plataformas digitales a pagar el IVA en lugar de un impuesto adicional. 26 marzo 2019.

OECD (2014). OECD/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo Abordar los Desafíos de la Economía Digital. Acción 1: 2014.

OECD (2015a). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report.

OECD (2015b). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7: 2015 Final Report.

OECD (2017) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017.

OECD (2019). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Fukuoka, Japan. June 2019.

Saffie, F. (2017). “Contra la elusión: Una revisión crítica del proyecto BEPS”. Revista Nueva Sociedad, Vol. 272.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 de 11 de junio de 2020 - Tributación y régimen de administración del impuesto al valor agregado a servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 21 de 23 de abril de 1991 – Refunde y actualiza instrucciones sobre el sistema de tributación aplicable a los profesionales.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 311 del 19 de febrero de 2014 - Consulta si la adquisición de las licencias por software microsoft, están exentas del impuesto adicional que establece el artículo 59 de la ley sobre impuesto a la renta.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT). 2019

WE ARE SOCIAL. Global Digital Overview. 2020.

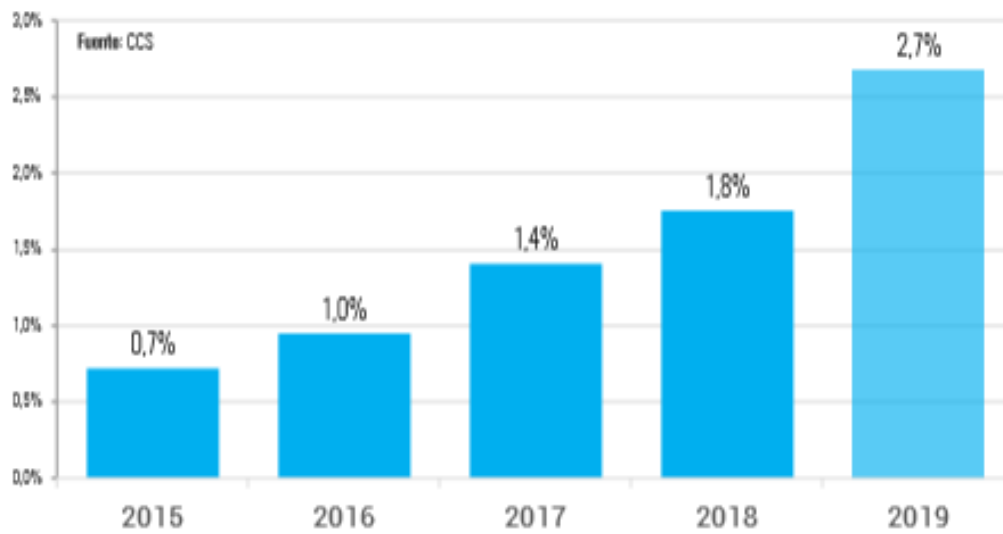
Yañez, J. (2012). Elementos a considerar en una reforma tributaria. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.



## 13 ANEXO A

Contribución del eCommerce al Crecimiento del comercio en Chile

**Contribución del eCommerce al crecimiento del comercio**  
(Puntos porcentuales de crecimiento total del retail)



Fuente: “Tendencias Del Comercio Electrónico En Chile” - Centro Economía Digital CCS. 2019

## 14 ANEXO B

### Niveles de Evolución de Transformación Digital



## 15 ANEXO C

Impuesto a los Servicios Contenidos en el D.L. N° 825

A. Grava con una tasa de 20% lo que percibe por:

1. Almacenaje y custodia de bienes corporales muebles, salvo mercaderías destinadas a la venta.
2. Arrendamiento de bienes muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones; establecimientos de comercio.
3. Arrendamiento de marcas, patentes, etc.
4. Confección de obras materiales muebles e inmuebles.
5. Corretaje, administración de inmuebles, corredores de la Bolsa.
6. Estacionamiento de automóviles.
7. Servicios proporcionados por agencias de publicidad, turismo, empleo.
8. Servicios bancarios.
9. Servicios y trabajos fotográficos en general.
10. Servicios prestados por comisionistas, martilleros y mandatarios en general.
11. Seguros directos.
12. Servicios telefónicos y cablegráficos.
13. Suministro de energía eléctrica y gas combustible a los consumidores.
14. En general, intereses, primas u otras formas de remuneración que se perciben en razón de servicios, prestaciones en negocios de similar naturaleza.

B. La tasa será de 8% para:

1. Reparación de bienes corporales muebles.
2. Lavanderías comerciales, salones de belleza, sastrería, piscina.
3. Transporte aéreo, marítimo, fluvial, lacustre y terrestre.
4. Servicios anexos a los mencionados.
5. Servicios aéreos prestados por empresas comerciales aéreas chilenas.
6. Avisos y propaganda de cualquier especie.
7. Servicios de fumigación.
8. Servicios inherentes al giro de hospitales que se presten en instituciones no dependientes del Estado o de las universidades del Estado (o reconocidos por éste).

## **15 ANEXO C, continuación**

### **C. Los siguientes servicios se encuentran exentos del impuesto:**

1. Ingresos percibidos por concepto de entradas a espectáculos, entretenimientos pagados, que están afectos a otros impuestos.
2. Fletes hacia y desde el exterior.
3. Pasajes internacionales.
4. Algunos tipos de primas de seguro.
5. Comisiones que perciban los bancos sobre los créditos que otorguen.
6. Ingresos que constituyen renta de acuerdo al artículo 17º.
7. Inserciones o avisos que se publiquen en conformidad al derecho de respuesta.
8. Intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros.
9. Arrendamientos de inmuebles.
10. Servicios prestados por trabajadores que laboren solos y en forma independiente.
11. Servicios prestados a vendedores afectos al IVA en la selección, análisis, transformación, elaboración, terminación y acondicionamiento de sus productos.
12. Servicios prestados conjuntamente con la venta de bienes corporales muebles, y que formen parte de la base imponible del IVA.
13. Ingresos mencionados en arts. 42 y 48 de la Ley de la Renta.

### **D. Empresas e instituciones liberadas del impuesto a los servicios:**

1. Radioemisoras y concesionarios de canales de TV, por los ingresos que perciban dentro de su giro.
2. Empresas periodísticas (impresión de periódicos) y agencias noticiosas (venta de servicios informativos).
3. Distribución domiciliaria de pan y leche.
4. Empresas de movilización colectiva urbana, interurbana y rural respecto de los ingresos por transporte de pasajeros.
5. Establecimientos de educación (ingresos por docencia).
6. Hospitales dependientes del Estado o de universidades reconocidas por éste.
7. Las siguientes instituciones, por los servicios que presten a terceros: SSS, SNS, Sermena, FF.CC., Empremar, Casa de Moneda, Correos y Telégrafos (excepto servicios de télex), Telégrafo Comercial (excepto servicios de télex), Polla Chilena, Lotería de Concepción.