



# DESAFÍOS NORMATIVOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN CHILE

**Parte II: Suficiencia del IVA a los Servicios digitales  
consagrado por la Ley 21.210 que Moderniza la  
Legislación Tributaria**

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

**Alumno: Patricio Casas Farías**

**Profesor Guía: Christian Delcorto Pacheco**

**Santiago, marzo de 2020.**

## Índice

RESUMEN.....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
Planteamiento del problema:.....	5
Hipótesis.....	6
Subtema : Economía digital: Suficiencia del IVA a los Servicios digitales propuesto por la reforma tributaria y consagrado por la Ley 21.210 en relación con la LIVS y la jurisprudencia administrativa del SII.....	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.....	22
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
Tema a desarrollar:.....	36
A. Recomendaciones de los organismos internacionales con relación al IVA en los Servicios Digitales como medida provisional.....	38
B. Análisis del artículo 8 letra n) y otras normas modificadas por la Ley 21.210 a la LIVES y su relación con la jurisprudencia administrativa del SII.....	41
C. Análisis sobre las presunciones de territorialidad contenidas en el nuevo artículo 5 de la LIVES.....	45
D. Análisis del Régimen Simplificado contenido en el Párrafo 7 bis de la LIVES.....	48
CONCLUSIONES.....	50
BIBLIOGRAFÍA.....	54

## **RESUMEN**

El presente trabajo aborda los desafíos normativos en Chile, a partir de la inclusión de normas sobre tributación de servicios digitales, relacionadas con la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, a partir de la Ley 21.210 de 2020 que Moderniza la Legislación Tributaria. Para ello, se efectúa un análisis del contexto general en que se enmarcan los desafíos de la economía digital y su tributación, a fin de exponer cómo las orientaciones sugeridas por la OCDE se encuentran alineados con la incorporación de un IVA a los servicios digitales, bajo el principio de *destino*, gravando únicamente al consumidor final del servicio digital. Sin perjuicio de esto, se expone de qué manera, la adopción de medidas unilaterales, debieran tener el carácter de previsionales en atención a que un propósito final es

la adopción de reglas de consenso para la atribución de beneficios entre los distintos países miembros.

Respecto a las normas de tributación local relacionadas a la Ley de IVA, se valora la inclusión de los hechos gravados en el artículo 8 letra n) de la LIVS y se analiza la estructura normativa de naturaleza más bien casuística incorporada a su redacción final en relación con la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, se hacen observaciones a los distintos desafíos normativos que podría tener el legislador en futuro, adaptarse tanto al dinamismo propio de la economía digital como a los lineamientos internacionales en la materia.

Por último, se analizan las normas del régimen simplificado contenido en el Párrafo 7 bis de la Ley de IVA y se plantean cuáles podrían ser los principales desafíos para el cumplimiento de tributación de los servicios digitales.

## **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 :** Economía digital: Suficiencia del IVA a los Servicios digitales propuesto por la reforma tributaria y consagrado por la Ley 21.210 en relación con la LIVS y la jurisprudencia administrativa del SII.

**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 especialmente 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 y 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 internacional<sup>1</sup> y la necesidad de abordar el fenómeno desde la perspectiva de los impuestos directos e indirectos.

---

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.

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, cuyo contenido permitió, entre otros aportes, identificar las grandes características de la economía digital<sup>2</sup>.

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 pilares<sup>3</sup> para la tributación de la economía digital: I.- Establecer una nueva regla de nexos y

---

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; Pillar II. Rules of Global anti-base erosion proposal.

asignación de utilidades<sup>4</sup> 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 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*

---

<sup>4</sup> 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.

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 éste 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.”* (Iribarra, 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.”*<sup>5</sup>

### **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*

---

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

*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.

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

En la legislación vigente hasta el 1 de marzo de 2020 (con efecto retroactivo a contar del 1 de enero de 2020 para el caso del concepto de EP), no se acuña 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 puede 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 Convenio<sup>6</sup>.

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 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;*

---

<sup>6</sup> 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.

- *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 “conserva su carácter auxiliar o preparatorio” [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

---

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].

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)

### **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 LIVA**, 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 incorporales, 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 LIVA, 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 LIVA 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 LIVA 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 LIVA, 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 computacionales<sup>8</sup>, salvo que se trate de programas computacionales estándar, en cuyo caso estará exenta<sup>9</sup>.

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 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.

---

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.”

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 fuera 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 concurran 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 LIVA, 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 LIVA y creación de Régimen Simplificado Párrafo 7 bis de la LIVA 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 (nuevo art. 59 bis LIR) 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, reduciendo 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. Los efectos de la consagración de estas normas en materia de tributación de la LIVS son tratados en el capítulo siguiente, corresponde al desarrollo del problema 2 planteado en el presente trabajo.

### **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 afecta a IA por aplicación de artículo 59 LIR aplicaría exención del artículo 12 letra E N°7 de la LIVS.

**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 LIVS, los pagos al exterior por servicios prestados por no residente, pero utilizados en Chile están gravados por artículo 8 letra h) de la LIVS si existe cesión de licencia, aplicando cambio de sujeto contenido en el artículo 11 letra e) de la LIVS. 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 LIVS 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 LIVS. En cuanto a venta de software, si se enajena bien corporal que lo contiene, queda gravado con IVA por artículo 8 letra h) LIVS. 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) LIVA 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 LIVA.

### **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.

Al 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:** Economía digital: Suficiencia del IVA a los Servicios digitales consagrado por la Ley 21.210 en relación con la LIVS y la jurisprudencia administrativa del SII.

El análisis pretende abarcar tanto las modificaciones a las normas sustantivas y en especial la inclusión del nuevo hecho gravado contenido en el artículo 8 letra n) de la LIVS, junto a las nuevas presunciones de territorialidad en la utilización de los servicios que han sido incluidas en el artículo 5 de la LIVS, así como también, las inclusiones referidas al procedimiento de declaración y pago simplificado contenido en el nuevo Párrafo 7 bis de la LIVS que abarca los artículos 35 literal A a 35 literal I. Esto, sin perjuicio de hacer alusión a otras normas que han sido incluidas y/o modificadas por la Ley 21.210, que inciden directamente en los efectos impositivos de ciertas operaciones comerciales relacionadas a la economía digital.

Como referencia de casos, se utilizan los Oficios emitidos de forma previa por parte del SII que han sido incluidos en el marco teórico previo, a fin de exponer el alcance impositivo que la inclusión de estas normas implica.

Al respecto, se da cuenta de qué manera, el artículo 8 letra n) de la LIVS sugiere una redacción más bien casuística, que coincidentemente pareciera abarcar los mismos casos prácticos analizados por el Servicio de Impuestos Internos a través de sus oficios y cómo esta técnica legislativa podría incidir en un futuro para la determinación del hecho gravado.

Como cuestión preliminar y según se indicó en el marco teórico, cabe recordar que el proyecto original de Modernización Tributaria incluía en su artículo 15, un impuesto de carácter único y sustitutivo de cualquier otro impuesto, con tasa 10%, el cual prescindía del lugar en que se encontrare el servidor o plataforma, en la medida en que fuera utilizado en Chile por usuarios personas naturales. Además, esta propuesta inicial incluía la obligación de que el contribuyente emisor de la tarjeta o medio de pago fuera quien efectuara la retención del impuesto en favor del Fisco.

Posteriormente, mediante la realización de diversas modificaciones al proyecto, se derivó en la creación de un nuevo hecho gravado contenido en la LIVS, específicamente a través de la creación de un nuevo artículo 8 letra n) con tasa 19%<sup>10</sup> y se creó, a través del nuevo Párrafo 7 bis de la LIVS, un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, el cual establece una serie de reglas especiales para dar cumplimiento a la retención y pago del impuesto recaudado por el IVA a los servicios digitales.

---

10 Artículo 35 D de la LIVS en relación con el artículo 14 de la misma ley.

A fin de analizar cuáles podrían haber sido los motivos que llevaron al establecimiento de un IVA a los servicios digitales, en reemplazo de un impuesto único de tasa 10%, a continuación, se plantean los principales lineamientos dados por los organismos internacionales para las medidas provisionales en torno a la tributación de este tipo de servicios.

#### **A. Recomendaciones de los organismos internacionales con relación al IVA en los Servicios Digitales como medida provisional**

Como se ha señalado previamente, distintos órganos internacionales en distintas instancias han intentado abarcar los desafíos de la tributación de los servicios digitales, sin que exista a la fecha una fórmula que resuelva las dificultades que este tipo de servicios plantea.

Sobre esta base, dentro de las múltiples instancias en que el asunto ha sido tratado, en 2019, tanto la OCDE como el G20, en acuerdo aprobado por el marco inclusivo 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”. El objetivo de este trabajo es poder finalmente establecer: **[i]** Una nueva regla global de nexos y asignación de utilidades y; **[ii]** Reglas globales que ataquen posibles erosiones de base imponible. Así es como en octubre de 2019, se publicó un documento denominado “unified approach under pillar one”, sometido a consulta durante noviembre de 2019, cuyos resultados finales se esperan estén a fines de 2020.

Este documento tiene por objetivo crear reglas de consenso para la atribución de rentas, entre los distintos países que pudieran verse involucrados en

el marco de operaciones relacionadas con servicios digitales, lo cual, como puede intuirse no resulta fácil, por cuanto las distintas jurisdicciones plantean factores de atribución asociado a las reglas que les permitan capturar mayores niveles de renta, conforme al tipo de negocio que sus empresas desarrollen. Con todo, la OCDE espera que la generación de un consenso en las reglas de atribución permita que las jurisdicciones más desarrolladas capturen utilidades residuales que hoy quedan sin tributación y que, a su vez, los países emergentes podrían gravar estas rentas y verse beneficiados, perjudicando únicamente a aquellos países que mantienen una baja o nula tributación. Esta nueva propuesta apuntaría a gravar las utilidades en aquellos mercados en donde se produce el consumo de los servicios digitales.

Conscientes de que el acercamiento de posiciones y el diseño de una solución es un asunto que puede demorar un tiempo no menor, la OCDE se ha manifestado positivamente respecto a que algunos países adopten acciones inmediatas y en carácter de urgentes que permitan abordar los desafíos de la economía digital. Ello, no obstante, tampoco existente consenso por parte de todos los países miembros, en torno a la adopción de medidas provisionales, por cuanto muchas jurisdicciones consideran que tales medidas generarán riesgos y tendrán efectos adversos, como pueden ser repercusiones negativas en la inversión, innovación, crecimiento, una posible sobreimposición; efectos distorsionadores de la producción, aumento de la carga fiscal soportada por los consumidores y empresas y unos costes de cumplimiento y gastos administrativos más elevados, entre otros. (OCDE, 2018).

Sin embargo, el mismo informe previsional de la OCDE de 2018, examina como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a ciertos servicios digitales efectuados bajo su jurisdicción y que se determinaría sobre el importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales. Esto podría traducirse en la aplicación de un IVA bajo el principio de *destino*, tal como lo ha hecho Chile mediante la inclusión del artículo 8 letra n) de la LIVS, por cuanto, dicho principio supone que, en última instancia se grava únicamente el consumo final que tiene lugar dentro del Estado en se utiliza el servicio, lo cual permite mantener la neutralidad en el comercio internacional.

Esta forma de gravamen permite evitar que ciertas operaciones sobre servicios digitales queden exentas de impuesto, afectando la equidad, sostenibilidad y aceptación del sistema.

En este sentido, pareciera ser que la inclusión del artículo 8 letra n) de la LIVS se encuentra alineada con las medidas provisionales sugeridas por algunos de los estados miembros de la OCDE, justificando su incorporación. Sin embargo, no se puede perder de vista que el mismo organismo internacional, del cual nuestro país es parte, se encuentra en búsqueda de un consenso que fije nuevas reglas de atribución de beneficios en materia de economía digital, con lo cual, las normas de tributación local podrían quedar desalineadas con las directrices internacionales.

La revisión y actualización de las normas de tributación local, sin duda, son un desafío normativo relevante para el futuro de Chile, toda vez que, de no adaptarse, es posible los servicios prestados a Chile resulten ser menos atractivos

por efectos de los impuestos locales, afectando la economía y finalmente a los consumidores de dichos servicios.

Al respecto, es posible sostener que, tanto la norma contenida en el artículo 8 letra n) de la LIVS, como el régimen simplificado creado para los contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile contenida en el Párrafo 7 bis de la misma ley, cumplen con los lineamientos de la OCDE para las medidas provisionales. Sin embargo, es importante en cualquier caso, que el legislador adopte como desafío normativo futuro la consideración de esta medida como *provisional* y sea capaz de producir su actualización en caso de que se logre adoptar un consenso a nivel internacional sobre las reglas de tributación de la economía digital.

Por último, sobre la incorporación de un IVA a los servicios digitales, en Latinoamérica, Chile no es el único país que ha adoptado dicha medida para gravar este tipo de servicios. Así, por ejemplo, Uruguay ha establecido una tasa de 22%, Argentina 21% y Colombia un 19%, mientras que otros países del continente siguen estudiando su inclusión, por lo que podría sostenerse que nuestro país se mueve consistentemente con las reglas de tributación a los servicios digitales incorporadas por nuestros vecinos.

## **B. Análisis del artículo 8 letra n) y otras normas modificadas por la Ley 21.210 a la LIVS y su relación con la jurisprudencia administrativa del SII**

Como se ha señalado, la Ley 21.210 introduce un nuevo hecho gravado en el artículo 8 letra n) de la LIVS, al señalar que se encontrarán afectos a IVA, los siguientes servicios remunerados 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."*

Como se observa, el nuevo hecho gravado recae sobre los siguientes verbos rectores: **[i]** intermediación de servicios prestados en Chile; **[ii]** Suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital; **[iii]** Puesta a disposición de software, plataformas o infraestructura informática y; **[iv]** Entrega, materialización o ejecución de publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual se preste.

Las distintas acciones que quedan gravadas por el nuevo artículo 8 letra n) de la LIVS se dirigen a distintos tipos de servicios digitales, y difieren del proyecto original, toda vez que este último gravaba los servicios, con independencia de cuál fuera la acción que se ejecutara respecto de ello, privilegiando una redacción más extensa para la enumeración de los distintos tipos de servicios que quedaban gravados.

Al respecto, si bien es posible sostener que la redacción final del artículo 8 letra n) de la LIVS, se adecúa en su estructura de mejor forma a las sugerencias de las medidas provisionales señaladas por la OCDE, en especial por su

especificidad, esta misma característica supone un desafío normativo a corto plazo para Chile, en atención a que tal como es sabido, una de las características principales de la economía digital es precisamente su dinamismo, lo cual supone una constante dificultad para el legislador en torno gravar los nuevos hechos gravados que se van generando con los distintos tipos de servicios que van surgiendo.

En relación con este punto se debe recordar que en materia tributaria rige un estricto principio de legalidad para la creación de hechos gravados y que las interpretaciones de la ley tributaria a las que dé lugar el Servicio de Impuestos Internos a través de sus Oficios -y otros actos administrativos- sólo pueden guardar relación con hechos gravados ya existentes, sin que sea lícito *crear* nuevos hechos a través de interpretaciones administrativas. Sobre el principio de legalidad en materia tributaria, debemos señalar que éste supone que sólo en virtud de una Ley se pueden establecer o modificar tributos. Como consecuencia de esto, los impuestos son y deben ser materia de derecho estricto y requieren por tanto de una Ley expresa. De esta forma sólo al legislador le está permitido definir los supuestos y elementos esenciales de la relación u obligación tributaria. (Navarro, 2016). Así, la legalidad de la tributación exige que tanto las hipótesis como las consecuencias jurídicas de los impuestos deban estar establecidas en la ley.

Luego, si se realiza una comparación entre los numerales incluidos en el artículo 8 letra n) de la LIVS y los casos de jurisprudencia administrativa analizados previamente por el SII, se puede llegar a la conclusión de que parece

existir una particular coincidencia entre estos casos y el nuevo hecho gravado. Esto puede ser una virtud, si se considera que el nuevo hecho gravado da una *solución* impositiva a este tipo de servicios, pero también, puede ser un defecto, si se estima que la técnica legislativa basada en una cuestión casuística puede dejar a ciertos servicios fuera del hecho gravado descrito por la norma.

Así, por ejemplo, la mayor parte de los Oficios analizados describen situaciones que pueden enmarcarse dentro de lo previsto en el artículo 8 letra n). En su numeral 1 por ejemplo en relación con la intermediación de algunos servicios, encontramos algunos supuestos el Oficio 833-2016. En cuanto al numeral 2, respecto al suministro entrega de contenido digital es posible encuadrar los Oficios N° 300-2012; N° 2000-2017 y N° 945-2018. En el numeral 3 respecto a la puesta a disposición de Software, los Oficios N° 2515-2013, N° 1482-2014 y algunos supuestos del Oficio 833-2016. En el numeral 4 respecto a entrega, materialización o ejecución publicidad, encontramos los denominados *Oficios Facebook* N° 322-2014 y N° 362-2014 y algunos de los supuestos de consulta del Oficio 833-2016.

Sobre este punto, es relevante señalar que, en gran parte de los distintos oficios, se llega a la conclusión de que estos se encuentran exentos de IVA por aplicación de la contra excepción contenida en el antiguo artículo 12 letra e) N°7 de la LIVA. Esto es, quedan exentos los servicios que hayan sido gravados con Impuesto Adicional de conformidad al artículo 59 de la LIR, salvo que se tratara 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.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley 21.21, modifica el artículo 12 letra e) N°7 y agrega, a continuación del concepto *prestados*, la expresión “o *utilizados*, de manera tal que la contra excepción ahora, aplica tanto para los servicios prestados, como los utilizados en Chile, lo cual supondrá, sin duda modificaciones en su aplicación práctica, respecto de los mismos casos contenidos en los oficios.

Respecto a la exención del Impuesto Adicional, una inclusión relevante para el objeto en análisis, dice relación con la incorporación del nuevo artículo 59 bis de la LIR que establece una exención de Impuesto Adicional para los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8 letra n) de la LIVS a las personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes de esta ley. Por su parte, el artículo 11 letra e) de la LIVS mantiene y precisa la redacción del cambio de sujeto en aquellos casos en que el beneficiario del servicio, siendo un contribuyente de la LIVS, reciba servicios de un prestador domiciliado o residente en el extranjero, asegurando la retención del IVA correspondiente.

Sobre estos últimos párrafos, cabe mencionar que unas de las críticas que puede realizarse tanto a la inclusión de estas normas, como al régimen de tributación simplificado del Párrafo 7 bis de la LIVS, es la dificultad que tendrá el prestador de servicios no domiciliado ni residente en Chile para saber si la persona natural a la que se presta el servicio tiene o no la calidad de *contribuyente de la LIVS* y en función de eso aplicar un determinado estatuto de tributación.

### **C. Análisis sobre las presunciones de territorialidad contenidas en el nuevo artículo 5 de la LIVS**

Otra cuestión relevante para aplicación armónica de las reglas de tributación sobre servicios digitales guarda relación con las presunciones de territorialidad incorporadas al artículo 5 de la LIVS. Hay que recordar, que inicialmente el proyecto incluía la verificación *alternativa* de algunos de los supuestos descritos en la norma para que se entendiera que el servicio era *utilizado* en Chile. Sin embargo, finalmente se optó por una verificación *copulativa* de a lo menos dos de las circunstancias incluidas en el artículo 5 de la LIVS, precisándose que dichas presunciones aplican exclusivamente para los hechos gravados contenidos en el artículo 8 letra n) de la LIVS.

Estas circunstancias son: **[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.

Sobre el punto, se debe señalar que si bien estas presunciones de utilización de uso de servicios digitales permiten en teoría, capturar de mejor forma las situaciones en que concurren los supuestos del hecho gravado, lo cierto es que su verificación efectiva podría suponer un alto costo de cumplimiento, si se considera que la normativa vigente hace recaer sobre el mismo sujeto obligado al pago del

impuesto, esto es, un tercero no domiciliado ni residente en Chile, la entrega de esta información.

Es decir, podría perfectamente darse el supuesto en que un prestador no domiciliado ni residente en Chile, decidiera unilateralmente informar que sus clientes no cumplen con las presunciones, o bien únicamente con una de ellas para que no se aplicara el impuesto. Esto podría ser un incentivo a dicho prestador si se estima que la evasión del tributo reduce directamente el costo del servicio en la misma proporción que el recargo del 19% que corresponde al IVA.

Finalmente, la solución para verificar la concurrencia de las presunciones podría implicar recargar administrativamente, a través de solicitudes de información a las compañías domiciliadas y residentes en Chile, a fin de que sean éstas, quienes indiquen cuáles son los contribuyentes que cumplen las presunciones. Así, por ejemplo, a las compañías telefónicas podrían informar respecto a los supuestos i y iv del artículo 5 de la LIVS y los Bancos, los supuestos ii y iii de la misma norma. Luego, habría que realizar un cruce de dichos datos y ver cuántos contribuyentes cumplen a los menos con *dos* de estas circunstancias sólo para establecer quién se encuentra efectivamente gravado y con ello, poder cobrar y/o sancionar al sujeto obligado a la retención del impuesto. Al respecto no puede perderse de vista que en general, el valor final de los servicios y consecuentemente el IVA recargado, no supone un valor significativo que sugiera motivar grandes planes de fiscalización, salvo que pudiera realizarse el cruce de información a través del uso de tecnologías con gran manejo de datos

de manera simultánea. Esto si bien, no es necesariamente un desafío normativo, sí podría serlo para la autoridad tributaria.

#### **D. Análisis del Régimen Simplificado contenido en el Párrafo 7 bis de la LIVS**

Por último, a continuación, se hacen algunos comentarios a las normas contenidas en el Párrafo 7 bis de la LIVS que establecen un régimen simplificado para los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados por el nuevo artículo 8 letra n) de la LIVS.

Este régimen aplica únicamente para los servicios prestados a personas naturales que no sean contribuyentes de la LIVS<sup>11</sup> y faculta al Director, a eximir total o parcialmente de las obligaciones de inscripción al registro RUT y otras contenidas en Párrafo N°2 del Título IV del Código Tributario. Asimismo, establece que los contribuyentes que se encuentren afectos a este párrafo no tendrán derecho a crédito fiscal y se encontrarán eximidos de emitir documentos tributarios.

Sobre la inexistencia del derecho al crédito fiscal, si bien es posible señalar que concuerda con el *principio de destino* del tributo al gravar únicamente al consumidor final, supone también un trato discriminatorio respecto al IVA

---

11 Para los que sí lo son, aplica el cambio de sujeto del artículo 11 letra e) de la LIVS.

soportado en la prestación de otros servicios similares y su uso como crédito fiscal.

Sin embargo, esto podría asemejar el impuesto a los servicios digitales más a un impuesto de *carácter único* que al IVA tal como lo conocemos, desvirtuando su naturaleza. En la misma línea, la limitación del uso del crédito fiscal IVA en favor del prestador sujeto al régimen simplificado, podría implicar que todo el costo del impuesto fuera traspasado directamente al consumidor final, aumentando el precio de los servicios prestados.

Si bien, no es posible afirmar que se traspasará todo el costo al cliente final por cuanto se trata de una industria altamente competitiva y cambiante, es posible que esto sí ocurra para las plataformas más populares y de uso masivo como Netflix o Spotify, por cuanto los usuarios difícilmente los sustituirán en un principio por algún producto similar. En cualquier caso, se debe tener en claro que los servicios digitales abarcan muchos más aspectos que las plataformas de uso más común, no obstante, sea en ellas donde se nota un impacto a la mayor cantidad de usuarios.

Respecto a la retención del impuesto, la norma final modificó el proyecto original, al establecer que será el mismo prestador de servicios que recargará el impuesto y lo declarará y pagará de forma mensual o trimestral. El proyecto original por su parte establecía que eran los emisores de los medios de pago los obligados a la retención del tributo, lo cual generó una serie de críticas por parte de esta industria, al trasladar una obligación adicional que implicaba no sólo el

costo de dicha retención, sino también la correcta determinación de cuáles eran los contribuyentes que se encontraban gravados con el impuesto.

En cualquier caso, la Ley 21.210, de manera sumamente razonable y adecuada a nuestro parecer, incorpora en el artículo 3, un inciso séptimo que permite a la Dirección Nacional mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito o crédito u otros sistemas análogos de pago, retengan el total o parte de los impuestos contemplados en la LIVS, respecto de aquellos prestadores de servicios no domiciliados ni residentes en Chile que no se hubieran sujetado, obligatoria o voluntariamente al régimen simplificado del Párrafo 7 bis de la LIVS.

Al respecto, hubiera sido aún más sugerible, extender dicha facultad de retención también respecto a prestadores que, sujetos a dicho régimen no se encontraren efectuando debidamente las retenciones del IVA, lo que pareciera inicialmente excluido por la norma. Luego, si bien se podría interpretar que esto sería volver al proyecto original, la norma de retención al emisor del medio de pago se mantendría de carácter facultativa como una herramienta excepcional para garantizar el pago del IVA a los servicios digitales. Esto, debido a que no es posible asegurar que los prestadores obligados a retener y enterar el impuesto, ya sea por errores administrativos o motivados por incentivos propios como la mantención de precios competitivos, realicen efectivamente el pago de éste en la proporción que le corresponda. Lo anterior, por cuanto el precio final del servicio podría ser la principal barrera de entrada al mercado para prestadores menos

populares que pretendan otorgar el mismo tipo de servicios que otras empresas internacionales que gocen de mayor prestigio y conocimiento público.

## **CONCLUSIONES**

La incorporación de un nuevo artículo 8 letra n) a la LIVA, así como las demás inclusiones y modificaciones introducidos por la Ley 21.210 para gravar los servicios digitales, sin duda, suponen un avance en materia de tributación de la economía digital en Chile.

Estas normas se encuentran alineadas, en principio, con las orientaciones sugeridas por la OCDE para la adopción de medidas unilaterales para gravar determinados servicios que de otra forma, podrían quedar exentos, afectando el principio de equidad que debiera primar entre aquellos prestados de forma digital, en relación con los prestados bajo un formato tradicional. En la misma línea, la adopción de una norma de IVA, bajo la lógica del principio de *destino*, esto es, gravar únicamente al consumidor final, permitiría no perjudicar el comercio internacional.

Sin perjuicio de esto, lo que se proponen organismos internacionales como la OCDE, es fijar reglas de consenso para la atribución de beneficios entre los distintos países que se ven involucrados en el fenómeno de los servicios digitales. Por ello, todas las medidas unilaterales adoptadas por los distintos estados debieran tener el carácter de provisionales. Esto supone un desafío normativo al legislador nacional, para adoptarse tanto al dinamismo de la economía digital y los

hechos gravados asociados a los servicios digitales, como a los lineamientos internacionales.

Sobre la estructura de la norma, se observa que ésta crea hechos gravados específicos que utilizan distintos verbos rectores para gravar algunos tipos de servicios digitales, los cuales coinciden con los mismos casos analizados por el Servicio de Impuestos Internos en los Oficios anteriores a la dictación de la Ley 21.210. Así, si bien se observa que esta estructura podría otorgar *solución* a estos casos, también plantea el desafío de poder adaptar, bajo cumplimiento del principio de legalidad en materia tributaria, el hecho gravado ante la creación de nuevos servicios digitales que puedan ir surgiendo en el tiempo.

En cuanto a las presunciones de territorialidad incluidas en el artículo 5 de la LIVS, se observa que su verificación ha sido otorgada normativamente al prestador del servicio, el cual no se encuentra domiciliado, ni es residente en Chile. Esto podría generar efectos distorsionantes a nivel de recaudación, en aquellos casos en que el mismo prestador decidiera señalar que no se cumplen las dos presunciones copulativas que la ley exige para disminuir el precio del servicio por la vía de no retener el IVA. Al respecto, una solución posible, derivaría en la imposición de una mayor carga administrativa a empresas locales como prestadores de telefonía y emisores de tarjetas de pago, a fin de que sean ellos los que en caso de que el prestador no efectuara correctamente la retención, informaran al SII, lo cual es un efecto indeseable conforme a los propios lineamientos de la OCDE.

Por último, en cuanto a las reglas asociadas al régimen de tributación del Párrafo 7 bis de la LIVS, se plantea que el hecho de que el impuesto retenido por el prestador del servicio no dé lugar al crédito fiscal IVA, desvirtúa este impuesto tal como lo conocemos y lo asemeja más bien a un impuesto de carácter único, lo cual podría implicar que el mayor costo por efecto del impuesto, sea traspasado directamente a los contribuyente de los servicios digitales, al menos durante un tiempo en el caso de los prestados más populares.

En un peor escenario, puede resultar que el impuesto no sea retenido y enterado por el prestador del servicio, ya sea porque le resulta difícil saber a priori si la persona natural es o no contribuyente de la LIVS o bien, decide no gravar el servicio para ingresar al mercado con precios más competitivos. Al respecto, la inclusión de un inciso 7° en el artículo 3 de la LIVS resulta valorable por cuanto, si bien se mantiene como una norma de carácter excepcional, podría permitir, por la vía de la retención por parte de los emisores de los distintos medios de pago, una mayor recaudación efectiva.

Así, si bien la inclusión de un IVA a los servicios digitales supone un avance en materia de tributación local, su correcta implementación plantea una serie de desafíos normativos y de cumplimiento, tanto para el legislador como para la autoridad tributaria. En este sentido, es responsabilidad de todos los miembros de la comunidad, ya sea como asesores privados, funcionarios del ente fiscalizador o consumidor, el velar por el correcto cumplimiento de las normas de IVA en los servicios digitales.

## 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](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. 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).
14. 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.
15. Laudon, J y Laudon K. 2012, Sistemas de Información Gerencial.: 12 ed. México: Pearson Education. p. 370 -412.
16. Navarro B., Enrique (2016). Principios de Derecho Constitucional Tributario Chileno, en Derecho Administrativo y Regulación Económica. Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile.
17. Lovisolo, 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
19. Consultado en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
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. Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015 [http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015\\_SP\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/sti/ieconomy/DigitalEconomyOutlook2015_SP_WEB.pdf)

27. TRIBUTACIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL. César Leonardo Escamilla Pérez/Fac. de Ciencias Económicas y Administrativas Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/6.07.pdf>
28. Tributación directa de la economía digital UE (KPMG) <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/04/tax-alert-tributaciondirecta-econom%C3%ADa-digital-iniciativas-union-europea.pdf>
29. Rengifo, Andrés. El establecimiento permanente en un contexto virtual. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3628683.pdf>
30. 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>
31. MODELO OCDE CAPITULO 5: Definición del concepto de Establecimiento Permanente.
32. 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.
33. OECEDE (2018) Resumen desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional. <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
34. ACCION 1 CAPITULO 7: Breve análisis de los desafíos de la economía digital.
35. ACCION 1 CAPITULO 8: Análisis de las propuestas OCDE para la economía digital.
36. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 300-2012 de fecha 31 de enero de 2012.
37. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 2515-2013 de fecha 5 de diciembre de 2013.
38. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 362 de fecha 25 de febrero de 2014.
39. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 322 de fecha 18 de agosto de 2014.
40. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 1482-2014 de fecha 22 de agosto de 2014.
41. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 833-2016 de fecha 23 de junio de 2016.
42. Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 2000-2017 fecha 6 de septiembre de 2017.
43. Oficio Servicio de Impuestos Internos N°945-2018 de fecha 11 de mayo de 2018.
44. Vogel, Klaus: "Klaus vogel on Double Taxation conventions" (Third Edition, Munich, Kluwer Law International, 1999).
45. Yáñez, José. (2014). Impuesto al valor agregado: eficiencia y crecimiento. Revista de Estudios Tributarios, (9), pág. 221-252

## VITA

**Patricio Esteban Casas Farías.**

### **Antecedentes académicos:**

- Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho Universidad de Chile. (2017).
- Magíster en Tributación, Escuela de Postgrado, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile (2020).

### **Experiencia Profesional:**

- Abogado asociado, Cabello, Letonja & cía. Abogados Tributarios (2015-2017).
- Abogado asociado senior, Letonja y Cía. Abogados Tributarios (2017-presente).

### **Experiencia Académica:**

- **Ponencia y artículo:** V Jornadas Nacionales de Derecho Procesal del trabajo titulado: *"El recurso de casación en el fondo como control de la sentencia en materia tributaria: La motivación ausente, incompleta o defectuosa como causal de nulidad por infracción a las normas reguladoras de la prueba"*, Facultad de Derecho, Universidad de Talca, 2016.
- **Artículo de Libro:** *"La tensión entre la igualdad ante la ley y el secreto tributario: A propósito de la Introducción de la Conciliación en los Procedimientos Tributarios Jurisdiccionales"*. Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2017. Artículo publicado en obra colectiva "Reformas necesarias a la justicia chilena" Librotecnia, Tomo II, Santiago, 2018. p.967-996.
- **Artículo:** Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile. (en coautoría con Manuel Rodríguez Vega): *"Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladoras de la prueba en el ámbito tributario"*, 2017.
- **Artículo:** Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción: *"Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias"*. RdDT, Vol. N°5, junio de 2019, p. 11-40.