



LINEAMIENTO OCDE PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Parte I

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

**Alumno: Paola Pacheco Riquelme.
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, Octubre 2018

Contenido	
INTRODUCCION.....	2
Planteamiento del problema.....	3
Hipótesis.....	4
Objetivo General.....	4
Objetivos específicos.....	4
Metodología de investigación.....	5
Marco teórico.....	6
SUBTEMA 1: APLICABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA ECONOMÍA DIGITAL, CONSIDERANDO LAS PROPUESTAS OCDE.....	25
CAPITULO 1: ECONOMIA DIGITAL, SUS CARACTERISTICAS Y LOS NUEVOS MODELOS DE NEGOCIOS.....	25
1.1 Problemas para la tributación de la economía digital.....	26
CAPITULO 2: PROPUESTAS OCDE PARA LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA ECONOMIA DIGITAL.....	29
2.1 Modificar las excepciones al Establecimiento Permanente:.....	29
2.2 Un nuevo nexo en base a la presencia virtual.....	30
2.3 Establecimiento permanente versus Presencia significativa.....	31
2.4 Transacciones digitales a una retención en la Fuente.....	31
2.5 Impuesto sobre las transacciones o “Bit Tax”.....	32
CAPITULO 3: APLICABILIDAD DE LAS PROPUESTAS OCDE BAJO EL MARCO LEGAL CHILENO ACTUAL.....	33
3.1 Concepto de Establecimientos Permanentes en Chile.....	33
CONCLUSIONES.....	37
ANALISIS AL PROYECTO DE LEY A LOS SERVICIOS DIGITALES.....	39
1.- El impuesto.....	39
2.- Servicios Digitales.....	39
3.- Contribuyentes del impuesto específico.....	40
4.- Agentes retenedores.....	40
5.- Tasa y base imponible.....	41
Comentarios al proyecto de reforma, en relación a la economía digital:.....	41
BIBLIOGRAFÍA.....	42

INTRODUCCION

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

Mucho se ha hablado en este año 2018 de la gran novedad de la próxima reforma tributaria, la tributación de plataformas digitales. El ministro de Hacienda, Felipe Larraín lo ha definido como “un impuesto especial a las plataformas digitales de firmas globales como Amazon, Netflix y Spotify en una próxima reforma tributaria que enviará al Congreso”¹. Con esto se busca igualar condiciones para todos.

¹<http://www.eleconomistaamerica.cl/economia-eAm-chile/noticias/9226104/06/18/Nueva-reforma-tributaria-incluire-impuesto-especial-a-plataformas-digitales-.html>

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

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

Planteamiento del problema.

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

Hipótesis

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

Para lograr desarrollar la hipótesis antes planteada, desarrollaremos los siguientes subtemas.

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

Subtema 2: Aplicabilidad del Impuesto sobre las ventas y servicios, considerando las propuestas OCDE.

Objetivo General

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

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

Objetivos específicos

Abordar el estudio de la normativa vigente y poder determinar

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

Metodología de investigación

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

En el desarrollo de los contenidos del presente trabajo,

Capítulo 1: Explicaremos qué es la economía digital, sus características y los nuevos modelos de negocios que están siendo utilizados por empresas multinacionales para erosionar la base imponible y trasladar los beneficios.

Capítulo 2: Analizaremos las propuestas OCDE para la fiscalidad directa en la economía digital. Revisaremos la acción 1, capítulo N°8.

Capítulo 3: Revisaremos la aplicabilidad de las propuestas OCDE bajo el marco legal chileno actual. La normativa existente hoy en Chile para el concepto de Establecimiento Permanente.

Conclusión.

Análisis al proyecto de ley a los servicios digitales. Proyecto entregado el 23 de Agosto de 2018, por el presidente Sebastián Piñera Echeñique.

Marco teórico

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

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

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

1.1 Establecimientos Permanentes

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

Respecto a los negocios auxiliares como los almacenes, debe analizarse la importancia que tiene dentro del modelo de negocio, una forma de evaluar esta

relevancia será medir el tiempo de respuesta que tenga para suplir las necesidades de los consumidores, si es inmediata querrá decir que es parte clave del negocio y no auxiliar. Este mismo criterio se podría utilizar para los servicios de post venta de los productos vendidos en forma digital.²

Otra de las soluciones es proponer un nuevo nexo para las operaciones que son totalmente digitales. Bajo esta premisa aparecieron dos conceptos, “presencia virtual significativa” y “actividades digitales totalmente desmaterializadas”³. Esto se refiere a cuando una empresa realiza actividades íntegramente digitales en el país fuente con el mínimo de recursos físicos y que cuenta con una presencia fiscalmente alta en otro país se presumirá que cuenta con un establecimiento permanente cuando en el país fuente sobrepase ciertos parámetros como, por ejemplo, una fuerte participación de los usuarios en las plataformas.

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

1.2 Retención de impuesto en el país fuente

Siguiendo la problemática que presenta el nexo entre un proveedor extranjero y un consumidor de otra jurisdicción. Se presenta como propuesta que las instituciones financieras del país fuente retengan el impuesto y por lo tanto, así no se traspaesa esta responsabilidad a los consumidores de los servicios o bienes digitales.

² www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/04/Accion1-EY.pdf Pág.7

³ Acción 1 Desafíos de la economía digital. Página 157.

La solución a esta propuesta, para medir sobre qué base debiese ser la retención va apuntada en medir los bytes, es decir, desde cuanto comienza a gravarse con impuesto.

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

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

3. Normativa tributaria aplicable en Chile.

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

El estudio abarcará el concepto de hecho gravado básico de servicio, establecido en el artículo 2 N°2 del DL 825 de 1974, como también de los hechos gravados especiales, del artículo 8 de la misma ley, siempre bajo el tenor de la

economía digital. Además, se analizarán las exenciones, principalmente de la establecida en el artículo 12 letra E) número 7 y artículo 12 letra E) número 16. De este último, que versa sobre el concepto de exportación de servicios. Finalmente se tratará sobre el concepto de territorialidad en los servicios digitales, y como afecta el concepto de “prestado o utilizado”, establecido en el artículo 5 de la ley del ramo, en los diferentes tipos de prestaciones digitales.

3.1 DL 825 respecto de servicios digitales.

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

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

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

ART.2 N°2: Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra, y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma

de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De la redacción de la norma, se desprende que, para el hecho gravado, deben cumplirse requisitos copulativos de acción o prestación, pago de remuneración, territorialidad y que provenga de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20 del DL 824 de 1974.

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

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

basta que se trate de un ingreso cuya imposición quede comprendida dentro de los referidos números 3 y 4 de la disposición citada, para que quede gravada con IVA.⁴

Se excluyen, por lo tanto, las personas que prestan servicios tributan en segunda categoría; sociedades de profesionales⁵ (aunque tributen en primera categoría); de los servicios profesionales (médicos, abogados, odontólogos, entre otros), ya que poseen un carácter intelectual superior y no pueden calificarse de comerciales por el solo hecho de ejecutarse mediante una organización empresarial; servicios de asesorías, como servicios de estudios de factibilidad, que consisten en estudios que representen la opinión de técnicos o profesionales y que se traduzcan en consejos o informes escritos o no.

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

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

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

Los bienes incorporeales a los cuales se refiere el hecho gravado tienen su origen en los denominados “derecho de propiedad intelectual o de autor”, y de

⁴ Artículo 5 del D.S. 55 de 1976

⁵ Para que exista una sociedad de profesionales, es menester que se trate de una sociedad de personas en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°3134 del 26 de agosto de 1993 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1426.pdf>>

“propiedad industrial”. Todos estos bienes tienen en común la protección de la ley de propiedad industrial (DFL N°3 del 20.06.2006 del Ministerio de Economía) y de propiedad intelectual (Ley N°17.336 de 1970 del Ministerio de Educación Pública). Dicha protección es temporal y por determinados períodos de tiempo, renovables o no, en todo el territorio del país, por lo tanto, el derecho y sucesión temporal también lo son, configurándose el hecho gravado⁶. De lo anterior se desprende que la ley grava con IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales u otras prestaciones similares. Según lo dispuesto en el artículo 10°, de la Ley N°17.336, el uso siempre es temporal, ya que en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del autor, y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento, y tratándose de los programas computacionales la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra. Las obras cuyo plazo de protección se haya extinguido conforme a lo anterior, pertenecen al patrimonio cultural común, de acuerdo con lo que establece el artículo 11° de la ley citada.

De este modo, la protección legal del derecho de autor de la obra siempre se encuentra sujeta a un plazo, y siendo la licencia de uso un derecho accesorio o dependiente del derecho de autor, al ser este temporal también lo es dicho permiso de utilización por terceros. Igual fundamento puede esgrimirse para confirmar lo

⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4467 del 2 de noviembre de 2006 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/ventas/ja4005.htm>>

concluido en relación con el usufructo o cesión del goce de los programas computacionales⁷. Por lo anterior, los contratos de licencia o sublicencia de software se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en la letra H) del artículo 8 del DL 825 de 1974.

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

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

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

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

- Bienes corporales muebles.

⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>>

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

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

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

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

Concepto de territorialidad en los servicios y exenciones

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

ART.5: “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Se entenderá que el servicio es prestado

en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.”

De la norma se deduce que los requisitos son alternativos, es decir, bastará que el servicio sea prestado en territorio nacional y utilizado en el extranjero o prestado en el extranjero y utilizado en territorio nacional para que se configure el hecho gravado. La norma señala tres conceptos los que se deben analizar para determinar el lugar de la operación; estos son:

- a) Servicio prestado: se entiende que un servicio es prestado en Chile, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile⁸.
- b) Servicio utilizado: consiste en obtener provecho de una cosa, entendiendo que es el beneficio o utilidad que se consigue o se origina de algo o por algún medio.
- c) Territorio Nacional: que corresponde al territorio del país de acuerdo a las normas de Derecho Internacional Público

De acuerdo con lo anterior, tenemos los siguientes casos:

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

Esto puede suceder por ejemplo en el caso de arrendamiento de patentes o marcas comerciales registradas en Chile, cuya utilización o aprovechamiento por parte del arrendatario se llevará a cabo en el extranjero; trabajos de ingeniería o

⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5358 del 6 de octubre de 1977 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI0203.pdf>>

asesorías técnicas prestados en Chile, pero relacionados con procesos de producción desarrollados fuera del país; reparación en Chile de bienes utilizados en el extranjero, etc.

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

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

Si el servicio es prestado desde Chile y utilizado en el extranjero, estamos frente a una exportación de servicios, la cual estará exenta de IVA, según lo establece el artículo 12 letra E) número 16, siempre y cuando el Servicio Nacional de Aduanas, la califique como de exportación⁹.

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

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

⁹ El Servicio Nacional de Aduanas detalla en su partida 1070, los diferentes servicios que son catalogados de “Servicios de computación e Informática” y por lo tanto calificados como de exportación; como por ejemplo los servicios de diseño de redes y sistemas computacionales; diseño de páginas Web; diseños de base de datos, entre otros.

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

“7) Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile;

Siendo así, es necesario referirnos al artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la renta (LIR) de 1974, que trata sobre el Impuesto Adicional, estableciendo un impuesto con tasa del 15%¹⁰ a las sumas pagadas, puestas a disposición o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas computacionales, señalando que se entiende por tales al conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en casete, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual¹¹ (Ley N° 17.336 publicada en el Diario Oficial el día 2 de octubre de 1970).

¹⁰ Cabe destacar que el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR gravaba con Impuesto Adicional (tasa del 15% o 30%) las cantidades que se pagasen, pusiesen a disposición o abonaran en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas

¹¹ Ley N°17.336 publicada en el Diario Oficial el 2 de octubre de 1970.

Sin embargo, el propio artículo establece una exención¹², referida a las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso de “programas computacionales estándar”.

Acto seguido el propio artículo entiende por tales, “...aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso de este, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto...” Por lo anterior la exención se refiere a, por ejemplo, el licenciamiento.

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

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

Requisitos que se deben cumplir para la exención:

- i. Deben corresponder al concepto de programas computacionales que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme a las

¹² Se incluyó mediante el artículo 2, N° 1, de la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012. Las instrucciones se encuentran en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 14 del 7 de marzo de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu14.pdf>>

definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual;

- ii. Los programas computacionales deben tener el carácter de estándar y;
- iii. no debe ser usados para la explotación comercial, reproducción, o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para el uso.

Por otra parte, la Ley sobre Impuesto a la Renta¹³, dispone una excepción a la exención de IVA establecida en el N°7, de la letra E), del artículo 12 del mismo cuerpo legal, quedando de esta manera exentos del referido tributo los ingresos afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de Impuesto Adicional por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

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

Respecto de la exención del Impuesto Adicional de los programas computacionales, ella no los excluye de la exención de IVA, toda vez que el criterio

¹³ Modificado por la Ley 20.630, publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012.

del Servicio de Impuestos Internos, ha sido aplicar la exención aun cuando dicho tributo no sea enterado efectivamente en arcas fiscales por gozar de la exención contemplada en el artículo 59 del DL 824 de 1974, puesto que la exención de IVA, favorece a las remuneraciones afectas al Impuesto Adicional, es decir, que califiquen como hecho gravado con dicho impuesto, sin importar si éste es efectivamente pagado o no por gozar de una exención particular a su respecto¹⁴.

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

¹⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2515 del 5 de diciembre de 2013 [en línea]
<<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/ventas/ja2515.htm>>

ello, el servicio prestado en el caso de programas computacionales estándar cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero (por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias) se entiende prestado en el exterior, y por lo tanto exentos de Impuesto Adicional, según dispone el inciso 1°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, favoreciéndose además con la exención contenida en el N° 7, de la letra E) del artículo 12 del D.L. 825 de 1974, por tratarse de servicios prestados en el extranjero y no en Chile.

Otro tipo de servicios prestados a través de medios digitales pueden ser los de publicidad¹⁵. En efecto, los servicios de publicidad pagados a Facebook o a Google (Google AdWords), se encuentran afectas a impuesto adicional al estar considerado en el artículo 59 del número 2 inciso cuarto de la Ley sobre Impuesto a la renta, con tasa del 35% al tratarse de una remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en Chile. Por lo anterior y en virtud del artículo 12 letra E) número 7, se encuentran exentas de IVA.¹⁶

Finalmente, sobre la territorialidad en los servicios de hosting, el Servicio de Impuestos Internos ha sido reiterativo respecto a que el hecho de que este servicio se encuentre fuera de Chile, por ejemplo, USA, no implica que, necesariamente, se encuentra prestado desde el extranjero. Por ejemplo, el organismo fiscalizador ha señalado que independiente de su ubicación, si para ofrecer los servicios, mantener

¹⁵ Sobre la tributación respecto del Impuesto a la renta de este tipo de prestaciones realizadas desde el extranjero, vea ESCALONA C., Esteban. Emprendimientos tecnológicos en Chile: aspectos tributarios. Revista de Estudios Tributarios 13:101-132, 2015 [en línea] Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile <<http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewArticle/39872>>

¹⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 362 del 25 de febrero de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/ventas/ja362.htm>>

un sitio web seguro, confiable, actualizaciones, etc., necesita contratar personal que esté revisando, actualizando constantemente los contenidos y programando, entre otras funciones que hacen posible la prestación del servicio que se remunera, y todo esto se desarrolla en Chile, se entenderá que el servicio es prestado en territorio nacional, según lo establece el artículo 5 del DL 825 de 1974.

3.2. DL 824 respecto Impuesto Adicional y la economía digital

Ahora hablaremos del impuesto renta que deben pagar los servicios que según el artículo 59 inciso cuarto N°2 de la LIR, se encuentra afecto al impuesto adicional¹⁷ con tasa del 35%, al tratarse de una remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en Chile (recordemos que el impuesto adicional grava las rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile). Además, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 74 N° 4, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la remuneración y enterado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención (mediante Formulario N°50 sobre Declaración Mensual y Pago Simultaneo de Impuestos), según lo dispone el artículo 79, de la misma Ley.

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

- a) Modalidad de Declaración, que es aquella donde el impuesto adicional grava la totalidad de las rentas de fuente chilena y donde además la retención es solo un anticipo a la cuenta del Impuesto Adicional que debe ser declarado

¹⁷ El Impuesto Adicional es un tributo que se aplica en reemplazo del Impuesto Global Complementario a personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, y que han percibido rentas de fuente chilena.

anualmente mediante Formulario N°22, sobre Impuestos Anuales a la Renta.

- b) Modalidad de Retención, aquella que el Impuesto Adicional grava determinadas rentas con un tributo que por norma general tiene carácter de único¹⁸, el cual permite cumplir con la obligación tributaria en forma directa sin que exista la obligación de presentar declaración anual de impuestos; es decir, tiene carácter de tributación final o definitiva.

Oficio N°303 de 28 de enero de 1998 del SII, define el concepto de establecimiento permanente, quedando como definición que *“los establecimientos permanentes son un extensión de la actividad.”*

Oficio N°2.890 de abril de 2005 del SII, incorpora los procedimientos administrativos que debe cumplir un establecimiento permanente aquí en Chile para poder desarrollar su actividad comercial.

Oficio N°3.397 de 14 de diciembre de 2007 del SII, *...“Es por ello que, en el caso que la empresa configure un establecimiento permanente de acuerdo al convenio, debe cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al artículo 58 N°1, entre otros iniciar actividades y llevar contabilidad completa, para tributar sobre su renta neta, esto es, rebajar costos y gastos necesarios para producir la renta, quedando sujeto al pago del impuesto de primera categoría, tasa de 17%, y al impuesto adicional con tasa de 35%, teniendo derecho en el caso de este último gravamen a deducir como*

¹⁸ Artículo 59, inciso penúltimo

crédito el impuesto de primera categoría pagado.” Dejando al contribuyente la opción de elegir si se establecía según los requisitos anteriormente expuestos.

Oficio N°2.438 de 28 de diciembre de 2010 del SII *“En cambio, si los servicios no tienen la naturaleza antes indicada, cuestión de hecho sobre la cual no es posible pronunciarse en esta instancia, las remesas al exterior quedarán afectas al Impuesto Adicional con tasa del 35%, de conformidad con el artículo 60 de la LIR.”* Como se exponía anteriormente, es en este oficio donde el legislador deja al contribuyente la opción de elegir si acogerse al 58 N°1 cumpliendo con los pronunciamientos administrativos o se grava con lo dispuesto en el artículo 60 DL 824.

Oficio N°614 de 14 de marzo de 2010, indica sobre la consulta que se le estaba realizando, establece. *“la empresa española quedará sujeta al Impuesto Adicional del Artículo 60 inciso 1° de dicha Ley con tasa del 35%.”* Posteriormente, en el punto 4 hace mención que el contribuyente tiene derecho a acogerse al artículo 58 N°1.

SUBTEMA 1: APLICABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA ECONOMÍA DIGITAL, CONSIDERANDO LAS PROPUESTAS OCDE.

CAPITULO 1: ECONOMIA DIGITAL, SUS CARACTERISTICAS Y LOS NUEVOS MODELOS DE NEGOCIOS.

Para comenzar nuestro análisis describiremos que es la economía digital, los problemas que tiene para gravarla con impuestos, punto indispensable para analizar las recomendaciones que da la OCDE para unificar los criterios. Para desarrollar esto analizaremos la Acción 1 de la BEPS.

La Acción 1: Abordar los retos de la economía digital¹⁹, define a la economía digital como *“el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)”*. Podemos decir que la economía digital es, la economía del futuro que tiene un componente importante que es la informática, que la hace cada vez más dinámica, con respuestas en tiempo real para los consumidores y usuarios, que los servicios por parte de los proveedores pueden ser prestados en cualquier parte del mundo. Por esta misma característica, está siendo una tarea difícil para las entidades tributarias en el contexto de fiscalidad gravar tanto los impuestos directos e indirectos ya que existe la problemática de la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios por parte de las empresas multinacionales.

En el artículo N°4 de la Acción 1, aborda las características de la economía digital y los nuevos modelos de negocios, los cuales trataremos de exponerlos de

¹⁹ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital ACCIÓN 1: Objetivo del 2014.

una forma breve para ir introduciéndonos en el tema que nos convoca. Comencemos con sus características. La economía digital tiene la peculiaridad de ser movable, esto es por su factor principal que son los activos intangibles ya que se trabaja con software y hardware que pueden ser ubicados en cualquier parte del mundo a través de servidores; Utilidad de datos, en esta parte juega un rol importante los usuarios ya que las empresas se alimentan de los datos personales, preferencias, comentarios, necesidades que tienen para entregar un producto o servicio más a la medida del consumidor; Tendencia al monopolio u oligopolio, lo primero se explica debido a que si los usuarios o consumidores se sienten más satisfechos con un servicio con un proveedor monopolizando el mercado. Por otro lado, con las pocas barreras que tiene la utilización del internet ahora existe una variedad de proveedores; Volatilidad, por la misma razón de abanico de proveedores se transforma en un mercado que está en constante cambios para satisfacer al usuario.

Con respecto a los nuevos modelos de negocios que se están desarrollando encontramos: Comercio electrónico, Servicios o plataformas de pago, Tiendas de Aplicaciones, Publicidad en línea y la más usada Computación en la Nube (Cloud Computing). Servicios que se basan en los intangibles y que no se reconoce un nexo real entre los proveedores y los usuarios.

1.1 Problemas para la tributación de la economía digital.

Por lo anteriormente expuesto, se hace indispensable identificar y explicar cuáles son los problemas que presenta la economía digital para gravarla con impuesto para así lograr hacer un análisis de los lineamientos que entrega la OCDE para combatir

estas dificultades. Estos factores están dados por el nexo o criterio de sujeción, los datos y la calificación de la renta, temas que están explicados en la Acción 1, capítulo N°7.

Primeramente, abordaremos la importancia que tiene identificar el nexo o criterio de sujeción, ya que con estos nuevos modelos de negocio la atribución de una renta o el reparto de utilidades quedarán sujeto entre el estado de la fuente y el de la residencia. Recordemos que, el principio de la fuente es donde la empresa está realizando la actividad. En cambio, el principio de la residencia, también conocido como las rentas obtenidas a nivel mundial, está entendido en el lugar donde reside el individuo.

Esto como resultado de que ahora las empresas pueden adquirir los insumos en línea, no necesitan mucha mano de obra y venden a consumidores o usuarios a grandes distancias. He aquí la importancia del concepto de nexo o criterio de sujeción ya que está relacionado con la generación de valor sin contar con una presencia física o tener una representación física reducida, provocando con esto un alto ingreso en la jurisdicción de la fuente.

En segundo lugar están los datos. Cuando se refiere a los datos se está hablando de la información propiamente tal, que es de gran importancia para estas empresas multinacionales ya que mediante la recopilación de información que la hace desde los usuarios tienen conocimiento de las preferencias y opiniones de los consumidores que las transforman en el mejoramiento de los servicios o productos. Por ende, podríamos decir que los usuarios que pasan a ser una parte fundamental

en la cadena de valor. La recopilación de información que se realiza a distancia se podría considerar un punto de conexión para fines tributarios. Entonces, la tarea es identificar cómo podemos vincular a la empresa que tiene el servidor en cualquier parte del mundo con los usuarios.

Podríamos aventurarnos a afirmar que hasta este momento esté quedando obsoleto la definición de un establecimiento permanente, y se debe actualizar el concepto a estos nuevos modelos de negocio. Es lo que más adelante analizaremos con las propuestas OCDE.

Y por último, lo difícil que resulta de distinguir la calificación de las rentas. El saber determinar si lo que estamos ofreciendo como proveedor es una prestación de un servicio o la venta de un producto. Esto lo podríamos ejemplificar de la siguiente manera. Una empresa multinacional que desarrolla algunos de estos nuevos modelos de negocios, fabrica un producto como es la impresión 3D posteriormente la sube a la nube o (Cloud Computing) y luego se vende a los usuarios para ser usados en donde estén, se podría considerar una concesión de licencia por uso de diseño o la venta de un producto. También surgen interrogantes como es una transferencia de un bien corporal o un intangible, es un contrato de arrendamiento o estamos frente a pagos por regalías.

Como se pudo observar de lo antes expuesto lo importancia que tiene el nexo o criterio de sujeción. Para desenmarañar todas estas dudas a continuación analizaremos las propuestas de la OCDE con respecto a la fiscalidad de la economía digital.

CAPITULO 2: PROPUESTAS OCDE PARA LA FISCALIDAD DIRECTA EN LA ECONOMIA DIGITAL.

Como dice el título de este capítulo analizaremos las propuestas de la OCDE para la fiscalidad directa de la economía digital. Por esto, se nos hacía importante abordar primero los desafíos que presenta esta nueva economía digital y así poder entender los lineamientos entregados. La Acción 1 en su capítulo N°8 ofrece cinco propuestas para analizar dentro de los países miembros y los países que no lo son para llegar a un consenso para la tributación de la nueva economía. Por lo que expondremos más adelante, nos damos cuenta que la OCDE se enfocó principalmente en dar una nueva interpretación al concepto de Establecimiento Permanente, dejando el concepto más actual a los tiempos en que vivimos, además de revisar ciertas actividades que en la actualidad pasan a jugar un papel fundamental dentro de los procesos productivos de las empresas. Por otra parte, como dijimos que estamos hablando de intangibles, una de las características de esta economía, entrega como propuesta la forma de recaudar los impuestos y la cantidad de bytes que utiliza cada empresa para tener una forma de gravar. El informe final quedó para entregarse en el año 2020.

2.1 Modificar las excepciones al Establecimiento Permanente:

La primera propuesta es modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente. Para poder entender esta recomendación nos remitiremos a la definición de Establecimiento permanente entregada en el Modelo de Convenio, Artículo N°5: *“la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su*

actividad.” Dentro de este artículo, en el apartado número 4, enuncia una serie de actividades consideradas como auxiliares o preparatorias que no quedarían incluidas dentro de la definición de establecimiento permanente, como son las instalaciones destinadas a almacenar, exponer o entregar bienes de la empresa y al mantenimientos de estas instalaciones.

Como consecuencia, de los nuevos modelos de negocios, una actividad que en la economía tradicional podía resultar como auxiliar. Ahora puede ser parte fundamental para la realización de la actividad comercial. Por ende, esta definición de auxiliar o preparatorio pasa a hacer un grave problema para la erosión de la base imponible. Y por lo tanto, se propone como soluciones eliminar el apartado número 4 en su totalidad o eliminar una parte de este apartado o evaluar el concepto de auxiliar o preparatorio dentro de una actividad comercial de una empresa dependiendo de la naturaleza de esta.

2.2 Un nuevo nexo en base a la presencia virtual

La segunda posible solución entregada por la OCDE es crear el concepto de presencia virtual significativa para aquellas actividades comerciales que se desarrollan en su totalidad en forma virtual. Aquí se introduce el concepto de actividades desmaterializadas. Esto esta referido a las empresas que utilizan el mínimo de elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus negocios. Por ende, como su actividad la van realizando fragmentadamente se utiliza con fines elusivos las actividades auxiliares o preparatorias. En definitiva, lo que se busca es que si una empresa cuenta con un almacén con mercaderías y realiza ventas en

líneas, aunque esa instalación sea de carácter de almacenamiento pase hacer un establecimiento permanente.

Otro factor importante dentro de este concepto de presencia virtual está presente en la parte administrativa de las empresas, esto se refiere al número de celebración de contratos a distancia cuando sean por venta de bienes o servicios digitales y que se realicen con un número alto de consumidores se estará frente a un establecimiento permanente.

2.3 Establecimiento permanente versus Presencia significativa

La tercera propuesta es cambiar el concepto de establecimiento permanente por el concepto de presencia significativa, para hacer frente a la relación que se tiene con el consumidor. Aunque sigue siendo importante una presencia física. Toda vez, que con la dinámica de la economía digital, y la interacción que existe con los clientes, es importante identificar donde se crea valor en este tipo de negocios. Para ello se evaluaron las siguientes situaciones: La relación con los clientes o usuarios al menos seis meses, acompañada de una presencia física en el país ya sea directa o por medio de intermediarios; La venta de bienes o servicios a través de sitios web en idioma local, servicio de entrega por proveedores que están en la misma jurisdicción que el cliente o servicios bancarios; y por último, suministros de bienes y servicios que sean resultado de captación de información de los usuarios.

2.4 Transacciones digitales a una retención en la Fuente

La cuarta propuesta que también apunta a la problemática del nexo, sería aplicar una retención completa y definitiva a los usuarios o consumidores que son

residentes de un país y obtienen bienes y servicios de proveedores extranjeros. Para evitar, que los consumidores o usuarios se vean perjudicados por estos nuevos mercados digitales, la OCDE ha propuesto que las instituciones financieras se responsabilicen por enterar en arcas fiscales las retenciones por los servicios entregados por los proveedores. La manera de realizar esta labor está pensada en que cada vez que un usuario haga un pago por un servicio que ha utilizado, la institución financiera debe retener el impuesto y enterarlo al Fisco.

2.5 Impuesto sobre las transacciones o “Bit Tax”

La última propuesta entregada por la OCDE, está referida a generar un pago de impuesto por parte de las empresas en relación a los bytes que utiliza para generar sus negocios. Entendiéndose que son empresas multinacionales que su principal actividad es entregar servicios a los usuarios a través de internet, y que toda su gestión productiva es a través de servidores, y que además los productos y servicios que ofrece a los usuarios son descargables por internet.

Por esta razón, y para no perjudicar a la economía tradicional que también utiliza estas plataformas pero en un nivel más mínimo y que no toda su actividad se basa en aplicaciones es que la OCDE indica que debe existir un mínimo de bytes utilizados que no debieran ser gravados con este impuesto. En esta propuesta se ve reflejado un tipo de impuesto de carácter progresivo, es decir, a mayor tamaño de la empresa mayor es la recaudación del gravamen.

Estas son las propuestas entregadas por la OCDE que cada país debe analizar dentro de su legislación interna y considerar si las puede aplicar.

CAPITULO 3: APLICABILIDAD DE LAS PROPUESTAS OCDE BAJO EL MARCO LEGAL CHILENO ACTUAL.

Para continuar con nuestro análisis de este tema investigaremos el concepto de Establecimiento Permanente, en nuestra legislación. Y luego comparar si las propuestas de la OCDE son aplicables en nuestro país.

3.1 Concepto de Establecimientos Permanentes en Chile

El concepto de Establecimiento Permanente, es muy relevante ya que genera impacto tanto en los contribuyentes que desarrollan sus negocios a través de éstos, como también para los países en los que se establecen. He aquí la importancia de la definición que se le dé, ya que de acuerdo a esto es como se podrá gravar las rentas que se obtengan de sus ingresos. Este concepto también adquiere mucha importancia frente a la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación.

Nuestro país no cuenta con una definición legal del Establecimiento Permanente, pero si ha generado pronunciamientos de carácter administrativos para darles un marco jurídico para que puedan desarrollarse en nuestro territorio.

Y de acuerdo a lo anteriormente expuesto, para poder determinar este concepto, será necesario analizar la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos, en adelante el SII, para lograr entender como explica este concepto, y determinar si realmente logra definirlo. Para lograr este análisis trazaremos una línea del tiempo con los pronunciamientos que se han hecho hasta la fecha.

Año 1946, Ley 8419, artículo N°54²⁰. Este es el primer pronunciamiento con respecto a las entidades provenientes del exterior y que ejercían un negocio en Chile. Solo menciona sucursales, oficinas o agentes y que debían pagar un impuesto adicional del 10% de sus ganancias que obtenían de sus negocios o servicios en nuestro país. En esta ley aún no estaba concebido el concepto de Establecimiento Permanente.

Años más tarde hubo un atisbo del concepto de Establecimiento Permanente, esto fue en el año 1964, Ley 15.564, artículo 60 inciso 1²¹. El legislador siguió la línea del artículo anterior, aquí incluyó el concepto de Establecimiento Permanente, pero no definió expresamente en qué consistía, interpretándose que cualquier sucursal o agencia o representante era considerado un Establecimiento Permanente.

En el año 1974, en el DL 824, artículo 58 N°1, mantuvo el concepto de Establecimiento Permanente, pero aún sin definirlo, lo que se puede entender de este artículo es que todos los contribuyentes extranjeros que ejerzan una actividad comercial en Chile, deben tributar según lo establecido en este artículo. Hasta este

²⁰ *Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a las rentas en los casos siguientes: a) Las empresas, sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan sucursales, oficinas, agentes o representantes en Chile, incluso las que se constituyen con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, pagarán un impuesto adicional de diez por ciento (10%) sobre las utilidades o renta de todos los negocios o inversiones que realicen o tengan en Chile.”*

²¹ Artículo 60 Inciso 1: *...Las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituídas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimiento permanente, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, pagarán este...”*

momento, la legislación chilena no ha establecido lo que es un Establecimiento Permanente y por qué razón las sucursales, oficinas o representantes deben ser considerados como tal.

El SII en el año 1998, mediante un oficio define expresamente lo que es un Establecimiento Permanente...”*establecimiento permanente, entendido éste como la extensión de la actividad de la citada empresa extranjera en Chile mediante el establecimiento de una oficina en donde se desarrolle una actividad formal que asume la representación total de la empresa, pudiendo cerrar negocios en los términos que se indiquen*”²². A diferencia de la definición que hace el Modelo OCDE en el artículo N°5 antes expuesto como un “lugar fijo”, la legislación chilena lo define como la extensión de la actividad.

Posteriormente, en el año 2005 y como resultado del Convenio entre Chile y Perú para evitar la doble tributación es que la legislación chilena, define al EP como la extensión de la actividad y reconoce que debe tener un lugar físico donde desarrollarse y para ello debe cumplir con los requisitos para hacer inicio de actividades...”*En tal caso el establecimiento permanente queda sujeto a la obligación de obtener RUT, presentar declaración de inicio de actividades, timbrar documentos, declarar la renta efectiva de su actividad sobre la base de los resultados reales obtenidos de su gestión en Chile determinados mediante contabilidad completa...*”²³

²² Oficio N°303, de 28.01.1998.

²³ Oficio N°2.890, de 04.08.2005.

Es en el año 2007 la autoridad fiscal en el Convenio de Doble Tributación con España, reafirma lo que expuso en el oficio anterior...*”Es por ello que, en el caso que la empresa configure un establecimiento permanente de acuerdo al convenio, debe cumplir con los procedimientos administrativos que rigen para los establecimientos permanentes de acuerdo al artículo 58 N°1, entre otros iniciar actividades y llevar contabilidad completa, para tributar sobre su renta neta,...”*²⁴

No obstante, la legislación chilena en oficios posteriores deja a criterio del contribuyente de acogerse al artículo 58 N°1 obligado a comprometerse con todas las exigencias administrativas ya explicadas o de lo contrario si no se acoge a este articulado quedará sujeto a los establecido en el artículo 60 inciso 1 de la ley de la Renta...*” Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas, que perciban , devenguen o se les atribuyan conforme a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter; 17, número 7, y 38 bis, rentas de fuentes chilenas que no se encuentren afectas a impuesto de acuerdo con las normas de los artículos 58° y 59°, pagarán respecto de ellas un impuesto adicional de 35%.”*²⁵.

Esta explicación la trasmite a través de los Oficios 2438 de 2010 ²⁶y el 614 de 2011.²⁷

²⁴ Oficio N°3397, de 14.12.2007.

²⁵ Artículo 60 inciso 1 DL 824.

²⁶ Oficio N°2438, de 28.12.2010: “2) ...En cambio, si los servicios no tienen la naturaleza antes indicada, cuestión de hecho sobre la cual no es posible pronunciarse en esta instancia, las remesas al exterior quedarán afectas al Impuesto Adicional con tasa del 35%, de conformidad con el artículo 60 de la LIR.”

²⁷ Oficio N°614, de 14.03.2011: “3. Atendido lo anterior, la empresa española quedará sujeta al Impuesto Adicional del Artículo 60 inciso 1° de dicha Ley con tasa del 35%.”

CONCLUSIONES

A lo largo de nuestro trabajo y analizando tanto las propuestas hechas por la OCDE y revisando nuestra propia legislación, haremos los siguientes comentarios de cada uno de los lineamientos comparándola con nuestra ley actual.

Los lineamientos de la OCDE, recomienda modificar las excepciones al Establecimiento Permanente, que pasen a ser parte de la cadena de valor y no solo considerarla como un almacenaje o bodega donde se guardan las mercaderías, que es el tratamiento que hasta ahora tienen y, por lo tanto, las empresas al desmaterializar los procesos productivos aprovechan estas instancias para erosionar la base imponible y el traslado de los beneficios.

Otra propuesta es cambiar el concepto de Establecimiento Permanente por “presencia virtual significativa”, lo que se pretende acá es encontrar el nexo con el consumidor. Se expusieron dos situaciones, la primera si un proveedor tiene una relación de al menos seis meses con el cliente y posee una presencia “física” sea directa o con un intermediario, que venda bienes o servicios a través de internet, que se encuentre en la misma jurisdicción del cliente se le considerará Establecimiento Permanente y la otra si los suministros de bienes y servicios sean consecuencia de la captación de información entregada por los usuarios también se debe considerar un Establecimiento Permanente.

Entonces podríamos concluir que bajo la legislación chilena no hay una definición explícita de Establecimiento Permanente pero si los encontramos en los convenios de doble tributación en que Chile participa y que se rige por el modelo OCDE que

establece su definición en el artículo N°5. Por lo tanto, en nuestra opinión se debe legislar dentro de la ley el concepto de Establecimiento Permanente.

Por otra parte, el artículo 58 N°1 de la Ley de la Renta, los proveedores extranjeros deben asumir una serie de requisitos administrativos que sería un costo adicional y no menor en cuanto al valor monetario que es hacer inicio de actividades, contabilidad completa, personal, etc. Además, el legislador deja una ventana para que el propio contribuyente decida si se acoge al artículo antes mencionado o tributa según el artículo N°59 y 60 inciso 1 de la Ley de la Renta solo con un impuesto adicional.

Con respecto a la propuesta de la OCDE, que se refiere a “Transacciones digitales a una retención en la Fuente”, es decir, la recaudación de los impuestos pasa a ser una obligación de las instituciones financieras. El comentario sería el siguiente, en Chile no hay obligatoriedad de que las instituciones financieras recauden los impuestos, deben ser los propios contribuyentes que los enteren en arcas fiscales, esto quedó expresado en el oficio N° 614 de 14.03.2011, anteriormente explicado.

Por último, la propuesta de un “Impuesto sobre las transacciones o Bit Tax”, esto está referido a gravar con impuesto a los bytes que utilicen las empresas, se debiese entender que sería un impuesto progresivo, a mayor utilización de bytes más es la base a gravar con impuesto, para así no perjudicar a las empresas tradicionales que de igual manera utilizan internet. Tendría que ser un impuesto como el del Global Complementario.

ANALISIS AL PROYECTO DE LEY A LOS SERVICIOS DIGITALES.

Por último, analizaremos brevemente el proyecto de Ley que presentó el Presidente Sebastián Piñera Echeñique, el 23 agosto de 2018, donde dio las directrices para el tratamiento tributario sobre los servicios digitales.

El artículo 15 del proyecto de modernización tributaria señala: “Establécese, a beneficio fiscal, un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, a los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente del lugar en que se encuentre el servidor o la plataforma tecnológica que los soporten, y en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales”. Empezaremos analizando que quiere establecer este artículo:

1.- El impuesto.

El impuesto es de carácter específico, indirecto que gravan los servicios digitales prestados por personas o entidades domicilias o residentes en el extranjero y sustitutivo de cualquier otro impuesto en Chile.

2.- Servicios Digitales.

Determina que los servicios digitales son los siguientes: Intermediación digital se refiere a los intermediarios que están entre las empresas que entregan los servicios y los consumidores, estos intermediarios tienen la tarea de almacenar y grabar información en plataformas digitales dándoles valor mediante firma digital. Servicios remunerados para entretenimiento digital como películas, juegos que se

descarguen a través de internet. Publicidad en el exterior. Servicios remunerados de almacenamiento de datos en la nube. Cualquier otro servicio remunerado que no esté dentro de estos deberán tributar según la regla general.

3.- Contribuyentes del impuesto específico.

Toda persona o entidad domiciliada o residente en el extranjero que preste servicios digitales en nuestro territorio. Además, en el N°5 del artículo 15 del proyecto de ley, se hace mención a que el SII mantendrá una nómina de los prestadores de servicios para que los agentes retenedores puedan retener, declarar y enterar el impuesto. Esta publicación será actualizada constantemente y se les comunicará a los retenedores dentro del plazo de cinco días de su publicación y actualización.

Los prestadores de servicios que no encuentren registrados en esta nómina tienen la obligación de informar al SII, si los hacen con retardo igual serán imputados a este impuesto.

4.- Agentes retenedores

En el N°3 del artículo 15 del proyecto de ley, señala que serán agentes retenedores de este impuesto específico los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de los servicios digitales. Esta retención deberá ser acreditada por el prestador de servicios confirmando que la retención se realizó. Si no se entera esta retención sigue siendo de responsabilidad de los agentes retenedores sin perjuicio que el SII gire a la empresa el impuesto. La no retención del impuesto generará reajustes, intereses y multas a los retenedores.

5.- Tasa y base imponible.

La tasa de este impuesto específico será de 10% aplicada sobre el valor pagado por los usuarios, sin deducción alguna, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales de que trata este artículo.

Comentarios al proyecto de reforma, en relación a la economía digital:

Del proyecto de ley podemos comentar, que los prestadores de servicios digitales sin domicilio o residencia en Chile, se encontrarían en una situación de privilegio frente a otras áreas de la economía, toda vez que tendrán que pagar un impuesto único, sustitutivo de cualquier otro impuesto, con una tasa súper rebajada en comparación a las actuales tasa de IVA (19%) e Impuesto Adicional (tasa 35%). Sin perjuicio de lo anterior, este es un primer avance frente a la tributación de la economía digital en Chile, pero creemos que es aún insuficiente.

BIBLIOGRAFÍA

1. MODELO OCDE CAPITULO 5: Definición del concepto de Establecimiento Permanente.
2. ACCION 1 CAPITULO 7: Breve análisis de los desafíos de la economía digital.
3. ACCION 1 CAPITULO 8: Análisis de las propuestas OCDE para la economía digital.
4. LEY 8.419 DE 10 DE ABRIL DE 1946 ARTÍCULO 54: Establecía que se aplicará un Impuesto Adicional a las rentas de sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, que tengan sucursales, oficinas, agentes o representantes en Chile, incluso las que se constituyen con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile (...)
5. LEY 15.564 ARTICULO 60, INCISO 1: Incorpora el concepto de Establecimiento Permanente.
6. DECRETO LEY N°824 ARTÍCULO 58 N°1: Establece que las oficinas, sucursales o agentes son establecimientos permanentes sin definirlo.
7. SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°303 de 28 de Enero de 1998 – Define el concepto de Establecimiento Permanente.
8. SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°2.890 de Abril de 2005 – Consulta por pagos de servicios aplicabilidad del Convenio Chile y Perú, para evitar doble imposición.
9. SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°3.397 de 14 de Diciembre de 2007- Consulta servicios prestados de centro de llamados aplicabilidad del Convenio Chile y España.
10. SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°2.438 de 28 de Diciembre de 2010 – Consulta de servicios prestados por la casa matriz a su agencia, aplicabilidad del Convenio Chile y Suiza.
11. SERVICIOS DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°614 de 14 de Marzo de 2010 – Consulta estableciendo que la empresa española quedará sujeta al 35%.