



UNIVERSIDAD  
**Finis Terrae**

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

FACULTAD DE DERECHO

## **IMPUESTOS DIGITALES EN CHILE**

Autores: Claudio Palavecinos Placencia

Rodny Zamorano Hernández

Grado: Proyecto Memoria

Profesor Guía: Mauricio Pérez

Área: Derecho Tributario

Santiago, Chile

2021

“Dedico este trabajo de Título con todo corazón a mi querida madre Fresia Hernández, si bien ya no está en este mundo le agradezco por todas sus enseñanzas y apoyo incondicional.

Gracias a la Universidad, a los académicos y a mi colega de tesis.”

Rodny Zamorano Hernández

# INDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>Impuestos Digitales en Chile</b> .....	4
<b>CONTENIDO</b> .....	7
<b>Capítulo 1 Normativas Internacionales Aplicables</b> .....	7
1.1 Fenómeno de Digitalización Económica Internacional.....	7
1.2 Principios jurídicos tributarios aplicables a estos nuevos impuestos.....	9
1.3 Recomendaciones OCDE.....	13
1.4 Convenios vigentes .....	24
<b>Capítulo 2 Normas Nacionales</b> .....	26
2.1 Ley 21.210 Publicada en el diario oficial el 24 de febrero de 2020. ....	26
2.2 Modificaciones incorporadas a la ley de IVA.....	27
2.3 Modificaciones a la ley de la Renta. ....	37
2.4 Circular 42 del SII a la fecha 11 Junio 2020.....	38
2.5 Ley Uber.....	41
<b>Capítulo 3 Discusión Efectos Económicos</b> .....	44
3.1 Impuesto propuesto en el mensaje y la propuesta final de IVA .....	44
3.2 Evaluación Económica de la Disposición según datos del SII .....	45
3.3 Brechas y aspectos pendiente de regulación .....	54
3.4 Visión Consensuada de impuesto digital .....	59
<b>CONCLUSIÓN</b> .....	64
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	67

# INTRODUCCIÓN

## Impuestos Digitales en Chile

Antes de iniciar este análisis pormenorizado de los impuestos digitales, es necesarios referirnos al fenómeno de la digitalización <sup>1</sup>. La digitalización hoy en día ha propiciado la generación acelerada de nuevas actividades económicas como también un cambio en la forma y calidad de vida de las personas, es por esto que ya desde el 2013, organizaciones como la OCDE ya habían identificado este cambio económico y social y buscaban hacerse cargo de la irrupción de lo que llamaremos para tales efectos los servicios digitales<sup>2</sup>.

El diseño de tributación de los países en este nuevo escenario no estaba dando una respuesta adecuada y comenzaba a generar problemas en diversos sectores económico con repercusiones en su recaudación fiscal<sup>3</sup>, aspecto que en esta memoria asumimos como fundamental para el financiamiento que requiere todo país para el logro de los fines sociales que como tal necesita enfrentar cada Estado

---

<sup>1</sup> Sobre el fenómeno de la digitalización, ver MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: “Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo”, en Moreno González, S. (dir.), Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, 2017, Página. 102.

<sup>2</sup> QUINTANA FERRER, Esteban: “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales “Nueva Fiscalidad, Número 3, ISSN: 1696-0173, 2019, Páginas 159-19.

<sup>3</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE Página5 : “Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica”.

y que se justifica por una relación de lealtad económica teorizada por George Von Shanz<sup>4</sup> y Edwin Seligman<sup>5</sup>.

Es así que con la idea de dar una respuesta universal y multilateral, que permitiera evitar el fenómeno creciente de la erosión fiscal generado por aquellos nuevos servicios que no estaban siendo gravados con impuestos indirectos como el IVA o directos como impuestos a las rentas generadas por los beneficios en la fuente, es decir por aquellas empresas que al no estar situado su domicilio o residencia en el territorio jurisdiccional del país donde se brinda el servicio sino que en un país extranjero, donde en muchos casos no cuentan con herramientas para perseguir dichos impuestos. Estos países fuentes normalmente son países desarrollados, los cuales disponen de los principales servicios digitales y que cuentan con políticas para incentivar el desarrollo y la innovación de esta actividad y que van de la mano con menores impactos tributarios.

Al paso de la globalización, la digitalización hoy en día está provocando un cambio a nivel de forma de vida, el acceso a la tecnología, información, entretenimiento, con una multiplicidad de servicios los cuales en el plano económico provoca una serie de efectos directos y conflictos en los cuales los países y lo que respecta sus jurisdicciones fiscales deben abordar. Por un lado, la digitalización ha permitido la prestación en línea de servicios que anteriormente se prestaban físicamente (medios de comunicación, banca y servicios financieros, asesoramiento jurídico, agencias de viajes, enseñanza, y salud entre otros.<sup>6</sup> En síntesis, una serie de servicios digitales que han cambiado el paradigma de la sociedad y han traído consigo nuevas formas de relacionarnos, sea esto con los servicios tradicionales

---

<sup>4</sup> VOGEL, Klaus “Worldwide vs Source Taxation of Income” Páginas 216-219 ( Shanz creía que la lealtad económica surgía en situaciones “..donde una persona esta económicamente vinculada no solo al estado de su residencia sino a través de otros Estados a través de actividades comerciales o mediante ingresos que surgen en otros Estados”, recomendó una división de la base imponible entre los países de residencia y el de origen de la siguiente manera tres cuartas partes para los países de origen y una cuarta parte al país de residencia.)

<sup>5</sup> E. Seligman era miembro del Grupo de Economistas designados por la Sociedad de la Naciones para estudiar el tema de la doble imposición.

<sup>6</sup> QUINTANA FERRER, Esteban: “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales “Nueva Fiscalidad, Número 3, ISSN: 1696-0173, 2019, Páginas 161

que se adquieren por medio de acceso digital o nuevos servicios tales como Netflix, Facebook, Amazon, Uber, Spotify por nombrar algunos.

Este fenómeno ha removido los cimientos del sistema tributario tradicional, es así como en Chile las sociedades extranjeras que brindan servicios digitales, que conforman el comercio electrónico online, al no ser establecimientos permanentes es decir no estar constituidas en Chile en nuestra legislación no pagan impuesto a la renta no obstante la eventualidad de pago de impuesto adicional.

El fenómeno de la digitalización de la economía en los últimos años ha generado la necesidad de diseñar nuevos mecanismos jurídicos y tributarios que permitan asegurar precisamente a los Estados una tributación efectiva de los beneficios de grandes empresas tecnológicas y digitales derivados de la dificultad jurídica al no ser establecimientos permanentes

En los últimos años, esta discusión se ha centrado, sobre todo en los países importadores de tecnología digital, en cómo articular los instrumentos necesarios para gravar la prestación de algunos servicios digitales en fuente o destino, esto es, en el Estado de consumo entendido como Estado de residencia de los usuarios o Estado de mercado, cuando este es normalmente, aunque no necesariamente, distinto del Estado de residencia de la empresa digital prestadora de los servicios.

Este trabajo nos entrega un panorama actual de como distintos países han buscado abordar y dar solución a esta problemática, los planteamientos de organizaciones como la OCDE y en particular las medidas jurídicas que ha tomado Chile y como estas actualmente se encuentran en implementación con la nueva ley N°21.210 de modernización a la legislación tributaria, la cual abordó el tema de los impuestos digitales y que inició su vigencia el pasado 01 de junio del año 2020.

En un primer capítulo abordaremos normativas internacionales aplicables, dentro de las cuales revisaremos los principios que materia internacional rigen estas normas, las recomendaciones que ha hecho la OCDE, así como una mirada en relación al posible efecto de los convenios vigentes, para luego en un segundo capítulo abordar desde el punto de vista de la normativa nacional, los cambios que

fueron requeridos para implementar en Chile la tributación de los servicios digitales, y las normas que se vieron afectadas, ya sea legales, circulares y resoluciones, para finalmente en el último capítulo hacer un análisis en relación a los efectos económicos considerando la información disponible a pocos meses de su implementación, aspectos que se encontrarían pendientes y una visión consensuada respecto de la tributación sobre los impuestos digitales en otras jurisdicciones.

## **CONTENIDO**

### **Capítulo 1 Normativas Internacionales Aplicables**

#### **1.1 Fenómeno de Digitalización Económica Internacional.**

El fenómeno de la digitalización ha generado efectos en la economía internacional, conforme a esto podemos distinguir tres efectos relevantes en opinión de algunos autores<sup>7</sup>. En un primer lugar podemos hablar de un mayor desarrollo de las economías tradicionales, es así que empresas como Amazon la cual basó su estrategia de venta por internet o más conocido como el concepto de e-commerce, esta empresa inició su negocio con la venta de libros al por menor identificando una necesidad de literatura en el mundo, actualmente dicha empresa se convierte en la segunda compañía en la lista de Fortune 500 detrás de Walmart con un valor de mercado de más de mil quinientos millones de dólares<sup>8</sup>. Un segundo efecto se da

---

<sup>7</sup> En opinión de KOFLER George, MAYR Gunter, SCHLAGER Cristoph. "International. Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures", *European Taxation*, nº 4, 2018, pág. 126. "la digitalización de la economía ha producido tres efectos: un mayor desarrollo de la economía tradicional, como sucede con los negocios concertados vía e-mail o los servicios streaming de televisión, que no han sufrido cambios fundamentales en su concepción (Amazon, Apple, Netflix); un empuje a sectores híbridos que combinan elementos tradicionales y otros nuevos, en especial las plataformas de intermediación y de economía colaborativa, que dependen en gran medida de datos suministrados por los usuarios (Airbnb, Uber, Booking); y un auge de nuevos negocios por parte de compañías, cuyo modelo está basado en la recopilación y explotación de datos personales (Google, Facebook, Twiter)".

<sup>8</sup> Fortune500 [en línea]. [fecha de consulta: 8 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial fortune500< <https://fortune.com/company/amazon-com/fortune500/>>

en el empuje de sectores híbridos como lo son las plataformas de intermediación, es así como compañías que brindan intermediación para alojamiento como lo es Airbnb que permite alquilar sus propiedades, residencias, apartamentos a terceros que por medio del uso de estos servicios de intermediación conecta a personas de distintos lugares geográficos que buscan alojamientos con otros que disponen de oferta de inmuebles y por lo cual se paga una comisión al intermediario, comisión que paga tanto el huésped como el que alquila. Esta forma de acceder a alojamientos compite directamente con hoteles y hostales permitiendo que propietarios o poseedores de bienes inmuebles puedan incrementar sus ingresos y brindar una solución competitiva. Otro caso que ha tenido repercusión mundial es Uber, siendo esta una plataforma tecnológica al servicio de personas que disponen de transporte y que pueden ofrecer el servicio de traslado lo cual compite con rubros establecidos y formales como servicios de transporte y taxi. Ambos casos permiten que personas puedan acceder a nuevos ingresos creando nuevas combinaciones de negocios que interactúan con una necesidad tradicional con tecnología que facilita el acceso al consumidor final, pero que a su vez genera desafíos a los países para capturar el hecho gravado.

Por último un tercer efecto que es el auge en nuevos negocios, estos basados en la explotación y recopilación de datos personales, en este segmento de nuevas empresas encontramos a los proveedores de plataforma de búsqueda tales como Google, aquellos que centran su negocio en la creación de comunidades virtuales tales como Facebook e Instagram entre otros, este tipo de servicios digitales va de la mano con el intercambio de datos donde las personas publican e intercambian información, gustos, sugerencias, opiniones, las cuales se combinan con publicidad para otras marcas productos o servicios que a su vez utilizan como plataforma para posicionar sus negocios, dichas actividades en forma subyacente permiten la proliferaciones de otros negocios no tradicionales o híbridos.

Es por esto que podemos indicar que la digitalización entendido como servicios digitales ha impulsado nuevas actividades económicas para el cual el diseño tributario de los países no ha logrado dar una adecuada solución, lo que contribuye



a un incremento paulatino de la erosión fiscal de los países, en definitiva estos servicios no estaban siendo gravados dado que las empresas extranjeras que ofrecen dichos servicios digitales carecen de domicilio o residencia en los países donde se prestan los servicios.

## **1.2 Principios jurídicos tributarios aplicables a estos nuevos impuestos.**

La digitalización de la economía mundial ha provocado dificultades en la aplicación de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional, la movilidad y la desterritorialización de las operaciones rentas, la falta de gravamen efectivo a grandes empresas tecnológicas y generando inequidades en el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones.

A continuación, presentamos algunos de los principios relevantes de analizar en la aplicación de tributos a los servicios digitales.

Principio de la Neutralidad, bajo este principio los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, es decir, deben alterar lo menos posible la demanda y oferta de bienes y servicios, con una pérdida mínima del excedente del consumidor, en el caso de los impuestos indirectos, como lo sería el IVA aplicado a los bienes y servicios, por otra parte los impuestos directos obviamente no son neutrales por lo general, sino que al adecuarse a las características del sujeto pasivo son redistributivos o no, pero difícilmente neutrales, como lo es un impuesto a la renta.

La libre circulación de bienes y servicios, ampliamente reconocido en el comercio internacional, es un principio ampliamente abordado y que forma parte en particular del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en adelante (TFUE)<sup>9</sup>. Ahora en

---

<sup>9</sup> Art. 26 N°2 TFUE. “El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”.

un contexto internacional fuera de la Unión Europea está libre circulación de bienes puede verse restringida como una medida de protección interna.<sup>10</sup>

La no discriminación por nacionalidad, en este sentido el principio busca un trato equitativo, justo y carente de arbitrariedades y discriminaciones entre sociedades, domicilio del contribuyente. En este sentido la discriminación de fuentes de renta que pone en evidencia la diferente presión fiscal entre países, para el caso de la UE regula este aspecto en sus países miembros en múltiples dimensiones<sup>11</sup>.

Prohibición de ayudas del Estado en favor de las empresas digitales competidoras no sujetas al impuesto, el TFUE se prohíben las ayudas estatales otorgadas al objeto de impedir una distorsión de la competencia en el mercado interior como posible resultado de la concesión de ventajas a determinadas empresas.<sup>12</sup>

El TFUE deja margen de maniobra para que quede sin efecto esta prohibición general en caso de que resulte justificable por objetivos políticos globales concretos. Las ayudas del Estado a los bancos resultaban necesarias para garantizar la estabilidad financiera e impedir importantes efectos indirectos negativos para el

---

Art. 63, 1 TFUE. “En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

<sup>10</sup> Christine Dimitropoulou entiende “[q] es probable que el impuesto europeo restrinja la libre circulación de bienes y servicios, en función de un tratamiento fiscal menos favorable otorgado a los bienes y servicios digitales (internacionales) frente a los bienes y servicios nacionales similares, impidiendo que los proveedores de servicios digitales extranjeros accedan al mercado europeo, principalmente debido a que están sometidos a gravamen en función de su volumen de negocios neto anual sin deducción de gastos relevantes, a que no se proporciona ningún método efectivo para aliviar la doble imposición potencial y a que la carga administrativa adicional para las empresas es elevada debido a los complejos factores de asignación de los ingresos y procedimentales”. DIMITROPOULOU Christin. “The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions”, Intertax, nº 2, 2019, págs. 212 y 218.

<sup>11</sup>Art. 36 TFUE. “Las disposiciones de los artículos 34 y 35 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros”.

<sup>12</sup> Art. 107 N°1 TFUE. “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

conjunto del sistema financiero como consecuencia de la quiebra de una entidad financiera concreta. Se han adoptado del mismo modo medidas similares ante la coyuntura de la crisis de la COVID-19.<sup>13</sup>

Prohibición de doble imposición al no acompañarse de ninguna modificación o adaptación de las reglas actuales contenidas en los CDI.<sup>14</sup>. Es importante tener presente que estos convenios se suscriben entre países para evitar la doble tributación y se incluye una cláusula de la nación más favorecida, la cual establece bajo determinados supuestos que en caso de que un país acuerde en algún convenio concluido con un tercer Estado una exención o tasa más reducida para las categorías de rentas que se indican en cada convenio, la exención o tasa reducida se aplicará como si hubiese sido especificada en el mismo. La condición para que la cláusula de la nación más favorecida contenida en ciertos convenios se aplique se cumple con la entrada en vigor del convenio suscrito con dicho Estado, con respecto a las tasas máximas de retención en la fuente para los intereses, para las regalías, o para ambos.<sup>15</sup>

Principios tales como; neutralidad, la no discriminación por nacionalidad, Prohibición de ayudas del Estado en favor de otras empresas, prohibición de doble imposición, deben ser puesto en perspectiva y sujetos a un análisis crítico cuando nos referimos a los impuestos digitales. El legislador ha buscado que las normativas aplicables tengan estos principios como marco de referencia y que efectivamente sean estos contemplados, quizás algunos de estos podrían ser cuestionados, como por ejemplo el permitir que el IVA de las empresas extranjeras se pague cada tres meses favoreciendo a las empresas extranjeras por las locales, permitiéndoles a estas contar con capital de trabajo y beneficios de pago que las empresas locales no cuentan, que podría ser consideradas ayudas de parte del Estado, pero que a la

---

<sup>13</sup>Sitio Parlamento Europeo [En línea] [fecha de consulta: 11 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial Parlamento Europeo <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/82/la-politica-de-competencia> >.

<sup>14</sup> Art. 110 TFUE “Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares”.

<sup>15</sup> Circular N°50, CHILE, Servicios de Impuestos Internos, 11 de Octubre 2018.

vez por el mismo principio de neutralidad buscan implementar para evitar afectar los mercados, es decir alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos.

## 1.3 Recomendaciones OCDE

Las propuestas de carácter multilaterales que abogan el establecimiento de impuestos sobre determinados servicios digitales, en los que la participación del contribuyente y la fuente resulta relevante para la creación de valor, es así que la OCDE y la UE para atender provisoriamente estos desajustes, ha impulsado Plan de Acciones BEPS a la espera de acuerdos más generales y estables.<sup>16</sup>

### 1.3.1 Historia de Recomendaciones

En septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en el que participan los países del G-20 no pertenecientes a la OCDE en su condición de asociados en igualdad de condiciones con los países de la OCDE, encargado de elaborar un informe para septiembre de 2014 en el que se determinasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas para abordarlos.<sup>17</sup>

En el año 2015, la Organización para la cooperación y desarrollo económico avanza con el “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, de esta forma se presenta informe final que apunta en 15 acciones que serán en adelante las llamadas Acciones BEPS. Las cuales ser presenta y se resumen a continuación.

- Acción 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición

---

<sup>16</sup> En palabras de CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “Notas sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, 2018, pág. 21. “la fiscalidad de la economía digital está contribuyendo a difuminar la frontera en la determinación de la creación de valor y favoreciendo un ensanchamiento de la tributación en la fuente, permitiendo una mayor convergencia entre los principios fiscales que vienen defendiendo prevalentemente la OCDE y la ONU”.

<sup>17</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >.

Esta acción se enfoca en lograr establecer un plan de trabajo que aborde los retos que plantea la economía digital, siendo el fenómeno de “Planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica”<sup>18</sup>. Siendo este el principal esfuerzo por abordar, en consecuencia, solo se recomendó a pesar de existir otras propuestas la de aplicar la recaudación del IVA/IBS aplicable a los suministros transfronterizos, más concretamente en lo que respecta a transacciones de empresa a consumidor (B2C), representa un tema crucial según indica el informe, de igual forma se propone elaborar un informe que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital de aquí a 2020.

- Acción 2 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Con objeto de intensificar la coherencia inherente al impuesto sobre sociedades (IS) a nivel internacional, el Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 hizo un llamamiento a la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas internas y al desarrollo de disposiciones que se contemplasen en el Modelo de Convenio, encaminadas éstas a neutralizar los efectos fiscales de los mecanismos híbridos asimétricos. He aquí las recomendaciones del informe: las incluidas en la Parte I giran en torno a la modificación de las normas de Derecho interno, mientras que las descritas en la Parte II se refieren a toda una serie de propuestas de modificación al texto del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.5

<sup>19</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.9

- Acción 3 Refuerzo de la normativa sobre CFC

Las normas Controlled Foreign Corporation Rule (CFC) o también conocidas en español como Transparencia Fiscal Internacional (TFI), son la respuesta normativa al riesgo que cualquier contribuyente con participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. La importancia de estas normas es que sin tal regulación representan riesgo de traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos. En efecto, la Ley N°20.780 incluye en la Ley de la Renta un artículo con esta norma, Esta norma de control internacional pretende evitar el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera y la competencia fiscal internacional. Se hacen recomendaciones a estas normas de forma que sean realmente eficaces.

- Acción 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

La acción se centra en impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses, esto dado que grupos multinacionales puedan obtener resultados favorables desde la perspectiva fiscal ajustando el nivel de endeudamiento de una entidad del grupo, así la incidencia de las normas tributarias en la ubicación de la deuda en las distintas entidades del grupo mediante mecanismos de préstamos intragrupo. “Los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, sustrayéndose así a las limitaciones en materia de deducción de intereses. Surgen tres escenarios básicos.

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.

- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.<sup>20</sup>

El enfoque recomendado se fundamenta en una norma de ratio fijo que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés), incluye posibles ratios de entre el 10% y el 30%, al tiempo que se apunta a una serie de factores que los países han de tener en cuenta a la hora de establecer el ratio fijo aplicable con referencia a dicha. Este enfoque puede complementarse con una norma de ratio global del grupo que permite a una entidad exceder dicho límite en determinadas circunstancias.

La implementación coordinada del enfoque recomendado tendrá un impacto en la posibilidad de los grupos multinacionales de contraer determinados niveles de endeudamiento a fin de erosionar la base imponible y trasladar beneficios.

Acción 5 Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

En 1998 la OCDE publicó el informe “Competencias Fiscales Perniciosas”. Esta acción se refiere a las preocupaciones actuales son el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos tax ruling (decisiones administrativas en relación con contribuyentes específicos)

- Acción 6 Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales

---

<sup>20</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.17



Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) identifica al uso abusivo de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable (treaty shopping)<sup>21</sup>

Abordar el treaty shopping, involucra estrategias mediante las cuales un sujeto no residente en un determinado Estado pretende aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio fiscal celebrado por dicho Estado, tan sólo les resultan aplicables a los residentes en su territorio, a cuyo fin interponen, por ejemplo, una sociedad ficticia en dicho Estado, para lo cual se recomienda;

Primero: Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que entrañan el riesgo de doble no imposición o excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho, también patente en las transacciones que persiguen la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación abusiva del convenio más favorable (recomendación presente en el apartado B del informe).

Segunda: Inclusión en el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, «MC OCDE») de una cláusula antiabuso específica, también denominada cláusula de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a las ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, podemos encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades de treaty shopping, en los convenios celebrados por algunos países.

---

<sup>21</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> pág. 25>.

Tercera: Inclusión en el MC OCDE de una cláusula antiabuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés, o test del propósito principal) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios. Con arreglo al test del propósito principal, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las disposiciones del convenio.<sup>22</sup>

- Acción 7 Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)

Los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP, ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables dichos beneficios. En consecuencia, la definición del concepto de «establecimiento permanente» en los convenios es de vital importancia de cara a determinar si las rentas obtenidas por una empresa no residente han de tributar en otro Estado.

En este informe se busca identificar prácticas que puede contribuir a una mejor definición de EP y que incluyan:

- Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas
- Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE.
- Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP, en este sentido La norma PPT o test del propósito principal, sea aplicable de forma automática en

---

<sup>22</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.27

Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas antiabuso en la legislación doméstica.

- Acciones 8 - 10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

Los países aplican el principio de plena competencia de las normas para la determinación de los precios de transferencia, está recogido en los convenios y se halla formulado en el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente). "El principio de plena competencia exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables"<sup>23</sup>.

- La Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.
- La Acción 9 trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas. Asimismo, se aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión.

---

<sup>23</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.27

- La Acción 10 se centra en áreas que presentan riesgos significativos, como el alcance de la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial para las distintas empresas involucradas, el uso de los métodos de determinación de los precios de transferencia que da lugar al diferimiento de las rentas procedentes de las principales actividades económicas del grupo multinacional, y la necesidad de neutralizar el uso de ciertos tipos de pagos entre empresas pertenecientes a dicho grupo (como por ejemplo, los costes de gestión o los gastos de administración de la casa central) que erosionan la base imponible ante la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor.<sup>24</sup>
- Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS

Las cuantiosas pérdidas de recaudación tributaria<sup>25</sup>, las prácticas elusivas BEPS causan otros muchos efectos económicos adversos tales como inclinar la balanza en favor de Empresas Multinacionales, responsables de prácticas de planificación fiscal agresiva, potenciar las asimetrías en el tratamiento fiscal de la deuda, colocar erróneamente la inversión extranjera directa (IED) y reducir la financiación de la infraestructura pública necesaria, entre otros.

El informe recomienda que la OCDE aúne esfuerzos y trabaje conjuntamente con los distintos gobiernos en la notificación y análisis de una mayor cantidad de datos

---

<sup>24</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Páginas.31-35

<sup>25</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Páguina.38 “Los hallazgos de los trabajos que han venido realizándose desde 2013 confirman la magnitud del problema, registrándose pérdidas globales de recaudación en el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año. Dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación por IS en términos porcentuales del PIB que los países desarrollados, las estimaciones del impacto en los primeros presentan valores superiores a los de estos últimos”.

estadísticos relativos al IS, con el fin de proporcionar datos internacionalmente comparables y coherentes.

- Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

El presente informe ofrece un marco modular que permite a los países que no cuenten con normas de declaración obligatoria diseñar un sistema a este respecto que cumpla sus expectativas de obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas y los usuarios de las mismas. Las recomendaciones incluidas en el informe no constituyen un estándar básico, por lo que los distintos países pueden decidir libremente si introducir o no regímenes de declaración obligatoria. En el supuesto de que un determinado país se decante por la adopción de normas de declaración obligatoria, las recomendaciones entrañan un grado de flexibilidad suficiente para establecer el justo equilibrio entre la necesidad que tiene todo país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes. Asimismo, el informe establece recomendaciones específicas relativas las estructuras de planificación internacional, así como a la consolidación y puesta en práctica de un intercambio de información más eficaz y una colaboración reforzada entre administraciones tributarias.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.41

- Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

El presente informe contiene una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica.

En primer lugar, las directrices relativas a la documentación sobre precios de transferencia establecen la obligación, por parte de las empresas multinacionales, de facilitar a las administraciones tributarias competentes información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia en un «archivo maestro» al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias pertinentes.

En segundo lugar, el «archivo local», específico para cada país, contiene información más detallada sobre operaciones específicas, identificando pertinentemente la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones.

En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales están obligadas a presentar un informe país por país indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal. Por último, las empresas multinacionales han de identificar clara y debidamente cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

- Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Mediante la adopción del presente informe, los distintos países han dado luz verde a cambios importantes en sus respectivas actitudes frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un estándar básico mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de supervisión inter pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el CAF al G-20, cuyos objetivos son:

- Asegurarse de que las obligaciones contraídas en virtud de los convenios sobre procedimientos amistosos se aplican plenamente y de buena fe, resolviendo tempestivamente aquellos casos objeto de procedimientos amistosos.
  - Garantizar la implementación de procedimientos administrativos que fomenten la supresión y resolución tempestiva de todo conflicto de interpretación o aplicación de los convenios.
  - Asegurarse de que los contribuyentes tengan acceso a los procedimientos amistosos cuando reúnan las condiciones para ello.
- 
- Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

La Acción 15 del Plan de Acción BEPS prevé el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos realizados dentro del Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito. Partiendo de este análisis, los países interesados desarrollarán un instrumento multilateral que brinde un enfoque innovador en el ámbito de la fiscalidad internacional teniendo en cuenta la constante evolución y transformación de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a dicha evolución. El objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y

simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los convenios. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario, si bien existen precedentes de convenios bilaterales modificados por un instrumento multilateral en otros ámbitos del Derecho Internacional Público.<sup>27</sup>

Es así, que la OCDE, y la UE ha diseñado este Plan de Acciones BEPS, en la espera de acuerdos más generales y estables, con la finalidad de atender provisoriamente estos desajustes, que son generados por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica<sup>28</sup>.

#### **1.4 Convenios vigentes**

##### Objetivo del Capítulo:

Actualmente existe una serie de convenios vigentes suscritos por Chile para evitar la doble tributación internacional, que abarcan principalmente los impuestos sobre la renta, ya sea de primera categoría en caso de constituirse en Chile un establecimiento permanente y más generalmente en las normas relacionadas con la retención de impuesto adicional por las remesas efectuadas desde Chile hacia el extranjero. En este punto analizaremos el efecto de estos tratados a la luz de la implementación de los impuestos digitales en Chile y su posible efecto.

---

<sup>27</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.52

<sup>28</sup> Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE. < <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >. Pag.5



Uno de los principales elementos que se debe considerar para analizar la tributación de una sociedad en Chile es si tiene o no residencia en el país, en el caso de los impuestos sobre plataformas digitales esta situación no se da, ya que las sociedades dueñas de las plataformas, por regla general, tienen residencia en sus respectivos países (para ver el detalle de las plataformas inscritas en el SII ver en el capítulo Evaluación Económica de la Disposición según datos del SII), por esta razón bajo la actual normativa que regula la tributación de las sociedades, no estarían gravadas con impuestos en Chile debido a su no residencia, esto es sin perjuicio del impuesto adicional que precisamente grava a los contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile cuando corresponda y la situación especial del IVA en base a los nuevos hechos gravados incorporados por la ley N°20.210, la cual ajustó las normas de IVA, especialmente incorporando el artículo 8 letra n) de dicho cuerpo legal.

Los tratados de doble tributación firmados por Chile bajo el modelo OCDE se aplica a las rentas empresariales y el patrimonio en general, razón por la cual en este aspecto estos tratados no son aplicables a los servicios digitales prestados en Chile en la medida que se encuentren gravados con IVA, pero sí en el análisis del caso particular se llega a la conclusión que la renta remesada debe ser gravada con impuesto adicional, y en tal caso pueden aplicarse los convenios vigentes para evitar la doble tributación aplicando las rebajas que correspondan, incluso pueden quedar exentos de impuestos en caso de ser consideradas rentas empresariales conforme al convenio o si por aplicación de las reglas generales el concepto se encuentra exento de impuesto.

Cabe tener presente que la ley N°21.210 que establece las modificaciones que permiten la tributación con IVA para los servicios señalados en el nuevo artículo 8 letra n) de dicha norma, han sido elaboradas internamente y no como un proceso de negociación con los países de los cuales los prestadores de servicios gravados en Chile son residentes, es decir el origen de esta norma es una norma local y no un convenio internacional. Teniendo presente esta situación creemos que se debe

tener en cuenta la visión que la OCDE tiene respecto de la regulación que cada jurisdicción esta haciendo sobre la tributación de la economía digital.

En reunión sostenida por la OCDE/G20 en octubre de 2019, se avanzó en la búsqueda de una alternativa de solución multilateral que grave la actividad de las economías digitales, es necesario recordar que esta agrupación reúne a más de 130 jurisdicciones, en términos generales lo que se plantea es la necesidad de que la tributación se efectúe en el lugar donde se desarrollan las actividades de manera sostenida y significativa, independiente de que no se cuente con presencia física en el lugar, además de establecer una manera de compartir las potestades tributarias de los países firmantes. A la vez la OCDE advierte lo perjudicial que podría resultar que cada jurisdicción establezca unilateralmente impuestos sobre la economía digital, situación que efectivamente es la que ha regulado Chile para ciertos tipos de servicios establecida en la ley N°21.210 y que además está en tramitación en el congreso para el caso de la actividad de transporte de pasajeros.

En consideración a lo anterior creemos que de existir una regulación coordinada entre los países que conforman la OCDE, la actual legislación podría quedar en un futuro obsoletas y deba ser reemplazada por una única normativa de con carácter de convenio internacional que permita actuar a las jurisdicciones que lo suscriben de manera coordinada y con la posibilidad de compartir información para una mejor fiscalización, tal como sucede en la actualidad con los convenios para evitar la doble tributación aplicables a los impuestos a la renta y el patrimonio.

## **Capítulo 2 Normas Nacionales**

### **2.1 Ley N°21.210 Publicada en el diario oficial el 24 de febrero de 2020.**

La normativa señalada nace del mensaje presidencial de fecha 11 de marzo de 2020. El cual también fue presentado con el nombre de “proyecto de modernización

tributaria”, abarcó una serie de temas tributarios dentro de las cuales se comprenden a modo de ejemplo normas relacionadas con la depreciación del activo fijo, modificaciones de los plazos para solicitar devolución de IVA en el contexto del artículo 27 bis, modificación en el impuesto a la renta del régimen general de tributación de las empresas, entre muchas otras iniciativas, dentro de estas además se incorporó normativas relacionadas con lo que se conoce como impuestos digitales, es decir aquellos que gravarían básicamente a diferentes tipos de servicios que se obtienen a través de internet o aplicaciones móviles, donde el prestador de servicio no se encuentra en Chile situación que a la fecha no estaban quedando gravados con ningún impuesto, a modo de ejemplo podíamos señalar a servicios como; Netflix, Spotify, Uber Eats, AirB&B, Amazon, Alibaba, Dropbox, Icloud, etc.

Lo anterior teniendo en cuenta en cada caso la calidad del servicio prestado. A continuación, presentamos el estado actual y las modificaciones necesarias que se efectuaron a las diferentes normas tributarias.

## **2.2 Modificaciones incorporadas a la ley de IVA.**

**Artículo 3:** Se incorporaron algunas modificaciones, pero lo más relevante respecto de nuestro tema son los incisos séptimo y octavo nuevos que dicen relación con la posibilidad que tiene el director del Servicio de impuestos internos mediante resolución fundada, de establecer una retención que deberá ser efectuada por los operadores de tarjetas de débito como red compra o de crédito como VISA, MasterCard, etc. para efectuar las retenciones de impuesto por las operaciones que administren de los contribuyentes no residentes ni domiciliados en Chile que además no estén acogidos al régimen de tributación simplificada del párrafo 7 bis también nuevo.

**Artículo 5:** Se agregó un párrafo tercero, el cual complementa la normativa anterior y establece una presunción legal respecto de cuándo debe entenderse que los

servicios son utilizados en Chile para efectos de aplicarlos a los impuestos digitales. Y en este sentido señalo que cumpliendo 2 de las 4 hipótesis ahí señaladas se debe entender que el servicio es utilizado en Chile y por tanto debe quedar gravado con impuesto.<sup>29</sup>

**Artículo 8vo letra n:** Corresponde a un nuevo hecho gravado especial incorporado por la ley N°21.210 señalada, correspondiente a los servicios remunerados prestados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, cabe destacar que en este caso estos servicios no se encuentran gravados con impuesto adicional, sino que se ha dejado afecto solo a IVA.

Respecto de lo anterior también abordaremos en nuestro desarrollo la opción que originalmente se planteó para gravar este tipo de servicios mediante un impuesto especial conforme al mensaje presidencial de esta reforma tributaria.

En este sentido también será pertinente comentar el efecto real que este impuesto tendría respecto de los consumidores finales tanto cuando el servicio se presta tanto bajo una relación B2B o B2C con el consumidor final, teniendo en cuenta para ello que prácticamente estos servicios en su totalidad se realizan bajo un contrato de los que se conocen como contratos de adhesión<sup>30</sup>.

**Artículo 11:** La reforma tributaria incluyó una modificación legal que armoniza el nuevo sistema de retención del artículo 3 modificado y el nuevo párrafo 7° bis. Para entenderlo mejor hay que tener en consideración que este artículo está dentro del

---

<sup>29</sup> “a) Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;

b) Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;

c) Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o,

d) 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.”

<sup>30</sup> Ley 19.496, 1997 “Artículo 1° N°6.- Contrato de adhesión: aquel cuyas cláusulas han sido propuestas unilateralmente por el proveedor sin que el consumidor, para celebrarlo, pueda alterar su contenido.”

párrafo tercero de la ley del IVA, llamado “*Del Sujeto del Impuesto*”, y que básicamente se refiere al sujeto pasivo del impuesto que debe enterar el mismo en arcas fiscales, lo cual por norma general debería ser el mismo vendedor o prestador del servicio, no obstante el presente artículo 11 en su letra e) establece que lo será el contribuyente de IVA Chileno cuando el prestador del servicio este domiciliado o residente en el extranjero. Hay que notar eso sí que la norma anterior dejaba abierta la posibilidad de ser sujeto pasivo a cualquier beneficiario del servicio, fuera contribuyente de IVA o una persona natural cualquiera, sin embargo, la norma lo precisa solo a los contribuyentes de IVA.<sup>31</sup>

**Párrafo 7° bis del título II:** La ley de reforma tributaria agrega el nuevo párrafo 7° bis a la ley del IVA se incorporó una serie de artículos que tienen por objeto hacer operativo el cobro de los impuestos a estas empresas extranjeras, partiendo de la base de que estos contribuyentes no tienen domicilio ni residencia en Chile y que tampoco se han constituido como agencias ni como establecimientos permanentes en el país. Para estos efectos se incorporan nueve artículos nuevos que van desde el artículo 35 A al 35 I, mediante los cuales se regula un sistema simplificado para el cumplimiento tributario de los impuestos.

---

<sup>31</sup> “e) El beneficiario del servicio que sea un contribuyente del impuesto de este Título, siempre que la prestación sea realizada por un prestador domiciliado o residente en el extranjero;”

## **El Régimen Simplificado**

Conforme a las disposiciones legales y en consideración a los principios internacionales reconocidos sobre tributación y recomendaciones provenientes de la OCDE en relación a que los impuestos no inhiban al inversionista para desarrollar actividades empresariales en jurisdicciones extranjeras, es que para el modelo de la declaración y pago de impuestos provenientes de contribuyentes extranjeros que desarrollan las actividades señaladas en el artículo 8<sup>vo</sup> letra n) incorporada por la ley N°21.120, es que se estableció un sistema simplificado, el cual presenta varias particularidades que se comentan a continuación;

### Inscripción y aspecto generales del régimen.

La ley delega la facultad al director del Servicio de Impuestos Internos, teniendo también en consideración que esta facultad proviene del artículo 6° letra A N°1 del código tributario, en los artículos 1°, 4° bis y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980.

Para estos efectos fue publicada en la página del SII la resolución 55 del 20 de mayo de 2020 que contiene las instrucciones generales para efectos de cumplir con esta obligación de inscripción, las cuales en todo caso permite a aquellos contribuyentes que voluntariamente se inscriban eximirse de otras obligaciones tributarias tales como, Inscribirse en el Rol Único tributario, Inscribirse en registros especiales, efectuar declaración de inicio de actividades y sus modificaciones posteriores, así como dar aviso de término de giro.

Cabe destacar que para el contribuyente extranjero este régimen simplificado es opcional, lo que implica que puede inscribirse voluntariamente en el régimen

general, para lo cual tendrá que obtener su Rol Único Tributario en Chile y cumplir con sus obligaciones de la misma manera que lo haría un contribuyente nacional, esto es llevar los registros necesarios para hacer sus declaraciones por lo cual no les serían aplicables las liberaciones que en ese sentido incorpora este régimen simplificado, deberá además hacer su declaración de inicio de actividades y modificaciones posteriores entre otras obligaciones que afectan a los contribuyentes locales.

Lo anterior si bien puede constituir una mayor carga administrativa para el contribuyente, le otorga la ventaja de poder rebajar del total de las ventas los crédito fiscales por las compras efectuadas en Chile y que se encuentren afectas a IVA, ya que bajo el régimen simplificado no tiene derecho a efectuar estas rebajas, ahora bien entendemos que este beneficio no sería muy relevante en el entendido que estas sociedades no generarían créditos fiscales importantes pues por su naturaleza la mayorías de sus operaciones de compras y gastos serían efectuadas fuera del país, de todas formas cada sociedad debería evaluar si los créditos fiscales a los cuales tendría derecho superan los costos adicionales de cumplimiento que le significaría optar por el régimen general de tributación en Chile.

Ahora bien, existen dos situaciones especiales, en las cuales el contribuyente extranjero a pesar de todo no va a quedar obligado a enterar el impuesto IVA o no va a quedar afecto a este impuesto en los siguientes casos:

1. El contribuyente extranjero no quedará obligado a enterar el impuesto en Chile cuando el beneficiario del servicio sea un contribuyente de impuesto IVA en Chile, ya que en este caso operaría el cambio de sujeto establecido en el artículo 11 letra e) de la LIVA. Para estos efectos el contribuyente nacional deberá emitir una factura de compra.

2. El contribuyente extranjero no quedará afecto a IVA cuando el servicio prestado se encuentre gravado con impuesto adicional conforme al artículo 12 letra e N°7 de la LIVA. En este caso eso si el beneficiario nacional del servicio debe

informar al contribuyente extranjero y retener parte de la remuneración correspondiente al impuesto adicional para enterarlo en tal calidad a la Tesorería.

Por último, la ley contempla la posibilidad que el Servicio emita una resolución para el cambio de sujeto a las empresas emisoras de medios de pago, ya sea tarjetas de crédito o débito, sobre todo cuando existan antecedentes de que no se está cumpliendo con la obligación tributaria.

### Cambio de sujeto de IVA por servicios prestados desde el extranjero

Como en toda relación jurídica personal se distinguen dos sujetos, el sujeto activo y el sujeto pasivo, así en las obligaciones tributarias por mandato constitucional es el estado quien tiene la potestad para imponer impuestos siendo el sujeto activo de la relación jurídica y por otra parte el sujeto pasivo que a la vez lo podemos subclasificar en dos, en primer lugar aquel sujeto pasivo que mediante una acción suya incurre en el hecho gravado con el impuesto, siendo en este caso el beneficiario, consumidor o pagador de los bienes o servicios gravados con el impuesto IVA, a este sujeto es a quien afecta económicamente el impuesto, y por otra parte encontramos a aquel que debe cumplir con la obligación tributaria, que en este caso como ya dijimos proviene de la ley, y en donde el objeto de la prestación se constituye como una obligación de dar, esto es pagar una suma de dinero equivalente al valor del impuesto en arcas fiscales. En resumen, la doctrina distingue dos tipos de sujetos pasivos de la relación tributaria, El sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pasivo de la obligación tributaria.<sup>32</sup>

Para propósitos del impuesto IVA que se analiza en este trabajo, se debe distinguir cual es la calidad tributaria del beneficiario y por ende el que paga el servicio al extranjero, así se distinguen dos posibilidades;

1. Si el beneficiario del servicio es contribuyente del IVA en Chile, entonces es este el que **deberá** retener el impuesto al contribuyente extranjero y enterarlo

---

<sup>32</sup> VELASCO, Patricio Figueroa (2019): “Manual de derecho tributario”, Págs. 31-33 “



en arcas fiscales dado que aplicaría la retención por cambio de sujeto establecida en la letra e) del artículo 11 de la ley del IVA. Para ellos este contribuyente de IVA debe emitir una factura de compra la que deberá registrar simultáneamente en su registro de compras y su registro de ventas.

Como podemos apreciar en este caso, y haciendo la relación con el párrafo anterior, se confunden en una sola persona el sujeto pasivo del impuesto con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, siendo en este caso el beneficiario del servicio quien además es un contribuyente de IVA.

2. Si el beneficiario del servicio no es contribuyente de IVA, la obligación de enterar el impuesto en arcas fiscales recae sobre el contribuyente extranjero, para lo cual **deberá** registrarse en el sistema de régimen simplificado establecido por el SII, pero en caso de no hacerlo el contribuyente chileno podrá solicitar que se le autorice a retener el impuesto y enterarlo él en arcas fiscales.

Por otra parte, en este caso se distinguen los dos sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, en primer lugar, el sujeto pasivo del impuesto que corresponde al beneficiario del servicio, el contribuyente no afecto a IVA domiciliado en Chile, y por otra parte el sujeto pasivo de la obligación quien permanecería en la persona del contribuyente extranjero prestador del servicio.

Lo anteriormente señalado ha sido resuelto e interpretado por el servicio mediante diversos oficios publicados en su página web<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Oficios 115 del 14-01-2021, 319 del 28-01-2021, 679 del 12-03-2021 y 778 del 25-03-2021

## Cálculo, declaración y pago

Los aspectos a destacar en este sentido son los siguientes:

En cuanto al cálculo es que se efectúa recargando el IVA al valor de sus operaciones y que son cobrados a los clientes, cabe hacer notar acá que necesariamente el valor a pagar por los consumidores va a verse incrementado cuando sean personas naturales u otros no contribuyentes de IVA, pues no tendrá como descontar este incremento, razón por la cual en definitiva el costo económico de esta reforma será pagado por ellos.

Otro aspecto novedoso de la reforma dice relación con el periodo tributario ya que normalmente estos son de un mes, pero en este caso además el contribuyente extranjero puede optar por periodos fijos de tres meses para pagar los impuestos hasta el día 20 del mes siguiente a ese periodo de tres meses, los cuales fueron fijados en enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre y octubre a diciembre.

También se estableció como regla general pagar los impuestos en moneda extranjera sin la necesidad de tener que hacer una solicitud especial al Servicio de Impuestos Internos, lo cual constituye una novedad pues la regla general es que se paguen los impuestos en moneda local, incluso en aquellos casos en que a la empresa se le concedió autorización para llevar la contabilidad en moneda extranjera, la razón para esta excepción es que precisamente los contribuyentes en este caso son extranjeros y en general se entienden que sus operaciones son efectuadas en dichas monedas, también se ha establecido así en consideración a las recomendaciones de la OCDE en cuanto a simplificar el cumplimiento para los contribuyentes extranjeros.

Por último, y a pesar de lo señalado anteriormente pueden los contribuyentes extranjeros pagar sus operaciones en moneda nacional si así lo desean, entendemos que para ellos debería abrir una cuenta en Chile en un banco nacional y en dicha moneda pues estos pagos se efectuarían de todas formas por una plataforma electrónica que para dichos efectos el Servicio a incorporado en su página.

En dicha situación en todo caso no es necesario pedir ningún tipo de autorización al Servicio para efectuar los pagos en moneda nacional habida consideración a que como ya se mencionó, ésta es la regla general para el pago de los impuestos en Chile.

### Posibilidad de realizar ajustes especiales

El artículo 35 G establece la posibilidad de hacer ajustes especiales en el caso de descuentos, anulaciones, terminación o resolución de servicios, que a su vez darían como resultado, el pago de impuesto IVA en exceso, teniendo en consideración las operaciones anteriormente señaladas, y bajo el supuesto de que el reverso se produce en un periodo diferente al que se origina la operación, lo impide efectuar la natural compensación de impuestos dentro del mismo mes.

El procedimiento general del código tributario, el cual implicaría presentar administrativamente un formulario 2117 al Servicio aduciendo a la corrección de errores, rectificar declaraciones pasadas, presentar la documentación pertinente que justifique dichas rectificatorias, las cuales incluirían por ejemplo la emisión de notas de créditos que den cuenta de los señalados descuentos o anulaciones y solicitar se le reintegren los impuestos pagados en exceso. Cabe destacar que bajo este régimen y dado su simplificación, estos contribuyentes extranjeros se encuentran eximidos de emitir dicha documentación tributaria.

Por esta razón y para ser consistentes con el régimen, estos impuestos pagados en exceso pueden ser compensados en periodos siguientes en forma directa rebajando dichos montos de los impuestos que correspondan pagar en el periodo de la compensación, para poder hacer este ajuste eso si primero y como condición previa se deben efectuar primero las devoluciones de las cantidades que correspondan a los consumidores de los servicios resciliados, anulados, terminados o descontados.

**Artículo 12 letra E, número 7:** Esta normativa se encuentra dentro del Párrafo 4° “De las ventas y servicios exentos del impuesto”, dejando exento de IVA las remuneraciones que se perciban de los servicios allí mencionados.

El actual artículo 12 letra E número 7 con la modificación incorporada queda del siguiente tenor;

“7) Los ingresos que no constituyen renta según el Art. 2 N° 1 artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al D.O. 27.09.2012 impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados **o utilizados** 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 embargo la norma antigua señala solo los servicios prestados en Chile, pero la norma actualizada señala a los servicios prestados “o utilizados” en Chile, norma que actualizada para que quede en armonía con la forma en que normalmente se prestan los servicios digitales de plataformas extranjeras en Chile, es decir no desde una empresa situada en Chile, sino que a través de una empresa que no tiene domicilio ni residencia en el país, de esta forma se habría considerado necesario dejar la expresión “servicios prestados o utilizados en Chile”.

Esta norma se relaciona con el artículo 59 de la ley de la renta, que está dentro del párrafo del impuesto adicional (en adelante IA). Entonces en caso de que un servicio quedara exento de IVA por la aplicación de este artículo 12 N°7 letra E y además exento de IA, se deberá gravar de todas formas con IVA, por lo que no se aplicaría la exención.

Respecto de esta norma también se debe considerar el hecho de que la exención de impuesto adicional puede provenir de diferentes fuentes, las cuales pueden ser;

- La ley del impuesto a la renta
- Otras leyes locales que establezcan una exención de impuesto adicional
- Convenios vigentes firmados por Chile para evitar la doble tributación

Para finalizar podemos señalar que las adecuaciones efectuadas a las normas tributarias de impuesto a la renta e IVA tienen por objeto precisar y no dejar lugar a dudas que los servicios prestados o utilizados en Chile quedarán gravados con IVA ya sea porque no existe una norma que los exima de este impuesto o porque estando además exentos de impuesto adicional estos pagos quedarán gravados en cualquier caso con IVA.

### **2.3 Modificaciones a la ley de la Renta.**

Artículo 59 bis: Corresponde a un nuevo artículo incorporado para dejar expresamente exentos de impuesto adicional a aquellos contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que presten sus servicios a personas naturales, en la medida que estas personas no sean contribuyentes de IVA, es decir, entendemos que sería la regla general con las únicas excepciones de las personas naturales que a la vez están constituidas como empresario individual, donde se produce el caso particular ya que el capital no se encuentra organizado en forma separada como una persona jurídica o bajo la ley N°19.857 que autoriza el establecimiento de empresas individuales de responsabilidad limitada.

Con la modificación legal incorporada a la ley de la renta, se sustrae del ámbito del impuesto adicional los pagos que personas naturales con domicilio en Chile hagan a contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, y a la vez quedaría dentro del ámbito de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado bajo la nueva norma, siendo este impuesto recargado en los cobros que las empresas dueñas de las aplicaciones y servicios de tecnología en general efectúan a sus clientes.

## 2.4 Circular 42 del SII publicada el 11 Junio 2020

A quien toca interpretar la ley por regla general y de un modo obligatorio es al legislador, esto conforme al artículo tercero del código civil, sin perjuicio de lo anterior el código tributario establece en su artículo 6° letra A<sup>34</sup>, al director nacional del servicio de impuestos internos la facultad de emitir normas interpretativas las cuales se materializan a través de circulares, estas instrucciones si bien nace de la potestad interpretativa de un órgano administrativo y no del legislador, como lo es el director del Servicio de impuestos Internos, teniendo fuerza obligatoria general para los funcionario de dicho organismo, particular y especialmente para los fiscalizadores que deban aplicar las normas en sus acciones de fiscalización a los contribuyentes.

Lo anteriormente dicho es sin perjuicio de que en la interpretación de una norma que afecte a un contribuyente en particular este pudiera tener una interpretación diferente a la efectuada por el SII, caso en el cual el asunto debería resolverse en los tribunales especiales que conocen de materias tributarias, en este caso, el tribunal tributario y aduanero (TTA).

Dicho lo anterior y efectuadas las prevenciones que se señalaron, el Servicio de Impuestos ha interpretado las normas relacionadas con los impuestos digitales mediante la circular 42 el 11 de junio de 2020, documento que forma parte del marco teórico de nuestro trabajo.

Al respecto en esta parte podemos señalar que el SII se pronuncia sobre diversos aspectos para la aplicación en concreto de las normas legales, su sentido y alcance,

---

<sup>34</sup> A. Al Director de Impuestos Internos: 1°. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

y en otros casos deja abierta la posibilidad de emitir las resoluciones o instrucciones que correspondan dependiendo de la materia.

En relación a la circular 42 las materias sobre las cuales se impartieron instrucciones respecto de los servicios prestados desde el extranjero son las siguientes:

- Nuevo hecho gravado especial
- Territorialidad del impuesto
- Devengo del impuesto
- Sujeto pasivo responsable del pago del impuesto
- Reglas de armonización entre IVA e Impuesto Adicional en relación a los hechos gravados del artículo 8° letra n) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, dentro de las principales instrucciones dadas por la circular, se encarga de precisar cuáles serían las formas de comercio digital que quedarían gravadas con IVA, y en general estas son;

- Intermediación por servicios prestados en Chile.
- Suministro de contenido de entretenimiento digital.
- Puesta a disposición de softwares de almacenamiento, plataformas o infraestructura informática, y
- Servicios de publicidad.

Por último, en cuanto a normas interpretativas del Servicio sobre la materia, como se señala en la norma citada del artículo sexto letra A del código tributario, también puede dictar órdenes para la aplicación práctica de los impuestos, estas órdenes se traducen en resoluciones que la ley o las circulares hacen mención para el desarrollo en detalle de cómo aplicar la norma en un grado ya muy específico usando en general una fórmula como la que sigue; *“Para esos efectos, el Servicio*

*mediante resolución, establecerá la información que deberán proporcionar” u otra similar.*

En relación a las normas introducidas por el nuevo artículo 8 letra n) podemos destacar las siguientes resoluciones;

Resolución N°26 (03/03/2021) : Procedimiento para la denuncia de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que hayan incumplido normas tributarias relativas a la declaración y pago del IVA que grava los servicios del artículo 8° letra n) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Resolución N°91 (21/08/2020) : Establece la obligación de informar las transacciones con tarjetas de pago según lo que se indica. Extracto de resolución publicado en Diario Oficial de 26.08.2020.Extracto de Resolución publicado en Diario Oficial de 26.08.2020.

Resolución N°67 (25/06/2020) : Establece procedimiento sobre declaración y pago del impuesto al valor agregado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, conforme al nuevo párrafo 7° bis de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de 02.07.2020)

Resolución N°55 (20/05/2020) : Regula Inscripción en el Régimen de Tributación Simplificada establecido en el Artículo 35 A del nuevo párrafo 7° Bis de La Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Y sustituye obligaciones dispuestas en el artículo 51 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y en el párrafo 2° del Título IV del Libro Primero del Código Tributario. (Extracto de Resolución publicado en el Diario Oficial de 27.05.2020)



## 2.5 Ley Uber

Con fecha 20 de Julio ingresó al congreso el proyecto de la llamada ley UBER el cual busca regular la actividad del transporte de pasajeros que provienen de aplicaciones digitales

La fuente material que da origen a estas nuevas regulaciones principalmente se produce por la irrupción de nuevas formas de economías colaborativas en el sector de transporte mediante la utilización de plataformas tecnológicas como teléfonos inteligentes, los cuales dejan en principio en una posición de desventaja a los sistemas de transportes tradicionales, especialmente taxis y radiotaxis, quienes operan en un sector altamente regulado debido a las externalidades que pueden producir, entre las que se encuentran la congestión, contaminación y riesgo de accidentes.

En la experiencia comparada en estas materias se observa que las formas de abordar estas regulaciones han visto diferentes alternativas, e incluso en una misma jurisdicción, siendo prohibidas en algunos casos y en otros la flexibilización para permitir el uso de estas tecnologías con cierta regulación asociada a su impacto económico y social atendiendo al beneficio de los consumidores y su seguridad.

Las nuevas regulaciones tienen por objeto el beneficio de las personas en su conjunto, tanto los pasajeros, los sistemas de transporte tradicional como los que provienen de estas nuevas tecnologías y que se fundan en las economías colaborativas.<sup>35</sup>

A continuación, analizaremos brevemente la propuesta que está en discusión en el congreso con especial enfoque en los aspectos tributarios que se visualizan;

---

<sup>35</sup> Mensaje N° 77-366 - Santiago, 20 de julio de 2018, pags. 1 - 7

### Impuestos aplicables en Chile para estas sociedades:

El enfoque de esta ley es distinta a la de impuestos sobre las plataformas digitales ya que a los servicios de transportes de pasajeros se les hará establecerse en Chile y por tanto debería pagar todos los impuestos que le corresponda como cualquier empresa establecida en Chile, esto es impuesto a la renta a nivel de empresa, patente municipal, todas las obligaciones de retención y pago que le pudiera caber como agente retenedor respecto ya sea de sus trabajadores, retenciones de impuesto adicional o de profesionales independientes, entre otras obligaciones de cumplimiento tributario cuando aplique.

### Aplicación de IVA:

En este caso al igual que el resto de las sociedades chilenas, por los servicios de transporte de pasajero que se prestan bajo esta modalidad estarían exentos de IVA conforme al Artículo 13 N° 3 del DL 825, razón por la cual estas sociedades establecidas en Chile no tributaría con este impuesto por los servicios de transporte de pasajeros que presten, sin embargo esta no es una exención personal, sino real que solo favorece a la actividad, razón por la cual en caso de incorporar al giro de sus actividades otros tipos de servicios estos deberán ser analizados en particular para verificar si procede su exención de IVA.

### Impuesto Adicional:

En este punto cabe recordar que este impuesto grava a las sociedades sin domicilio ni residencia en Chile, pero en relación a la sociedad domiciliada en Chile que es quien paga por los servicios prestados por el proveedor extranjero, esta deberá retener el impuesto adicional que corresponda, dependiendo de la calificación que tengan dichos servicios, así si lo que se paga es a título de dividendo este quedaría gravado con tasa de 35% y la posibilidad de rebajar el

impuesto de primera categoría como crédito conforme a lo señalado en el artículo 63 de la ley de la renta. Sin embargo si los pagos efectuados al exterior se pudieran calificar como comisiones por los servicios prestados en Chile, estos quedarían exentos de impuesto adicional conforme al artículo 59 N°2 de la Ley de la Renta, cabe considerar que en las dos situaciones señaladas no existe la posibilidad de aplicar convenios para la doble tributación pues en el caso de los intereses la exención se produce por la aplicación de las normas generales locales y en el caso de los dividendos estos están fuera de la aplicación de convenios por la reserva que a este respecto a firmado Chile en estos tratados.

Por otro lado el proyecto de ley también contempla una serie de requisitos adicionales que no tienen un impacto impositivo, sobre las cuales no profundizaremos, sin embargo ellas dan cuenta de un mayor control del negocio en cuestión, a modo de ejemplo las modificaciones apuntan a la existencia de un establecimiento en Chile a quien se le puedan hacer aplicables las normas de la Ley N° 19.496, de protección a los derechos del consumidor, el punto es importante pues, bajo la regulación de la tributación de las plataformas digitales en los casos indicados en la Ley N° 21.210, no se da esa posibilidad, pues en la práctica las sociedades dueñas de estas aplicaciones mantienen sus oficinas en su país de origen, por lo cual no le son aplicables las normas chilenas en este sentido.

Al 16 de marzo de 2021 este proyecto de ley se encuentra en el congreso con urgencia simple en el segundo trámite constitucional del senado.

## **Capítulo 3 Discusión de los Efectos Económicos**

### Objetivo del Capítulo:

En base a la información disponible haremos una descripción de los posibles efectos de la implementación de los Impuestos Digitales en Chile, los cuales pueden venir por una manifestación en la economía o por la recaudación de impuestos originada.

### **3.1 Impuesto propuesto en el mensaje y la propuesta final de IVA**

Originalmente se planteó el establecer un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto con tasa de un 10% para los servicios prestados por empresas extranjeras y utilizados en Chile por personas naturales, trasladando la responsabilidad de la recaudación a las empresas emisoras de los medios de pago que son los utilizados para el pago de estos servicios por parte de los consumidores personas naturales.

Para el caso de que los consumidores finales sean personas jurídicas se planteó gravar estas operaciones con impuesto adicional, no se mencionó la tasa en el proyecto, por lo cual acá se podría aplicar la norma general con tasa de 35% o si se estima que la sociedad extranjera constituye un establecimiento permanente y que además esta domiciliada en aquellos países con los cuales Chile tiene un convenio de doble tributación vigente estos servicios podría quedar no gravados con impuesto, lo cual supondría un problema pues no se cumpliría el objetivo de gravar estas operaciones.

A pesar de lo anterior finalmente esta propuesta no fue la solución implementada, ya que luego de tener en consideración el informe de la comisión de hacienda de fecha 20 de agosto de 2019 se optó por afectar estos servicios con IVA en razón según se expresa, de los lineamientos dictados por la OCDE, cuya actual tasa vigente es de un 19%, más gravoso para las personas naturales si se considera que la propuesta anterior consideraba un 10%, pero a la vez menos gravoso para el

contribuyente de impuesto adicional y que de la posible tasa general a aplicar, esto es un 35%, bajaría a 19%.

Por otro lado, se establece una serie de mecanismos para la recaudación donde la posibilidad de que sea a través de la empresa emisora de la tarjeta de pago solo sería residual y no general como aparecía en el primer proyecto, esta situación sólo se daría en el caso de que el Director del Servicio haciendo uso de sus atribuciones disponga un cambio de sujeto pasivo del IVA cuando estos contribuyentes extranjeros presten servicios en Chile pero no se hayan inscrito en el régimen simplificado.

### **3.2 Evaluación Económica según datos del SII**

#### **Proceso de Recaudación**

Las modificaciones tributarias que permitieron gravar con IVA a ciertos servicios digitales prestados por compañías extranjeras entraron en vigencia el 1 de Junio, y aquellas empresas que se inscribieron mayoritariamente lo hicieron en la modalidad de pago trimestral, de esta forma marca un inicio de cómo será recaudado este impuesto el segundo ciclo será en Enero y corresponderá a la recaudación de los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre.<sup>36</sup>

En este primer trimestre la declaración y pago alcanzó un monto de 62 millones de dólares siendo 120 plataformas o empresas digitales inscritas en el periodo.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Para el Director del SII, Fernando Barraza, este resultado marca un hito y “es fruto del trabajo que el Servicio ha venido desarrollando en los últimos años, con el objetivo de adecuar nuestro marco normativo a las características de los nuevos modelos de negocio que surgen en el marco de la Economía Digital a nivel mundial”. Sitio SII [En línea] [fecha de consulta: 22 de Octubre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial SII. < <http://www.sii.cl/noticias/2020/221020noti02er.htm>>

<sup>37</sup> Sitio SII [En línea] [fecha de consulta: 22 de Octubre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial SII. < <http://www.sii.cl/noticias/2020/221020noti02er.htm>>

## Origen Geográfico de las Empresas

Conforme a los datos presentados por el servicio de impuestos internos y luego de un proceso de identificación de origen se puede determinar que el origen de las empresas digitales se encuentra concentrado en un 52% en Zona de Norte América, representando los destinos de cuatro naciones; Estados Unidos 50%, Irlanda 9% y Reino Unido 7% y Alemania 6%. Así solo estas cuatro naciones representan el 72% de la nación de origen de las empresas digitales adheridas al pago de IVA.

Zona	Cant. Empresas	%
NORTE AMÉRICA	64	52%
EUROPA	47	38%
SUD AMÉRICA	7	6%
OCEANÍA	2	2%
ASIA	2	2%
MEDIO ORIENTE	1	1%
<b>Total general</b>	<b>123</b>	<b>100%</b>

Fuente SII

País	Cant. Empresas	%
UNITED STATES	62	50%
IRELAND	11	9%
UNITED KINGDOM	9	7%
GERMANY	7	6%
SPAIN	5	4%
BRAZIL	3	2%
AUSTRALIA	3	2%
ARGENTINA	3	2%
DENMARK	2	2%
MEXICO	2	2%
BELGIUM	2	2%
NETHERLANDS.	2	2%
COLOMBIA	1	1%
JAPON	1	1%
SWITZERLAND	1	1%
LUXEMBOURG	1	1%

SINGAPORE	1	1%
CHINA	1	1%
SWEDEN	1	1%
FRANCIA	1	1%
ESTONIA	1	1%
POLAND	1	1%
ROMANIA	1	1%
ISRAEL	1	1%
<b>Total general</b>	<b>23</b>	<b>1</b>

Fuente SII<sup>38</sup>

- **Hechos Gravados**

En esta sección se analiza los nuevos hechos gravados del número 8 letra n, incorporados a la ley del IVA por la ley N°20.120

En todo caso para poder establecer si los servicios digitales en cuestión están gravados con IVA, necesariamente se debe analizar si conforme a las normas relativas al impuesto adicional establecida en el título IV de la ley de Impuesto a la Renta, puesto que como se mencionará en cada caso en particular, cuando corresponda aplicar impuesto adicional, automáticamente estas mismas actividades quedaran exentos de la aplicación del IVA señalado, aun cuando se cumplan las condiciones para su aplicación, como las nuevas normas de territorialidad, lo anterior conforme al artículo 12 letra E, número 7.

- **Intermediación por servicios prestados en Chile.**

En general, si lo analizamos desde un punto de vista local, antes de la reforma, la intermediación se encuentra gravada en términos locales con IVA, por encontrarse dentro de los servicios señalados en el artículo 20 N°4 de la ley de Impuesto a la

---

<sup>38</sup> Sitio SII [En línea] [fecha de consulta: 25 de noviembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial SII. < [http://www.sii.cl/vat/dwn\\_eng.html](http://www.sii.cl/vat/dwn_eng.html) >

Renta, a estos servicios también se les conoce como de corretaje o de aquellos que desarrollan los comisionistas.

En relación al impuesto adicional estos servicios estarían exentos de dichos impuestos conforme al artículo 59 N° 2, de la ley de Impuesto a la Renta, y por tanto es lógico que queden gravados con la nueva normativa, pues los únicos que no quedarían gravados con IVA, son aquellos que se encuentran afectos a Impuesto Adicional, cabe precisar eso sí que el número 2 mencionado, señala a las comisiones, es decir a la naturaleza de la remuneración, y no menciona directamente el concepto de intermediación, sin embargo, consistentemente con las interpretaciones efectuadas por el SII podemos señalar que el tipo de remuneración que reciben quienes actúan como intermediarios, son de aquellas que normalmente se conocen como comisiones.

Cabe mencionar que para contribuyentes que no tienen presencia física en Chile, pero que bajo el nuevo artículo 5, de la ley del IVA en lo que respecta a la territorialidad, en el caso de configurarse los supuestos por los cuales los servicios se entienden prestados o utilizados en Chile, estos quedarían en consecuencia afectos a IVA, dada su no afectación con impuesto adicional conforme a lo señalado en el párrafo anterior.

Ahora bien, al respecto acá hay que distinguir dos situaciones diferentes, que pueden dar origen a dos hechos gravados;

Lo primero, y es el que nos interesa, es la comisión o si consideramos un nombre más genérico, la remuneración que se paga al exterior por el servicio de intermediación, la cual quedará afecta a IVA aplicando la nueva normativa.



Segundo, es aquel que puede derivar eventualmente de la importación del bien en particular o de la prestación de los servicios subyacentes por el cual se esta efectuando la mencionada intermediación, en ambos casos se debe estar a las normas particulares para la aplicación o no del impuesto IVA según corresponda, pero que de todas formas dicho análisis no hace parte propiamente tal de la nueva normativa relaciona a los impuestos digitales.

A modo de ejemplo dichas intermediaciones se originan en servicios prestados por proveedores como Booking, Airbnb, etc.

- **Suministro de contenido de entretenimiento digital.**

La ley de Impuestos a la renta tanto respecto de los servicios gravados con IVA, que son aquellos que se mencionan en el artículo 20 Números 3 y 4, y también respecto del impuesto adicional, no se refieren a este tipo de servicios, o no al menos mencionándolos bajo este nombre, “suministro de contenido de entretenimiento digital”, por tanto para saber si estos quedarán afectos a impuesto adicional habría que ver bajo las normas generales, y como estos servicios son contratados, prestados y pagados que eventualmente podrían quedar gravados.

Al respecto si el servicio esta supeditado al pago de una regalía a pagar por el uso del contenido, podría por ejemplo sostenerse que este se encuentra gravado con impuesto adicional conforme al inciso primero del artículo 59, lo anterior sin considerar eventuales rebajas de tasa producto de la aplicación de convenios de doble tributación vigentes.

Conforme a lo establecido en la circular 42 del SII, estos servicios digitales incluyen videos, música, juegos u otros análogos. Además de los señalados en la norma se

encuentran, por ejemplo, video-juegos, mapping, hologramas, realidad virtual, realidad aumentada, etc.

En este caso se debe hacer como ya se señaló anteriormente, un análisis la luz de los contratos de servicios que se suscriban para verificar su posible afectación con impuesto adicional pues de esta manera no quedaría gravado con el impuesto IVA que de otra manera los gravaría en su calidad de servicios digitales y cumpliendo con los demás requisitos de territorialidad ya señalados.

A modo de ejemplo dichas intermediaciones se originan en servicios prestados por proveedores como Netflix, Spotify, Amazon Prime Video, Playstation, etc.

- **Puesta a disposición de softwares de almacenamiento, plataformas o infraestructura informática.**

Al igual que los servicios señalados en el punto anterior, estos no están directamente tratados en la ley de la renta, ni en relación a aquellas actividades mencionadas en los números 3 y 4 del artículo 20, las cuales podrían quedar afectos a IVA, así como tampoco tratadas directamente en el artículo 59 de la ley de impuesto a la renta. Tampoco en relación a la ley del IVA tenían un tratamiento particular como hecho gravado hasta antes de la modificación efectuada por la ley N° 21.210.

Al respecto, para poder verificar si estos servicios se encontrarían gravados con impuesto adicional, y como consecuencia de ello exentos de IVA, en la medida que, del análisis de los contratos, estos pudieran quedar gravados conforme a las normas relativas al impuesto adicional señalado en el título IV de la ley de Impuesto a la Renta.

Existe jurisprudencia administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos<sup>39</sup>, donde se le solicita a este organismo pronunciarse respecto de la tributación del comercio de ciertos servicios digitales (Cloud) que ahí se señalan, donde se puede observar que el Servicio en su respuesta se sitúa en una serie de situaciones, las cuales incluyen; los servicios prestados por un no residente en Chile, pero que sean utilizados en Chile, los que por esta última condición en principio son gravados con impuesto IVA, sin embargo habría que determinar también si son servicios licenciados o no, pues en este último caso al quedar gravados con impuesto adicional, no quedarían gravados con IVA.

También se expresa el caso de la exportación de servicios digitales por un contribuyente nacional, caso en el cual también se plantea la distinción de si son o no productos licenciados.

Son estas situaciones las que se deben responder a la luz de la actual normativa, pues como ya se ha señalado, existe una directa relación entre servicios gravados con impuesto adicional los cuales dejan automáticamente fuera la posibilidad de afectación con IVA.

Estas actividades conforme a la circular 42 de abril de 2020, incluye servicios prestados por medio de plataformas dispuestas en internet, y que dentro del ambiente de los servicios digitales provienen de operaciones conocidas como “computación en nube” o “cloud computing”, tales como “software as a service” – SaaS, “platform as a service” – PaaS e “infraestructure as a service” – IaaS.

---

<sup>39</sup> Oficio N° 1833 de 23.06.2016 disponible en;  
<[https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/jurisprudencia\\_administrativa/ley\\_impuesto\\_ventas/2016/ja1833.htm](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2016/ja1833.htm)>

- **Servicios de publicidad.**

Los servicios de publicidad bajo la normativa chilena se encuentran gravados con IVA, por formar parte de aquellos servicios del artículo 20 N°3 de la ley de Impuesto a la Renta.

Ahora bien, desde el punto de vista del impuesto adicional los servicios de publicidad se encontrarían exentos sólo en la medida que estos pagos estén asociados a bienes y servicios “exportables”, lo anterior conforme a lo señalados en el artículo 59 N°2 inciso segundo. Por lo que a contrario sensu se puede señalar que los servicios de publicidad que no digan relación con la exportación de dichos bienes y servicios quedarían gravados con la tasa general del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es 35%

Bajo el esquema de la nueva normativa que afecta a aquellos contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, que cumplan con los requisitos de territorialidad conforme a los presupuestos legales, de manera tal que se entienda que el servicio se encuentra prestado o utilizados en Chile, pero aquí habría que hacer una distinción entre aquellos gravados con impuesto adicional y aquellos exentos de impuesto adicional, siendo solo en este último caso alcanzado por la norma que los afectaría con IVA.

A modo de ejemplo dichas intermediaciones se originan en servicios prestados por proveedores como Facebook, AliExpress, Google, etc.

## La Presunción de Territorialidad de los Servicios Digitales

Acerca de La territorialidad del impuesto digital, presunción de territorialidad, es decir, que el servicio fue prestado o utilizados en Chile son dos requisitos que se deben cumplir de cuatro posibles, y estos como lo señala el inciso tercero del nuevo artículo 5, se refieren a;

“a) Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;

b) Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;

c) Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o,

d) 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.”

De todas formas, la presunción señalada corresponde a una simplemente legal por lo que el contribuyente tiene la posibilidad de alegarla y demostrando o acreditando que el servicio no fue efectivamente prestado en Chile.

### **3.3 Brechas y aspectos pendiente de Regulación**

En este apartado se desarrollará un análisis de las brechas actuales frente a la implementación del modelo de pago de IVA a las plataformas digitales extranjeras y los pasos que deben seguir las instituciones. De igual forma se analizará el efecto tardío de estas medidas en nuestra economía y sus implicancias.

Por otra parte, se abordará los aspectos pendientes de la reforma de modernización de impuestos digitales, un aspecto relevante es que el impuesto a la renta es un mecanismo aun no tratado por esta normativa y que ciertamente a juicios de OCDE requiere de acuerdos multilaterales, esta última propone mecanismos y la fijación de impuestos o tasas especiales<sup>40</sup>. Sin embargo, claro es que el problema de la erosión fiscal comienza a ser abordado, pero requiere de tener en mira que los impuestos directos como la renta sigue siendo un tema pendiente no abordado en Chile, para estas plataformas digitales extranjeras que no tienen residencia en Chile.

Finalmente, nuestro trabajo consistirá en presentar el estado del arte de los impuestos digitales y brindará una visión de alternativas jurídicas y propuesta de carácter jurídico económico para abordar las brechas y desafíos pendientes.

### **Proyecciones de Recaudación**

Conforme lo ha señalado el SII, se estima que las proyecciones para el impuesto IVA a servicios Digitales y comercio electrónico recaudaría la suma de US\$219 Millones para 2021. En régimen proyectado se estima que para el 2024 esta cifra sería de US\$241 Millones<sup>41</sup>. Una de las variables que impactaría sobre esta recaudación sería la condición de Pandemia que estaría activando la demanda por

---

<sup>40</sup> Comentarios de la OCDE

<sup>41</sup> Asesoría Técnica Parlamentaria “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05), Agosto 2019

servicios de entretención para el hogar, como también lo sería las plataformas de trabajo y estudio tales como Zoom, que facilitan las interacciones por videollamadas.

En octubre el SII informó que Google y Netflix se ubicaban como los principales pagadores de IVA en Chile, seguido de Sony Interactive Entertainment, Facebook, Spotify, Microsoft, Amazon y Zoom.

Al momento de tener información sobre los montos de estas plataformas Tesorería señaló que "no es posible proporcionar la información desglosada por cada plataforma extranjera, debido a que dicha información está sujeta a normas de secreto conforme lo dispone el Código Tributario <sup>42</sup>, las cuales impiden dar conocer los impuestos pagados específicamente por un contribuyente o empresa determinada". Otra consideración que según el organismo impediría conocer el detalle de los montos pagados por cada plataforma es que ello "importaría una divulgación de datos comerciales o económicos de las empresas requeridas".

## **Tamaños de Mercados**

Un ejercicio simple sobre la determinación de el tamaño de mercado que comienza a ser más visible para la economía digital es reconocer que un impuesto IVA de US\$ 241 Millones representa un mercado que generará ventas netas por más de US\$1.200.- Millones.

Para tener una dimensión de este mercado digital, si lo comparáramos con el mercado de vino chileno, este último exportó en términos de ventas netas del orden

---

<sup>42</sup> Decreto Ley 830, Chile, Código Tributario 1974. Artículo 35 Inciso segundo "...El Director y demás funcionarios del Servicio no podrán divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera datos relativos a ellas, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del presente Código..."

de US1.921 Millones el año 2019<sup>43</sup> lo cual pone en manifiesto el tamaño de mercado que representa en términos de ventas para nuestra economía.

## **Igualdad en el ámbito tributario**

Nuestra constitución indica en su Artículo N°1 inciso primero “las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos” luego en el inciso tercero señala “El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece”. Cuando nuestra constitución se refiere a la igualdad debemos entender que debe existir mismo trato ante la misma condición jurídica.

En materia de impuestos, nuestra actual Constitución señala en el numeral 20 inciso primero del Artículo N° 19, *“la Constitución asegura a todas las personas: La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”* en su inciso segundo *“En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”*.

Frente a este punto, nos preguntamos si las facilidades que se dan a empresas extranjeras vs locales que operan en mercados de Servicios Digitales, afecta algunos de los principios tributarios de nuestro ordenamiento o de aquellos que son

---

<sup>43</sup> Observatorio Español de Mercado de Vino: Sitio OEMV [En línea] [fecha de consulta: 20 Enero 2021]. Publicación. Disponible en Sitio oficial OEMV <<https://www.oemv.es>>.



promovidos por Organismos internacionales como OCDE. Un hecho cierto es que un nacional, cuando debe enterar el Pago del IVA debe hacerlo de forma mensual, en el caso de las empresas extranjeras estas por facultad del Director de SII y que la misma ley del IVA le entrega la potestad de fijar reglamento o mecanismos para que estas empresas efectúen el pago de la retención realizadas.

Es cierto que la intención de brindar facilidades para el pago, era lograr por el principio de neutralidad afectar lo menos posible la actividad económica, pero lo que debemos preguntarnos es los efectos que ese tratamiento genera y las desigualdades que en el trato frente al mercado local se producen. Así para poner la perspectiva el emprendimiento digital chileno, a diferencia de empresas extranjeras no puede posponer el pago del IVA mensual, pero las empresas extranjeras si y pueden decidir si lo pagan mensual o lo declaran de forma trimestral desde una perspectiva de recaudación parece ser un facilitador pero desde una mirada de la competitividad favorece al extranjero. Tal es así que, si miramos la retención trimestral que generará el 2021 por concepto de IVA, esto asciende a US\$80 Millones, los cuales vienen a ser una fuente de financiamiento para las empresas extranjeras por el cual no existe pago de interés ni equivalente.

En estos términos podemos señalar que esta regulación si bien hoy genera una mayor recaudación fiscal y apunta a reducir la erosión de la base impositiva, en consecuencia, también viene a generar una desigualdad en el trato de los emprendedores en un mercado nacional que no tiene igual incentivo por desarrollar la economía del futuro que son los Servicios Digitales. Una mirada más equilibrada podría ser pensar que estas reglamentaciones tan trascendentales en primer lugar deba recaer en el legislador, sin embargo la regulación recaer en el Director de SII así por ejemplo en cuanto un contribuyente de primera categoría que incumpla sus obligaciones tributarias aparejará como consecuencia las respectivas multas, en cambio para este caso las empresas extranjeras que no cumplan con retener y pagar el impuesto IVA, traerá como consecuencia una medida de cambio de sujeto retenedor, es decir será en contribuyente chileno de IVA quien retenga el impuesto, eventualmente podría serlo el contribuyente chileno no afecto a IVA si así lo solicita,

o finalmente el emisor de la tarjeta de crédito quien deberá retener el impuesto o bien como señala un oficio del Servicios de Impuestos Internos<sup>44</sup>, implicará en último término el paso de dicha empresa extranjera a un registro de proveedores no inscritos pero nada dice de aplicar multas, por tanto exime a las empresas extranjeras.

Aspectos como estos deben ser considerados por el legislador para así no afectar la competitividad local y como consecuencia el principio de neutralidad que se busca resguardar.

### **Adaptación de las Empresas Extranjeras**

Sobre el proceso de adaptación de las empresas extranjeras, podríamos señalar que es un proceso rápido en el cual las empresas extranjeras haciendo uso de la etapa de transición, mayoritariamente adoptaron el mecanismo de pago trimestral. Resulta evidente que este mecanismo es muy favorable para dichas empresas digitales puesto que les permite retener el 19% de las ventas y pagar dicha retención de forma trimestral sin reajustes.

Desde esta perspectiva y entendiendo que las primeras 124 empresas que adhirieron a este mecanismo no ven afectados sus ingresos en cuanto el IVA es de cargo del usuario o cliente final de dichos servicios, para muchas puede significar un beneficio económico puesto que desde la vereda de un contribuyente local de primera categoría dicho importe podría significar disponer de un capital de trabajo sin ningún tipo de intereses, haciendo pensar que no existiría incentivo local para desarrollar industria digital con permanencia en Chile, pudiendo afectar la decisiones de los agentes económicos en cuanto a donde establecer su asiento.

---

<sup>44</sup> Oficio N° 319, de 28.01.2021 Subdirección Normativa Dpto. de Impuestos Indirectos

### 3.4 Visión Consensuada de Impuesto Digital

Ya en nuestro país en un informe desarrollado y elaborado para la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en el marco de la discusión del “Proyecto de Modernización Tributaria”, se plantea la problemática de sobre la falta de una política consensuada internacional sobre los desafíos ficales de la digitalización, mientras los países buscas soluciones unilaterales con medidas tales cómo: ampliar el concepto de establecimiento permanente, retener impuestos, impuestos sobre el volumen de negocios y régimen especiales a grandes multinacionales<sup>45</sup>.

No obstante lo anterior, estas medidas conllevan implícitamente riesgos a los cuales los países pueden verse inmersos tales como impactos en la inversión, la innovación y el crecimiento. Esto ha motivado a los miembros de la OCDE en avanzar en “criterios de sujeción” y reglas de “atribución de beneficios”.

Es así que en la búsqueda de una solución consensuada la OCDE propone el avance en estos dos pilares:

1. Definir si las obligaciones tributarias las tiene en donde la compañía tiene su sede, o donde residen sus clientes o usuarios <sup>46</sup>. Para aquello se propone elaborar un test de presencia económica (no física) significativa suficiente como para permitir al país en cuestión gravar los beneficios de esa multinacional, cuando se detecte una deliberada y sostenida interacción con esa jurisdicción. Lo anterior permitiría gravar los intangibles ligados a la economía digital<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> Asesoría Técnica Parlamentaria “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05), Agosto 2019, Chile Pagina 1: “...De acuerdo a la OCDE, dichas medidas buscan proteger y/o expandir la base impositiva del país donde se encuentran los usuarios, utilizando medidas como la aplicación alternativa del umbral del establecimiento permanente, retención de impuestos, impuestos sobre el volumen de negocios, o regímenes específicos dirigidos a grandes empresas multinacionales...”

<sup>46</sup> Asesoría Técnica Parlamentaria “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05), Agosto 2019, Chile Pagina 2 “...Así, se abandonaría la necesidad de la presencia física de las multinacionales, gravando sus beneficios en una jurisdicción determinada...”

<sup>47</sup> Asesoría Técnica Parlamentaria “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05), Agosto 2019, Chile Pagina 2 “...De acuerdo a la OCDE, estos son tanto los producidos por los propios usuarios como los ligados al marketing, esto es, a la forma en cómo la multinacional se presenta y se diferencia de competidores en la comunidad concreta donde se quiere posicionar y promocionar...”

2. Definir una fórmula de reparto global del beneficio de las multinacionales digitales sobre criterios pre-definidos, por ejemplo, en función del número de trabajadores o del nivel de ventas que la multinacional tiene en cada país. Lo anterior también considera la posibilidad de incluir reglas para la implementación de medidas como un impuesto mínimo o permitir a los países la posibilidad de poner una carga impositiva extra si la empresa genera ganancias en un país con una tasa impositiva baja.

A la fecha Chile se ha inclinado en la aplicación del IVA bajo el principio de destino, vale decir que se grava, en última instancia, el consumo final que tiene lugar dentro del Estado, de forma que permite mantener el principio de neutralidad en el comercio internacional.<sup>48</sup>

Por otra parte, La Unión Europea, ha sido crítica en señalar que las normas fiscales internacionales no se ajustan a la realidad de las economías globales modernas, no reconocen las formas en que se generan las ganancias en el mundo digital y que existe desajuste entre el lugar donde se crea el valor y donde se pagan los impuestos<sup>49</sup>.

Así, La Comisión Europea se ha dispuesto aplicar, como medida provisional un impuesto corporativo para que las ganancias se registren y graven en lugares donde las empresas tengan interacción significativa con los usuarios a través de canales digitales con un 3% sobre los ingresos obtenidos de tres tipos de servicios, en los cuales el valor principal se crea a través de la participación del usuario, tal como;

a. Beneficios de los datos del usuario (por ejemplo, ubicación publicitaria)

---

48(OCDE, 2018): estableció restricción y limitaciones a las medias de los Estados: (i) ser provisionales; (ii) abordar cuestiones específicas y ser proporcionadas; (iii) minimizar el riesgo de sobre imposición; (iv) diseñadas para limitar los costos de cumplimiento y no obstaculizar la innovación.

49 (Comisión Europea, 2018)

b. Servicios que conectan usuarios y facilitar las entregas de bienes y prestación de servicios. (por ejemplo, mercado en línea, plataformas para "economía compartida")

c. Otros servicios digitales como aquellos de transmisión de datos.

Dado que la principal problemática a la hora de aplicar un impuesto a los beneficios es que exista una presencia permanente, en este contexto global al diluirse esta presencia permanente en una existencia digital se ha introducido en algunos ordenamientos la denominación de "presencia digital".

Hasta acá podemos señalar que nuestro ordenamiento jurídico ha regulado de forma transitoria y diferenciada la aplicación de impuestos IVA a plataformas digitales extranjeras y por ende ha dado respuesta parcial a la problemática de erosión fiscal dado que aún no ha implementado medidas para la recaudación de impuesto renta de los beneficios que estas generan localmente, de cierta forma viene a restablecer en si los principios de igualdad y equidad en los tributos versus otros agentes que ya operaban en el mercado digital chileno y que tienen permanencia en Chile. Sin embargo, es en cuanto a la neutralidad impositiva que consagra nuestra Constitución Política de la República que resulta ser materia a lo menos discutible en cuanto a su actual cumplimiento. En este sentido como lo plantea José Luis Zabala, en materia de neutralidad de tributos existe "la tendencia a que el tributo se utilice, especialmente en exenciones y créditos, como una herramienta de política económica, como lo es en algunos casos, de incentivo a la inversión"<sup>50</sup>, estas tendencias alteran el principio que el tributo tenga un objetivo Fiscal y no que agentes económicos asuman una conducta a fin de lograr una política que la autoridad se ha propuesto. En este sentido la preocupación es que los agentes extranjeros cumplan con la modalidad de pago de IVA tal como lo hacen los locales y esto sea solo una medida temporal, puesto que si esto no ocurre así se estaría afectando la neutralidad incentivando la digitalización de empresas extranjeras mayoritariamente multinacionales en desmedro de aquellas locales.

---

<sup>50</sup> Zabala José "Manual de Derecho Tributario" Editorial Jurídica Cono Sur Ltd. 1998

### **3.4.1 Derecho Comparado**

En algunos Ordenamientos Tributarios Jurídicos, se han introducido cambios unilaterales que a lo menos resulta interesante tener presente tales como los siguientes;

En la India, se ha implementado medidas con el fin de modificar el umbral del establecimiento permanente, para lo cual se consideró el concepto de presencia económica significativa, según el número de ingresos locales o número de usuarios, en México se ha buscado un mecanismo en donde se establece que las plataformas retengan a sus socios el Impuesto sobre la Renta (ISR) e Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), en Francia se ha implementado un impuesto sobre el volumen de negocios que define las transacciones imponibles principalmente en función de su destino final, es decir, en función de la ubicación de la “audiencia pública” o espectadores del suministro en línea del contenido digital, en Nueva Zelanda, desde octubre de 2016 se impone un impuesto sobre el consumo de bienes y servicios (GST) a los proveedores no residentes de servicios electrónicos. Los proveedores extranjeros están obligados a registrarse para GST en Nueva Zelanda si sus ventas locales superan cierto umbral predefinido en un año fiscal. En Reino Unido La introducción de un impuesto sobre servicios digitales, se aplica a los ingresos en el lugar de los beneficios, a todas las empresas que se desvíen de los protocolos habituales. En este caso, desde abril de 2020, se aplica una tasa del 2% para los

ingresos específicos derivados de servicios como los motores de búsqueda, plataforma de redes sociales y mercado en línea.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Asesoría Técnica Parlamentaria “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05), Agosto 2019

## CONCLUSION

El desarrollo de las tecnologías han permitido la aparición de nuevas formas de comercio por internet a través de plataformas tecnológicas, aplicaciones móviles que pueden ser descargadas de teléfonos inteligentes, donde una de sus principales características es que no existe un vínculo territorial entre el consumidor y el prestador extranjero del servicio, en el cual este último se encuentra normalmente domiciliado en el extranjero, principalmente en Estados Unidos e Irlanda, sin contar con presencia física en Chile.

La situación ha traído desafíos importantes a las jurisdicciones locales en orden a poder regularizar esta situación, evitando la erosión fiscal que produce la no recaudación de impuestos en el lugar donde se desarrolla la actividad económica, a lo anterior se suma la falta de normas legales tributarias claras que permitan la afectación con impuesto a estas compañías extranjeras, recordando que bajo el principio de legalidad no es posible cobrar impuestos si no existe una norma que los imponga, y como un problema adicional y práctico emerge la casi nula posibilidad de fiscalización. Originalmente se ingresó al congreso un proyecto que establecía un impuesto único y sustitutivo de un 10% sobre las ventas netas, lo cual no prosperó y derivó finalmente en la actual ley N°21.210.

Con la publicación en el diario oficial el 14 de febrero de 2020 de la ley N°21.210 de modernización tributaria que dentro de una serie de modificaciones a diferentes normas impositivas, incorporó específicamente cambios en la ley del IVA mediante el nuevo artículo 8<sup>vo</sup> letra n) para gravar con IVA los servicios digitales que la misma norma señala y en la medida que estas no estén gravadas con el Impuesto Adicional de la ley de la renta. La afectación con IVA se produce entre otras razones por las recomendaciones efectuadas por la OCDE y por su mayor facilidad en cuanto a su aplicación, recaudación y fiscalización, considerando que bajo este impuesto



existen normas en las cuales se puede aplicar la figura del cambio de sujeto pasivo de la obligación tributaria, pudiendo ser radicados en diferentes personas jurídicas con domicilio o residencia en Chile.

Con el objeto de implementar la norma tributaria, se otorgaron a los contribuyentes extranjeros una serie de facilidades para el cumplimiento impositivo, entre ellas se encuentran, la posibilidad de acceder a un sistema simplificado de cumplimiento tributario mediante la inscripción en un registro voluntario, posibilidad de pagar los impuestos en moneda extranjera sin necesidad de un requerimiento especial, se extendió el periodo de pago regular, el cual normalmente es de un mes para los impuestos mensuales como el IVA a un periodo de tres meses lo que permite obtener a estas sociedades extranjeras capital de trabajo por dicho periodo, situación que no es posible para ningún contribuyente nacional, con lo cual se puede entender que se afecta en forma negativa el principio de neutralidad e igualdad que debería considerar la implementación de las normas impositivas. Una alternativa habría sido implementar estas facilidades como una norma transitoria para no afectar a los contribuyentes locales, o producir incentivos a los agentes económicos locales para establecerse en el exterior y así gozar de estos mismos beneficios.

La afectación con impuestos sin tener presencia física en Chile implica que no se está recaudando impuesto a la renta en Chile por concepto de impuesto corporativo o a las empresas, tampoco es posible recaudar otros impuestos como los municipales, y en general todos aquellos que si pagaría una empresa establecida, o con presencia física en Chile, sin perjuicio de lo señalado se observa que otras jurisdicciones han incorporado un impuesto a la renta a las empresas que prestan servicios digitales desde el exterior, así como en algunas otras se ha incorporado un impuesto en base a un porcentaje sobre los ingresos totales, y en muchos casos al igual que en Chile se ha implementado el cobro mediante la aplicación de IVA, adicionalmente se han definido parámetros novedosos como el de presencia económica significativa como un paralelo a lo que sería una presencia física en la

economía, o audiencia pública, entre otros conceptos que han ido surgiendo a partir del fenómeno de la economía digital.

Cabe destacar el proyecto de ley que se está tramitando en el congreso que tiene por objeto regular la prestación de servicios de transporte a través de plataformas digitales, o como se le conoce debido a su fuente material, el “proyecto de ley Uber”, que presenta como novedad la exigencia de que los prestadores extranjeros se constituyan en Chile para que puedan prestar sus servicios, y con esto se vean en la necesidad de cumplir, como cumple cualquier persona jurídica residente en Chile, con la totalidad de las normativas laborales, tributarias y de toda índole que les afecten. Acá se puede ver una segunda alternativa diferente a lo implementado para el resto de los servicios indicados por la ley N°21.210 que grava otros servicios digitales, fundándose principalmente en lo regulado del mercado de transportes y las implicancias sociales que trae consigo la prestación de estos servicios.

Finalmente creemos que lo que viene en materia de impuestos sobre servicios digitales en Chile dependerá en parte de la evaluación económica y tributaria, del impacto de su implementación, tanto en términos de recaudación como en la economía, y también de hacia donde se dirijan los estudios que se efectúan a nivel internacional, organismos como la OCDE, la Unión Europea, entre otros, ya que frente a mercados globalizados, normativas locales como la actual podrían ceder frente a convenios que sobre la materia emerjan con el fin de regular los tributos y otros aspectos relevantes de forma multilateral entre las economías que intervienen.

## BIBLIOGRAFÍA

- MORENO GONZÁLEZ, Saturnina: “Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS. Especial referencia al problema del nexo”, en Moreno González, S. (dir.), Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital, Cizur Menor (Navarra), Thomson Reuters Aranzadi, 2017, pág. 102.
- VOGEL, Klaus “Worldwide vs Source Taxation of Income” Páginas 216-219
- QUINTANA FERRER, Esteban: “Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales “Nueva Fiscalidad, Número 3, ISSN: 1696-0173, 2019, Páginas 159-19.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “Notas sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”, 2018, pág. 21.
- KOFLER George, MAYR Gunter, SCHLAGER Cristoph. “International Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures”, European Taxation, nº 4, 2018, pág. 126.
- ZABALA, José “Manual de Derecho Tributario” Editorial Jurídica Cono Sur Ltd. 1998
- DIMITROPOULOU, Christin. “The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions”, Intertax, nº 2, 2019, págs. 212 y 218.
- Fortune500 [en línea]. [fecha de consulta: 8 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial fortune500<<https://fortune.com/company/amazon-com/fortune500/>>
- Tratado Funcionamiento Unión Europea TFUE.
- Sitio Parlamento Europeo [En línea] [fecha de consulta: 11 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial Parlamento Europeo <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/82/la-politica-de-competencia>>.
- Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020]. Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE

< <http://www.oecd.org/tax/beps/news-events/news/> >.

- Sitio OCDE [En línea] [fecha de consulta: 15 de Septiembre 2020].  
Publicación diaria. Disponible en Sitio oficial OCDE  
< <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> >.
- Circular N°50, CHILE, Servicio de Impuestos Internos, 11 de Octubre 2018.
- Circular N°42, CHILE, Servicio de Impuestos Internos, 11 de Junio 2020.
- Oficio N° 319, de 28.01.2021 Subdirección Normativa Dpto. de Impuestos Indirectos
- Ley 21.210. CHILE, Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 24 Febrero 2020.
- Asesoría Técnica Parlamentaria “Proyecto de Modernización Tributaria” (Boletín N° 12043-05), Agosto 2019