



DESAFÍOS NORMATIVOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN CHILE

Parte I: Análisis sobre la suficiencia del concepto de Establecimiento Permanente definido en la Ley de Impuesto a la Renta, luego de la dictación de la Ley N° 21.210, respecto de la economía digital.

**Tesis para optar al grado de
Magíster en Tributación**

**Alumno: Francisco Merino Grau
Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco**

Santiago, marzo de 2020.

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	3
INTRODUCCIÓN	4
Planteamiento del problema:	5
Hipótesis	6
Subtema: Análisis sobre la suficiencia del concepto de Establecimiento Permanente definido en la Ley de Impuesto a la Renta, luego de la dictación de la Ley N° 21.210, respecto de la economía digital.	6
Objetivo General:	6
Objetivos específicos:	7
Metodología	7
MARCO TEÓRICO	8
1. Economía Digital.....	8
1.1. La Economía Digital como sistema.....	8
1.2. Características de la Economía Digital.	11
1.3. El Comercio Electrónico (e-commerce).	12
1.4. Tipos de Comercio Electrónico.	13
1.5. Otros modelos de negocios insertos en el concepto de Economía Digital.....	13
1.6. Cómo las TICs han modificado las transacciones comerciales:	15
1.7. Problemas que han surgido de la evolución de las TICs.	15
1.8. Ley Uber.	17
2. Concepto de Establecimiento Permanente en la nueva Ley N° 21.210:18	
3. Impuesto a los Servicios Digitales en relación a la LIVS.....	23
3.1. Normativa vigente en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios	23
3.2. Hechos gravados básicos	23
3.3. Elemento de territorialidad en la LIVS.....	25
3.4. Exenciones a servicios y remuneraciones	26
3.5. Propuestas del proyecto de Modernización Tributaria en relación con el impuesto a los Servicios Digitales y que fueron consagradas legalmente por la Ley N° 21.210:	28
3.6. Creación de hecho gravado en un nuevo artículo 8 letra n) de la LIVS	29

3.7. Modificación del artículo 5 LIVS con relación al elemento territorialidad	30
3.8. Modificación al artículo 12 letra E de la LIVS y creación de Régimen Simplificado Párrafo 7 bis de la LIVS para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile	31
3.9. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos en materia de servicios digitales	32
3.10. Publicación de la Ley N° 21.210	35
DESARROLLO DEL PROBLEMA	36
1. La vinculación física es un elemento esencial en la definición principal de EP	37
2. La asimilación de EP referente a la actividad del representante y la exclusión del concepto relativa a actividades auxiliares o preparatorias, refuerzan la vinculación física como elemento de la definición.....	39
3. Las consideraciones OCDE respecto del comercio electrónico, acentúan la dimensión física del concepto de EP.	41
4. El mandatario o comisionista independiente excluye la asimilación a EP... ..	42
5. La movilidad y la relevancia de los activos intangibles características centrales de la economía digital. Caso de las tiendas de aplicaciones como modelo de intermediación respecto de las apps de videojuegos	43
6. Enfoque OCDE para afrontar los desafíos de la Economía Digital y medidas unilaterales que han adoptado algunos países.....	46
CONCLUSIONES	49
BIBLIOGRAFÍA	54
VITA	57

RESUMEN EJECUTIVO

En razón del crecimiento de la economía digital y como ésta impacta a los mercados y a los consumidores a nivel global, este trabajo busca entender los desafíos normativos relativos a la tributación de los modelos de negocios derivados de la economía digital, dadas sus particularidades.

En dicho respecto, en el Marco Teórico de esta presentación, se expondrán las características centrales de ésta; así como los tipos de negocios que han surgido; los problemas regulatorios derivados y las soluciones que se han dado, tanto por los Estados de forma unilateral como multilateral.

Adicionalmente, se analizan las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, relativas a la nueva definición legal de establecimiento permanente (art. 2 N° 12 LIR) y a la novel regulación de la tributación de los servicios digitales, que introduce un nuevo hecho gravado especial del IVA [art. 8 letra n) de la LIVS].

Posteriormente, en el desarrollo del problema, analizaré si el concepto legal de EP introducido es suficiente para abarcar a las entidades sin domicilio ni residencia en Chile, cuyos giros de negocios derivan principalmente del fenómeno economía digital, para lo cual, analizaré los componentes de la norma en cuestión y como ha sido interpretado ésta, de acuerdo a la experiencia comparada.

Luego, tomando rasgos determinados de la economía digital y analizando el caso de las tiendas de aplicaciones y las aplicaciones de videojuegos, concluiré si el concepto de EP, es capaz de abarcar de dicho modelo de negocios, para efectos de establecer vinculación territorial para efectos de tributación. Asimismo, analizaré como la OCDE y la experiencia comparada de otros países, han afrontado los desafíos ligados a la economía digital.

INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años ha existido una evolución significativa en materia de tecnologías de la información y comunicaciones digitales, las cuales ha incidido en múltiples indicadores. Sólo por mencionar, el tráfico IP a nivel mundial creció más de 21 veces entre 2005 y 2013 (Hernández y Albagli, 2017), representando un 47% anual, en promedio. Por su parte, a nivel local, coincide con este crecimiento explosivo, lo informado por la Cámara de Comercio, en cuanto a que las ventas asociadas al mundo digital habrían crecido a una tasa anual del 14% entre 1995 y 2015, habiéndose cuadruplicado en el país entre 2009 y 2016, el número de conexiones móviles según la SUBTEL. Estos avances no sólo han implicado cambios en la forma en que las personas se comunican, efectúan compras y en general realizan muchas de sus actividades diarias, sino que también, ha generado una serie de dificultades regulatorias, incluyendo dentro de éstas, la aplicación de la normativa tributaria.

En este sentido, la rapidez de los avances tecnológicos, así como la dificultad de identificar con claridad, la fuente o destino de los servicios digitales, ha derivado en una serie de desafíos normativos que, a la fecha, los distintos organismos internacionales no han podido resolver consensuadamente, pese a los distintos esfuerzos que se han realizado.

En este contexto, Chile ha querido asumir estos desafíos y ha desarrollado, tanto a través de la interpretación administrativa como de la inclusión de nuevos hechos gravados en el proyecto de Modernización Tributaria consagrado legalmente por medio de la Ley N° 21.210, supuestos normativos que buscan, no

sólo gravar adecuadamente los servicios digitales en favor del Fisco e incluir una nueva definición de “establecimiento permanente”, sino que también conciliar dichas modificaciones con los lineamientos de organismos internacionales como la OECD. En este sentido, de acuerdo al art. 5.1. del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE (en adelante MCDT) y los comentarios de éste, podemos definir al “establecimiento permanente” como *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*.

De esta forma, el propósito de este trabajo es analizar tanto la nueva normativa tributaria vigente, aprobada por la consagración legal del proyecto de Modernización Tributaria a través de la Ley 21.210, como la interpretación administrativa del SII con el objeto de plantear cuáles podrían ser los principales desafíos normativos en Chile para la economía digital.

En este sentido, el mensaje del proyecto original de Modernización Tributaria (N° 107-366) fue presentado a tramitación ante la Cámara de Diputados con fecha 23 de agosto de 2018, siendo modificado en lo relativo a la tributación de servicios digitales por dicha Cámara, de acuerdo al proyecto remitido por oficio N° 105-367 de fecha 3 de julio de 2019 al Senado. Luego, con fecha 15 de enero de 2020, por medio de oficio N° 25 /SEC/20, se remite el proyecto aprobado por el Senado, consagrándose legalmente por medio de la publicación del texto de modernización con fecha 24 de febrero de 2020.

Planteamiento del problema: El trabajo se propone analizar si nuestro sistema tributario ha adoptado medidas suficientes para enfrentar los desafíos que supone la tributación de la economía digital, tanto a nivel de Impuesto a la Renta, en especial

del Impuesto Adicional consagrado en el Título IV del D.L. N° 824 de 1974, como respecto del Impuesto a las Ventas y Servicios consagrado en el D.L. N° 825 de 1974.

Para ello, se consideran como fuentes del derecho, tanto la ley vigente como la interpretación administrativa contenida en los oficios del Servicio de Impuestos Internos, que se refieren a elementos de economía digital, efectuando adicionalmente un análisis de la Ley N° 21.210, que consagró legalmente, el proyecto de Modernización Tributaria.

Hipótesis: Si bien, el proyecto de Modernización Tributaria consagrado legalmente en virtud de la Ley N° 21.210, supone un avance en materia de tributación de servicios digitales en Chile, existen desafíos normativos pendientes para el perfeccionamiento de los hechos gravados que pueden estar asociados a la economía digital.

Subtema: Análisis sobre la suficiencia del concepto de Establecimiento Permanente definido en la Ley de Impuesto a la Renta, luego de la dictación de la Ley N° 21.210, respecto de la economía digital.

Objetivo General:

Determinar si la normativa tributaria vigente y las incorporaciones propuestas por el proyecto de Modernización Tributaria consagrado legalmente por la Ley N° 21.210, abarcan de manera integral los desafíos impositivos asociados a la economía digital.

Objetivos específicos:

-Exponer los principales elementos de la economía digital y las dificultades asociadas a su tributación.

-Estudiar los principales conceptos relevantes asociados a los hechos gravados que pueden incidir en la economía digital, a nivel de Impuesto a la Renta e Impuesto a las Ventas y Servicios.

- Analizar las modificaciones legislativas hechas por la Ley N° 21.210, asociadas a la tributación de la economía digital, en especial respecto al concepto de establecimiento permanente e incorporación del impuesto IVA en los servicios digitales.

- Analizar la interpretación administrativa contenida en los oficios del Servicio de Impuestos Internos en relación con la economía digital.

- Establecer cuáles son los principales desafíos normativos pendientes sobre la tributación de la economía digital en Chile, en relación con el Impuesto a la Renta y al Impuesto a las Ventas y Servicios.

Metodología

Para efectos de la investigación utilizaremos principalmente un método de carácter inductivo con el propósito de extraer conclusiones generales, a partir del análisis tanto de normas específicas como de casos particulares contenidos en la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos. De esta manera, nos propondremos determinar cuáles pueden ser los principales desafíos

normativos para una adecuada tributación de los servicios digitales en Chile hacia el futuro.

Sin perjuicio de lo anterior, con el propósito de obtener una mayor claridad y precisión en la exposición, en especial en lo que respecta a la conceptualización de algunos elementos de la economía digital, utilizaremos elementos propios del razonamiento lógico deductivo, con el propósito de facilitar a partir de premisas generales, la exposición y comprensión de dichos conceptos.

MARCO TEÓRICO

En los siguientes párrafos expondremos los principales conceptos relacionados con la economía digital y su incidencia en los aspectos de tributación que pueda tener relación con la Ley de Impuesto en la Renta (LIR) y la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Asimismo, señalaremos las características más relevantes del proyecto de Modernización Tributaria consagrado en la Ley N° 21.210, en relación con los aspectos de tributación de la economía digital, para luego exponer los principales pronunciamientos administrativos que ha emitido el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia a la fecha.

1. Economía Digital

1.1. La Economía Digital como sistema.

La economía digital ha cobrado gran importancia, toda vez que ha revolucionado todos los sectores productivos, modificando su composición,

mejorando sus procesos y cambiando aceleradamente las relaciones económicas y de interdependencia entre los agentes económicos.

En este sentido, la OCDE en el año 1998 a través del Reporte de Ottawa evacuado por el Comité de Asuntos Fiscales, ya establecía condiciones de tributación del comercio electrónico, trazando principios de fiscalidad internacional¹ y la necesidad de abordar el fenómeno desde la perspectiva de los impuestos directos e indirectos.

Luego, en el marco del plan BEPS, en el año 2014 –cuyo reporte final fue publicado en 2015-, se planteó la primera propuesta relativa a la acción BEPS N° 1, denominada “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*”, en la cual, se definió el concepto de economía digital y, a raíz de las problemáticas BEPS generadas, se propusieron soluciones para mitigarlas (concepto de presencia virtual significativa, modificar el concepto de EP y sus excepciones, entre otras).

A partir de esta propuesta, si bien muchas medidas fueron planteadas en el marco de la referida acción, no hubo consenso respecto de ninguna, en atención principalmente de las dificultades que tiene la tributación de estas operaciones, motivo por el cual, el G20 (Grupo de países industrializados y emergentes) en 2017, requirió al grupo de tarea de economía digital de la OCDE, retomar la labor respecto de identificar los desafíos relativos a la tributación de ésta, dando lugar el año 2018, al reporte provisorio sobre los desafíos impositivos emanados de la digitalización,

¹ La OCDE en dicha oportunidad establecía como principios elementales de fiscalidad internacional: La eficiencia, neutralidad; certeza y justicia; efectividad y justicia; flexibilidad y sostenibilidad.

cuyo contenido permitió, entre otros aportes, identificar las grandes características de la economía digital².

De esta manera, sobre la base del anterior trabajo, a comienzos de 2019, tanto la OCDE como el G20, en un acuerdo aprobado por el marco inclusivo sobre BEPS, se trazaron como objetivo terminar de afrontar los desafíos tributarios de la economía digital para finales de 2020, mediante la Policy Note “*Adressing the tax challenges of the digitalisation of economy*”, la cual establece dos pilares³ para la tributación de la economía digital: I.- Establecer una nueva regla de nexos y asignación de utilidades⁴ y II.- Reglas globales que ataquen posibles erosiones de la base imponible.

De esta manera, la OCDE ha definido la economía digital como “*el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC)*”. (OECD, p. 15, 2014).

Por su parte, la Comisión Económica para Latinoamérica y El Caribe (en adelante, CEPAL), señala que: “*La economía digital consta de tres componentes principales (...) la infraestructura de redes de banda ancha, la industria de aplicaciones TIC y los usuarios finales.*” (CEPAL, 2013, p. 9).

En lo relativo a la industria de aplicaciones TIC, esta dice relación con “*la industria de hardware, software y aplicaciones TIC que incluye también servicios*

² i) Presencia virtual relevante sin presencia física, en varios estados; ii) importancia de los activos intangibles y iii) Alta relevancia del uso de datos, participación del usuario y sinergias.

³ En el idioma original: Pilar I. Revised Nexus and Profit Allocation; Pilar II. Rules of Global anti-base erosion proposal.

⁴ En noviembre de 2019, la Secretaría General de la OCDE elaboró una propuesta respecto de este pilar, la cual ofrece un nexo de radicación a las empresas que tengan presencia significativa más allá de la presencia física, sobre la base de un umbral de utilidades y una regla de fijación de utilidades, dependiendo de las actividades y los activos radicados en un país.

facilitados por estas tecnologías.” (CEPAL, 2013, p. 9). En este componente de la economía digital, se considera la interacción de las aplicaciones de software, la infraestructura de redes y los procesos surgidos del desarrollo de servicios derivados de las TIC.

Por su parte, respecto de los usuarios finales (individuos, empresas y gobierno), este componente viene dado por *“el grado de absorción de las aplicaciones digitales mediante su demanda por servicios y aplicaciones.”* (CEPAL, 2013, p. 10).

En términos locales, la influencia de la economía digital ha sido tal, que *“según la Cámara de Comercio de Santiago (2016), las ventas asociadas al mundo digital habrían crecido a una tasa anual promedio del 14% real entre 1999 y 2015...”* (Hernández y Albagli, 2017). De esta manera, tenemos que la economía digital no sólo ha transformado radicalmente las industrias, sino que también los hábitos de los consumidores, sus necesidades y la forma de satisfacerlas.

Como veremos, se han creado diversos modelos de negocios íntimamente ligados a la economía digital, tales como: *“el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea.”* (OECD, p. 82, 2014).

1.2. Características de la Economía Digital.

Dentro de las características de la economía digital, se ha establecido a la movilidad como uno de los rasgos principales de ésta, tanto respecto de: *“i) Los activos intangibles (...) ii) Los usuarios y iii) Las funciones comerciales (...)”* debido

a la menor necesidad de contar con personal local para realizar determinadas funciones, así como la flexibilidad, en muchos casos, para elegir la ubicación de los servidores y demás recursos.” (OCDE, p. 95, 2014)

Otras características relevantes dicen relación con *“la utilización de modelos de negocio multilaterales”*, lo cual permite a las partes cerrar operaciones a pesar de estar en distintos países; *“el uso de datos”* y provocar *“efectos de red, atendiendo a la participación, integración y sinergias de usuario.”* (OCDE, p. 95, 2014).

1.3. El Comercio Electrónico (e-commerce).

El Grupo de Trabajo sobre Indicadores para la sociedad de la información de la OCDE, en el año 2011, ha definido al e-commerce como *“la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos.”* (OCDE, pp. 82 y 83, 2014). Dicha transacción puede ser realizada por empresas, personas naturales o entidades gubernamentales, sin importar si se transan bienes o servicios que se presten por medio de los canales convencionales o por vía digital.

Por otra parte, para dimensionar la importancia del comercio electrónico, tenemos que, de acuerdo a datos aportados por Statista en el año 2017 –portal de estadísticas online-, se estima que: *“En 2016, 1.610 millones de personas en el mundo compraron bienes online”* y que en el mismo año: *“...las ventas globales de comercio electrónico crecieron hasta 1,9 billones de dólares estadounidenses y se espera que se alcance un crecimiento de hasta 4,06 billones de dólares estadounidenses para 2020.”* (Consumers International, 2018)

1.4. Tipos de Comercio Electrónico.

Sin perjuicio de que existen variadas formas de clasificar el comercio electrónico, tomando en cuenta los tipos de intervinientes en las transacciones, existen tres categorías principales de *e-commerce*:

-Comercio electrónico de negocio a consumidor (B2C), el cual *“implica la venta al detalle de productos y servicios a compradores individuales...”*;

-Comercio electrónico de negocio a negocio (B2B), el cual *“implica la venta al detalle de productos y servicios entre empresas...”*; y

-Comercio electrónico de consumidor a consumidor (C2C), el cual *“implica a los consumidores que venden directo a otros consumidores...”* (Laudon y Laudon, 2012, p. 381)

1.5. Otros modelos de negocios insertos en el concepto de Economía Digital.

Si bien, el *e-commerce* es el modelo de negocios más conocido dentro de la economía digital, existen otros modelos relevantes –no necesariamente excluyentes y muchas veces interdependientes- que es necesario explicar para entender la complejidad de las relaciones comerciales que están presentes en nuestro quehacer cotidiano:

a) Servicios de pagos: *“El proveedor de servicios de pago actúa en condición de intermediario (sirviéndose, por lo general, de un modelo SaaS, esto es, software como servicio) entre compradores y vendedores en línea, aceptando pagos procedentes de compradores a través de diversos métodos de pago (tarjeta de*

crédito, débito, adeudo bancario inmediato o transferencia bancaria en tiempo real), procesando dichos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor.” (OCDE, p. 86, 2014)

b) Las tiendas de aplicaciones: Obedecen a *“un tipo particular de plataforma de distribución digital de programas informáticos, a menudo suministrados como componentes de un sistema operativo.”* (OCDE, p. 87, 2014) Dichas plataformas se caracterizan por ser accesibles desde los teléfonos y aparatos inteligentes.

c) La publicidad en línea.

d) El servicio de icloud: *“consiste en el suministro de servicios informáticos en línea normalizados, configurables y a la carta, tales como el procesamiento, almacenamiento, software (SaaS) y gestión de datos, utilizando a tal fin recursos físicos y virtuales compartidos (redes, servidores y aplicaciones).”* (OCDE, pp. 89 y 90, 2014)

e) La negociación de alta frecuencia (HFT siglas en inglés) que *“consiste en la ejecución de órdenes a gran velocidad gracias a tecnologías punta y algoritmos informáticos complejos”* (OCDE, p. 92, 2014), permitiendo la transmisión meramente electrónica, sin necesitar de personal en el país en que se encuentra ubicada la instalación de la empresa.

f) Plataformas participativas en red, entendiendo éstas como: *“un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo, expansión, evaluación, crítica y distribución de contenidos generados por el usuario.”* (OCDE, p. 93, 2014), entre las cuales se encuentran: blogs, wikis, podcast, entre otras.

1.6. Cómo las TICs han modificado las transacciones comerciales:

A partir de las conclusiones efectuadas por los investigadores Hernández y Albagli de Clapes UC (Hernández y Albagli, 2017), se han identificado tres fenómenos nuevos, que partir de la “revolución de las TICs”, han modificado las transacciones comerciales:

- La aparición de nuevos intermediarios (Ej: Amazon, Uber y Airbnb), cuya característica se basa en carecer de activos físicos o empleados bajo su dependencia directa dedicados a la actividad en cuestión.
- Empresas que, sustituyendo la forma tradicional de provisión de servicios, entregan sus servicios de modo digital y/o por internet (ej. Netflix, Spotify, iTunes)
- Empresas que proveen servicios nuevos o que no existirían sino fuera por la revolución de las TICs. Ej: Motores de Búsqueda (Google, Yahoo, Bing, otros) –, así como las nuevas formas de interacción social (Facebook, Twitter, Instagram) y comunicación (Skype, Facetime).” (Hernández y Albagli, 2017)

1.7. Problemas que han surgido de la evolución de las TICs.

Por las características especiales que posee la economía digital, se derivan una serie de problemas que podrían significar una ventaja competitiva desleal respecto de la economía tradicional, entre ellos, la informalidad (Uber, Booking, Airbnb), el acceso a una vasta cantidad de información privada de los consumidores y la tendencia a la concentración del mercado.

Asimismo, dada la naturaleza de estos servicios, podrían generarse brechas de cumplimiento tributario, en relación a la provisión de estos a consumidores finales, cuyo pago se realiza de forma virtual, puesto que no existe certeza respecto

de la fuente de la prestación del servicio, en atención a éste se realiza desde una plataforma en la cual la localización física no es relevante. Adicionalmente, esto podría permitir a dichos prestadores de servicios, dislocar activos e ingresos relativos a esta actividad, permitiéndoles tributar en países donde no necesariamente se generan las ventas o se localizan sus principales activos. Por su parte, en cuanto a la potestad tributaria del país de la fuente pagadora, cabe señalar que no existen en la actualidad mecanismos legales efectivos para hacer que el consumidor final o el proveedor de servicios se haga cargo de la obligación tributaria, tanto respecto del impuesto al IVA como del Impuesto sobre la Renta por las remesas enviadas por medios de pago electrónico, lo cual pudiera generar una distorsión económica respecto de la economía tradicional. En este sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha señalado: *“La fiscalidad debería aspirar a asegurar la neutralidad y la equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico y entre este y el comercio convencional. (...) Los contribuyentes que se encuentren en las mismas situaciones y que efectúen operaciones similares deberían estar sometidos a niveles de imposición similares.”* (Irribarra, p. 242, 2016)

Establecido lo anterior, según Albagli y Hernández, al hacer una estimación de los ingresos que el Fisco ha dejado de percibir por concepto de tributos, han calculado que. *“...por concepto de impuesto adicional, (...) en 2016 dejaron de recibirse unos 72.6 millones de dólares. (...) A esta cifra debe sumarse unos 36.6 millones de dólares por concepto de IVA en los casos de las empresas de streaming*

*y ventas de aplicaciones online, lo que llevaría el monto total a una cifra cercana a los 109.1 millones de dólares anuales.*⁵

1.8. Ley Uber.

Con fecha 20 de julio de 2018, se ingresó al Congreso Nacional, el proyecto de ley denominado *Uber*, en virtud del cual se regularían las plataformas y aplicaciones virtuales que sirven de intermediadoras de servicios de transportes.

Dicho proyecto con fecha 9 de abril de 2019, fue aprobado por la Cámara de Diputados y define en su artículo 1° a las Empresas de Aplicación de Transportes o “EAT”, como “...*toda persona jurídica que preste o ponga a disposición de las personas un servicio de plataforma digital, sistema informático o tecnología de cualquier tipo, que permita a un pasajero contactarse con el propietario, administrador o conductor de un vehículo de transporte menor de pasajeros, para ser transportado desde un origen a un destino determinado, pagando una tarifa por el servicio recibido...*”

El texto propuesto obliga a las EAT, a establecerse como personas jurídicas constituidas en Chile, tener giro de transporte remunerado de pasajeros y haber iniciado actividades ante el Servicio de Impuestos Internos [letras a) y b) del art. 4 propuesto], entendiéndose su actividad de transporte remunerado.

De esta manera, frente a este fenómeno de economía digital, la respuesta frente a la prestación transfronteriza de servicios digitales, es conminar a los prestadores de servicios a radicarse en el país, debiendo por ende someterse éstos, a la tributación local.

⁵ En dicha estimación del impuesto adicional, no se tomaron en cuenta eventuales gastos de los proveedores.

2. Concepto de Establecimiento Permanente en la nueva Ley N° 21.210:

En la legislación existente antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 (la cual entró regir respecto del concepto de EP, a contar del 1 de enero de 2020 por disposición del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.210), no se acuñaba una definición específica de establecimiento permanente (en adelante EP), estableciéndose de forma ejemplificativa en los art 38 y 58 N° 1 de la LIR, formas a través de las cuales, se podía constituir éste, señalando la primera de estas normas que: *“La renta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operen en Chile...”* mientras que la segunda se limita a enumerar formas de EP como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

Por su parte, el art. 5.1. del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE (en adelante MCDT), establece que: *“la expresión “establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”* Agregando en sus apartados posteriores, una serie de situaciones que constituyen EP y otras que excluyen dicho instituto. En este sentido, tal como se desprende de lo señalado por Cattaneo, a partir de la conceptualización hecha por Klaus Vogel, se distinguen las siguientes características que definen a un EP: *“a) Presencia de un lugar de negocios; b) El lugar de negocios debe ser fijo; c) El ente económico realiza toda o parte su actividad en un Estado distinto al de su matriz; d) Idoneidad para generar renta.”* (Cattaneo, p. 8, 2018)

Teniendo presente este contexto, el proyecto de Modernización Tributaria consagrado legalmente por la Ley N° 21.210, incluye de manera inédita en la historia de la legislación chilena, un concepto de establecimiento permanente, lo cual indiscutiblemente constituye un avance desde la necesaria certeza jurídica que requiere dicha institución jurídica, a la luz del principio de legalidad de los tributos. De esta manera, el concepto agregado en el nuevo N° 12 del artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta propuesto por el texto de la reforma, señala en su inciso primero, que se entenderá:

“Por “establecimiento permanente”, un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.” En este respecto, la norma propuesta siguiendo el modelo OCDE, incluye dentro de los ejemplos de EP, a los proyectos de construcción, pero sin establecer un periodo de tiempo para su constitución, lo cual difiere del art. 5.3. del Modelo de Convenio⁶.

Luego, en la primera parte del inciso segundo de la disposición, la definición agrega que: *“También se considerará que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades*

⁶ El art. 5.3. del MCDT OCDE, establece que, un proyecto de construcción se constituye en EP, si excede de los doce meses. Sin embargo, Chile hizo una reserva de esta norma, estableciendo que, si un proyecto de este tipo supera los seis meses, puede constituirse en EP.

dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile...”

De esta manera, tenemos que el proyecto legal, recoge elementos que previamente habían sido contemplados por la Circular N° 57 de 2017 dictada por el SII. En dicho sentido, tomando los elementos constitutivos de la definición de EP, caracterizados por Cattaneo (2018, p. 21), respecto de la citada instrucción administrativa, nos encontramos que, en la definición del proyecto legal, para que exista EP, deben concurrir los siguientes requisitos:

“-Existencia de una empresa extranjera que desarrolla un negocio en Chile;

- Existencia de un lugar de negocios;

- Lugar de negocios fijo, en el sentido de estar establecido en un punto determinado y con cierto grado de permanencia;

- Facultad de la entidad en Chile para representar a la empresa extranjera y cerrar negocios a nombre, cuenta y riesgo de la empresa en el extranjero, o bien;

- Desempeñando un rol principal que lleve a la conclusión de los negocios de la entidad en el extranjero.”

Asimismo, si nos detenemos en el último requisito, la definición del proyecto, al conceptualizar que constituye EP no sólo aquel mandatario que concluya efectivamente los negocios del giro del mandante, sino que también aquel que desarrolle un rol principal en orden a obtener su consecución, adopta respecto de

esta institución, una interpretación de “fondo sobre forma” (Cattaneo, 2018, pp. 28 y 29), la cual contiene una disposición claramente anti-elusiva, en orden a evitar que por vía contractual o meramente formal, el contribuyente extranjero no tribute como EP en el país, idea que como veremos es reforzada también por la misma Circular antes citada, la cual agrega, respecto del concepto de representante que éste “...es amplio, pues atiende a que en los hechos exista una representación parcial o total de la persona o entidad sin domicilio o residencia en Chile, sin atender únicamente a la existencia de un mandato para concluir o cerrar negocios. Lo anterior se justifica por la referencia genérica de la LIR respecto del EP, y asimismo, por la definición amplia de “representantes” que establece el artículo 8° N° 6 del Código Tributario...” (Circular N° 57 de 2017).

Posteriormente, siguiendo los lineamientos del modelo de convenios de doble tributación de la OCDE, se establecen situaciones de exclusión de EP, señalando que: “...no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario”, asimismo tampoco “...se considerará que existe un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades auxiliares del negocio o giro, o actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país.” (inciso segundo, parte final e inciso tercero de la norma en comento)

Sobre este punto, a diferencia de la norma OCDE, el proyecto no contempla una lista exhaustiva de exclusiones, sin embargo, siguiendo la orientación del

modelo de dicha organización, excluye como EP al lugar fijo de negocios, cuya actividad o conjunto de actividades “*conserve su carácter auxiliar o preparatorio*”⁷ [Artículo 5.4, letra f) del Modelo de Convenio OCDE, Julio 2010], así como también a las actividades que se realicen a través de “*un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*” [Artículo 5.6) del Modelo de Convenio OCDE, Julio 2010].

Finalmente, del análisis del texto del proyecto de ley propuesto, se desprende que éste se encuentra en consonancia con lo recomendado por la OCDE, en el marco de la acción N° 7 “Impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP” del plan BEPS, en el cual, se ha señalado que: “*Es evidente que, en muchos casos, las estructuras de comisionista y otros mecanismos similares se establecieron principalmente con el fin de erosionar la base imponible del Estado en que se realizaban las ventas. (...) En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente.*” (OCDE, p.7, 2015)

⁷ Versión del Modelo de Convenio de Doble Tributación, disponible para consultas, en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf> [fecha de consulta 6 de diciembre de 2019].

3. Impuesto a los Servicios Digitales en relación a la LIVS

A continuación, se exponen los principales elementos de la LIVS en relación a la aplicación de impuesto a los servicios digitales. Para ello se desarrollan: [i] Normativa tributaria vigente; [ii] Inclusiones en el proyecto de Modernización Tributaria consagrado legalmente por la Ley N° 21.210 y; [iii] Jurisprudencia Administrativa del SII.

3.1. Normativa vigente en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios

Como primera cuestión, se debe realizar una revisión de los principales conceptos y normas de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios que pueden tener incidencia en la aplicación de impuestos sobre los servicios digitales. Esto permitirá facilitar el análisis y comprender, tanto las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 que consagra el proyecto de Modernización Tributaria, como los criterios interpretativos adoptados por el Servicio de Impuestos Internos en su jurisprudencia administrativa.

3.2. Hechos gravados básicos

El hecho gravado básico para efectos del análisis del presente trabajo corresponde al de “servicio”, el cual se encuentra en el artículo 2 N°2 de la LIVS, norma que dispone, que se entenderá 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°3 y 4° del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, en relación a la remisión que el artículo 2 N°2 de la LIVS realiza al artículo 20 de la LIR, cabe señalar que ambos numerales, confirman que en la

LIVS, el hecho gravado *servicio* encuentra su antecedente inmediato, en actividades cuyo elemento preponderante es el capital para la generación de la renta, excluyendo, por tanto, los servicios prestados por sociedades de profesionales u otras profesiones liberales en que el elemento principal que genere la renta diga relación el *carácter intelectual superior* de dicha profesión.

En cuanto a las actividades comprendidas entre los artículos 20 N°3 y 20 N°4 que puedan tener incidencia en la economía digital es posible mencionar: [i] 20 N°3: comercio, publicidad, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones y; [ii] 20 N°4: comisionistas y empresas de diversión y esparcimiento, entre otras.

Por su parte, uno de los hechos gravados especiales relevantes para el tema en análisis, dice relación con lo dispuesto en el **artículo 8 letra h) de la LIVS**, mediante el cual se indica que se encontrará 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”.

Lo anterior es relevante en materia de economía digital, por cuanto se encuentra directamente relacionado con el derecho de propiedad intelectual o de autor que puedan tener los sujetos amparados por la Ley de Propiedad Intelectual N° 17.366 de 1970 y la Ley de Propiedad Industrial contenida en el DFL N°3 de 2006 del Ministerio de Economía, en especial respecto a las licencias de uso o cesión de cualquier tipo que puedan realizar respecto a creaciones amparadas por dichos derechos incorpóraleos, los cuales se gravarán con IVA por aplicación de la norma en comento. Todo esto, sin perjuicio de otros elementos como el de

territorialidad contenido en la LIVS, los cuales serán relevantes para determinar la concurrencia efectiva del hecho gravado, según veremos en los párrafos siguientes.

En cuanto al hecho gravado especial contenido en el artículo 8 letra g) de la LIVS que grava el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión o goce de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio, éste podría adquirir relevancia para analizar la tributación de los servicios digitales respecto al arrendamiento o cesión de bienes corporales muebles como computadores o servidores o bien para establecer su relación con aplicaciones digitales como el caso de Airbnb u otras similares.

3.3. Elemento de territorialidad en la LIVS

El elemento de territorialidad resulta clave para determinar la concurrencia del hecho gravado servicio que se encuentra en análisis. Éste se encuentra tratado en el artículo 5 de la LIVS, disponiendo al respecto lo siguiente:

“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”.

Sobre esta definición, es útil tener a la vista la definición otorgadas por el **Oficio N° 5358 de 1977** del Servicio de Impuestos Internos respecto a los conceptos

involucrados, el cual ha señalado que debe entenderse por: **[i]** *Servicio Prestado*: se entiende que un servicio es prestado en Chile cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile y; **[ii]** *Servicio utilizado*: consiste en obtener provecho de una cosa, entendiendo que es el beneficio o utilización que se consigue o se origina de algo por algún medio, (Escalona, 2017).

La distinción entre servicio *prestado* y *utilizado* adquiere especial relevancia para el análisis de las exenciones contenidas en la LIVS, en especial, las de los artículos 12 letra e) N°7 y 12 letra e) N° 16, respecto de aquellos casos en que los servicios se encuentran afectos a Impuesto Adicional o bien son prestados desde el extranjero, pero utilizados en Chile, como veremos a continuación.

Lo anterior, es sin perjuicio de las inclusiones agregadas por la Ley N° 21.210 que consagra el proyecto de Modernización Tributaria, en relación con las presunciones de territorialidad de los servicios digitales que incorpora en el inciso tercero del artículo 5 de la LIVS y la modificación a la norma de exención del artículo 12 letra e) N°7, según se detalla más adelante.

3.4. Exenciones a servicios y remuneraciones

Respecto a las exenciones, la principal norma que debe ser analizada dice relación con el artículo 12 letra E N° 7 de la LIVS, la cual antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, establece que se encontrarán exentos, las siguientes remuneraciones y servicios:

“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”.

El artículo 59 de la LIR por su parte, establece, entre otros, un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta y sin deducción alguna a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras prestaciones similares, excluyéndose las cantidades que correspondan al pago de bienes corporales internados en el país hasta un costo generalmente aceptado. Esta tasa se reduce a un 15% respecto a las cantidades que correspondan al uso, goce o explotación de patentes de invención, modelos de utilidad, de dibujos o diseños industriales, de esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados y de definiciones y especificaciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial. La misma tasa de 15%, aplica respecto a las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales⁸, salvo que se trate de programas computacionales estándar, en cuyo caso estará exenta⁹.

Por su parte, existe una excepción a la norma de exención del artículo 12 letra E N°7 de la LIVS, la cual dice relación con los servicios que, siendo prestados

⁸ Al respecto, la norma considera como: *Programas computacionales*: “El 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, contenido en cassette, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley de Propiedad Intelectual”. A mayor abundamiento, letra t) del art. 5 de la Ley N° 17.336 de Propiedad Intelectual.

⁹ Entendiéndose por tales: “Aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan 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.”

en Chile, gocen de una exención de Impuesto Adicional por aplicación de las leyes o los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

De esta forma, el hecho gravado bajo la aplicación de las normas vigentes en Chile a marzo de 2020, queda subordinado al lugar, en donde se entienden *prestados* los servicios remunerados por remesas al exterior. Ello por cuanto, si el servicio es únicamente *utilizado* en Chile, quedará exento de IVA con la legislación vigente a esa fecha, mientras que, si se entiende *prestado* en el país, quedará gravado con dicho impuesto. Este criterio ha sido determinante en la jurisprudencia administrativa del SII, según se verá más adelante e intuimos, también en la redacción del nuevo artículo 8 letra n) de la LIVS.

Por último, el artículo 12 letra E N° 16 de la LIVS, establece una exención sobre los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

3.5. Propuestas del proyecto de Modernización Tributaria en relación con el impuesto a los Servicios Digitales y que fueron consagradas legalmente por la Ley N° 21.210:

A continuación, se exponen las principales introducciones y modificaciones que proponer el proyecto de Modernización Tributaria con relación a la tributación de los servicios digitales.

De forma previa, cabe señalar que el proyecto ingresado el pasado 23 de agosto de 2018 a la Cámara de Diputados bajo el Boletín N° 12043-05, incluía en su artículo 15, un impuesto distinto al que fue finalmente aprobado en la Ley 21.210.

En efecto, el proyecto inicial establecía un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto a los servicios digitales con tasa 10% con independencia del lugar en que se encuentre el servidor o plataforma en la medida en que fueran utilizados en Chile por usuarios personas naturales.

Sin perjuicio de esta inclusión inicial, mediante el Oficio N° 105-367 de fecha 3 de julio de 2019, se incluyeron una serie de modificaciones asociadas al impuesto a los servicios digitales, las cuales como veremos, fueron finalmente consagradas legalmente por la Ley N° 21.210.

3.6. Creación de hecho gravado en un nuevo artículo 8 letra n) de la LIVS

Las modificaciones ingresadas en julio de 2019 al proyecto de Modernización Tributaria reemplazan el impuesto único del 10% propuesto inicialmente, creando un nuevo hecho gravado. Al respecto el proyecto aprobado por la Cámara de Diputados y consagrado legalmente, crea un nuevo artículo 8 letra n) en la LIVS, el cual dispone que se gravarán con IVA, los siguientes servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

“1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;

2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;

3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y

4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.”

3.7. Modificación del artículo 5 LIVS con relación al elemento territorialidad

Asimismo, junto con la modificación antes señalada, por medio de un nuevo inciso tercero, se agregaron dos presunciones simplemente legales de territorialidad en el artículo 5 de la LIVS, entendiendo que este tipo de servicios digitales se entenderán prestados en Chile, en caso de que concurren dos de las circunstancias que señala dicha norma, entre ellas: **[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 en el territorio nacional; o **[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 el proyecto inicialmente, sólo incluía los numerales *[i]* y *[ii]* e indicaba que bastaría con que se dé una de estas presunciones de que el servicio ha sido utilizado en el territorio nacional, para que éste quede gravado con IVA en los términos del artículo 8 letra n) de la LIVS, sin embargo, luego se incluyeron los numerales supra *[iii]* y *[iv]* se optó por una fórmula que exige la concurrencia copulativa de al menos dos de estas situaciones para aplicar dicha presunción.

3.8. Modificación al artículo 12 letra E de la LIVS y creación de Régimen Simplificado Párrafo 7 bis de la LIVS para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile

Adicionalmente, respecto de aquellos prestadores de servicios que efectúen prestaciones a personas naturales que no son contribuyentes de IVA, se estableció una exención del impuesto adicional (art. 59 bis LIR del proyecto) y un sistema de tributación simplificada en relación al IVA (nuevo párrafo 7° bis del Título I del D.L. N° 825), que entrega al Director del SII, la atribución de eximir total o parcialmente a los contribuyentes de inscribirse en el Rol Único Tributario, dar inicio de actividades, dar término de giro y llevar registros de compras y ventas. Asimismo, dichos contribuyentes acogidos a dicho régimen no tendrán derecho al crédito fiscal IVA, ni estarán obligados a emitir documentos tributarios. En este respecto, de acuerdo a la modificación del art. 3 de la LIVS, incorporada mediante dos nuevos incisos séptimo y octavo, el Director del SII podrá mediante Resolución fundada autorizar a los emisores de tarjetas de pago que retengan el total o una parte de los impuestos contemplados en esta ley. Lo mismo podrá ocurrir respecto a la venta de bienes corporales muebles ubicados fuera del territorio nacional, pudiendo determinar, a solicitud de parte que la retención del impuesto sea realizada por el vendedor o intermediario.

Por último, dada la modificación del N° 7 de la letra E del art. 12 de la LIVS, en caso de constituir los referidos servicios digitales, prestaciones del art. 59 de la LIR y éstos sean prestados a contribuyentes de IVA, éstos estarán afectos al valor agregado, en cuanto sean efectiva o presuntamente **prestados o utilizados** en Chile, limitando de esta manera, la exención contemplada en dicha disposición, la

cual en su redacción anterior limitaba únicamente la prestación y no el uso de dichos servicios. Todo esto, sin perjuicio de lo dispuesto en el nuevo artículo 59 bis de la LIR.

3.9. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos en materia de servicios digitales

A continuación, se exponen y resumen cronológicamente los principales oficios del Servicio de Impuestos Internos en relación con los aspectos de la economía digital emitidos hasta la promulgación de la Ley 21.210.

i. Oficio N° 300-2012: Tratamiento tributario de la actividad de comercialización por internet de libros en formato digital. Empresa distribuidora se encuentra ubicada en España, la cual dispone de plataforma para comercializar obras en formato digital mediante descarga.

Posición SII: Se trata de cesión de derechos amparados por Ley de Propiedad Intelectual, gravándose con IVA en la medida en que sean prestados o utilizados en territorio nacional. En el caso particular, se prestaría en España, pero se utilizaría en Chile por lo que se gravaría con IVA. Sin perjuicio de esto, si se encontrara afectada a IA por aplicación de artículo 59 LIR aplicaría exención del artículo 12 letra E N°7 de la LIVA.

ii. Oficio N° 2515-2013: Procedencia de aplicar exención de artículo 12 letra e) N°7 sobre remesas realizadas al extranjero por servicios de programas computacionales estándar en territorio nacional.

Posición SII: Indica que remesas están exentas de IA por tratarse de programas estándar. Asimismo, se favorecen de la exención de IVA por tratarse servicios

prestados en el extranjero y no en Chile. Esto a partir de la aplicación del domicilio del beneficiario del derecho de autor como lugar en que se presta el servicio.

iii. Oficio N° 322-2014 y N° 362-2014: Tasa de retención aplicable por servicios de publicidad (Facebook). Se consulta sobre obligación de retención y tasas a servicios de publicidad prestados por Facebook Ireland en el marco de candidatura electoral y otros.

Posición SII: Remuneración corresponde a servicios afectos a IA por artículo 59 LIR con tasa 35% por corresponder a servicios prestados en el extranjero. Luego por aplicación de CDT Facebook Ireland tiene derecho a uso de crédito contra el impuesto en Irlanda. En cuanto al IVA, quedaría exento por aplicación del artículo 12 letra E N°7 de la LIVS, en relación con el artículo 59 de la LIR.

iv. Oficio N° 1482-2014: Tributación que afecta a remesa de fondos al exterior por uso temporal de software frente a las obligaciones establecidas en la LIR y LIVS. Actividad informática del contribuyente es conocida como SaaS (Software as a service), la cual consiste que el usuario del servicio sea persona natural o jurídica lo utiliza en nuestro país mediante una conexión de internet sin necesidad de instalarlo físicamente en el PC, accediendo a los contenidos informáticos a través de servidores ubicados en distintos lugares del mundo bajo la modalidad “*Cloud computing*” lo cual permite acceder a un catálogo de servicios estandarizados.

Posición SII: Pagos o abonos en cuenta efectuados en favor de la empresa se encuentran exentos de IA, pues la operación sólo consiste en uso temporal de software por parte del cliente local, sin que exista entrega de licencia a cliente o

mandatario. En relación con el IVA dado que los servicios se prestan desde el extranjero, se encuentran también exentos.

v. Oficio N° 833-2016: Solicita pronunciamiento sobre Tributación del IVA e Impuesto a la Renta del comercio de servicios digitales iCloud que se indican.

Posición SII: Respecto a la LIR, la exportación de servicios digitales de asistencia técnica en red que se provee junto con hosting se beneficia con crédito artículo 41 C LIR. Lo mismo ocurre con beneficio CDT al tenor de esta norma con relación al IDPC que provenga de países con convenio, percibidas por domiciliados o residentes en Chile.

Respecto a la LIVA, los pagos al exterior por servicios prestados por no residente, pero utilizados en Chile están gravados por artículo 8 letra h) de la LIVA si existe cesión de licencia, aplicando cambio de sujeto contenido en el artículo 11 letra e) de la LIVA. En caso de servicios no licenciados como publicidad, hosting, acceso a base de datos, etc. prestados en el extranjero, pero utilizados en Chile, se gravan con IVA por principio de territorialidad de artículo N° 5 y 2 N°2 de la LIVA si provienen de actividades de los artículos 20 N°3 y 20 N°4 de la LIR. Si se afectan con IA aplica exención artículo 12 letra E N°7 de la LIVA. En cuanto a venta de software, si se enajena bien corporal que lo contiene, queda gravado con IVA por artículo 8 letra h) LIVA. Por otra parte, si se cede uso a través de licenciamiento queda también gravado con IVA salvo que Servicio de Aduanas lo califique como exportación de servicios.

vi. Oficio N° 2000-2017: Solicita confirmar criterio sobre pago de uso de juegos vía internet se encuentran exentos por consistir en programas computacionales estándar.

Posición SII: Se descarta criterio propuesto, ya que se trataría de un servicio de entretenimiento que se enmarca en el hecho gravado del artículo 59 N°2 de la LIR, debiendo afectarse por tanto con tasa 35% por no corresponder a software estándar.

vii. Oficio N° 945-2018: Aplicación de IVA en la venta desde el extranjero de bienes como revistas y música descargada vía internet.

Posición SII: Si hay cesión de licencia de uso, se grava por artículo 8 letra h) LIVS por ser un servicio prestado en el extranjero, pero utilizado en Chile, ya que las descargas se realizarían en territorio nacional. Sin perjuicio de esto, si remuneración se grava con IA por aplicación de artículo 59 LIR, servicio quedaría exento por aplicación de artículo 12 letra E N°7 de la LIVS.

3.10. Publicación de la Ley N° 21.210

Tal como hemos señalado, el Proyecto de Modernización Tributaria fue consagrado legalmente por medio de la promulgación de la Ley N° 21.210, la cual fue publicada con fecha 24 de febrero de 2020.

En este respecto, de acuerdo a las normas transitorias, el concepto de establecimiento permanente se entiende vigente a partir del 1 de enero de 2020 (artículo octavo transitorio).

Por su parte, las modificaciones en virtud de las cuales, se introdujo el hecho gravado especial IVA de servicios digitales [art. 8 letra n)]; las nuevas presunciones

de territorialidad del art. 5; el régimen simplificado de tributación del Párrafo 7 bis de la LIVA y la nueva exención del art. 59 bis de la LIR, entrará en vigencia transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de esta ley, esto es, el día 1 de junio de 2020. (inciso segundo del artículo Vigésimo Noveno Transitorio).

Sobre el análisis de estas incorporaciones y/o modificaciones normativas, nos referiremos en los párrafos siguientes, a través del desarrollo de los problemas planteados en el marco teórico, a fin de plantear cuáles pueden ser los principales desafíos normativos pendientes en materia de tributación de servicios digitales.

DESARROLLO DEL PROBLEMA

Tema a desarrollar: Análisis sobre la suficiencia del concepto de Establecimiento Permanente definido en la LIR, luego de la dictación de la Ley N° 21.210 que consagra el proyecto de Modernización Tributaria, respecto de la economía digital.

Establecido el marco teórico antes reseñado, procederé a analizar, si el concepto de EP definido en la LIR en el nuevo art. 2 N° 12 de la LIR por la Ley N° 21.210, es capaz de abordar de manera suficiente el fenómeno de la economía digital. En este respecto, tomaré como elementos interpretativos las definiciones de la OCDE en los comentarios al Modelo de Convenio de Doble Tributación (tanto el del 2010 como del 2017¹⁰), el plan de acción BEPS y documentos posteriores, así como lo instruido en la Circular N° 57 del 2017 por la autoridad administrativa y las

¹⁰ En este respecto, utilizaré como referencia los comentarios del MCDT del 2010 para efectos de utilizar citas literales en el idioma español, en cuanto no hayan sido modificados en un sentido opuesto por los comentarios del MCDT del año 2017.

deliberaciones que han adoptado organismos internacionales como la OCDE, respecto de la economía digital.

1. La vinculación física es un elemento esencial en la definición principal de EP.

Analizando el concepto de EP entregado por la nueva disposición de la LIR, tenemos que, para constituirse un contribuyente como tal en Chile, debe necesariamente vincularse físicamente con el territorio nacional, al momento de desarrollar su giro o actividad, toda vez que la disposición en primer lugar, circunscribe la definición de EP a un “lugar”, interpretación que es refrendada por la definición entregada por la OCDE en el MCDT. En este sentido, la OCDE señala como primer requisito para la existencia de un EP, el que exista un “lugar de negocios”, esto es, que existan instalaciones tales como un local, una oficina, maquinaria o equipo en determinados casos. (Comentario N° 2 al apartado 1 del art. 5 del MCDT) (OCDE, 2010, p. 95)

Posteriormente, la ejemplificación que hace el inciso 1° del N° 12 del art. 2 de la LIR, enfatiza que dicho lugar debe tener una entidad material, puesto que señala que pueden constituir EP: “*oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales.*” Lo cual, es concordante con la redacción del inc. 1° del art. 38 y el art 58 N° 1 de la LIR, normas vigentes antes de la consagración legal del concepto de EP y que como se desprende de la Circular N° 57 antes citada, afirmaban la vinculación física del concepto de EP, siendo como se puede apreciar, dicha ejemplificación es concordante con el comentario OCDE antes citado.

Por su parte, la OCDE al señalar que el lugar de negocios debe ser fijo entiende que debe existir *“una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado.”* (Comentario N° 5 al apartado 1 del art. 5 del MCDT) (OCDE, 2010, p. 97). A mayor abundamiento, el comentario N° 11 del citado art. 5, señala que el EP: *“...comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios.”* Luego, agrega que el EP *“dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por aquel...”* (OCDE, 2010, p. 101)

Posteriormente, el organismo internacional en el comentario 2 del apartado 1 del art. 5 del MCDT, señala como tercer requisito para la existencia de EP: *“la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios.”* De tal manera, que la actividad efectuada por el contribuyente no sólo debe realizarse en el territorio nacional, sino que debe circunscribirse a dicho “lugar fijo de negocios”, lo cual es concordante con la nueva definición legal de EP, la cual comienza delineando el instituto como: *“un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio...”* (OCDE, 2010, p. 95)

Finalmente, cabe agregar que la definición construida normativamente es consonante con la definición etimológica del término “establecimiento”, el cual según la quinta acepción de la Real Academia Española de la Lengua, define la palabra como: *“Lugar donde habitualmente se ejerce una actividad.”*¹¹

¹¹ Consulta diccionario virtual www.rae.es con fecha 18 de marzo de 2020.

De esta manera, tenemos que tanto normativa como etimológicamente se asimila el concepto de EP a un lugar físico mediante el cual se ejerce una actividad de negocios.

2. La asimilación de EP referente a la actividad del representante y la exclusión del concepto relativa a actividades auxiliares o preparatorias, refuerzan la vinculación física como elemento esencial de la definición.

Acerca de la asimilación a EP, contemplada en el inciso segundo en el nuevo N° 12 del art. 2 de la LIR, relativa a la realización de las actividades de la empresa extranjera por medio de un representante, se refuerza la vinculación física al territorio respecto del concepto principal de EP, toda vez que dicha actividad de representación debe ser ejercida respecto de una actividad realizada en el país, lo cual se justifica como una derivación anti-elusiva de la definición basal de EP, relativa solamente a la actividad.

En este sentido, el comentario N° 31 del apartado 5 del artículo 5 del MCDT, acerca de los citados representantes, señala que: *“se acepta que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado en el sentido de los apartados 1 y 2.”* (El subrayado es propio) (OCDE, 2010, p. 108)

Asimismo, la Circular N° 57 de 2017 dictada por el SII, que si bien, es anterior a la dictación de la Ley N° 21.210, tiene la misma inspiración que ésta, interpretando en dicho sentido, que: *“...de acuerdo al nuevo inciso segundo del artículo 3° del D.F.L. N°3 de 1969, se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o*

residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile, (...) cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o beneficio de tales sujetos, realizando todo o parte de sus actividades, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos...” (El subrayado es propio)

De esta manera, si bien el cambio legislativo generado por la Ley N° 21.210, introduce un concepto que no estaba precisado en la legislación, la definición consagrada en el nuevo art. 2 N° 12 de la LIR, va en la misma dirección de la interpretación entregada por el SII anteriormente, afirmando en este sentido, que la vinculación física era también un elemento esencial en el concepto de EP, que la autoridad administrativa tenía antes de la dictación de la Ley N° 21.210.

Asimismo, al reforzarse la vinculación física por medio de la citada asimilación dados los argumentos antes citados, la presente ficción legal no podría abarcar los servicios que no siendo prestados en territorio nacional son solamente utilizados en el país.

Por otro lado, la exclusión de establecimiento permanente establecida en el inciso tercero del N° 12 vastamente citada, relativa a las actividades meramente auxiliares o preparatorias, reafirma la consideración relativa al vínculo físico, porque la disposición al hablar de “*actividades preparatorias para la puesta en marcha del mismo en el país*”, sitúa éstas como un paso previo a la instalación de dicha entidad económica en el país y por ende convertirse en EP o instalarse de otra forma en el territorio nacional.

Luego, si bien, en lo relativo a las actividades auxiliares al giro de dicha empresa no domiciliada en Chile, aquello no se desprende de la lectura literal de la

norma, tenemos que, si bajo la definición central del concepto de EP, la realización de actividades relativas al giro debe ser realizada en un lugar físico, éstas al ser accesorias a las principales, necesariamente se subsumen a dicho lugar, en el cual, potencialmente se podrían realizar actividades principales constitutiva de EP. Por otro lado, sino se constituye aquella unidad económica “en el país” ejerciendo una actividad, no tendría sentido colocar la exclusión de EP, en los términos de la definición principal. En este sentido, el comentario 21 del apartado 4 del art. 5 del MCDT, señala en lo relativo a las actividades auxiliares o preparatorias enumeradas en éste, que: *“Este apartado enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general (...) y que no constituyen establecimiento permanente, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios...”* (OCDE, 2010, p. 104)

3. Las consideraciones OCDE del MCDT respecto del comercio electrónico, acentúan la dimensión física del concepto de EP.

Tal como se señala en el título, la OCDE al tratar el fenómeno del comercio electrónico enfatiza en el necesario elemento físico del concepto de EP, señalando en primer lugar, que si bien la ubicación de un equipo automatizado puede considerarse como EP: *“...ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas –software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo.”* (Comentario 42.2 del art. 5 del MCDT)

En este respecto, tomando el caso de un ciber sitio o página web, que meramente constituye una combinación de aplicaciones informáticas o software al

no constituir un bien tangible, la OCDE ha señalado que *“un ciber sitio no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio”, ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos...”* (Comentario 42.2 del art. 5 del MCDT) (OCDE, 2010, p. 113 y 114)

De esta manera, el mismo organismo internacional concluye que un negocio que solamente genera una entidad comercial de carácter estrictamente virtual, sin una entidad física establecida en un territorio extranjero determinado que constituya un “lugar fijo de negocios”, no constituye un EP.

Por otro lado, reafirmando la conclusión antes señalada, la OCDE respecto de los servidores, entendiendo éstos, como los equipos que almacenan al ciber sitio o conjunto de aplicaciones, señalan que podrá constituir un EP, en cuanto tengan una presencia física cuya localización puede constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor, lo cual adicionalmente reitera el comentario 42.4 del art. 5 del MCDT, el cual señala que el servidor podrá constituir EP, si cumple el requisito de ser fijo.

4. El mandatario o comisionista independiente excluye la asimilación a EP.

Tal como se indicó en el Marco Teórico, de acuerdo al inciso segundo del nuevo N° 12 del art. 2 de la LIR, el mandatario que no dependa económica ni jurídicamente del mandante no domiciliado ni residente en Chile, acerca de las actividades efectuadas referentes al giro de éste y que no sean desarrolladas en el país, no constituirá EP respecto de su mandante. Esta consideración es relevante porque la intermediación es un elemento permanente en varios de los modelos de

negocios construidas bajo el alero de la economía digital, al acercar a prestador de servicios o vendedor y consumidor final, eliminando barreras de distancia y disponibilidad, siendo respecto de aquellos intermediadores o comisionistas dicha actividad su giro ordinario de su negocio y no aquella específica relativa al mandante o proveedor de servicios, dándose el caso que dicha intermediación se realiza también de manera remota y virtual, en relación a múltiples proveedores de servicios en diversos territorios, no actuando por regla general con beneficio de exclusividad respecto de ninguno de ellos, en el sentido del apartado 7 del art. 5 del MCDT del año 2017.

5. La movilidad y la relevancia de los activos intangibles características centrales de la economía digital. Caso de las tiendas de aplicaciones como modelo de intermediación respecto de las apps de videojuegos.

Tal como fue definido en el Marco Teórico, la movilidad es una característica central de la economía digital, dado que es un componente esencial de todos los elementos que forman parte de ésta, siendo así, tanto respecto de sus activos, así como en relación a sus usuarios y funciones comerciales. En este orden de ideas, otra importante particularidad de la economía digital y que reafirma la movilidad como elemento central, dice relación con la relevancia de los activos intangibles en el desarrollo de ésta, dada la importancia de las aplicaciones relacionadas a las TIC.

De esta manera, la OCDE ha señalado respecto de la gestión de los activos intangibles, que dado su carácter móvil e inmaterial, que ésta pudiere generar complejidades desde la perspectiva de BEPS (*profit shifting*), toda vez que: “*Sin vulnerar la normativa tributaria vigente, los derechos sobre dichos activos*

intangibles pueden ser a menudo fácilmente asignados y repartidos entre empresas asociadas, teniendo eventualmente como consecuencia una separación entre la titularidad jurídica de los activos y las actividades que han motivado el desarrollo de dichos activos.” (OCDE, p. 95, 2014)

En este respecto, dada la consideración antes esbozada para el desarrollo de los rubros ligados a la economía digital, estas empresas no necesitan tener una presencia física que constituya su lugar de negocios de manera fija en todos los lugares en que generen relaciones comerciales, pudiendo ejercer de forma meramente virtual, su giro en diversos países o jurisdicciones tributarias de manera simultánea dadas las bajas barreras de entradas que tienen al respecto.

En este orden de ideas, es llamativo dentro de las operaciones B2C o C2C, el caso de las tiendas de aplicaciones (p.e.: App Store, Google Play, Amazon App Store, etc...), en la cual meramente se dispone de una plataforma virtual de distribución de programas informáticos que opera literalmente como un mercado de aplicaciones siendo a través de un teléfono celular u otro tipo de aparato inteligente, en el cual, no sólo se facilita la utilización de la aplicación descargada, sino que también opera como plataforma del software que procesa el pago, respecto de los servicios que se contraten en relación a la aplicación descargada (p.e.: Tarjeta de crédito, Facturación a través de la cuenta del celular o teléfono móvil, Paypal, entre otros). En este sentido, la tienda de aplicaciones sirve como un espacio de intermediación virtual entre los desarrolladores y los consumidores finales sin un espacio físico, facilitando la operación, pero no interviniendo en los aspectos medulares de ésta ni formando parte en su conclusión, más allá de la remuneración que perciba por su labor independiente de intermediación. Asimismo opera como

un intermediario completamente independiente, porque dada la naturaleza global de este tipo de negocios, no opera de manera exclusiva con algún desarrollador de aplicaciones en específico.

Luego, en el caso de las aplicaciones de videojuegos (p.e.: *Candy Crush*, *Angry Birds*, *Pokemon Go*, entre otros), las cuales pueden ser desarrolladas tanto por grandes multinacionales de los videojuegos, empresas pequeñas o por desarrolladores independientes que no están organizados como empresas, éstas pueden ser descargadas, de manera gratuita o a cambio de un pago, pudiendo jugarse a través de los dispositivos señalados cada vez que se accede a la aplicación.

Siendo así, incluso las aplicaciones descargadas de manera gratuita¹², pueden generar una vasta red de operaciones comerciales, toda vez que la sola descarga del juego por regla general, solo permite al usuario una funcionalidad básica o de éste, ofreciendo la aplicación a cambio de un pago, un abanico de servicios que mejoran la experiencia de juego, permitiendo al usuario: i) La posibilidad de continuar jugando ilimitadamente (ofrecer más vidas o pasar etapas sin esperar una cantidad de tiempo determinada); ii) la obtención de ciertas ventajas que permiten avanzar en el desarrollo del juego; iii) mejorar la experiencia del juego; iv) jugar sin tener que ver avisaje publicitario; v) una suscripción periódica a una modalidad mejorada del juego, entre otras posibilidades; o vi) jugar en línea con otros usuarios a lo largo del mundo.

¹² Modelo «freemium», conforme al que se proporcionan gratuitamente las funcionalidades básicas, teniendo el usuario la opción de pagar para obtener contenidos o funcionalidades adicionales. (OCDE, p. 88, 2014)

De esta manera, dichos proveedores de las citadas aplicaciones generan solamente presencia virtual en un Estado por sus relaciones comerciales con los usuarios finales que utilizan éstas, toda vez que tanto el desarrollador de la aplicación como el intermediador que opera la tienda de aplicaciones, pueden desarrollar su giro principal de negocios, sin tener la necesidad de ejercer dichas actividades en aquellos países, dada la naturaleza esencialmente virtual de sus servicios.

6. Enfoque OCDE para afrontar los desafíos de la Economía Digital y medidas unilaterales que han adoptado algunos países.

Tal como mencioné en el Marco Teórico de este trabajo, la OCDE en pos de afrontar los desafíos derivados de la tributación de los servicios derivados de la economía digital, elaboró el documento de consulta pública “*Adressing the tax challenges of the digitalisation of economy*”.

En dicho insumo, como mecanismo de asignación de utilidades para evitar el *profit shifting*, se ha propuesto construir una nueva regla de nexo (o *new nexus rule*), en virtud del cual, se busca desarrollar un concepto de “presencia remota imponible” (“*remote taxable presence*”), que busca determinar la tributación de un contribuyente en un determinado territorio, aun cuando su vinculación exceda del vínculo tradicional ligado a la presencia física. Siendo así, el organismo internacional propone dos soluciones para dicho efecto: Modificar el concepto de establecimiento permanente del artículo 5 del MCDT OCDE y eventualmente cambiar el art. 7 del modelo de convenios; o desarrollar una regla independiente que establezca un

nuevo nexo de tributación, construido a través de un nuevo concepto de presencia tributable.

Asimismo, se está trabajando con la idea de arribar a un enfoque unificado (“*Unified Approach*”), para determinar un método común de asignación de utilidades para la determinación de la base imponible, respecto de las unidades económicas que conformen un grupo multinacional constituyendo una presencia virtual significativa en más de un territorio¹³, con la finalidad de evitar que asignen utilidades con fines meramente tributarios (pilar *profit shifting*) tomando en cuenta, la realidad de las empresas que ejercen rubros ligados a la economía digital y la presencia virtual que estas puedan tener en los diversos mercados.

Por otro lado, dado que los países de la OCDE y el G20 no han podido consensuar hasta el momento, una solución para enfrentar los desafíos de la economía digital, las naciones han aplicado cuatro tipos de soluciones de manera unilateral: “*i. Aplicaciones alternativas del umbral del Establecimiento Permanente; ii. Retención de impuestos; iii. Impuestos sobre el volumen de negocios; iv. Regímenes específicos dirigidos a grandes empresas multinacionales.*” (GARCÍA BERNAL, 2019, p. 6)

En este sentido, respecto de las alternativas ligadas al umbral del establecimiento permanente, se ha tratado de “*diluir el requisito de permanencia y*

¹³ Se plantea calcular el resultado tributario de cada una de las diversas sucursales de un grupo multinacional, mediante un método que fija tres tipos de utilidades. De esta manera, la novedad de éste, radica en que se asigna un primer monto (*Amount A*) denominado “*new taxing right*” que fija un monto de utilidades residuales a cada unidad económica del grupo multinacional, prescindiendo del vínculo físico a un determinado territorio y en atención a los activos de éstas dispongan, aun cuando se trate de intangibles. Luego, los otros dos montos (*Amount B and C*), son cantidades determinadas en razón de la presencia física de la empresa y las operaciones que ejerza en un determinado mercado por sus actividades rutinarias. Extraído de: Public consultation document. Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. OCDE, 2019

presencia física en una ubicación geográfica específica para establecer un nexo para la tributación neta. Para lograr lo anterior, se ha introducido la denominada “presencia digital”. (GARCÍA BERNAL, 2019, p. 6)

En este sentido, en India junto con un impuesto sobre el volumen del negocio respecto de los servicios de publicidad en línea, se definió un concepto de “presencia económica significativa”, definiendo un umbral alternativo al de establecimiento permanente, *“según ingresos locales o número de usuarios locales, lo que permite gravar los beneficios de una empresa no residente sobre una base, independiente del nivel de presencia física de esa empresa fiscal en la jurisdicción fiscal.”* (GARCÍA BERNAL, 2019, pp. 6 y 7)

En otras experiencias comparadas junto con aplicar IVA a la provisión de servicios digitales, se han aplicado impuestos sobre el volumen de negocios respecto de sectores productivos específicos relacionados con la economía digital (Francia e Italia) o se han aplicado impuestos de recaudación vía retención, a través del pago con tarjeta de crédito (Colombia y Argentina). (GARCÍA BERNAL, 2019)

CONCLUSIONES

- La vinculación física del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile al territorio, es un elemento de la esencia de la definición básica de “establecimiento permanente” contemplada en el nuevo N° 12 del art. 2 de la LIR, toda vez que la definición citada, circunscribe al EP a un lugar fijo de negocios, en el cual, dichos contribuyentes desarrollan de manera permanente o habitual su actividad, para efectos de constituir el EP. En este respecto, de la ejemplificación entregada por el inciso primero de la norma antes citada, así como de otras normas de vigencia anterior en la LIR, es claro que dicho lugar debe obedecer necesariamente a una instalación física, tal como una agencia, oficina o sucursal, lo cual es concordante con los comentarios de la OCDE, respecto del instituto analizado.

- La asimilación a EP, contemplada en el inciso segundo del citado N° 12 del art. 2, relativa a la actividad de los representantes que concluyan contratos propios del giro ordinario del mandante o desempeñe un rol principal en la concreción de éstos de manera habitual, reafirma el elemento físico en el concepto de EP, puesto que, para que se haga operativa la referida asimilación, la labor de dichos mandatarios debe ejercerse en territorio nacional, lo cual se hace evidente, a partir de lo interpretado por el SII en la Circular N° 57 de 2017 y se ve reafirmado por los comentarios de la OCDE, en los cuales se ha interpretado, que el representante que realiza en el país actividades en los términos antes señalado, puede hacer operativa la asimilación EP, aun cuando la empresa representada, no disponga de un lugar fijo de negocios en el país. De esta manera, la presente ficción legal no podría abarcar los servicios que no siendo prestados en territorio nacional son solamente utilizados en el país.

- Tal como lo ha definido la OCDE desde el Reporte de Ottawa (1998), a propósito de las condiciones de tributación del comercio electrónico, así como lo hizo a propósito de la acción BEPS N° 1 “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*” y tal como actualmente lo hace, a través de la Policy Note “*Adressing the tax challenges of the digitalisation of economy*”, una de las principales características de la economía digital, radica en la movilidad de sus componentes y la importancia de los activos intangibles, permitiendo así, a dichas unidades económicas, poder tener una presencia comercial permanente en diversos territorios sin tener dependencia física alguna a través de un local, sucursal u oficina.

En los casos analizados, éstas pueden generar un sinnúmero de relaciones comerciales en territorios en los cuales éstas pueden ser descargadas, incluso en el caso de los videojuegos que siguen el modelo *freemium*, sin necesidad de disponer de un lugar físico de carácter fijo a un punto geográfico, en el cual, ejerza su actividad. En este sentido, si bien es indudable la existencia de una presencia comercial en virtud de lo antes dicho, aquella circunstancia tan solamente opera respecto de los usuarios, pero no de quienes ejercen las actividades de negocios. Luego, el intermediador (la tienda de aplicaciones) no opera como mandatario dependiente del desarrollador y al operar de manera virtual, tampoco desarrolla una actividad que lo haga asimilable a un EP, de acuerdo a la norma analizada.

- Si bien, la introducción del concepto de EP es indiscutiblemente un avance legislativo, a la luz del principio de legalidad tributario, toda vez que vierte de contenido legal específico a la definición del sujeto pasivo de esta tributación, lo cual antes hacía anteriormente meramente la interpretación administrativa y que a su

vez, es indispensable para definir la tributación de un agente económico extranjero que se establece en el país, tal como hemos visto, no alcanza a abarcar el fenómeno de la economía digital, al ser el vínculo físico, un componente esencial de la definición legal de EP expresada –referida a un lugar fijo de negocios-, tanto respecto de la definición de la LIR basal como respecto de la asimilación que opera en relación a los representantes, toda vez que, no es capaz de abarcar las características principales que identifican a las unidades económicas que forman parte de la economía digital, las cuales destacan por regla general a no circunscribirse a un punto geográfico fijo para generar una presencia comercial, dada la movilidad de sus componentes y la relevancia de los activos intangibles en este tipo de rubros.

- Que, la conclusión antes esbozada, es reafirmada por las mismas exclusiones que dispone la norma, relativas a las actividades auxiliares o preparatorias, porque enfatizan la necesidad de exclusión de EP, por tratarse de actividades realizadas en el país.

- Que, apuntando a la necesaria equidad tributaria que debe existir entre la economía digital y la convencional, la legislación chilena eventualmente deberá abarcar el fenómeno de la economía digital, sea mediante la modificación del concepto de establecimiento permanente o generando un concepto que abarque este concepto. En este sentido, constituye un tremendo avance, la consagración legal del hecho gravado especial IVA contemplado en la letra n) del art. 8 de la LIVS, sin perjuicio de las dificultades de fiscalización que reconocen la misma legislación y que en cierto modo conspiran respecto de aquel ideal de equidad. En este sentido, el Párrafo 7° bis de la LIVS y el nuevo art. 59 bis de la LIR.

- En este respecto, para abarcar apropiadamente desde la legislación tributaria, el fenómeno de la economía digital, será relevante tener presente la evolución que se genere al seno de la OCDE, a través de sus grupos de trabajo, sin perjuicio de las medidas unilaterales que pueda adoptar Chile, en atención al desarrollo del rubro de la economía digital en el país, por ejemplo: La presencia de estos servicios en algún sector productivo en especial. En este orden de ideas, la solución legislativa entregada por la denominada Ley Uber, de forzar a los intermediadores digitales de servicios de transportes a establecerse en Chile, no es aplicable a todos los rubros, justificándose en dicho caso, por consideraciones regulatorias que exceden las tributarias.

- Por las razones antes esbozadas y por la definición normativa que por medio de la interpretación administrativa local (SII) como por medio de los comentarios que han hecho las naciones, a través del Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE, las cuales han circunscrito el concepto de establecimiento a un lugar fijo de negocios en otro territorio o jurisdicción, para abarcar la tributación de la presencia virtual significativa que podrían generar las unidades económicas cuyos servicios derivan de la economía digital, deberá construirse un concepto diferente sobre la base de los servicios utilizados en el país, porque la noción de EP obedece a la asimilación de un contribuyente o entidad empresarial, sin domicilio ni residencia en Chile a la economía local convencional que ejerce su actividad empresarial en Chile, lo cual como señalamos es necesario, pero obedece a un fenómeno diferente. De esta manera, un nuevo concepto relativo a esta “presencia virtual significativa”, será aquel que debe hacerse cargo de las peculiaridades de la economía digital, al momento de definir como mecanismo de tributación directa,

tanto los elementos de la obligación tributaria que deriven de este concepto (sujeto del impuesto, el hecho gravado y su base imponible) y deberá establecer tanto umbrales de presencia como de tributación –pensando en el *profit shifting*-, respecto de este tipo de contribuyente; los servicios que éste preste y sean utilizados en Chile, así como el volumen de transacciones, el número de usuarios, el volumen de datos o su injerencia en la actividad económica del país y su relación con la economía convencional.

BIBLIOGRAFÍA

1. Altamirano, Alejandro. Aproximación al concepto de Establecimiento Permanente, EN: GODOY F., Juan Pablo, Estudios de derecho Internacional Tributario, los convenios de doble imposición (Bogotá, Editorial LEGIS, 2006).
2. Araya, Gabriel (2007). Hechos Gravados, Lexis Nexis.
3. Avilés, Víctor Manuel (2005). Legalidad Tributaria, Editorial Jurídica de Chile.
4. BEPS II PARTE: ¿en qué está el SII? y las recomendaciones del experto <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/LALEY/REVMCONTCL/A2017/v1/document/91C8D7BC-1B20-DF80-78F7-3BFBD26F6039/anchor/91C8D7BC1B20-DF80-78F7-3BFBD26F6039>
5. CEPAL. 2013. Economía digital para el cambio estructural y la igualdad. Consultado: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35408/1/S2013186_es.pdf
6. Cattaneo Escobar, I. y (2018-03). Implicancias de la definición de establecimiento permanente en Chile según circular 57 de 07 de diciembre de 2017 del Servicio de Impuestos Internos en el impuesto a las ventas y servicios. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/167896>.
7. Consumers International. Sesión informativa sobre el Día Mundial de los Derechos del Consumidor 2018: Introducción al comercio electrónico. Consultado en: <https://www.consumersinternational.org/media/154918/e-commerce-overview-report-spa.pdf> [fecha de consulta 10 de diciembre de 2019]
8. Durán, Vicente (2005). Fiscalidad del comercio electrónico, especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones». En Fernando Serrano (compilador), Fiscalidad internacional. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
9. Escalona, Esteban (2017), El IVA en los negocios de la era digital. Revista de Estudios Tributarios N° 17. p. 31-55.
10. Faúndez, Antonio (2012), Establecimientos permanentes en Chile como contribuyentes del IVA: problemáticas de lagunas normativas, en Instituto Chileno de Derecho Tributario (2012), disponible en: <https://es.slideshare.net/alejandraandreatorres/establecimientospermanentes-iva-a-faundez>
11. Faúndez Antonio (2014). «Los establecimientos permanentes y el comercio internacional desarrollado en forma electrónica: ¿Una adecuación conceptual en los convenios de doble tributación internacional?», Curitiba, 4 (37): 6-33. Disponible en <http://bit.ly/2JH0bvZ>.
12. Faúndez, Antonio (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. Revista Chilena de Derecho y Tecnología, 7(1), 155-173. doi:10.5354/0719-2584.2018.48223
13. García Bernal, Nicolás (2019). Impuesto a las plataformas digitales. Experiencia internacional. Asesoría Técnica Parlamentaria elaborada para la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en el marco de la discusión del “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05). Disponible en https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/27629/1/BCN___Impuesto_a_las_plataformas_digitales_final_edPM.pdf
14. Hernández, L. y Albagli, P. (2017), Economía Digital: Oportunidades y Desafíos, Documento de Trabajo N° 40, CLAPES UC (Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales PUC).

15. Iribarra Sobarzo, E. (2016). La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal. *Revista de Estudios Tributarios*, (14), pág. 241-270.
16. Laudon, J y Laudon K. 2012, *Sistemas de Información Gerencial*.: 12 ed. México: Pearson Education. p. 370 -412.
17. Lovisoló, Antonio. "El Establecimiento Permanente", EN: UCKMAR, Víctor, *Curso de Derecho Tributario Internacional* (tomo I, Bogotá, Editorial Temis, Año 2003).
18. OCDE, 2010. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, consultado en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
19. OCDE, 2017. Model Tax Convention on Income and on Capital, consultado en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1
20. OCDE, 2014. Propuesta Borrador para Debate: BEPS ACCIÓN 7: Impedir la elusión Artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente (EP) Consultado en: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf>
21. Oficio N° 14.931, 2019. Contiene proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, aprobado por la Cámara de Diputados y enviado al Senado.
22. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 57 de 2017.
23. OCDE, 2014. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Consultado en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
24. Oficio N° 14.592, 2019. Contiene proyecto de ley que regula a las aplicaciones de transporte remunerado de pasajeros y los servicios que a través de ellas se presten, aprobado por la Cámara de Diputados y enviado al Senado.
25. Palacín Sotillos, R. 2017. Acción 1. Los Desafíos de la Economía Digital para la tributación de las empresas multinacionales. Un Plan de acción BEPS, Fundación Impuestos y Competitividad, Garrigues, Capítulo I. pp. 11-40. Consultado en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>
26. OCDE, 2015. Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital, http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf
27. Escamilla Pérez, César Leonardo. TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL. /Fac. de Ciencias Económicas y Administrativas Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.07.pdf>
28. KPMG, Tributación directa de la economía digital UE <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributaciondirecta-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>
29. Real Academia Española de la Lengua. Diccionario Virtual disponible en: www.rae.es, consultado con fecha 18 de marzo de 2020.
30. Rengifo, Andrés. El establecimiento permanente en un contexto virtual. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3628683.pdf>
31. OECD: Cómo abordar los desafíos Fiscales de la Economía Digital / Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios 2014 <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>
32. OECD, 2018. Tax challenges arising from digitalization – interim report 2018. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1565104206&id=id&accname=ocid195468&checksum=0CEF5F411DBC35CF48CC43A78CBF1594>
33. MODELO OCDE CAPITULO 5: Definición del concepto de Establecimiento Permanente.

34. OECD (2019). Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.
35. OECD (2019). Public consultation document. Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One.
36. ACCION 1 CAPITULO 7: Breve análisis de los desafíos de la economía digital.
37. ACCION 1 CAPITULO 8: Análisis de las propuestas OCDE para la economía digital.
38. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 300-2012 de fecha 31 de enero de 2012.
39. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 2515-2013 de fecha 5 de diciembre de 2013.
40. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 362 de fecha 25 de febrero de 2014.
41. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 322 de fecha 18 de agosto de 2014.
42. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 1482-2014 de fecha 22 de agosto de 2014.
43. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 833-2016 de fecha 23 de junio de 2016.
44. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 2000-2017 fecha 6 de septiembre de 2017.
45. Oficio Servicio de Impuestos Internos N°945-2018 de fecha 11 de mayo de 2018.
46. Vogel, Klaus: “Klaus vogel on Double Taxation conventions” (Third Edition, Munich, Kluwer Law International, 1999).
47. Yáñez, José. (2014). Impuesto al valor agregado: eficiencia y crecimiento. Revista de Estudios Tributarios, (9), pág. 221-252

VITA

Trayectoria académica:

-Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, con distinción, 2014.

-Diplomado en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, 2015.

-Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, 2020.

Experiencia profesional:

- Abogado, Departamento Jurídico de la XVI Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur del Servicio de Impuestos Internos. 2017- hasta la fecha.

- Participante de la Red Internacional del SII, en representación de la XVI Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur. 2018- Hasta la fecha.

- Abogado asociado en materias de consultoría tributaria en el Estudio Jurídico Cabello, Letonja y Cía. Abogados Tributarios. 2014-2016.

- Actividad como Investigador y asociado en el área de Litigación Civil y Laboral en Estudio Jurídico Ossa, Izcué y Montes. 2014-2013.

Experiencia Académica:

- Ayudante de la Cátedra de Derecho Procesal del Prof. Cristián Maturana Miquel. 2008-2014.

- Profesor del Curso de Preparación de Examen de Licenciatura organizado por la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. 2013.
- Investigador colaborador en la edición del libro “Los Recursos del Código de Procedimiento Civil en la Doctrina y Jurisprudencia” del profesor Cristián Maturana Miquel, Editorial Thomson Reuters, 2015.