



Universidad de Concepción

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**“MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA: IMPUESTO A LOS SERVICIOS
DIGITALES”**

LEY 21.210

**MEMORIA DE PRUEBA PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIADA EN
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Por: Josefa Ignacia Ruiz-Migueles Sepúlveda

Profesor guía: César Augusto Parra Muñoz

Concepción, Chile 2019

Se autoriza la reproducción total o parcial, con fines académicos, por cualquier medio o procedimiento, incluyendo la cita bibliográfica del documento.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	14
1. ¿Qué son los servicios digitales?	14
2. Particularidades del IVA en el comercio electrónico y servicios digitales.....	21
3. ¿Están gravados los servicios digitales en nuestro país?	23
4. Normas que aplica el S.I.I para dar solución al problema	31
5. ¿Es necesario gravar estos servicios?	31
CAPÍTULO II RECOMENDACIONES INTERNACIONALES Y DERECHO COMPARADO	34
1. Directrices internacionales de la OCDE sobre IVA en los servicios digitales.....	35
2. Marco de la tributación del comercio electrónico (Ottawa 1998).....	45
3. Criterios y recomendaciones de la CEPAL y UNCTAD sobre economía digital.....	46
4. Impuesto a los servicios digitales en otras legislaciones.....	52
4.1 Uruguay.....	52
4.2 Costa rica.....	54
CAPÍTULO III ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY	57
1. Historia Fidedigna del establecimiento de la Ley	57
2. Elementos del IVA en los servicios digitales en Chile	74
CONCLUSIÓN	103

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS 115
BIBLIOGRAFÍA 116

“Ya en la actualidad, los ordenadores han hecho que el sistema financiero sea tan complicado que pocos humanos pueden entenderlo. A medida que la IA mejore, puede que pronto alcancemos un punto en el que ningún humano logre comprender ya las finanzas. ¿Qué consecuencias tendrá para el proceso político? ¿Puede el lector imaginar un gobierno que espere sumiso a que un algoritmo apruebe sus presupuestos o su nueva reforma tributaria? Mientras tanto, redes de cadenas de bloques entre iguales y criptomonedas como el bitc in pueden renovar por completo el sistema monetario, de modo que las reformas tributarias radicales sean inevitables. Por ejemplo, podría acabar siendo imposible o irrelevante gravar los dólares, porque la mayoría de las transacciones no implicarán un intercambio claro de moneda nacional, o de ninguna moneda en absoluto. Por tanto, quizá los gobiernos necesiten inventar impuestos totalmente nuevos, tal vez un impuesto sobre la información (que será, al mismo tiempo, el activo más importante en la economía y la única cosa que se intercambie en numerosas transacciones).  Conseguir  el sistema político lidiar con la crisis antes de quedarse sin dinero?”¹

¹ Noah Yuval HARARI, 21 Lessons for the 21st Century, Debate, 2018, página 24. ISBN 978-956-9545-82-5.

INTRODUCCIÓN

¿Cómo podemos aumentar la recaudación fiscal? ¿Cómo están gravados los servicios digitales en Chile y en otros países? ¿Cuánto podrá el fisco recaudar si se gravan estos servicios?

Esas son las preguntas que se tuvo que haber planteado el ejecutivo antes de presentar el proyecto de modernización tributaria, a través del mensaje presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018.

Se estima que por este impuesto a los servicios digitales el fisco de Chile pueda recaudar US\$40 millones anuales según el ministro de Hacienda Felipe Larraín², misma estimación que hace la CEPAL en su informe sobre tributación digital (2019)³, advirtiendo que la estimación es conservadora. Para CLAPES UC, se podrían recaudar US\$110 millones anuales⁴.

En el informe financiero del proyecto de ley se estima una recaudación de US\$219 millones en el año 2021, US\$227 millones para el año 2022, US\$234 millones para el año 2023 y US\$242 millones para el año 2024. Sin embargo, el día 02 de enero de 2020, la comisión de hacienda del Senado celebró sesión en la que hubo varios invitados, con el fin de que presentaran su opinión respecto del proyecto que llegó desde la Cámara de Diputados. En lo que interesa, el Sr. *Michel Jorrat*, ex Director del S.I.I, señala como inquietud de que resulta casi

² Véase: <https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/03/19/941692/Reforma-tributaria-Impuestos-digitales-de-19-recaudarian-US40-millones.html>

³ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

⁴ Leonardo Hernández, Pinjas Albagli (2017), *Economía Digital: Oportunidades y Desafíos*. Documento de trabajo N° 40. Centro UC Clapesuc. Pontificia Universidad Católica de Chile. Página 19.

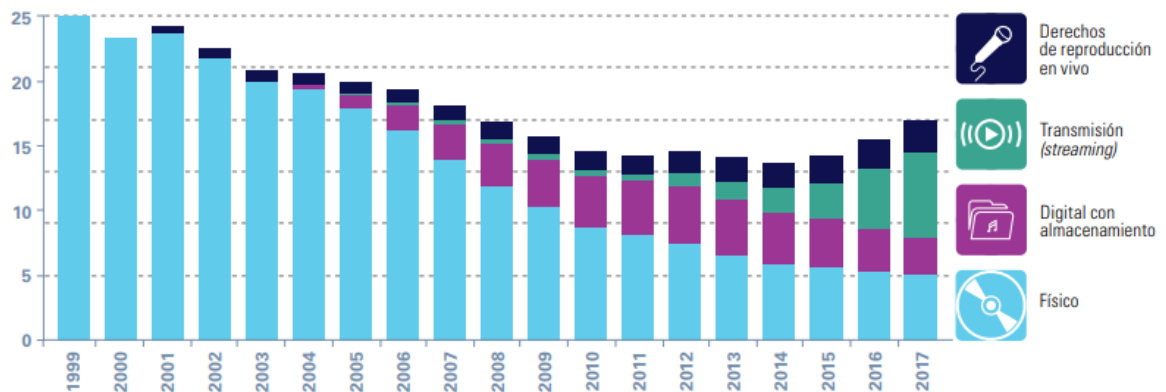
Rescatado de:

<https://clapesuc.cl/assets/uploads/2018/01/24-01-18-doc-trab-n41-economia-digital-lh-pa.pdf>

imposible que el fisco recaude US\$241 millones por concepto de economía digital y comercio transfronterizo, en razón de que, en comparación con países latinoamericanos, donde la tasa del IVA es mayor, se ha recaudado montos mucho menores (a lo más US\$57 millones en Argentina, tasa 21%). Con ello concluye que es improbable que se recauden más de US\$100 millones anuales.

Es preciso reconocer que estas estimaciones pueden ser discutidas, sin embargo, con el avance creciente del comercio digital se aumentará considerablemente el número de consumidores de estos productos y con ello la recaudación fiscal, pues es un hecho que serán muchas más personas quienes se sumerjan en esta era digital, y con la utilización de las plataformas digitales tendrán que pagar los impuestos correspondientes por entretenimiento, publicidad, intermediación, etc.

Ingresos de la industria musical global por tipos de medios, 1999-2017
(En miles de millones de dólares)



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base IFPI, Global Music Report 2018. Annual State of the Industry, 2018 [en línea] <http://www.ifpi.org/downloads/GMR2018.pdf>

Es por lo anterior que es foco fundamental eliminar la brecha digital entre grandes potencias mundiales y los países de la región latinoamericana en esta materia, brecha que se explicará con más detalle en el capítulo segundo de este trabajo.

Desde hace ya algunas décadas, nuestro país se ha caracterizado por recibir una influencia enorme de economías extranjeras, en las cuales se ha intentado

ingresar y permanecer con el objeto de borrar el estigma de país en “vías de desarrollo”, para pasar a un estatus de “país desarrollado”.

Hoy en día, cuando hablamos de servicios, imaginamos un sinfín de posibilidades impensadas hace solo algunos años atrás. Con la llegada de las empresas transnacionales los consumidores hemos logrado obtener servicios tanto tangibles como intangibles, que pueden ser prestados desde cualquier parte del mundo, e incluso, algo muy novedoso, estar a solo un clic de distancia. Son servicios que por muy lejos que estén las empresas matrices que lo prestan, el consumidor lo puede obtener en cuestión de segundos en su computadora como formato digital, o en cuestión de días, en caso de que se trate de un tangible.

Cuando hablamos de servicios tradicionales o tangibles, sabemos que estamos en presencia de una acción o prestación que una persona realiza para otra, que exista algún tipo de remuneración, que se trate de una actividad comprendida en el artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley sobre impuesto a la Renta, y, sobre todo, que el servicio se preste o se utilice en el territorio nacional. Sin embargo, cuando hablamos de servicios digitales o de intangibles, nos damos cuenta que estos carecen del último elemento, el de territorialidad, pues al tener la característica de ser servicios inexistentes físicamente, ya que se prestan de manera digital en un medio etéreo como es el internet, se producen dudas respecto de dónde se prestan realmente dichos servicios.

Es en este punto en donde está el problema, pues ¿Por qué gravar con impuestos un servicio que se presta de manera tangible y no gravar un servicio que se presta de manera digital o intangible, si a la larga satisfacen necesidades de consumidores de manera similar? Véase por ejemplo el caso de Netflix que presta un servicio de alquiler de películas de manera intangible, vía digital, versus el caso del antiguo local Blockbuster que también prestaba el servicio de alquiler de películas, pero de manera tangible, ya que en una tienda física se alquilaba

por un par de días un VHS, DVD o DVD blue-ray⁵, o bien el caso de VTR u otras empresas similares, que prestan servicios de entretenimiento mediante el ofrecimiento de películas y/o series vía digital, prestación por la que pagan impuestos por el solo hecho de estar establecidos en Chile. ¿Hay en este ejemplo un atentado a la libre competencia? ¿Será que el sistema tributario dejó de ser neutral y permite situaciones en que a las empresas que proporcionan servicios tangibles les es más costoso tributariamente subsistir, cuando en realidad satisfacen las mismas necesidades de entretenimiento? ¿Es justo que a una empresa que no está constituida en Chile no se le graven sus servicios versus otra que sí lo está?

Estas preguntas son de preocupación internacional, tanto así que distintas organizaciones internacionales (OCDE, CEPAL, UCTAD, BID⁶, etc.) desde los años 90's, en distintas mesas redondas, conferencias con Jefes de Estado de todas partes del mundo y de la región, han ido elaborando informes y descrito principios entregando criterios, directrices y propuestas o recomendaciones a los Estados para que se avance en materia de comercio electrónico y tributación digital.

De esta manera, con la irrupción de la economía digital, para la política tributaria y la fiscalización de ella surgen una serie de desafíos, ya que como los sistemas tributarios se diseñaron en épocas anteriores (como en el caso de Chile) presentan una serie de puntos débiles que favorecen la erosión de los ingresos fiscales cubriéndose las empresas con la capa de lagunas jurídicas, al no estar regulados estos nuevos modelos digitales, dejando de tributar o teniendo que tributar doblemente en distintas jurisdicciones.

⁵ Para más información sobre el caso Netflix y Blockbuster se puede leer esta breve reseña: < <https://www.ticbeat.com/innovacion/de-como-netflix-acabo-con-blockbuster-o-como-la-innovacion-siempre-gana/>

⁶ Banco Interamericano de Desarrollo.

Por el lado del IVA surge la dificultad para gravar las operaciones en el lugar de consumo, de sobre manera en el caso de los servicios digitales, debido a que el vendedor reside en otra jurisdicción.

En el caso del impuesto a la Renta, al no estar constituidas mediante establecimiento permanente en el país en donde se desarrolla la operación, la renta solo puede gravarse en el país en donde reside la empresa matriz. Debido a ello, la digitalización de la economía exagera el desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, por la facilidad para escoger cualquier jurisdicción como país de residencia y centro de operaciones (CEPAL, 2019).

Debido a esta problemática, para evitar que los Estados se queden sin dinero, algunos países de la región han tomado cartas en el asunto y ya tienen una legislación vigente en tributación de servicios digitales, tales como Argentina⁷, Colombia⁸, Costa Rica⁹, Perú¹⁰, Uruguay¹¹ y Chile¹². Otros tienen

⁷ Ley N° 27.430 de 2017, artículo 87.

Disponible en:

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm>

⁸ Ley N° 1.819 de 2016, artículo 180.

Disponible en:

<https://gydconsulting.com/userfiles/Ley-1819-29-dic-16-Reforma-Tributaria-Diario-Oficial-50101.pdf>

⁹ Ley N° 9.635 de 2018, artículo 30.

Disponible en:

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720

¹⁰ Ley de impuesto a la renta, decreto supremo N° 179-2004-ef, artículo 9° letra i).

Disponible en:

<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#> (capítulo II).

¹¹ Sección VII de la Ley núm. 19.535, de rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal correspondiente al ejercicio 2016, reglamentada mediante el Decreto núm. 144/048 de 2018, del Ministerio de Economía y Finanzas.

Disponible en:

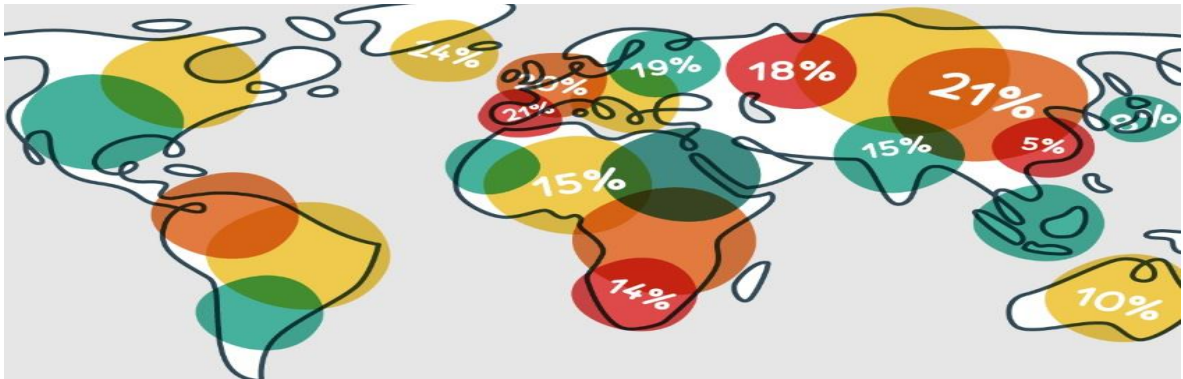
<https://legislativo.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/leyes/ley19535.pdf>

¹² Boletín 12.043-05 cámara de diputados.

Disponible en:

https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05

ingresados en sus respectivos Congresos proyectos de ley en actual tramitación como México¹³.



(Impuesto a los servicios digitales en el mundo) Fuente: Quaderno¹⁴.

Es aquí donde el Gobierno presenta el proyecto de modernización tributaria, en el que incluye en su artículo 15 un nuevo impuesto, denominado “impuesto a los servicios digitales”, que en palabras del ejecutivo *“busca otorgar un tratamiento tributario moderno y fiscalizable para la economía digital en sus diversas manifestaciones (...) emparejar la cancha de los diversos emprendimientos digitales que surgen día a día con las Pymes tradicionales, pero teniendo especial cuidado con no afectar el desarrollo de la economía digital, cuya irrupción está generando desafíos en todo el mundo, así como también enormes beneficios para las personas.”*¹⁵

Muchos de nosotros nos relajamos el fin de semana viendo una serie o película en Netflix, cuando vamos de fiesta usamos la aplicación Spotify para escuchar música, si tenemos hambre y no queremos salir de casa pedimos comida por Uber Eats o Rappi, por dar algunos ejemplos prácticos. Todo esto podría estar

¹³ Gaceta: LXIV/1SPR-33/98435, proyecto ingresado el 21.08.2019.

Disponible en:

http://www.senado.gob.mx/64/gaceta_comision_permanente/documento/98435

¹⁴ Link de consulta: <https://quaderno.io/es/blog/impuestos-digitaes-traves-del-mundo/>

¹⁵ Proyecto de ley, Mensaje N° 107-366, página 11.

gravado con un 10% de aprobarse como se presentó el proyecto de modernización tributaria¹⁶.

Por todo lo anterior es que ha surgido esta investigación, pues se ha hecho necesario saber, desde la perspectiva del consumidor qué aplicaciones van a ser más caras y cuánto más tendré que pagar, y desde una perspectiva más investigativa, qué contiene el hecho gravado, cuál será la tasa, si en otros países las soluciones que se han dado son mejores que la que se dio en Chile, existiendo una mejor solución al problema de la no tributación del comercio electrónico que la planteada por el ejecutivo.

Es aquí donde en un primer capítulo se mostrará el problema existente y sus desafíos, se explicará qué son los servicios digitales y sus componentes, se expondrá ciertas particularidades del IVA en el e-commerce y en los servicios digitales, se señalará si el Servicio de Impuestos Internos, vía administrativa, ha tenido pronunciamientos al respecto de gravar estos servicios y de ser así, qué normas aplica y si se infringe el principio de legalidad, además de la opinión de la autora de si es necesario o no gravar estos servicios.

Luego, en el segundo capítulo, se presentarán criterios de organismos internacionales y los criterios que se han planteado en otras legislaciones en atención a los desafíos que plantea el comercio electrónico.

Ya en el tercer capítulo, se presentará la Historia Fidedigna de la ley, a través de una síntesis del proyecto original y su tramitación en el Congreso Nacional, todo en lo relativo a los servicios digitales, y finalmente se analizará norma por norma este nuevo hecho gravado en el apartado de los elementos del IVA en los servicios digitales en Chile.

¹⁶ El día 24 de febrero de 2020 se publicó el Diario oficial la Ley 21.210 que moderniza la legislación tributaria. Todo el análisis del proyecto se estudia en el capítulo III de este trabajo.

Para finalizar, se entregarán las conclusiones de la investigación, se propone una definición de servicios digitales, se compara entre los criterios de organismos internacionales, soluciones comparadas y el proyecto presentado con su discusión, si tienen una misma perspectiva, o si se diferencian y en cómo lo hacen, además de dejar algunas propuestas para mejorar la normativa vigente.

Se quiere hacer presente que, en este trabajo, se abordará este impuesto desde una perspectiva de impuesto indirecto de consumo (IVA), dejando de lado el análisis de los impuestos directos que van unidos a estas operaciones.

CAPÍTULO I

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Suponiendo ya que para evitar la competencia desleal y la pérdida de recursos fiscales es casi obligatorio gravar estos servicios, la principal problemática que se plantea, desde una perspectiva tributaria, es el de la territorialidad del impuesto: en qué jurisdicción se van a gravar estos servicios digitales, si en el país de origen o en el país de destino.

El segundo gran problema es cómo se va a crear esta nueva forma de tributación, considerando que es absolutamente nuevo a todo lo que conocemos respecto a la digitalización de las normas jurídicas.

Otro problema es el de la doble imposición o la doble des-imposición involuntaria de las empresas a raíz de que las legislaciones mundiales actuales aún no han procurado soluciones de cooperación entre países debido a la falta de coordinación y cooperación internacional en IVA.

El no hacerse cargo de los desafíos que presenta la tributación digital, es derechamente renunciar a una cantidad considerable de recursos fiscales, renuncia que será más dolorosa en la medida que los modelos de negocio avancen con la tecnología. Es por ello que, para ir avanzando en estos desafíos, se irán resolviendo cuestiones fundamentales para entender la problemática.

1. ¿Qué son los servicios digitales?

Para entender qué son los Servicios Digitales, debemos necesariamente estudiar los elementos del Comercio Electrónico. No hay que ser un experto en informática para comprender que el internet ha revolucionado nuestra vida, y lo seguirá haciendo a niveles que naturalmente desconocemos durante todo el siglo XXI y los venideros.

Es el internet y las nuevas tecnologías las que hacen posible un intercambio económico impensado en décadas pasadas, cuando se estableció el sistema tributario que actualmente rige en nuestro país, y en muchos otros a nivel mundial. Es por esta evolución informática y/o digital que tenemos que empezar a crear conceptos nuevos e idear nuevos sistemas que permitan una adecuación de nuestras legislaciones a los tiempos modernos digitales.

En este contexto los conceptos de economía digital, internet, comercio electrónico, servicios digitales, etc., ya no resultan ajenos en el diario vivir de las personas promedio. Ya no es raro que adquiramos bienes y servicios a través de medios electrónicos, lo que abre paso a lo que se denomina como “mercado virtual” o “mercado cibernético”, o aún más general “economía digital” al decir de Sandoval (2016)¹⁷.

En esta nueva realidad económica los productores, consumidores y proveedores de bienes y servicios tienen acceso a una red global de información, red que es de muy bajo costo y además muy sencilla de utilizar, logrando que estas mismas características sean parte del comercio electrónico (bajos costos y sencillez en su utilización).

De esta manera, la importancia de esta nueva economía es innegable. Escalona (2017) afirma que Chile es el país que lidera el mercado de e-commerce o comercio electrónico en Latinoamérica con un crecimiento del 20% anual. Eso sí, siendo cifras aún muy bajas ya que, respecto del PIB, el 3,4% que se registró en el año 2015, está muy por debajo del resto de los países OCDE, donde en estas economías alcanzan hasta un 10,7% del PIB¹⁸.

¹⁷ Véase Sandoval Lopez, Ricardo (2016) página 23, *Derecho Comercial – Tomo VI*, Chile, Editorial Jurídica de Chile.

¹⁸ Escalona Caba, E. (2017), página 32. El IVA en los negocios de la era digital. *Revista de Estudios Tributarios*, (17), pág. 31-56. Consultado de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46982/48980>.

Actualmente, tanto en doctrina como los organismos internacionales, se han dado variadas definiciones de comercio electrónico, siendo unas más amplias y otras más restringidas, teniendo ellas elementos comunes, pero sin inclinarse los expertos en una sola definición. Esto no se trata de un asunto trivial, ya que en función de la definición que se utilice se hace referencia a una realidad económica o a otra distinta, lo que implica diferente incidencia en el ámbito tributario¹⁹.

Definiciones de Comercio Electrónico

En noviembre de 1999, el gobierno del Reino Unido emitió un informe llamado “*Comercio electrónico: la Agenda de Impuestos del Reino Unido*”. El documento define el comercio electrónico en los siguientes términos (Párrafo 1.3):

“Si bien no existe una definición internacionalmente aceptada de comercio electrónico, el Departamento de Comercio e Industria ha propuesto esta definición de trabajo a la OCDE: El uso de una red electrónica para simplificar y acelerar todas las etapas del proceso comercial, desde el diseño y la fabricación hasta la compra, venta y entrega del producto. El comercio electrónico es el intercambio de información a través de redes electrónicas, en cualquier etapa de la cadena de suministro, ya sea dentro de una organización, entre empresas, entre empresas y consumidores, o entre el sector público y el privado, ya sea remunerado o no” (Basu, 2001)²⁰

La OCDE, es una de las instituciones internacionales que más trabajos ha realizado sobre el comercio electrónico, al considerar que este tiene una gran importancia para el desarrollo de la economía, en 1997 lo definió de la siguiente manera: “El comercio electrónico incluye todas las transacciones comerciales,

¹⁹ Alamo Cerrillo Raquel (2016), *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*, España, S.L. – DYKINSON. P.31.

²⁰ Basu S, 'Fiscalidad del comercio electrónico', Comentario, [2001 \(2\) The Journal of Information, Law and Technology \(JILT\)](http://elj.warwick.ac.uk/jilt/01-2/basu1.html) < <http://elj.warwick.ac.uk/jilt/01-2/basu1.html>>. Nueva cita al 1/1/04: http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/ .

tanto entre organizaciones como entre individuos, que se basan en la transmisión y proceso de datos digitales, incluyendo el texto, el sonido, y las imágenes”.²¹

Para Sandoval (2016), el comercio electrónico es el “Método moderno para realizar cualquier transacción mercantil, en la que las partes contratantes emplean medios electrónicos, en lugar de realizarla en forma tradicional y presencial. Es un método para realizar los intercambios de bienes, valores y servicios dentro de una escala global permitiendo que las empresas puedan ser más eficientes y flexibles en sus actividades internas, con el fin de lograr un acercamiento con sus proveedores y consumidores o usuarios, sin importar la localización geográfica.”²²

Características que lo diferencian del comercio tradicional²³:

1. No requiere presencia física de personas, realizándose de manera virtual.
2. Ausencia de espacio físico para ofrecer los servicios.
3. Permite interacciones entre contratantes separados físicamente, en donde el oferente no siempre es visible.
4. Carece de territorialidad.
5. Sus costos son favorables, pues al tener una mejor accesibilidad y masividad, se llega a un público global, obteniendo así un mayor radio de clientes.

²¹ Álamo Cerrillo Raquel (2016), La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el sistema tributario, España, S.L. – DYKINSON. P.35.

²² Sandoval López, Ricardo (2016), Derecho Comercial – Tomo VI, Chile, Editorial Jurídica de Chile.

²³ Características tomadas de:

Escalona Caba, E. (2017). El IVA en los negocios de la era digital. Revista de Estudios Tributarios, P.33.

<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46982/48980>.

Sandoval López, Ricardo (2016), Derecho Comercial – Tomo VI, Chile, Editorial Jurídica de Chile. P.39.

Vicente, Benjamín (2018). *Comercio electrónico, desafíos y propuestas de su tributación en Chile: una visión general*. (Tesis de Magister). Universidad de Concepción, Concepción. P.3.

6. Las operaciones gozan de privacidad.

Agentes involucrados en el comercio electrónico

Tradicionalmente se distingue entre los siguientes modelos de comercio:

1. Business to Business (B2B) o Empresa a Empresa: Se trata de relaciones comerciales entre una empresa y sus proveedores. Se descarta en esta operación al consumidor final.
2. Business to Consumer (B2C) o Empresa a Consumidor: Se trata de relaciones comerciales entre una empresa y un consumidor final.
3. Consumer to Consumer (C2C) o Consumidor a Consumidor: Aquella transacción que se da entre dos consumidores finales, que se realiza sin habitualidad.
4. Consumer to Business to Consumer (C2B2C) o Consumidor a Empresa a Consumidor: Aquí se involucran dos agentes que no pueden calificarse de empresas o compañías por definición, pero que se relacionan en una actividad económica por intermedio de una compañía plataforma o base, la cual dedica su giro a proveer un lugar virtual para hacer posible dicha conexión entre consumidores o un consumidor y proveedor de bienes o servicios irregulares, generándose así entre los consumidores una relación C2C gracias a la empresa o proveedor de servicios, quien a su vez, genera ganancias vía publicidad y comisión de su plataforma, existiendo una relación B2C irregular.²⁴

Objeto de intercambio en el comercio electrónico²⁵

Se distingue entre:

²⁴ Clasificación tomada de Vicente, Benjamín (2018). *Comercio electrónico, desafíos y propuestas de su tributación en Chile: una visión general*. (Tesis de Magister). Universidad de Concepción, Concepción.

²⁵ Ídem.

1. Comercio electrónico de tangibles, cuando lo que se adquiere tiene una identidad física.
2. Comercio electrónico de intangibles, cuando lo que se adquiere no tiene una identidad física.
3. Comercio electrónico de servicios, cuando lo que se busca adquirir es una prestación. Pueden ser servicios tangibles o intangibles. ***Aquí es donde surgen los servicios digitales.***

En el Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto, iniciado en mensaje que "Moderniza la legislación tributaria", se dispone claramente que los servicios digitales excluyen esta primera clasificación de comercio electrónico de tangibles²⁶. Sin embargo, finalmente el artículo 8° letra n) N° 1 segunda parte del DL 825 de 1974, incorporado por la ley 21.210, la vuelve a contemplar, pero como objeto de una intermediación por vía digital, siempre y cuando esa intermediación sea remunerada por el consumidor y no por el proveedor del tangible.

Utilización total o parcial del medio electrónico

Aquí tenemos una tercera distinción que realizar, la cual es:

1. Comercio electrónico directo (on-line): En este extremo, el bien o servicio objeto de comercio electrónico se adquiere de manera digital, y su utilización o entrega es también de manera digital.
2. Comercio electrónico indirecto (off-line): Aquí el bien o servicio objeto de comercio electrónico se adquiere de manera electrónica o digital, pero la entrega o utilización se debe realizar físicamente.

²⁶ Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto, iniciado en mensaje que "Moderniza la legislación tributaria". BOLETÍN N° 12043-05. P.7 del Informe, P.298 del proyecto.

Disponible en:

<https://www.camara.cl/legislacion/ProyectosDeLey/informes.aspx?prmID=12561&prmBOLETIN=12043-05> (20 agosto 2019).

En el primer caso, tenemos el caso de Spotify, en el que se adquiere una cuenta a través de una aplicación virtual, quedando disponible desde entonces para escuchar la música que se haya dispuesto en esa plataforma por los desarrolladores. Este caso de comercio electrónico directo siempre traerá aparejado el problema de la piratería.

En el segundo caso, tenemos el ejemplo de Airbnb, en la cual se reserva de manera virtual un inmueble para residir temporalmente, en un país que no es el dónde se va a prestar el servicio, y se utiliza de manera no virtual o física, en la fecha solicitada.

Servicios digitales

Expuesto qué es el comercio electrónico, cabe preguntarse qué son los servicios digitales. Surge este cuestionamiento, pues el nuevo impuesto que se analizará en esta investigación se denomina “impuesto a los servicios digitales”.

Es en este contexto, los Servicios Digitales podrían definirse: “Servicio digital es cualquier transacción comercial, del artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley de impuesto a la renta, que se efectúe o ejecute por medios electrónicos, cuyo objeto sea (i) la adquisición de un bien intangible o servicio digital propiamente tal, (ii) la prestación de un servicio de intermediación, o la (iii) la prestación de un servicio nuevo que nace con la digitalización.”

En cuanto a los elementos, debe tratarse de una transacción comercial, ya que, si fuera innecesario que la operación tuviera fines comerciales, para efectos del impuesto se estaría clasificando como servicio digital a cualquier prestación de servicios.

Debe además tratarse de un servicio contemplado en el artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley de impuesto a la renta, pues sabemos que este es un elemento básico del hecho gravado servicios en la Ley de IVA.

Debe efectuarse o ejecutarse a través de un medio electrónico, ya que lo que caracteriza al e-commerce es que la prestación de servicios se lleve a cabo por medios digitales.

El objeto de la transacción digital debe ser:

- (i) La adquisición de un bien intangible o servicio digital propiamente tal;

Esto es, la compra de un bien que no tiene una identidad física, y que, por su naturaleza, no debe pasar por el Servicio de Aduanas para ser utilizado en el territorio nacional pues la entrega del bien o servicio se realiza vía digital no presencial, diferenciándolo del comercio tradicional. Tenemos los casos de la compra de un libro, diario, revista o cualquier texto en formato digital, servicios de televisión o video (Netflix, HBO Go, Amazon Video) y servicios de apuestas (888poker, 365bet), entre otros.

- (ii) La prestación de un servicio de intermediación;

En cuanto a la prestación de un servicio de intermediación, se refiere a servicios que en su esencia no han cambiado, solo se redujo el costo de su prestación al juntar vía electrónica al adquirente (consumidor final) con el vendedor o el prestador del servicio. Aquí la tecnología se aplica en la intermediación y no al bien o servicio. Tenemos los ejemplos de Amazon (venta en menudeo), Airbnb (alojamiento), Uber Eats (transporte terrestre de comida).

- (iii) La prestación de un servicio que nace con la digitalización.

Este grupo comprende nuevos negocios que nacen gracias a los avances tecnológicos y que, de no existir dichos avances, no tendríamos la posibilidad de utilizar estos servicios. Tales son los casos de los motores de búsqueda

como Yahoo, Google, Bing y otras; y las redes sociales como Facebook, Instagram, Snapchat entre otras.

2. Particularidades del IVA en el comercio electrónico y servicios digitales

Como se adelantó al principio del capítulo, el gran desafío en esta materia es el dónde gravamos estos servicios prestados en formato digital.

Sabemos que el IVA es un impuesto al consumo²⁷ que se aplica en cada etapa de producción o comercialización del bien o servicio.

Cuando de operaciones digitales o transfronterizas se trata, podemos aplicar cualquiera de estos principios para gravar:

- a) Principio de origen: El impuesto al valor agregado tiene que gravar los bienes producidos o los servicios prestados dentro del territorio nacional, vale decir, se debe gravar las exportaciones mas no las importaciones. Bajo el principio de origen, el impuesto se aplica en las diversas jurisdicciones en las que se añadió valor (OCDE, 2017).
- b) Principio de destino: Este principio nos sugiere que se debe gravar con impuesto al valor agregado los bienes y servicios consumidos dentro del país, vale decir, sugiere gravar las importaciones y no las exportaciones. Bajo el principio de destino, el impuesto se aplica solo en el consumo final que se produce dentro de la jurisdicción donde se prestó el servicio o se adquirió el intangible (OCDE, 2017).

Cualquier principio que se aplique, cumpliría con gravar el valor agregado²⁸. Sin embargo, de aquí surge un muy importante problema: supongamos que el país

²⁷ Impuesto que solo paga el consumidor final, pues en nuestro sistema las empresas tienen un derecho a crédito y débito, del que van deduciendo (a través del método de sustracción sobre base financiera en su modalidad de impuesto contra impuesto) lo que han pagado por concepto de IVA. Esto hace que las propias empresas que deben enterar el IVA en arcas fiscales cooperen con el Estado en la fiscalización de este impuesto.

²⁸ Rencoret Orrego E., (2019), Curso de IVA, Santiago, Chile, Editorial Libromar.

(C) aplica el principio de origen y (T) aplica el principio de destino, las exportaciones de (C) hacia (T) quedarían sujetas a doble tributación, pero las exportaciones de (T) hacia (C) no se gravarían en ninguna de las jurisdicciones²⁹.

En el caso del IVA ventas, el asunto parece mayormente definido a nivel internacional, pues por regla general las jurisdicciones aplican el principio de destino, gravando las exportaciones y eximiendo las importaciones³⁰.

Sin embargo, cuando de IVA servicios se trata, las jurisdicciones han sido más oscilantes en dar una respuesta, aplicando algunas el principio de destino, y otras aplicando el principio de origen³¹. Es por esto que lo que se requiere es una mayor coordinación internacional, para evitar los problemas de doble imposición o des-imposición involuntaria.

De este modo, al entender de la autora, cuando de importaciones se trata, si aplicamos el principio de origen, en realidad lo que se grava no es el consumo, sino que la producción, razón por la cual resulta más equitativo o neutro el aplicar el principio de destino que el origen en este tipo de servicios e intangibles transfronterizos.

3. ¿Están gravados los servicios digitales en nuestro país?

En Chile, cuando se comenzó esta investigación, no existía norma expresa que regulara la materia. De ahí que el ejecutivo presentara un proyecto de ley (modernización tributaria) que contempló este nuevo impuesto a los servicios digitales.

²⁹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

³⁰ Ídem.

³¹ Ídem.

Lo positivo del proyecto de ley, fue que guardó relación con el principio de legalidad de los tributos, viniendo a dar una mayor certeza jurídica a los contribuyentes, en el sentido de que no van a ser gravadas sus operaciones por vía administrativa, a través del Servicio de Impuestos Internos, sino que por una norma legal emanada de los poderes políticos del Estado. Lo negativo desde la perspectiva de los liberales, es derechamente el establecimiento de un nuevo impuesto.

Principio de legalidad de los tributos³²

Este principio es la más importante limitación al ejercicio de la Potestad Tributaria que se le reconoce al estado moderno.³³

Por su parte, la Constitución política de Chile en el artículo 7° reconoce en general el principio de legalidad:

Artículo 7°.- Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.

El Capítulo V sobre el Congreso Nacional, en el artículo 63 señala:

Materias de Ley
Artículo 63.- **Sólo** son materias de ley:

³² Para conocer más sobre este principio de legalidad, se recomienda el siguiente trabajo investigativo, páginas 63 a 65:

<http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168009>

³³ Rencoret Orrego E., (2019), *Curso de IVA*, Santiago, Chile, Editorial Libromar, página 11.

14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;

Por su parte, el artículo 65 indica lo siguiente:

Formación de la ley

Artículo 65.- Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. (...)

Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. (...)

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la **iniciativa exclusiva** para:

1º.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;

Además, en el capítulo III, el artículo 19 N° 20 dispone lo siguiente:

Capítulo III

DE LOS DERECHOS Y DEBERES CONSTITUCIONALES

Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

20º.- 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.

Teniendo en consideración las normas anteriormente expuestas, es que la creación de tributos solo son materias de ley, y por tanto en consideración al artículo 7º, cualquier pronunciamiento del S.I.I en el orden a gravar con IVA los servicios digitales es una contravención al principio de legalidad, y por tanto es un acto nulo de la administración.

Recopilación de pronunciamientos del S.I.I en la materia³⁴

³⁴ Se hizo una recopilación de todos los pronunciamientos disponibles en la página del Servicio de Impuestos Internos, hasta el año 2019.

Si bien no existía norma expresa que regulara el tema, lo que sí existe y hace bastante tiempo, son oficios del Servicio de Impuestos Internos, que indican que sí se consideran gravadas estas operaciones, lo que, de acuerdo a lo señalado anteriormente, es muy discutible desde la perspectiva de la legalidad de los tributos.

Los pronunciamientos recopilados son los siguientes:

ORD. N° 1.594, DE 15.06.1998³⁵

ORD. N° 4.561, DE 16.12.1999³⁶

ORD. N° 1.782, DE 16.05.2000³⁷

ORD. N° 4.895, DE 26.12.2000³⁸

ORD. N° 3.686, DE 07.09.2001³⁹

³⁵ A esta fecha los bienes incorporeales derechamente no estaban gravados.

Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/ventas/jun02.htm>

³⁶ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/ventas/Diciembre11.htm>

³⁷ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/ventas/ja1782.htm>

³⁸ Link de consulta:

http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/ventas_servicios2000.htm

³⁹ “Considerando que la labor desarrollada por la sociedad de profesionales que se pretende constituir, tiene como finalidad precisamente la intermediación o acercamiento entre las partes, que eventualmente puede derivar en la conclusión de uno o más negocios, proporcionando al efecto un espacio constituido por un portal, donde el proveedor ofrece bienes y/o servicios, al cual los interesados y eventuales compradores pueden acceder, concurriendo en la práctica los supuestos que caracterizan a los agentes de negocios, cabe concluir que la actividad desarrollada por la sociedad de profesionales que motiva esta consulta es mercantil, de conformidad a lo establecido en el N° 7, del artículo 3°, del Código de Comercio y por lo mismo, ella debe ser incluida dentro del N° 3, del artículo 20°, de la Ley de la Renta, **quedando en consecuencia, gravada con Impuesto al Valor Agregado**, conforme al artículo 8°, en concordancia con el artículo 2°, N° 2, del D.L. N° 825.”

Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/ventas/ja3686.htm>

ORD. N° 3.847, DE 24.09.2001⁴⁰

ORD. N° 4.838, DE 10.12.2001⁴¹

ORD. N° 4.232, DE 08.09.2004⁴²

ORD. N° 5.176, DE 30.11.2004⁴³

ORD. N° 2.381, DE 30.06.2005⁴⁴

ORD. N° 4.253, DE 24.10.2005⁴⁵

ORD. N° 4.467, DE 02.11.2006⁴⁶

ORD. N° 2993, DE 25.10.2007⁴⁷

ORD. N° 3.111, DE 14.11.2007⁴⁸

ORD. N° 2.747, DE 03.09.2009⁴⁹

⁴⁰ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/ventas/ja3847.htm>

⁴¹ “Este Servicio se ha pronunciado en el sentido que los ingresos que genera un contrato de prestación de servicios de acceso a bases de datos en línea, que será consultada en forma remota por el usuario, se encuentran clasificados dentro de las actividades del N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, **constituyendo servicios afectos al impuesto al valor agregado.**”

Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/ventas/ja236.htm>

⁴² Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja814.htm>

⁴³ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja851.htm>

⁴⁴ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/ventas/ja986.htm>

⁴⁵ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/ventas/ja1045.htm>

⁴⁶ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/ventas/ja4005.htm>

⁴⁷ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/ventas/ja2993.htm>

⁴⁸ Link de consulta:

<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/ventas/ja3111.htm>

⁴⁹ Link de consulta:

ORD. N° 3.477, DE 10.12.2009⁵⁰

ORD. N° 1.305, DE 01.06.2011⁵¹

ORD. N° 300, DE 31.01.2012⁵²

[http://www.sii.cl/normativa legislacion/jurisprudencia administrativa/ley impuesto vent as/2009/ja2747.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2009/ja2747.htm)

⁵⁰ Link de consulta:

[http://www.sii.cl/normativa legislacion/jurisprudencia administrativa/ley impuesto vent as/2009/ja3477.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2009/ja3477.htm)

⁵¹ “De lo anteriormente expresado, es posible concluir que el conjunto de prestaciones ofrecidas que dicen relación con permitir el acceso temporal al sitio web, para interactuar con otras personas mediante conversaciones en ambiente Internet o correo electrónico con la finalidad de formar amigos, como una forma de recreación, y pasatiempo para sus usuarios, **constituye un servicio prestado por una empresa de diversión o esparcimiento, gravado con el Impuesto al Valor Agregado**, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en concordancia con el **artículo 20 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta**.

Conforme al **principio de territorialidad** en materia de Impuesto al Valor Agregado, consagrado en el artículo 5° de la Ley del ramo, las remuneraciones pagadas por los usuarios en Argentina y Colombia, se encuentran afectas al citado impuesto, **por cuanto se estima que la actividad que genera el servicio se desarrolla en territorio nacional**, consecuentemente se trata de un servicio que es prestado en Chile. [...]

[...] Por último, el **servicio de publicación de avisos publicitarios, en el sitio web se encontrará afecto a Impuesto al Valor Agregado, por estar comprendido dentro del concepto de "Actividades Publicitarias", contemplado en el N°3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”**

Link de consulta:

[http://www.sii.cl/normativa legislacion/jurisprudencia administrativa/ley impuesto vent as/2011/ja1305.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2011/ja1305.htm)

⁵² “De acuerdo a lo señalado anteriormente, es posible concluir que ambas operaciones de **adquisición y posterior venta de libros en formato digital, se encuentran afectas a Impuesto al Valor Agregado** por verificarse respecto de ellas, el supuesto impositivo contenido en el artículo 8° letra h) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

No obstante, en el evento que, en atención a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la operación mediante la cual XXXX adquiere los libros desde el extranjero, se encuentre gravada con el Impuesto Adicional del artículo 59 de aquel cuerpo legal, procederá a su respecto la exención de IVA contemplada en el artículo 12° letra E N° 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.”

Link de consulta:

[http://www.sii.cl/normativa legislacion/jurisprudencia administrativa/ley impuesto vent as/2012/ja300.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2012/ja300.htm)

ORD. N° 2.516, DE 05.12.2013⁵³

ORD. N° 2.515, DE 05.12.2013⁵⁴

ORD. N° 1.833, DE 23.06.2016⁵⁵

⁵³ Link de consulta:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2013/ja2516.htm

⁵⁴ Link de consulta:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2013/ja2515.htm

⁵⁵ “2. Respecto del Impuesto a Las Ventas y Servicios

a) Pagos al exterior por servicios digitales

a.1 Los pagos al exterior por **servicios prestados por un no residente, utilizados en Chile, se encuentran gravados con IVA**, según las normas de territorialidad establecidas en el artículo 5° de la Ley, y por la letra h) del artículo 8°, **en el caso en que exista la cesión del uso de una licencia**.

En el caso de **servicios no licenciados, como publicidad, hosting, acceso a base de datos, etc., prestados desde el extranjero y utilizados en Chile, éstos se encontrarían gravados con IVA**, de conformidad con las normas de territorialidad del artículo 5°, y del N° 2 del artículo 2° del D. L. 825, de 1974, **si dichos servicios provienen de actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20° de LIR**.

En las situaciones señaladas en los párrafos precedentes, **existe un cambio de sujeto del impuesto**, de conformidad a la letra e) del artículo 11° de la Ley, citado previamente. En ambos casos, dichos servicios podrían exencionarse del IVA, de conformidad con el N° 7 de la letra E del artículo 12° de la Ley, si las rentas cumplen los requisitos legales para ser considerados como hecho gravado con el Impuesto Adicional del artículo 59° de la Ley de la Renta, aun cuando queden exentos de dicho impuesto.

a.2 **Servicio pagado desde Chile y desarrollado en el exterior por un no residente, prestado desde un servidor ubicado en el extranjero**. No queda clara en este caso donde se utilizarán los servicios, entendiéndose que serán utilizados en Chile, nos encontraríamos en la misma situación anterior (a.1), con la salvedad en este caso, que el servidor se encontraría en el extranjero.

b) Exportaciones de servicios digitales (cloud)

b.1 En el caso de la **comercialización de servicios digitales mediante una licencia de uso, en que la licencia es de propiedad del exportador nacional, se encuentra gravado con IVA**, de conformidad con la letra h) del artículo 8° del Impuesto a las Ventas y Servicios, y por el artículo 5° de la Ley, por entenderse que la prestación del servicio se hace en Chile.

b.2 La **exportación de los servicios digitales, en que no existe licencia de uso, se encontrará gravada con IVA**, de conformidad con el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, **si la prestación del servicio es efectuada en Chile** y, además, según el N° 2 de su artículo 2° los referidos servicios deben provenir de actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

ORD. N° 2.358, DE 26.10.2017⁵⁶

ORD. N° 945, DE 11.05.2018⁵⁷

ORD. N° 963, DE 14.05.2018⁵⁸

ORD. N° 1.750, DE 01.07.2019⁵⁹

ORD. N° 2.799, DE 12.11.2019⁶⁰

c) **Enajenación de un Intangible** (software)

c.1 **Si los pagos al exterior, son por la enajenación del bien corporal mueble que contiene el software, su importación se encontraría gravada con IVA**, según el N° 1, del artículo 8° de la Ley.

Si se trata de la cesión de su uso, a través de su licenciamiento, para ser utilizado en Chile, se encontraría gravada con IVA, según el artículo 5° y letra h) del artículo 8° de la Ley.

c.2 **La venta de la propiedad de un intangible (software) al extranjero, si lo que se enajena es el bien corporal que lo contiene, se encontraría gravado con IVA**, según el N° 1 del artículo 2° **y exento** por la letra D del artículo 12° de la Ley.

Si lo que se cede al exterior, es su uso a través de su licenciamiento, se trataría de un servicio gravado con IVA, según la letra h) del artículo 8°, de la Ley, **el cual podría estar exento de dicho impuesto, si es calificado como servicio de exportación**, por el Servicio Nacional de Aduana.”

Link de consulta:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2016/ja1833.htm

⁵⁶ Link de consulta:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja2358.htm

⁵⁷ Link de consulta:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2018/ja945.htm

⁵⁸ Link de consulta:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja963.htm

⁵⁹ Disponible en la página del SII:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2019/ley_impuesto_ventas_jadm2019.htm

⁶⁰ Disponible en la página del SII:

http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2019/ley_impuesto_ventas_jadm2019.htm

4. Normas que aplica el S.I.I para dar solución al problema.

Recopilados los oficios del Servicio que trataron de dar en su minuto alguna solución al problema, las normas que aplicó el Servicio son principalmente el artículo 2° del D.L 825, en concreto las definiciones de “venta” y de “servicio”, el artículo 5° sobre territorialidad, el artículo 8° sobre actos asimilados, especialmente la letra h), el artículo 11 letra e), el artículo 12 E. N° 7 y 16 sobre exenciones, todos del mismo cuerpo legal, y además el artículo 20 de la ley de impuesto a la renta, para determinar cuándo estamos en presencia de un servicio o no.

5. ¿Es necesario gravar estos servicios?

Lo cierto es que el Estado para satisfacer las necesidades sociales debe contar con recursos, y de ahí surgen los innumerables esfuerzos del aparataje estatal en pos de recaudar más fondos para dicho fin, siendo una de las principales herramientas la creación de nuevos impuestos. Un ejemplo de ello es la creación del nuevo impuesto a los servicios digitales anunciado por el gobierno del Presidente Sebastián Piñera.

En mi interés por los estudios de derecho tributario, me surge el cuestionamiento de cuánto es lo que se debe entregar al Estado para satisfacer las necesidades sociales, y considerando los altos niveles de corrupción en Latinoamérica⁶¹, de los cuales Chile no está ajeno⁶², hacen que las personas se inclinen mayormente por la opción de evadir los tributos, pues los contribuyentes sienten que los recursos que salen de sus bolsillos en dirección a arcas fiscales se mal utilizan, y no hay una retribución de parte del Estado para con mismos contribuyentes,

⁶¹ Véase el comunicado de prensa de la CEPAL del día 22.03.2019.

Recuperado de:

<https://www.cepal.org/es/comunicados/cepal-reitera-la-importancia-reducir-alto-nivel-evasion-tributaria-flujos-financieros>

⁶² Véase https://www.cnnchile.com/pais/chile-cae-un-puesto-en-el-ranking-de-los-paises-mas-y-menos-corruptos-del-mundo_20190129/

siendo este uno de los problemas estructurales de la crisis social/política que vive Chile actualmente.

Pensar que este nuevo impuesto lo asumirá quien entrega el servicio digital (como han propugnado algunos políticos) es por lo menos ilusorio, ya que es sabido que quien terminará pagando un 19% más por un servicio que necesita será el consumidor de este, pues la capacidad contributiva que se considera para el cobro de un impuesto de consumo es la del consumidor, no la del vendedor o prestador del servicio. Esto puede llevar a reflexionar a que como este tipo de servicios es un 19% más barato que uno prestado de manera tradicional, prefiera la utilización del primero. Y esto lleva a pensar en la conveniencia para el mercado del establecimiento de este nuevo impuesto, pues quien sufrirá directamente la merma serán los consumidores de más bajos recursos y también las pymes a quienes les resultará aún más complicado competir con grandes multinacionales.

Podemos hablar de equidad o igualdad tributaria, de horizontalidad, de justicia tributaria, y de por qué son necesarios más recursos fiscales, pero no podemos olvidar que en la realidad existe la corrupción, y con ello la evasión, el traslado de capitales a paraísos fiscales y las artimañas que utilizan los grandes grupos empresariales o contribuyentes con mayor poder adquisitivo para evadir o eludir sus obligaciones tributarias⁶³, por lo que no puedo dejar de pensar en que el establecimiento de nuevos impuestos **siempre** terminará perjudicando a los con menos recursos, llámese clase media, pymes, y sectores más vulnerables. Por tanto, con la creación de pequeños nuevos impuestos lo que conseguimos es

⁶³ La última estimación de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) demuestra que el costo de la evasión y la elusión fiscal en América Latina alcanzó un 6,3% del PIB en 2017 (equivalente a 335.000 millones de dólares). La CEPAL también estima que los flujos financieros ilícitos que salen de la región como consecuencia de la manipulación de precios del comercio internacional de bienes alcanzaron los 85.000 millones de dólares en 2016, monto equivalente al 1,5% del PIB de América Latina y el Caribe. (CEPAL, 2019)

empobrecer a quienes generan riqueza (pymes) y transformar en dependientes de las deudas estatales a aquellos a quienes se les está impidiendo generar esa riqueza.

Sin perjuicio de lo anterior, es dable reconocer que, en el caso de este impuesto a los servicios digitales, cuando se presentó en el proyecto de ley, tenía las características anteriores, pero ya cuando se desestimó la idea de crearlo como impuesto específico y agregarlo como un nuevo hecho gravado a la ley de IVA, lo que en realidad se hizo fue modernizar esta ley, y no crear un nuevo impuesto. Esto porque en realidad si ya las operaciones comerciales apuntan a ser realizadas vía digital, ahora y en el futuro, si no existía esta modernización con el paso del tiempo el Fisco percibiría cada vez menos recursos solo por el hecho del cambio en la forma de prestar los servicios y no porque el servicio haya cambiado en su esencia.

Sin embargo, por disidente al establecimiento de nuevos impuestos en general de los que pueda ser la autora, el proyecto de ley existe y al comienzo de esta investigación se estaba tramitando en el congreso nacional.

Por ello, en los siguientes capítulos se analizará tanto las propuestas y directrices internacionales en la materia, como el proyecto de ley boletín N° 12043-05 de la cámara de diputados, en su parte específica de este nuevo impuesto, que es ley desde el 24 de febrero de 2020.

CAPÍTULO II

RECOMENDACIONES INTERNACIONALES Y DERECHO COMPARADO

Sabemos que Chile es un país en desarrollo, cuya influencia de economías extranjeras desarrolladas es bastante elevada, y los organismos económicos internacionales son prácticamente la base de las nuevas legislaciones en materia económica (ambiental, tributario, etc.).

Hay temas, como la tributación de los servicios digitales, que han sido objeto de estudio por largo tiempo en organismos internacionales como la OCDE, la OMC, la CEPAL, entre otros, los cuales han ido elaborando informes para plasmar directrices a seguir por los Estados miembro, para que puedan llegar a una economía estable, sin erosiones de la base imponible, y sobre todo, desarrollada.

Sin embargo, ningún cambio legislativo será eficaz para combatir la erosión de la base imponible, si entre Estados no existe la cooperación internacional suficiente para poner en práctica esta nueva normativa tributaria sobre comercio transfronterizo, sea generando redes en la región latinoamericana, sea compartiendo legislaciones similares en la materia, o sobre todo, compartiendo información tributaria relevante entre Estados, con el fin de hacer realmente posible una fiscalización a las Empresas transfronterizas.

Por su parte, Chile no se queda atrás en cuanto a la cooperación internacional, y ha suscrito convenios de intercambio de información con Bermudas, países miembros de la OCDE y del Consejo de Europa, con los Estados de Guernesey, con Jersey y con Uruguay.⁶⁴

En este capítulo se señalarán recomendaciones de organismos internacionales en la materia.

⁶⁴ Disponibles en la página web del Servicio de Impuestos Internos.
http://www.sii.cl/normativa_legislacion/convenios_internacionales.html

1. Directrices internacionales de la OCDE sobre IVA en los servicios digitales⁶⁵

La OCDE anima a los países a poner especial esfuerzo para que sus legislaciones tributarias en materia de IVA de servicios digitales e intangibles se base en el principio de neutralidad del IVA y en el principio de destino, en cuanto al lugar de imposición de las entregas transfronterizas. Todo esto, con el fin de facilitar una aplicación coherente entre legislaciones sobre IVA y el comercio internacional.

Principio de neutralidad

Directriz 2.1 Para la OCDE (2017) la carga de impuestos sobre el valor añadido en sí no debe recaer sobre las empresas sujetas a impuestos, salvo disposición expresa en la legislación⁶⁶, es decir, solo se debe gravar el consumo.

Directriz 2.2 Las empresas en situaciones similares que lleven a cabo operaciones parecidas deben estar sujetas a los mismos niveles de tributación. Esto ya que el impuesto debe ser neutral y equitativo en circunstancias similares.

Directriz 2.3 Las normas sobre IVA no deben formularse de tal manera que ellas sean la principal influencia en las decisiones empresariales.

Mientras que el IVA puede ser un factor que considera la empresa, no debe ser el principal impulsor de la decisión de negocio.

Directriz 2.4 Con respecto al nivel de impuestos, las empresas extranjeras no deben estar en ventaja o desventaja con respecto a empresas nacionales en la jurisdicción donde el impuesto puede ser debido o pagado.

⁶⁵ OCDE (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.

Recuperado de:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

⁶⁶ Por ejemplo, las exenciones.

Esto se logra mediante la aplicación del principio de destino (OCDE, 2017) en virtud del cual las exportaciones están exentas de IVA y las importaciones se gravan sobre la misma base al igual que los servicios domésticos.

Directriz 2.5 Para garantizar que las empresas extranjeras no incurran en IVA irrecuperable, las jurisdicciones pueden elegir entre una serie de enfoques.

Se incluyen los siguientes enfoques⁶⁷: a) un sistema de solicitud de reembolso directo del IVA soportado en esa jurisdicción; b) exenciones de IVA; c) permitir reembolsos a través de un registro local de IVA; d) trasladando la responsabilidad de proveedores hacia los clientes registrados localmente; y e) otorgar exenciones en las compras.

Directriz 2.6 Cuando se considere necesario, los requisitos administrativos específicos para las empresas extranjeras no deben suponer una forma desproporcionada o carga de cumplimiento inapropiada para ellas.

Si se quiere profundizar en el tema de las directrices de la OCDE sobre neutralidad, se recomienda leer el informe de la OCDE desde la página 25⁶⁸.

Principio de destino

Directriz 3.1 La OCDE recomienda la aplicación del principio de destino con respecto a las operaciones transfronterizas de servicios e intangibles, por cuanto estos deben someterse a imposición de acuerdo con las reglas de la jurisdicción de consumo.

⁶⁷ Se puede utilizar uno o varios a la vez.

⁶⁸ OCDE (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.

Recuperado de:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

Esto, aunque sea más difícil su aplicación en comparación a las operaciones de comercialización internacional de mercancías⁶⁹, ya que mediante dicho principio se logra de mejor manera la neutralidad en la imposición.

Para aplicar este principio a las operaciones transfronterizas de servicios e intangibles, se deben crear mecanismos para identificar en qué país o jurisdicción se espera que tenga lugar el consumo, tanto para los suministros B2B (siempre facilitando el objetivo del IVA el cual es gravar el consumo final) como B2C (que involucran consumo final).

Directriz 3.2 Para el caso de las operaciones de negocio a negocio (B2B), es la jurisdicción en la que se encuentra el cliente la que tiene el derecho de gravar con IVA los servicios o intangibles, objeto del comercio transfronterizo.

Directriz 3.3 Para la aplicación de la directriz 3.2, la identidad del cliente es normalmente determinada por el acuerdo comercial.

Los acuerdos comerciales “consisten en los elementos que identifican a las partes (B2B o B2C, etc.) de un suministro y los derechos y obligaciones respecto del suministro del servicio o intangible” (OCDE, 2017).

Directriz 3.4 Para la aplicación de la directriz 3.2, cuando el cliente tiene establecimientos en más de una jurisdicción, el derecho a gravar con IVA recae en la o las jurisdicciones en que se encuentran los establecimientos que utilizan el servicio o intangible.

Si se quiere profundizar en la directriz 3.4 se recomienda leer el informe de la OCDE desde la página 45⁷⁰.

⁶⁹ Puesto que el suministro transfronterizo de mercancías se facilita por la existencia de controles aduaneros en las fronteras, en cambio el principio de destino en operaciones transfronterizas de servicios o intangibles es más difícil, debido a la naturaleza de los servicios e intangibles, pues no pueden ser objeto de controles fronterizos.

⁷⁰ OCDE (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.
Recuperado de:

Directriz 3.5 Para el caso de las operaciones negocio a consumidor (B2C), la jurisdicción en donde se ejecuta físicamente el servicio o intangible, tiene el derecho de gravar con IVA dicha prestación, siempre que: a) el suministro se realice físicamente en un lugar fácilmente identificable; b) que se consuma al mismo tiempo y en el lugar en donde se realice el suministro; y c) se realice con la presencia física de quien realiza el suministro y de quien lo consume.

Esta directriz podría contemplar los siguientes servicios o intangibles: los servicios de hospedaje; cines; obras de teatro; ferias; museos; exposiciones y parques; asistencia a competiciones deportivas; restaurantes y catering⁷¹; peluquería; masajes; terapias de belleza; fisioterapia; etc.

Directriz 3.6 Para los casos que estén fuera de la directriz 3.5 (siempre que sean operaciones negocio a consumidor (B2C)), la jurisdicción que tiene el derecho para aplicar el IVA será aquella en la que el cliente tenga su residencia habitual.

Los ejemplos de las prestaciones de servicios o intangibles que no están cubiertos por la directriz 3.5 podrían incluir: consultoría; contabilidad y servicios legales; servicios financieros y de seguros; servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión; suministro y mantenimiento de software; contenidos digitales consumibles en línea tales como películas, programas de TV, música, etc.; almacenamiento digital de datos como la nube; juegos en línea; etc.

Como se ha señalado anteriormente, respecto a las operaciones B2C, el derecho a gravar con IVA debe corresponder a la jurisdicción en donde efectivamente se realiza el consumo, asegurando así la neutralidad del impuesto.

De este modo, al ser tan fácil para cualquier persona la adquisición de un servicio o intangible, el cliente los puede utilizar en cualquier parte del mundo, sin

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

⁷¹ Servicio de suministro de comidas preparadas para colectivos, en especial para los pasajeros y tripulantes de un avión o para grupos de personas que trabajan en un mismo lugar, según la RAE (1ra acepción).

embargo, es mucho más probable que lo haga en el país donde habitualmente reside.

Dificultades por resolver y su posible solución para la OCDE⁷²

A. Exenciones en la importación de bienes de escaso valor

En la mayoría de los países existen exenciones para las importaciones de bajo costo, y sabemos que la adquisición de servicios o intangibles son importaciones para la jurisdicción en donde se consumen y por tanto gravada a tasa 0 en la jurisdicción del vendedor aplicando el principio de destino.

Estas exenciones se justifican, pues si no estuvieran exentas, tendría mayor costo los gastos administrativos de importación que el impuesto que se podría recaudar, ya que la tasa del impuesto se aplica sobre el valor del bien o servicio.

Además, cuando se instauraron estas exenciones, no había mucho flujo de exportaciones o importaciones entre países. Hoy en día el intercambio de servicios o intangibles transfronterizos es considerablemente mayor a la época del establecimiento de las exenciones, y seguirá en aumento, es por ello que el gasto administrativo por las importaciones será cada vez mayor.

En otro orden de cosas, aparece aquí una competencia desleal para las empresas proveedoras que están establecidas en la jurisdicción de consumo, las cuales están obligadas a vender los productos recargando el IVA, lo que podría llevar a que algunos busquen la forma de realizar las ventas sin IVA desde el exterior, aumentando así la pérdida en la recaudación.

La OCDE (2015) no está ajena a esta problemática, y por ello considera que la solución a este problema consiste en la simplificación de los procedimientos de

⁷² Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

declaración de IVA para estas importaciones de bajo costo, con lo que se podría permitir la reducción o eliminación de estos umbrales.

También, se plantea una simplificación tal que inste a los vendedores no residentes a registrarse como contribuyentes del IVA, de manera simplificada, en la jurisdicción del comprador-consumidor, de tal forma que sean ellos quienes recarguen y paguen el impuesto.

B. Suministros digitales a distancia a consumidores

Con el avance del comercio electrónico la venta a distancia de servicios e intangibles a consumidores finales de todo el mundo se facilita cada vez más, sin ser necesaria la presencia física del proveedor en el país en que residen sus clientes.

Para que la recaudación del impuesto sea efectiva, en el caso de las operaciones negocio a negocio o B2B se suele realizar lo que se denomina como un “cambio de sujeto”⁷³, en la cual se traspaşa la obligación del pago a la empresa residente que actúa como compradora del servicio o intangible.

Para las operaciones negocio a consumidor o B2C el cambio de sujeto no es la alternativa más idónea, debido a que los consumidores finales no tienen incentivos para declarar y pagar el impuesto, pues no pueden hacer uso del débito-crédito que se genera, por lo que es esperable un alto nivel de incumplimiento. Por esta razón, es recomendable que quienes carguen, recauden y paguen el IVA sean los proveedores no residentes, para lo cual es necesario que se inscriban en el registro de contribuyentes de IVA del país de donde residen los compradores-consumidores.

Entonces, dicho lo anterior, un primer problema que se presenta es que a pesar de que se graven los servicios o intangibles importados por el consumidor, si no

⁷³ Contemplado en el artículo 3° de nuestra legislación de IVA (DL 825 de 1974).

se contemplan mecanismos adecuados de recaudación se seguirán sufriendo pérdidas tributarias por dicho concepto.

Otro problema que se presenta, al igual que en las exenciones, es el de la competencia desleal, pues la no aplicación de IVA genera una desventaja competitiva importante para los proveedores internos de los mismos servicios e intangibles. Esto puede inducir a que los proveedores locales reestructuren sus operaciones a fin de realizar el suministro de servicios e intangibles desde el exterior para eludir el pago de IVA, aumentando aún más la pérdida de recaudación.

Es por estos problemas en las operaciones B2C que la OCDE (2015) sugiere que lo más efectivo para garantizar que se recaude el impuesto es el obligar a todo proveedor no residente a registrarse como contribuyente del IVA aplicable a los servicios o intangibles en la jurisdicción del consumidor final, además de tener la obligación de declararlo.

Para cumplir con esta sugerencia, es necesario que los países cuenten con mecanismos simplificados para registrarse y declarar, de manera que sea sencillo hasta para las PYMES no residentes, con el objeto de que no queden en desventaja frente a grandes proveedores y no sea necesario fijar umbrales para el registro.

Como soluciones a la simplificación se han presentado dos opciones: a) la utilización de intermediarios encargados de ayudar a las empresas no residentes a registrarse, declarar y pagar el IVA⁷⁴; o b) que la entidad financiera que administra el medio de pago utilizado por el consumidor residente retenga el impuesto⁷⁵.

⁷⁴ Solución que ha tenido resultados bastante buenos en donde se ha adoptado, por ejemplo, en la Unión Europea (OCDE, 2018).

⁷⁵ Esta alternativa presenta inconvenientes: a) la entidad bancaria no tiene cómo saber si el pago efectuado a un proveedor extranjero corresponde o no a una compra gravada

C. Suministros digitales a distancia a empresas exentas

Si los países no ponen en práctica la sugerencia de cambio de sujeto para las operaciones B2B, el régimen del IVA puede ofrecer a las empresas oportunidades de planificación fiscal elusivas (erosión de la base imponible y el traslado de beneficios BEPS).

Así, esta posibilidad surge en el caso de que las empresas estén exentas de IVA por los suministros digitales a distancia que provean. De esta forma, las empresas exentas no aplican IVA sobre sus ventas, pero deben soportar como costo el que fue pagado en la compra de insumos para la prestación del servicio o adquisición del intangible. Debido a ello, no pueden recuperar el IVA recargado en sus compras, por lo que es trasladado a los precios de sus productos.

Como un primer problema, algunas jurisdicciones no obligan a que las empresas que recauden y paguen el IVA correspondiente a las importaciones de servicios e intangibles, lo que no genera mayor problema para una empresa contribuyente de IVA porque no retendrá el IVA por la importación, pero tampoco rebajará el crédito del IVA en su declaración. Sin embargo, cuando la empresa se encuentre exenta de IVA, hay un beneficio directo en la no aplicación del IVA por los suministros importados, lo que trae aparejado un riesgo de erosión de la base imponible.

De igual forma, otro problema es la desventaja competitiva para los proveedores nacionales de los mismos servicios o intangibles, quienes están obligados a pagar el IVA cuando realizan operaciones con las empresas residentes exentas.

con IVA; b) la entidad financiera no puede estar segura de si el pago se refiere a un consumo que sea gravado en su jurisdicción (por ejemplo, podría corresponder a un pago realizado a Airbnb por un servicio de hospedaje contratado y utilizado en el extranjero; y c) quedan fuera de alcance del IVA todas las transacciones pagadas con tarjetas bancarias emitidas por un banco no residente o con medios de pago no administrados por el sistema bancario (como las criptomonedas o las bitcoins).

Un ejemplo concreto de estas problemáticas ocurre en el caso de las plataformas digitales de intermediación, que contactan a los prestadores de servicios de taxi con los clientes (como Uber o Didi). En muchos países, como en Chile, los servicios de transporte de pasajeros están exentos de IVA, lo que conlleva a que para los taxistas sea más conveniente entrar a una plataforma que presta el servicio de intermediación entre ellos y el pasajero, ya que el pago por licencias de uso del software está exento de IVA, pero si la plataforma es administrada por una empresa residente, el mismo pago por la licencia de uso del software estaría gravado con IVA.

La OCDE⁷⁶ concluye que la solución a esta problemática consiste en la directriz 3.2⁷⁷ sobre el lugar de imposición, el que dispone que en las operaciones de negocio a negocio (B2B) el derecho a cobrar IVA recae en la jurisdicción del cliente, aplicando, como se dijo anteriormente, el cambio de sujeto.

D. Suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas

Cuando estamos frente a empresas multilocalizadas existe también un riesgo de elusión de IVA cuando esta adquiere un bien o servicio digital. Es muy común que este tipo de empresas se organicen para adquirir servicios e intangibles de manera centralizada con el objeto de lograr economías de escala.

Quien debe pagar la adquisición del servicio o intangible es el establecimiento que los adquirió y es común que posteriormente sea re-facturado a las empresas que los utilizan. En la actualidad muchas jurisdicciones que poseen un régimen

⁷⁶ OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes.

Recuperado de:

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

⁷⁷ OCDE (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.

Recuperado de:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

de IVA no consideran la aplicación de dicho impuesto en las operaciones efectuadas entre empresas de una misma persona jurídica (OCDE, 2015).

Esto significa que las empresas multilocalizadas de una misma personalidad jurídica, que realizan actividades exentas de IVA, puedan organizarse con el objeto de que los servicios e intangibles que sean adquiridos por un establecimiento ubicado en una jurisdicción en donde no se aplique IVA o bien se aplique con una tasa relativamente baja. Luego de adquirido en dicha jurisdicción, se re-facturaría a cada establecimiento que finalmente consume el servicio o intangible, y dichas transacciones también quedarían exentas de IVA por corresponder a operaciones entre establecimientos de la misma persona jurídica.

Para ejemplificar esta situación nos pondremos en el caso de lo que ocurre en el sector bancario, en los cuales sus servicios están exentos de IVA en la mayoría de los países. Si un establecimiento de un banco con presencia multinacional adquiere servicios de procesamiento de datos directamente de un proveedor local, quedaría sujeto al IVA correspondiente por dichos servicios. Sin embargo, si dicho establecimiento adquiere los mismos servicios a través de otro establecimiento de la misma persona jurídica pero situado en un país que no aplique IVA sobre ese tipo de servicios, no se aplicará IVA en esa transacción.

Y al igual que en los casos anteriores, la OCDE (2015) concluyó que la solución a este problema se encuentra en la implementación de la directriz 3.4 sobre lugar de imposición, que sugiere que cuando el cliente (B2B) tiene establecimientos en más de una jurisdicción, el derecho a gravar con IVA corresponde a la jurisdicción o las jurisdicciones en que se encuentran los establecimientos que utilizan el servicio o intangible, aplicando también el cambio de sujeto para que sea el consumidor quien retenga y pague el IVA asociado.

2. Marco de la tributación del comercio electrónico (Ottawa 1998)⁷⁸

A pesar de que estos principios se articulan en razón del comercio electrónico, son generalmente aceptados en la política fiscal aplicable a todo tipo de impuestos, por lo que en esta investigación no se podían dejar de mencionar.

Estos principios son los siguientes:

- A. Neutralidad: la tributación fiscal debería tratar de ser neutral y equitativa entre las formas del comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional, evitando así la doble imposición o la no tributación involuntaria.
- B. Eficiencia: se deberían reducir al máximo los costos de cumplimiento para las empresas y para la administración.
- C. Certeza y simplicidad: las reglas fiscales debieran ser claras y fáciles de entender, de forma que los sujetos pasivos puedan anticipar las consecuencias fiscales antes de realizar una transacción, incluyendo saber cuándo, dónde y cómo el impuesto deberá ser contabilizado.
- D. Efectividad y justicia: la tributación fiscal deberá producir la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado, reduciendo al mínimo las posibilidades de evasión y de elusión.
- E. Flexibilidad: los sistemas tributarios deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar su evolución paralela a los avances tecnológicos y comerciales.

⁷⁸ OCDE (2002), Resumen Tributación fiscal y comercio electrónico. Implementación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa (1998).

Recuperado de:

<http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

3. Criterios y recomendaciones de la CEPAL y UNCTAD sobre economía digital.

3.1. UNCTAD (Conferencia de las naciones unidas sobre comercio y desarrollo)^{79 80}

Disminuir la brecha digital

Se ha generado mucha riqueza, pero solo en beneficio de unos pocos estados y empresas, por ello se requiere de políticas para aprovechar el potencial de la economía digital y que pueda beneficiar a la mayoría no solo a unos pocos. Esto exige cooperación mundial para evitar que la brecha digital se siga ampliando.

Se deben crear políticas que fomenten la creación y captura de valor en el plano local, y el avance en la digitalización, mejorando la preparación para crear y capturar valor. Es importante que se haga mediante la respuesta del conjunto de las autoridades.

Se debe aumentar la cobertura de internet a todas las comunidades en Sudamérica, considerando que, desde el punto de vista geográfico, el desarrollo de la economía digital es muy desigual, pues América del Sur junto con África representa solo el 1% de la capitalización de mercado de las 70 plataformas digitales más grandes del mundo.

La obtención de valor de la economía digital requiere del establecimiento de un sector digital más sólido y la realización de esfuerzos políticos más fuertes para

⁷⁹ Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo (UNCTAD). Naciones Unidas (2017). *Informe sobre la economía de la información: Digitalización, comercio y desarrollo*. Nueva York y Ginebra 2017.

Recuperado de:

https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ier2017_es.pdf

⁸⁰ Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo (UNCTAD). Naciones Unidas (2019). *Informe sobre la economía digital 2019: creación y captura de valor: repercusión para los países en desarrollo*. Ginebra 2019. Recuperado de:

https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/der2019_overview_es.pdf

que las empresas de todos los sectores puedan aprovechar las economías digitales, pues es muy común que empresas pequeñas en los países en desarrollo como Chile, no cuenten con la capacidad económica para obtener asesoría especializada con el fin de aprovechar la economía digital en sus actividades comerciales. Por ello se propone que los gobiernos consideren la posibilidad de colaborar con el sector privado para proporcionar a las pymes y medianas empresas más formación sobre cómo aprovechar las plataformas digitales.

Se debe instaurar y aplicar una política de adecuada competencia dentro de la región y a nivel mundial. Los países en desarrollo deben hacer lo posible para hacer cumplir su normativa vigente en libre competencia, para así crear condiciones más justas con la finalidad de ir disminuyendo la brecha digital.

Si no se hace frente a la problemática de la economía digital (doble imposición o doble des-imposición) la brecha entre países hiper-digitalizados (desarrollados) y los infra-conectados (en desarrollo) seguirá aumentando. Es necesario conseguir una distribución más justa de los beneficios.

Pensamientos y análisis no convencionales

Los Estados deben hacer un análisis de políticas y tener un pensamiento económico no convencional para la solución de estas nuevas problemáticas.

Para establecer las políticas se deben tener en cuenta las fronteras difuminadas como consecuencia de la masividad de servicios, y la dificultad para hacer cumplir las leyes tributarias y demás regulaciones nacionales con respecto al comercio electrónico transfronterizo de bienes y servicios.

Política del consenso y participación

Si bien es posible abordar algunas problemáticas de imposición o des-imposición por la vía nacional y/o local, es indispensable la elaboración de políticas

internacionales creadas mediante consenso internacional, debido al carácter global de la economía digital.

Es necesario que los países en desarrollo puedan participar y derechamente crear las políticas sobre economía digital, debido a que estos son principalmente mercados para las plataformas digitales mundiales, y como usuarios, contribuyen de manera significativa a la generación de valor y a los beneficios.

Los consensos a los que se pueda llegar en esta materia deben estar dotados de flexibilidad, justicia y sobre todo de participación de los países en desarrollo.

Datos personales

Se debe poner especial atención a los datos como nueva fuente de valor. Quién más datos posea, será quién más beneficios tendrá de la economía digital.

Hay que tener especial cuidado en la protección y seguridad de datos, flujos de datos a través de las fronteras, la competencia, la fiscalidad y el comercio. Si bien es difícil, no es imposible.

3.2. CEPAL^{81 82 83} (Comisión económica para América Latina y el Caribe)

⁸¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Datos, algoritmos y políticas: la redefinición del mundo digital* (LC/CMSI.6/4), Santiago, 2018.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43477/7/S1800053_es.pdf

⁸² Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Perspectivas del Comercio Internacional de América Latina y el Caribe, 2018* (LC/PUB.2018/20-P), Santiago, 2019.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44196/5/S1801070_es.pdf

⁸³ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

El comercio digital o electrónico, se refiere a las transacciones entre países realizada por vía electrónica, mediante plataformas informáticas y/o con la entrega digital del producto o servicio.

Según la CEPAL (2019) la participación de América Latina y el Caribe en el comercio electrónico transfronterizo global aumentaría del 2,6% en 2014 al 5,3% en 2020. Se reconoce que esta región ha aumentado su consumo (importación) de este tipo de bienes y servicios, vale decir, los prestados mediante plataformas digitales extranjeras, pero no ha aumentado en igual medida la exportación de estos productos.

Es por ello que la CEPAL nos entrega ciertas recomendaciones para lograr que las empresas y los consumidores de la región se inserten más en el comercio electrónico transfronterizo.

Fácil intercambio, regulaciones regionales, seguridad en consumidores.

La región debe impulsar el mercado digital regional, creando condiciones legales y técnicas que faciliten el intercambio electrónico de datos relacionados con el comercio digital, mejorar la interoperabilidad de las regulaciones digitales entre países y generar una mayor confianza en los consumidores, mejorando la ciberseguridad y la protección al consumidor. (CEPAL, 2019)

Sin ello, las empresas no podrán vender fácilmente sus productos y servicios en toda la región, ya que deberán preocuparse por cumplir diferentes leyes, afectando a las pequeñas empresas que tienen menos posibilidad de cumplir con la normativa digital vigente (tributaria en lo que nos interesa) por carecer de medios para contar con asesoría especializada.

Promover la digitalización de la economía

Procurar la digitalización y simplificación del financiamiento para el comercio, lo que incluye el apoyo a proveedores alternativos de financiamiento.

Promocionar mediante políticas económicas el comercio transfronterizo, digitalizando la economía y el comercio internacional, mejorando la confianza en las transacciones digitales internacionales y reduciendo los obstáculos al comercio digital.

Modernización de aduanas

Modernizar la aduana para que se adapte a las necesidades del comercio electrónico transfronterizo, reduciendo tiempos entre importaciones y exportaciones y digitalizando la logística de las aduanas.

Simplificar cargas administrativas y tributarias

Los países de la región deben simplificar las cargas administrativas y tributarias que pueden afectar la creación y el crecimiento de las empresas de base tecnológica, incluidas las de plataformas digitales.

Reducir los costos de los pagos transfronterizos en línea

Se necesitan desarrollar aún más los sistemas de pago internacional, ya que constituye una barrera importante al momento de la realización de pagos transfronterizos en la adquisición de bienes o servicios.

En algunos países los costos asociados a las transacciones transfronterizas pueden sepultar los beneficios de la compra. Esto se debe a que para realizar operaciones en la región las empresas Latinoamericanas tienden a usar USD estadounidenses, y por ejemplo en Brasil existe un impuesto automático del 6,38% sobre operaciones financieras en moneda extranjera, que se carga automáticamente a la tarjeta de crédito del consumidor constituyendo un costo adicional en la compra, llegando los brasileños a pagar hasta un 14% del precio

de venta sumando los factores que afectan las transacciones que se pagan en divisas no brasileñas (PagBrasil, 2017)⁸⁴.

La CEPAL recomienda mayor coordinación a nivel regional para evitar el desincentivo en las compras digitales debido al poco desarrollo en los pagos internacionales.

Es necesario que se aborde a través de la capacitación, el establecimiento de alianzas público-privadas, al tiempo que consideren cambios regulatorios. Los países podrían considerar modificar los impuestos y aranceles cambiarios (como el caso de Brasil) especialmente a los envíos de bajo valor, mediante una acción concertada entre los Bancos Centrales (BC) de la región.

Mercado digital regional

Propender a la creación de un mercado digital regional mediante la coordinación regional de políticas y estrategias regionales.

Para lograrlo, se deben mejorar las estadísticas oficiales sobre comercio electrónico, recolectando mejores datos, de mejor calidad y comparables entre países.

Se deben generar condiciones legales y técnicas que faciliten el intercambio electrónico de datos entre países. Además de generar confianza entre los consumidores.

Actualizar las legislaciones

Es necesario un estudio acabado por parte de los Estados, con la finalidad de actualizar sus legislaciones prontamente, tomando en cuenta el rápido desarrollo

⁸⁴ PagBrasil (2017), "Brazilians Avoid Purchasing Online in Foreign Currency", 11 de mayo 2017

Link: [https:// www.pagbrasil.com/news/international-card-foreign-currency](https://www.pagbrasil.com/news/international-card-foreign-currency)

del comercio electrónico transfronterizo. Se debe fomentar la autorregulación y resolución cibernética de conflictos.

4. Criterios y soluciones en otras legislaciones

Como ya se dijo en la introducción de este trabajo, hay varias iniciativas Latinoamericanas para avanzar en materia de IVA en los servicios digitales, tales como Argentina, Colombia, Costa Rica, Perú, Uruguay, Chile, México y Paraguay.

4.1 Uruguay

Respecto del IVA, la misma ley y su reglamentación disponen expresamente que se gravarán con IVA, a la tasa general del 22%, los servicios de transmisión de contenido audiovisual a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, así como también los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales prestados a través de los mismos medios. En este último caso, cuando oferentes y demandantes estén en territorio uruguayo, se grava con IVA el 100% del servicio de intermediación, mientras que, si una de las partes se encuentra en el extranjero, se grava con IVA el 50% del servicio de intermediación.

Con respecto a la administración de los impuestos, el modelo uruguayo contempla que el obligado al pago de IVA e impuesto a la renta es la empresa no residente que suministra los servicios. Para ello se dispone de un régimen simplificado de registro de los contribuyentes, que los libera de la obligación de designar un representante en el país y da validez a la documentación tributaria emitida bajo las normas del país de residencia. También se facilita el pago, permitiendo que tanto en el IVA como en el impuesto a la renta se haga una declaración anual, permitiendo también que el pago sea en dólares.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)⁸⁵

⁸⁵ **Tabla extraída de:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

En septiembre de 2017 en Uruguay fue promulgada la Ley 19.535, que entró en vigor el 01 de enero de 2018 (CEPAL, 2019).

El gobierno de Uruguay espera recaudar 10 millones de dólares anuales por concepto de este impuesto (incluido IVA y Renta) (CEPAL, 2019).

Hecho gravado

Se gravarán con IVA los siguientes servicios: *“servicios de transmisión de contenido audiovisual a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, así como también los servicios de intermediación de las plataformas multilaterales prestados a través de los mismos medios.”*

Tiene este hecho gravado la particularidad de no ser tan amplio, al menos a simple vista, pues apunta a gravar a grandes empresas proveedoras extranjeras.

Tasa del impuesto

La tasa general de IVA en Uruguay es del 22%, misma tasa que aplica para estos servicios.

Sujeto pasivo

Para realizar la recaudación, Uruguay optó por cobrar el impuesto directamente a los proveedores no residentes, a través de un régimen simplificado de inscripción en registros de contribuyentes de IVA. No establece mecanismos de retención.

Declaración

Uruguay permite que la declaración por las empresas proveedoras extranjeras pueda hacerse de manera anual, e incluso permite que el pago se efectúe en USD.

4.2 Costa Rica

El 4 de diciembre de 2018 se aprobó en Costa Rica una reforma tributaria que modificó sustancialmente el impuesto al valor agregado^a. Entre los cambios efectuados, se incorporó a la ley del IVA el artículo 30, que establece un sistema de percepción del IVA en compras de servicios internacionales.

Dicho artículo faculta a la administración tributaria para que establezca el cobro del IVA por medio de aquellas personas que actúen como proveedores o intermediarios para poner a disposición de un consumidor final, según las disposiciones del párrafo segundo del artículo 4 de esta ley, compras de servicios por medio de Internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.

Sin perjuicio de lo anterior, este artículo dispone que los emisores de tarjetas de crédito o débito de uso internacional deberán actuar como agentes de percepción, cuando sus tarjetahabientes, en calidad de contribuyentes, realicen compras de servicios por medio de Internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional. Esta percepción se realizará a la tasa general de IVA del 13% y se aplicará sobre el monto bruto de la compra efectuada por el tarjetahabiente.

Por otra parte, el tarjetahabiente podrá solicitar la devolución del impuesto ante la administración tributaria, cuando haya realizado compras con tarjetas de crédito, débito o cualquier otro similar a nivel internacional y se encuentre ante alguna de las siguientes situaciones:

1. Cuando el disfrute o el consumo de los servicios adquiridos se realice totalmente en otra jurisdicción.
2. Cuando se hayan utilizado los medios electrónicos de pago para la transferencia o el envío de dinero a personas o entidades ubicadas fuera del territorio nacional, cuyo resultado sea la manutención o el consumo final en una jurisdicción distinta a Costa Rica.
3. Cuando se hayan adquirido servicios exentos o no sujetos al IVA.

El tarjetahabiente deberá presentar facturas, documentos y cualquier otra evidencia que compruebe que la adquisición realizada se encuentra en alguna de las tres situaciones recién mencionadas.

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

^a Ley 9.635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de diciembre de 2018

El 4 de diciembre de 2018 en Costa Rica fue aprobada la Ley N° 9.635⁸⁶ de fortalecimiento de las finanzas públicas, introduciendo el artículo 30 a la ley de IVA, el cual grava las compras de servicios internacionales.

En general, Costa Rica grava los servicios prestados en el exterior y consumidos en su jurisdicción, por lo que podemos colegir que aplica el principio de destino.

Hecho gravado

El hecho gravado en Costa Rica es muy amplio, pues se percibe IVA por “compras de servicios por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional”⁸⁷.

Tasa

La tasa general de IVA en Costa Rica es del 13%, misma tasa que aplica en los servicios digitales, aplicada sobre el monto bruto de la compra efectuada por el tarjetahabiente.

Sujeto pasivo

En Costa Rica se ha establecido un de cambio de sujeto, ya que la regla general en materia de IVA es que el sujeto pasivo sea el vendedor o prestador del servicio, y en el caso de Costa Rica la obligación del pago del impuesto pesa sobre el contribuyente a través de un sistema de retención por parte del emisor de la tarjeta de crédito o débito de uso internacional utilizada para la compra o adquisición de un servicio o intangible gravado según la normativa.

⁸⁶ Disponible en:

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=87720&nValor3=118801&nValor4=-1&nValor5=2&nValor6=05/07/2019&strTipM=FA

Reglamento de la Ley disponible en:

https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2019/06/11/ALCA129_11_06_2019.pdf

⁸⁷ Artículo 30 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas de Costa Rica.

El artículo 4° establece “En el caso de la compra de servicios o de bienes intangibles, cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el territorio de la República, **el contribuyente será el destinatario del servicio o el bien intangible**⁸⁸, independientemente del lugar donde se esté ejecutando, siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo.”

Devoluciones

Lo que es novedoso es que el impuesto en Costa Rica siempre se aplicará, pero es obligación del consumidor el solicitar la devolución del impuesto cuando el servicio o intangible consumido no lo haya sido en el territorio de la jurisdicción costarricense.

Esto no me parece muy adecuado, ya que el fisco en un primer momento dispondrá de cierta cantidad de dinero en razón de este impuesto, pero luego se empobrecerá con las devoluciones de dinero y no sabrá con exactitud cuánto es de lo que dispone para políticas públicas.

En atención a las dos legislaciones presentadas (Uruguay y Costa Rica) podemos inferir que una mayor tasa del IVA no es sinónimo de una economía más próspera.

⁸⁸ Lo que hace este artículo es establecer una presunción de que aquel comprador o consumidor del servicio será el contribuyente, y por ello será él quien tenga que pagar el impuesto a través de la retención que le practique su institución financiera.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY

Antes de comenzar el análisis, se quiere dejar claridad que en esta investigación el estudio realizado por la autora del proyecto de ley de modernización tributaria, solo se enfocará en el nuevo Impuesto a los Servicios Digitales y no a toda su extensión, pues dicha iniciativa presidencial se compone de varias reformas al código tributario, a la Ley de Impuesto a la Renta, a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, creación de tributos como los impuestos verdes, creación de nuevas instituciones del Estado como es la defensoría del contribuyente, entre otras modernizaciones.

1. Historia Fidedigna del establecimiento de la Ley

Mensaje Presidencial N° 107-366 de 23 de agosto de 2018

El día jueves 23 de agosto de 2018 a través del Mensaje Presidencial N° 107-366 el Gobierno de Chile, al mando de S.E El Presidente de la República Don Sebastián Piñera Echeñique, a través del Ministerio de Hacienda presentó un proyecto de Ley denominado “Modernización de la legislación tributaria” ingresándolo al Congreso Nacional y sometiéndolo a la consideración de la Cámara de Diputados de Chile como primer trámite constitucional (Boletín 12043-05).⁸⁹

⁸⁹ ¿Por qué esta iniciativa proviene del Gobierno hacia la Cámara de Diputados? Porque el artículo 65 de la Constitución política de la República dispone, en lo pertinente, lo siguiente: Artículo 65.- Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. (...) Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, (...) sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. (...) Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1º.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

La iniciativa presidencial en el **mensaje**⁹⁰ del proyecto indica que, en cuanto a los fundamentos, se propone un marco legal más preciso cimentado en base al principio de legalidad tributaria, otorgando mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes a través de diferentes medidas. Se quiere por sobre todo modernizar el sistema tributario al incorporar las mejores prácticas que a nivel internacional se aplican, haciéndose cargo de los desafíos y particularidades que el avance tecnológico ha generado, como la economía digital, que han dejado obsoletos los sistemas tributarios creados cuando no existían dichas tecnologías.

Todo inspirado en los siguientes principios: a) Equidad y justicia en la distribución de los recursos; b) simplicidad de las normas y procesos tributarios; c) certeza y seguridad jurídica; d) competitividad⁹¹; e) estabilidad⁹²; f) suficiencia a fin de hacer frente a los gastos del estado. Todos los principios mencionados han sido previamente descritos en el capítulo segundo, no alejándose la iniciativa de las directrices de la OCDE.

En cuanto a las Iniciativas Modernizadoras (...) y Seguridad jurídica, encontramos la pertinente para esta investigación (N° 6), que señala que:

- (i) No existe una decisión final y única sobre la materia, ni en la OCDE ni en la Comisión Europea. Sin embargo, se ha empezado a tomar medidas concretas para hacerse cargo del tema, evitando así la erosión fiscal.
- (ii) Se propone establecer un impuesto a los servicios digitales.
- (iii) Características del impuesto que se propone establecer:

⁹⁰ Mensaje presidencial N° 107-366/ de 23 de agosto de 2018, página 49.

⁹¹ Estableciendo precisamente que se busca un “tratamiento tributario moderno y fiscalizable para la economía digital en sus diversas manifestaciones. Se busca emparejar la cancha de los nuevos emprendimientos digitales que surgen día a día con las Pymes tradicionales, pero teniendo especial cuidado con no afectar el desarrollo de la economía digital, cuya irrupción está generando desafíos en todo el mundo como así también enormes beneficios a las personas” (Mensaje Presidencial 107-366 de 23/08/2018, página 11).

⁹² Lo que representa el principio de flexibilidad para la autora.

- a) Impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto.
- b) Grava los servicios digitales prestados por empresas extranjeras, en la medida que dichos servicios sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales. Si son utilizados por empresas chilenas, estos se gravarán con impuesto adicional.
- c) La tasa es de un 10% y se aplica sobre el monto total de la transacción, sin deducción alguna. Pretende ser una tasa justa y equilibrada entre los distintos modelos de negocio y un sistema impositivo simple y certero.
- d) Se establece un sistema de retención por parte de las entidades emisoras de los medios de pago utilizados en las transacciones.
- e) Se aplica sobre los servicios digitales, no afectando la compra de bienes físicos por medios tecnológicos.

En el cuerpo del **proyecto de ley**⁹³ se encuentran variados artículos que contienen modernizaciones al sistema tributario. En lo pertinente a esta investigación encontramos el artículo 15 del proyecto que dispone lo siguiente:

- (i) Establecimiento de un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, a beneficio fiscal, sobre los servicios digitales prestados por personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero.
- (ii) No interesa donde se encuentre el servidor o la plataforma, lo que importa es que el servicio digital sea utilizado en Chile por personas naturales, suponiendo entonces el principio de destino.
- (iii) Se entiende por servicios digitales:

⁹³ Mensaje presidencial N° 107-366/ de 23 de agosto de 2018, páginas 184 y 186 / 206 a 210 / 268 y 269.

- a) Los servicios remunerados de intermediación digital, cuya conclusión de la transacción sea por medios electrónicos, pero la prestación del servicio sea vía digital o tradicional.
 - b) Los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital, a través de descarga, streaming u otra tecnología.
 - c) Los servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet.
 - d) Los servicios remunerados de almacenamiento de datos cualquiera sea su opción de operación tecnológica, tales como servicios de nube o software como servicios.
- (iv) Este impuesto específico se aplicará con independencia del medio tecnológico que se utilice para la adquisición del servicio digital.
 - (v) Se establece una presunción de territorialidad, en el sentido de que se presume que se utilizan por usuarios personas naturales en Chile estos servicios digitales cuando los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados, sean personas o entidades con domicilio en Chile, o agencias en Chile de dichas entidades.
 - (vi) En el caso de los servicios remunerados de intermediación el impuesto se aplicará sin perjuicio de los otros impuestos que resulten aplicables a los contribuyentes cuyos servicios sean intermediados.⁹⁴
 - (vii) Si hay servicios digitales que no están afectos, se tributa según las normas generales.
 - (viii) En cuanto al contribuyente de este impuesto específico, lo son las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales de que trata este artículo 15.

⁹⁴ Aquí se da el caso de que exista una primera facturación por el servicio de intermediación, y una segunda facturación por el servicio propiamente tal.

- (ix) Sobre la tasa y base imponible, se dispone que la tasa será del 10%, aplicada sobre el valor pagado por los usuarios sin deducción alguna.

La norma se pone en el caso del pago vía electrónica, en donde se establece un mecanismo de retención por parte de la entidad emisora del medio de pago utilizado. También se establecen las reglas para que el S.I.I pueda girar y exigir el pago del impuesto por un servicio digital remunerado en efectivo⁹⁵.

- (x) Como se dijo con anterioridad, se establece un mecanismo de retención del impuesto por parte de la entidad emisora del medio de pago electrónico utilizado por el usuario del servicio digital. La retención debe ser total.

La obligación de retención nace en la fecha en que el usuario pague el servicio.

El impuesto debe ser enterado por los agentes retenedores dentro de los 12 primeros días del mes siguiente a aquel en que debe retenerse el impuesto.

En cuanto a la responsabilidad por el pago del impuesto, esta recae íntegramente en el agente retenedor si se ha efectuado la retención; si no se ha efectuado dicha retención, la responsabilidad igualmente recae en el agente retenedor, sin perjuicio de que el S.I.I pueda girar el impuesto al contribuyente de este impuesto específico.

La infracción de lo anterior hará incurrir en multas, reajuste e intereses a los agentes retenedores, que deben ser condonadas

⁹⁵ Esto al parecer de la autora se contradice con la esencia de los servicios digitales y con el hecho gravado mismo, pues la gracia de esto es que se efectúe toda la transacción vía electrónica. Podría darse en el caso de una intermediación, pero es bastante discutible.

hasta en un 100% por el S.I.I cuando las diferencias no sean imputables al agente retenedor.

- (xi) Se establece una nómina de agentes retenedores que confeccionará el S.I.I fundadamente que contenga la información de los agentes retenedores obligados a retener. Esta nómina será publicada en el sitio web del Servicio y se actualizará cuando se incorpore un nuevo retenedor.
- (xii) El Servicio está encargado de confeccionar una nómina de prestadores de servicios digitales gravados con este impuesto específico, y respecto de los cuales los agentes retenedores están obligados a retener, declara y enterar en arcas fiscales el impuesto. Dicha nómina se publicará en el sitio web del Servicio y será actualizada periódicamente.
Los prestadores de servicios digitales pueden proveer de información al Servicio, para que se pueda incluir información adicional en la nómina de prestadores de servicios digitales, con el objeto de identificar los pagos que deban ser objeto de retención de aquellos que no correspondan a servicios digitales, en su caso.
- (xiii) Los agentes retenedores deben cumplir con deberes de información para con el S.I.I establecidos en la norma.
- (xiv) El artículo 15 entrará en vigor en tres meses después de publicarse la presente ley de modernización.

Tramitación del Proyecto en el Congreso Nacional

A. Cámara de Diputados

Como se dijo anteriormente, el mensaje presidencial se ingresó a la Cámara de Diputados el mismo día que se dio a conocer el proyecto a los ciudadanos por Cadena Nacional, pasando a la Comisión de Hacienda para su debate en detalle.

Posteriormente, se debía votar la idea de legislar en la comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, que luego de varios acuerdos políticos que duraron meses, finalmente se aprobó en la Sesión 81ª Ordinaria, de 10 de abril de 2019.⁹⁶

Desde la aprobación de la idea de legislar hasta el 30 de agosto de 2019, en la comisión hubo un largo debate (se oyeron a micro empresas, se tuvo en cuenta las recomendaciones OCDE y el principio de justicia tributaria) y se formularon variadas indicaciones al proyecto, dentro de las cuales, en lo que interesa a esta investigación, eliminan el artículo 15 del mensaje que establecía este “Impuesto a los Servicios Digitales” como un impuesto específico sustitutivo de cualquier otro, y crean una nueva letra n) al artículo 8º del DL 825 de IVA, generando un nuevo hecho imponible del IVA y gravando en consecuencia estos servicios digitales con IVA a la tasa general del 19%.

De esta forma, el artículo que interesa para la investigación en esta etapa de formación de la ley es el artículo tercero del proyecto, específicamente en lo relativo a los servicios digitales, por lo que solo mencionaremos los cambios en esta materia, sin dejar de reconocer que en la comisión de Hacienda se lograron variados consensos sobre todo en materia de renta, por lo que el proyecto original ya no es el mismo para la fecha de ingreso al segundo trámite constitucional.

En la sesión 119ª de 13 de agosto de 2019, iniciada a las 15:00 horas⁹⁷, en la comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados se debatió la siguiente normativa:

⁹⁶ El acta de dicha sesión se encuentra disponible en:

https://www.camara.cl/trabajamos/comision_sesiones.aspx?prmID=407

⁹⁷ Acta disponible en:

https://www.camara.cl/verDoc.aspx?prmID=179579&prmTipo=DOCUMENTO_COMISION

Video de sesión disponible en:

<http://www.democraciaenvivo.cl/player.aspx?id=1715&name=SES119-407-20190813.mp4>

- **Artículo 3°** Un sistema de retención del impuesto por parte de las entidades emisoras de tarjetas con las que se efectuó el pago o remuneración del servicio prestado desde el exterior, en el evento de que el prestador no se haya acogido a las normas de tributación simplificada del nuevo párrafo 7° bis. En la historia de la ley, el Ministro de Hacienda comienza explicando que en el caso de las operaciones B2B no hay problema en cuanto a la declaración y pago del impuesto, pues es el contribuyente consumidor el sujeto pasivo. Sin embargo, cuando de operaciones B2C se trata, el asunto se complica, porque los consumidores finales no tienen cómo pagar el impuesto de manera diferenciada al pago del servicio, por ello se propone que sea el prestador del servicio quien declare y pague el impuesto.

Añade que, en Nueva Zelanda y Australia, y con ciertos matices Colombia y Uruguay, lo han aplicado exitosamente.

Agrega el Ministro de Hacienda, que en el caso de que la auto declaración por parte del prestador del servicio no funcione, se le da al Servicio de Impuesto de Internos la facultad para que pueda determinar que el retenedor no va a ser el vendedor, si no el emisor del medio de pago.

El Diputado *Jackson* pregunta sobre la Renta en estas operaciones, y el Ministro de Hacienda responde que aún no hay consenso en esta materia a nivel internacional, pero que se está dispuesto a gravar en la medida de que surja un consenso en el marco de la OCDE.

Se procedió a la votación y fue aprobado por la unanimidad de los Diputados.

- **Artículo 5° inciso 3°** Que se refiere a presunciones de territorialidad del impuesto, estableciendo instrucciones para verificar servicios prestados digitalmente en el territorio nacional.

Sometido a votación en la comisión, fue aprobado por la unanimidad de los Diputados, sin mayor discusión al respecto.

- **Artículo 8°** Un nuevo hecho gravado al artículo 8° de la ley de IVA, agregando la letra n), en el que se gravan según las palabras del Ministro de Hacienda: a) los servicios de intermediación como Airbnb; b) los servicios de entretenimiento como Netflix; c) la utilización de software como los servicios de Cloud; y d) la publicidad prestada por proveedores extranjeros, por ejemplo, la que se compra a través de Facebook.

En la historia de la ley, se votó esta indicación nominalmente. El Diputado *Auth* votó favorablemente, a pesar de que podía ser impopular, por razones de justicia tributaria. El Diputado *Jackson* votó a favor, pero insistió en que es necesario además gravar con impuestos directos cuando exista consenso internacional. El Diputado *Melero* vota a favor, en razón no es poner un impuesto a los servicios digitales, sino que terminar con una discriminación arbitraria en favor de unos y en contra de otros, no hay razón para no gravar a Netflix y sí a VTR o al Canal de Fútbol; según este Diputado, la OCDE nos dice que lo mínimo que hay que hacer es gravar con IVA, y es lo que se está haciendo. Por su parte, el Diputado *Ortiz* vota a favor, y deja en claro que él fue uno de los precursores de gravar con IVA estos servicios por sobre el 10% que se estableció en el proyecto original, además de razones de justicia tributaria y porque de alguna parte hay que encontrar los 833 millones de USD que significan la reintegración. El Diputado *Pérez* vota a favor por razones de equidad tributaria. El Diputado *Ramírez* por su parte se abstiene de la votación, porque si bien el IVA es parejo para todos, aquí lo que se hace es gravar nuevas actividades y a él no lo convence de que compitan con actividades que sí están gravadas. Los Diputados *Santana* y *Von Mühlenbrock* votan a favor. Los Diputados *Schilling*, *Nuñez (P)*, *Monsalves*, *Kuschel* y *Lorenzini* se abstuvieron.

- **Artículo 11 letra e)** que establece un cambio de sujeto por el solo ministerio de la ley, para el caso de las empresas B2B.

En esto la comisión de Hacienda nada discutió al respecto, aprobando por unanimidad la indicación.

- **Artículo 12 letra E.** que establece que los servicios prestados por extranjeros hacia Chile se afectarán con IVA si no se afectan con Impuesto Adicional. Las empresas extranjeras que no estén afectas a Impuesto Adicional estarán afectas a IVA, no a ambos. Además, se hace extensiva la exención sobre arriendo de inmuebles amoblados prestados por hoteles inscritos ante el S.I.I a extranjeros que paguen en moneda extranjera, a los inmuebles amoblados que se arrienden vía plataforma digital.

En la historia de la ley, en la comisión el Diputado *Jackson* insiste en el tema de Impuesto a la Renta, diciendo que solo ve el plus en la extensión de este beneficio, en cuanto a que la inscripción que deba hacer el proveedor del servicio vía digital (ante el S.I.I) sea en pos de gravar la renta de dicho proveedor. El Ministro de Hacienda lo corrobora de esa manera, señalando lo positivo de la indicación en orden a que hoy sin la inscripción en el registro no se tiene ninguna información sobre ese contribuyente, y con esto se dificulta la fiscalización del Servicio en cuanto a Impuesto a la Renta.

En esto la comisión de Hacienda poco de fondo se discutió al respecto, aprobando por unanimidad la indicación.

- **Párrafo 7° bis, Artículos 35 A al 35 I** Que establece el procedimiento para declarar y pagar impuestos desde el extranjero por la propia plataforma.

En este articulado nuevo que propuso el ejecutivo, no hubo discusión de fondo y se limitó la comisión a aprobarlo con la misma votación del hecho gravado, 6 votos por la abstención y 7 votos a favor, quedando aprobado.

B. Senado

El proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria ingresa al Senado el día martes 03 de septiembre de 2019, pasando a la Comisión de Hacienda del Senado. El día 04 de septiembre de 2019, el Ministro de Hacienda presenta el proyecto en dicha comisión.

La comisión de hacienda aprueba la idea de legislar. El ejecutivo el 18 de diciembre de 2019, presenta el proyecto ante la comisión y con ello nuevas indicaciones en relación con los servicios digitales, incorporando dos presunciones de territorialidad y modificaciones al artículo 35 A y 35 F del nuevo párrafo 7° bis, además de una nueva entrada en vigencia para el IVA en los servicios digitales.

El 06 de enero de 2020 comienza la discusión en particular del proyecto en la comisión, y en sesión del día 07 de enero de 2020, en menos de dos minutos se aprueban las indicaciones del ejecutivo relativas a servicios digitales, que contienen lo siguiente:

- **Artículo 5° inciso 3°** Que agregó dos nuevas presunciones de territorialidad.
- **Artículo 35 A y 35 F** Que hace modificaciones de forma.
- **Artículo vigésimo noveno transitorio** Que dispone que todas las normas relativas a servicios digitales entrarán en vigencia transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de la ley.

En la historia fidedigna del establecimiento de la ley, estas indicaciones fueron aprobadas por la unanimidad de los Senadores presentes en la comisión: Senador *Lagos* (P), *Pizarro*, *García*, *Coloma* y *Montes*, sin mediar debate respecto de ellas.

Así, el proyecto que moderniza la legislación tributaria luego de meses de discusión en el Senado⁹⁸, finalmente entre los días 14 y 15 de enero de 2020 en sesiones de Sala, aprobó el proyecto enmendado, remitiéndolo a la Cámara de origen para su tercer trámite constitucional.

C. Cámara de Diputados, tercer trámite constitucional

El artículo 71 de la Constitución de la República de Chile dispone lo siguiente:

Artículo 71.- El proyecto que fuere adicionado o enmendado por la Cámara revisora volverá a la de su origen, y en ésta se entenderán aprobadas las adiciones y enmiendas con el voto de la mayoría de los miembros presentes.

Es por esta norma constitucional que el tercer trámite constitucional corresponde en este caso a la Cámara de Diputados, en la cual su labor es aprobar o rechazar las enmiendas que ha formulado el Senado. En lo que respecta a esta investigación, la labor de esta Cámara de Origen es la de aprobar o rechazar las dos presunciones de territorialidad de los servicios digitales que se agregaron, las modificaciones a los artículos 35 A y 35 F y la nueva entrada en vigencia de este impuesto.

La Cámara de Diputados, en sesión celebrada el día 22 de enero de 2020, aprobó todas las enmiendas introducidas por el Senado al proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, correspondiente al boletín N° 12.043-05, que respectan a los servicios digitales.

D. Comisión mixta

El artículo 71 inciso segundo de la Constitución de la República de Chile dispone lo siguiente:

⁹⁸ Cabe destacar que el proyecto se despachó en un tiempo muy acotado debido a que S.E el presidente de la república calificó al proyecto con la urgencia de discusión inmediata el día 17 de diciembre de 2019.

“Si las adiciones o enmiendas fueren reprobadas, se formará una comisión mixta y se procederá en la misma forma indicada en el artículo anterior.”

Si bien las enmiendas presentadas por el Senado relativa a los servicios digitales fueron aprobadas, hubo una enmienda relativa al artículo 8⁹⁹ de la ley 20.780 que se rechazó por la cámara de origen y es por ello que hubo necesidad de conformar la Comisión Mixta. Debido a que no influye en el objeto de la investigación, este hito de la tramitación solo será mencionado mas no analizado.

E. Aprobación presidencial y promulgación

Aprobado el proyecto tanto por la Cámara de origen, por la Cámara revisora y por la Comisión Mixta, corresponde a S.E el Presidente de la República aprobar o rechazar dicho proyecto según lo dispuesto en el artículo 73 de la Constitución Política de la República.

Importante es recalcar que S.E. el Presidente de la República ha comunicado al Congreso que ha resuelto no hacer uso de la facultad de veto, que le confiere el inciso primero del artículo 73 de la Constitución Política de la República, respecto del proyecto.

A febrero de 2020 se encontraba a la espera de su promulgación, conforme al artículo 72 de la Constitución Política de la República.

F. Cuestiones de Constitucionalidad

El día 30 de enero de 2020 la Cámara de Diputados remite el proyecto de ley aprobado por el Congreso Nacional al E. Tribunal Constitucional, en conformidad al artículo 91 N° 1° de la CPR para que ejerciera control de constitucionalidad

⁹⁹ Relativa a impuesto sobre las emisiones.

respecto de algunos numerales del artículo primero¹⁰⁰ y del artículo décimo sexto¹⁰¹ del proyecto que moderniza la legislación tributaria.

En virtud de lo anterior, el Excmo. Tribunal Constitucional, mediante oficio N°79, de 3 de febrero de 2020, ha remitido la sentencia recaída en la materia. Sin embargo, no hubo requerimientos por parte del Congreso Nacional para que se pronunciara sobre la constitucionalidad de las normas que gravan con IVA los servicios digitales, y por tanto no hubo ningún considerando en la sentencia del Excmo. Tribunal Constitucional al respecto, por lo que solo dejaremos mención en esta investigación de este control efectuado por el Tribunal Constitucional.

Normativa promulgada

Luego de un largo debate en el Congreso Nacional, los parlamentarios llegaron al consenso de que finalmente los servicios digitales prestados por proveedores extranjeros que se utilicen en Chile por personas naturales se gravarán con IVA, y no con un impuesto específico sustitutivo de cualquier otro.

Por tanto, y habiéndose dado cumplimiento a todos los trámites de formación de la ley de la CPR y el control de constitucionalidad establecido también en ella, S.E el Presidente de la República publicó el día 24 de febrero de 2020 el siguiente texto legal, relativo al IVA en los servicios digitales:

PROYECTO DE LEY

Artículo tercero.- Introdúcense las siguientes modificaciones en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el decreto ley N° 825, de 1974:

2. Incorpóranse las siguientes modificaciones en el artículo 3:

d) Agréganse los siguientes incisos séptimo y octavo:

“La Dirección podrá disponer, mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte de los impuestos

¹⁰⁰ Modificaciones al código tributario.

¹⁰¹ En la parte que se incorpora un nuevo inciso a este articulado.

contemplados en esta ley, respecto de todo o parte de las operaciones realizadas por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que no se hayan sujetado al régimen de tributación simplificada establecido en el párrafo 7° bis y que se solucionen por su intermedio. (...)"

3. Agrégase en el artículo 5 el siguiente inciso tercero:

"Tratándose de los servicios del artículo 8 letra n) que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos, concurren al menos dos de las siguientes situaciones:

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

4. Introdúcense las siguientes modificaciones en el artículo 8:

g) Agrégase la siguiente letra n):

"n) Los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;
2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;
3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada."

5. Reemplázase la letra e) del artículo 11 por la siguiente:

“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;”.

7. Incorpóranse las siguientes modificaciones en la letra E del artículo 12:

a) Intercálase en el número 7, entre las expresiones “servicios prestados” y “en Chile”, la expresión “o utilizados”.

c) Agrégase en el número 17, a continuación de la expresión "empresas hoteleras" la frase "y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados"; reemplázase la palabra "registradas" por "registrados"; y sustitúyese la expresión ", y" por un punto y coma.

22. Agrégase, a continuación del artículo 35, el siguiente Párrafo 7° bis:

“Párrafo 7° bis

Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile

Artículo 35 A.- Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en esta ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que tratan los artículos siguientes.

Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación simplificada por la prestación de otros servicios a las referidas personas naturales.

Artículo 35 B.- El Director, estará facultado para, eximir total o parcialmente a los contribuyentes del presente régimen de las obligaciones dispuestas en el artículo 51, mediante normas de carácter general, y, asimismo, de las obligaciones establecidas en el Párrafo 2° del Título IV del Libro Primero del Código Tributario, o bien, para sustituirlas por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado.

Artículo 35 C.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis no tendrán derecho a crédito fiscal y se encontrarán liberados de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones.

Artículo 35 D.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán recargar a la contraprestación recibida por los servicios afectos, el impuesto de esta ley, el que se calculará aplicando a dicha contraprestación la tasa establecida en el artículo 14.

El impuesto que estos contribuyentes deberán pagar se determinará sobre la base de la suma de los impuestos recargados conforme al inciso primero, por los servicios prestados en el período tributario respectivo. Para estos efectos, se entenderá por “período tributario” un periodo de uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente.

Artículo 35 E.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán declarar en forma simplificada y pagar los impuestos devengados en un período tributario, hasta el día 20 del primer mes siguiente.

La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el Servicio de Impuestos Internos habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.

Artículo 35 F.- El Director, mediante norma de general aplicación, establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

De igual forma, el Director podrá autorizar que la determinación y pago del impuesto se realice en moneda nacional, cuando la operación se efectúe en moneda extranjera. Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará al tipo de cambio a la fecha de pago del impuesto según la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se efectuará el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto que corresponda pagar en el extranjero en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada.

Artículo 35 G.- En los casos de descuentos, anulación, rescisión, terminación o resolución de servicios, el contribuyente que hubiere devuelto al consumidor del servicio el impuesto respectivo, podrá descontar del monto del impuesto que le correspondería pagar en el periodo tributario en que aquellas situaciones se hayan producido, o los periodos tributarios posteriores si en el mismo periodo tributario no correspondiera realizar un pago o si el que procede fuera menor.

Artículo 35 H.- No será aplicable lo dispuesto en el Párrafo 3º del Título IV, ni las demás disposiciones de esta ley en lo que no sean compatibles con la naturaleza del régimen establecido en el presente párrafo.

Artículo 35 I.- El Servicio de Impuestos Internos podrá utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos de que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con los hechos gravados establecidos en el artículo 8 letra n) u otros en que se autorice el régimen simplificado establecido en el artículo 35 A, y que sean prestados digitalmente, independientemente del lugar o jurisdicción donde la información respectiva se encuentre alojada.

Asimismo, el Servicio podrá solicitar, fundadamente, a los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7º bis, que entreguen información que tengan disponible sobre la identificación de los vendedores o prestadores de servicios respecto de los que intermedian y de las cantidades que se paguen o pongan a disposición de dichos vendedores o prestadores.”.

Artículo vigésimo noveno transitorio.- (...) Las modificaciones incorporadas por el artículo tercero de la presente ley a lo dispuesto en los incisos séptimo y octavo del artículo 3º, el inciso tercero del artículo 5º, la letra e) del artículo 11; el artículo 8º letra n), el inciso cuarto del artículo 27 bis y el Párrafo 7 bis, todos ellos del decreto ley N° 825, de 1974, entrará en vigencia transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de esta ley. (...)

2. Elementos del IVA en los servicios digitales en Chile

En este apartado se estudiará detalladamente, norma por norma (siguiendo nuestra tradición legalista), el contenido del proyecto promulgado.

2.1 Hecho Gravado

Siguiendo a Ramón Valdés Costa (1992), podemos decir que el hecho gravado se define como “el hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación tributaria”¹⁰².

Sabemos que existen hechos gravados básicos y hechos gravados especiales o asimilados. Los primeros los encontramos en el artículo 2° del DL 825 de 1974, y los segundos en el artículo 8° de la misma norma.

El proyecto de modernización lo que hace es agregar a la ley de IVA un nuevo hecho gravado especial, al incorporar la letra n) al artículo 8° de la ley. Es claro que esta nueva operación es asimilada a un servicio. Por tanto, el nuevo hecho gravado es del siguiente tenor:

4. Introdúcense las siguientes modificaciones en el artículo 8:
- g) Agrégase la siguiente letra n):
- “n) Los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:
1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;
 2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;
 3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y
 4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.”.

En primer lugar, debe tratarse de un servicio, que está definido en el artículo 2° la ley como “La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la

¹⁰² Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial Depalma, 1992, página 10.

cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

En segundo lugar, debe tratarse de un servicio remunerado por parte del consumidor del servicio, cuyo pago se efectúe a través de medios digitales, ya que la ley no contempla la posibilidad de remuneración en efectivo como mal lo hacía el proyecto original.

A modo de ejemplo y para disipar algunas dudas, si Airbnb le da un cupón de descuento de \$30.000 una persona para su próxima estadía, y en su siguiente viaje arrienda un departamento en \$28.000 ¿Esta operación estaría gravada con IVA? Ciertamente pudiera pensarse que si lo estaría, sin embargo, no es el huésped el que está pagando o remunerando este servicio (ya que Airbnb le ha regalado un cupón de descuento), sino que es la aplicación la que finalmente lo remunera, pues es ella la que le paga al anfitrión. Con ello, si finalmente mi estancia ha salido \$28.000, es porque en esos \$28.000 deben ir agregados los servicios de limpieza¹⁰³ y el impuesto en caso de que se genere entre proveedor e intermediario (en alguna legislación), siendo pagado el servicio de hospedaje, de limpieza y el costo del impuesto en su totalidad por el intermediario. En conclusión, en este ejemplo NO se genera el hecho gravado por faltar el elemento de remuneración por parte del consumidor.

En la misma línea de lo anterior, si se adquiere un libro digital vía Amazon, el servicio que presta la plataforma al consumidor es la de poner en contacto al prestador con el consumidor, sin embargo, si este servicio es costado por el proveedor y no hay una remuneración por parte del consumidor a Amazon, no hay hecho gravado y por lo tanto no hay impuesto.

¹⁰³ Así lo exige la aplicación en su Centro de Ayuda:
https://www.airbnb.cl/help/topic/1358/impuestos?_set=bev_on_new_domain=1582523349_YjRmY2U2NTc5N2Rm

En tercer lugar, estos servicios deben ser prestados por un no residente o un no domiciliado en Chile, a contrario sensu, si la persona natural o jurídica reside en Chile o tiene su domicilio en este territorio, el servicio digital que ella preste no estaría gravado con IVA del artículo 8° letra n), pero sí con el IVA básico de servicio del artículo 2° N° 2° y 4° de la ley de IVA siempre y cuando se cumplan todos los elementos del hecho gravado servicios.

Lo que viene a hacer esta norma es a eliminar la competencia desleal que existe, por ejemplo, entre VTR (empresa con establecimientos en Chile) y Netflix, que por el hecho de no haberse establecido físicamente en Chile, la entrega de contenido de entretenimiento digital no está gravada con IVA.

En cuarto lugar, habiendo cumplido todos los requisitos anteriores, ¿Cuáles son los servicios digitales remunerados suministrados por prestadores extranjeros que están gravados con IVA? La norma a mi parecer es bien clara al respecto:

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

- a) La intermediación de servicios prestados en Chile

Primero, debe tratarse de una intermediación. Según la RAE, la intermediación es “la acción o efecto de intermediar”, e “intermediar” en su primera acepción es “estar entre dos personas o cosas”.

Segundo, el servicio debe ser prestado en Chile. Según la RAE, otra entrada que tiene la palabra “prestado” es la de “prestar”, y esa última significa “ayudar, asistir o contribuir al logro de algo” en su segunda acepción, y “aprovechar, ser útil o conveniente para la consecución de un intento” en su quinta acepción.

Tercero, debe tratarse de una intermediación de servicios de cualquier naturaleza. Esto resulta bastante amplio, pero no vulnera a mi parecer el principio de legalidad del tributo, pues sabemos que el hecho gravado

debe estar completamente determinado no dejando margen legal para la arbitrariedad de la administración, y al decir que pueden ser servicios “de cualquier naturaleza” no dice otra cosa más que cualquier tipo de intermediación que esta sea.

Sin embargo, esta norma en su encabezado nada dice acerca de que debe tratarse de servicios digitales, por lo que podemos incluir tanto aquí la intermediación de servicios digitales como no digitales. Es por ello que hubiese sido recomendable redactarlo como “intermediación digital”, como lo hacía el proyecto en su artículo 15, para que la norma hubiere quedado más completa, aunque no cambie el sentido estricto de ser un hecho gravado de servicios digitales.

Aquí hay que distinguir entre dos tipos servicios de intermediación que pueden dejar dudas: (i) la prestación de un servicio de intermediación remunerado por el consumidor, y (ii) la prestación de un servicio de intermediación remunerado por el proveedor. En el primer caso, pienso en el ejemplo de un viajero que utiliza la alguna aplicación para contactar algún alojamiento, en el cual existe hecho gravado en la medida de que el consumidor le remunere dicho servicio a la plataforma. En el segundo caso, pienso en el ejemplo de que el mismo viajero, a través de la página web de un hotel, haga la reserva de una habitación, sea pagando el monto total de ella o la mitad del precio como se hace usualmente, aquí el contacto entre el consumidor y el proveedor se realiza mediante un intermediario que es un servidor web, sin embargo, este servidor es remunerado por el proveedor y no por el consumidor, por lo que en este caso no hay hecho gravado y con ello no hay impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, el tenor del numeral se adecúa de muy buena forma al principio de flexibilidad de los tributos.

b) o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación.

Primero, debe tratarse de la intermediación de una venta realizada en Chile.

Al igual que en el caso anterior, queda la duda de si debe necesariamente o no ser una intermediación digital o puede incluirse aquí a las intermediaciones no digitales, aunque sería muy difícil que en la práctica esto último pueda suceder. Misma duda surge respecto de quién remunera el servicio de intermediación, aplicando la misma lógica precedente, vale decir, si la venta se concreta gracias a una intermediación pagada por el consumidor, hay impuesto, a contrario sensu, si la venta se concreta a través de un intermediario remunerado por el proveedor o gratuito para ambos (correo electrónico), no hay impuesto.

Respecto a esta letra, se me ocurre un ejemplo de que un bien corporal ya se encuentre ubicado en Chile, y la misión del prestador extranjero solo sea la de contactar al vendedor con el comprador para efectuar el consumo.

A mi parecer, esta norma fue incorporada para evitar comportamientos elusivos de parte de los vendedores locales, en el que venden sus productos a través de intermediarios extranjeros para no tener que recargar IVA, pudiendo en consecuencia tener mejores precios que aquellos proveedores que lo hacen sin intermediario. Esto por cierto es un acierto del legislador, aunque poco debate de fondo hubo al respecto en la historia de la ley.

Segundo, que la intermediación se efectúe para una venta realizada en el extranjero, siempre que esta última de origen a una importación.

Aquí, el bien corporal se encuentra en el extranjero, y el prestador no residente ni domiciliado en Chile se encarga de contactar al vendedor (por ejemplo, Amazon o Ebay, en la medida que sea remunerado por el

consumidor) con el comprador con el único fin de ser intermediario. Eso sí, se debe tratar de un bien corporal que pueda ser calificado como importación por la legislación vigente de aduanas¹⁰⁴.

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

Primero, que se trate de un suministro¹⁰⁵ o entrega.

Según la RAE, la palabra “suministro” tiene otra entrada que contiene dicha palabra, la cual es “suministrar” que significa “proveer a alguien de algo que necesita”. La palabra “entrega” según la RAE tiene otra entrada la cual es “entregar” que en su primera acepción significa “dar algo a alguien, o hacer que pase a tenerlo”. Hay que recordar que tanto la entrega como el suministro deben ser remunerados por el consumidor, pues de lo contrario no hay hecho gravado.

Segundo, debe tratarse de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos.

Esta parte de la norma nos da luces de que no cualquier suministro o entrega de un servicio digital es lo que se grava, pues necesariamente

¹⁰⁴ En las preguntas frecuentes del Servicio Nacional de Aduanas de Chile, se encuentra la siguiente pregunta y respuesta: 1. ¿Qué mercancías puedo importar? Puede importarse cualquier mercancía, salvo aquellas que se encuentren expresamente prohibidas por la legislación vigente, como por ejemplo: vehículos y motocicletas usadas, asbesto en cualquiera de sus formas, pornografía, desechos industriales tóxicos, entre otras.

En ocasiones, el producto a importar, por su naturaleza, puede estar sujeto a visto bueno, autorización o control por parte de algún servicio fiscalizador, por lo que es necesario obtenerlo, en forma previa, ante el respectivo organismo.

Link disponible en:

https://www.aduana.cl/preguntas-frecuentes-importaciones/aduana/2007-02-28/161116.html#vtxt_cuerpo_T0

¹⁰⁵ El proyecto original del ejecutivo solo contemplaba la entrega y no el suministro.

debe tratarse de entretenimiento prestado digitalmente, dando la norma ejemplos concretos y dejando una especie de bolsillo de payaso. Ahora bien, a diferencia del caso anterior, esto podría ser discutible en cuanto al principio de legalidad del tributo, sin embargo, no puedo dejar de reconocer el esfuerzo por flexibilizar la norma tributaria.

Tercero, se refiere a la forma de suministro o entrega: el contenido de entretenimiento digital debe suministrarse o entregarse a través de descarga, streaming u otra tecnología.

Según la RAE la descarga es “la acción y efecto de descargar” y “descargar” significa “transferir información desde un sistema electrónico a otro”.

La palabra “streaming” no se encuentra en la RAE por no ser una palabra en español, sin embargo, podemos dar el siguiente significado “es la distribución digital de contenido multimedia a través de una red de computadoras, de manera que el usuario utiliza el producto a la vez que se descarga”¹⁰⁶.

Cuando la norma habla de “otra tecnología” no lo hace para dejar al arbitrio de la autoridad administrativa la interpretación del hecho gravado, sino que lo inserta para que en el evento futuro de que por el avance tecnológico se suministren o entreguen estos contenidos de entretenimiento digital por otras vías tecnológicas que no sea la descarga o el streaming, estas sigan estando gravadas con IVA. De esta forma se evita (i) una competencia desleal por la obsolescencia de la norma (como ocurre actualmente), y (ii) una nueva vía para erosionar la base imponible. Esta redacción a mi criterio refleja muy bien el principio de flexibilidad.

¹⁰⁶ Fuente: Wikipedia

Link de consulta:

https://es.wikipedia.org/wiki/Streaming#cite_note-1

Cuarto, incluye para estos efectos, textos, revistas, diarios, libros.

Lo que hace esta parte del numeral es dar ejemplos de qué es lo que finalmente se puede considerar como “otros análogos”, dejando en claro que la venta de incorporeales por vía digital también está gravada con IVA. Sin perjuicio de lo anterior, el proyecto original en su hecho gravado de publicidad agregaba una segunda parte sobre “el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet”, en lo que a mi parecer pudiera estar incluida una suscripción a un diario o a una revista online. Esta redacción se eliminó en la ley actual, pero este numeral 2 en su última parte, agrega estos ejemplos de servicios que sí estarán gravados con IVA, y que generan el mismo efecto práctico de un uso y suscripción a una plataforma. No hubo un debate en la comisión en cuanto a por qué se cambió esta redacción.

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

Primero, debe ponerse a disposición del consumidor.

El tenor literal de la norma nos dice que el consumidor debe tener la disposición del software, almacenamiento, plataforma o infraestructura informática. Según la RAE la palabra “disposición” en su quinta acepción significa “ejercitar en algo facultades de dominio, enajenarlo o gravarlo, en vez de atenerse a la posesión y disfrute”. Por tanto, el prestador del servicio debe poner a disposición del consumidor de tal forma que el software, el almacenamiento, la plataforma o la infraestructura informática pasen al dominio de este y pueda ejercer todas las facultades de este.

Recordemos que el artículo 8° letra h) de la ley de IVA grava cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y **otras prestaciones similares**, lo que llevaba al S.I.I con anterioridad a esta normativa a interpretar por vía administrativa este precepto, e incorporar como un

hecho gravado del IVA la cesión o uso temporal de licencias de software. Hoy se acaba esa discrecionalidad para el caso de que sea un proveedor nacional, y se incorpora a los proveedores extranjeros.

Segundo, debe tratarse de un software, de almacenamiento, plataformas informáticas o infraestructuras informáticas.

Podemos entender como software “al soporte lógico de un sistema informático, que comprende el conjunto de los componentes lógicos necesarios que hacen posible la realización de tareas específicas, en contraposición a los componentes físicos que son llamados hardware”¹⁰⁷, por ejemplo, Microsoft Word, el programa para dibujar Paint, el sistema operativo Windows, el programa para arreglar fotografías Photoshop, entre otros.

Cuando el numeral habla de “almacenamiento” no deja claro a qué tipo de almacenamiento se refiere, pues puede ser almacenamiento en la nube, almacenamiento informático, almacenamiento en medios tecnológicos, etc. En el espíritu de la reforma se deja claro que se quieren gravar los servicios prestados por vía digital, por lo cual se debería interpretar la palabra “almacenamiento” como “almacenamiento en la nube” entendido como “guardar información en algún lugar de internet”. Me hubiese gustado que el numeral fuera más claro en algún sentido, para evitar una futura circular del S.I.I explicando a qué se refiere con almacenamiento y llegar que nuevamente por vía administrativa se establezca un impuesto. En cuanto a las plataformas informáticas, estas se gravarán con IVA en el entendido de que un prestador extranjero ponga a disposición de un consumidor una de ellas. Una plataforma informática “es aquella que permite ejecutar un software o un hardware con los que es compatible” y

¹⁰⁷ Fuente: Wikipedia
Link disponible en:
<https://es.wikipedia.org/wiki/Software>

entre ellas podemos encontrar a los sistemas operativos de computadores y teléfonos celulares y también a los emuladores.¹⁰⁸

Respecto a la infraestructura informática, tenemos que es el “conjunto de software y hardware sobre el que se soportan los servicios de una organización para responder eficientemente a las necesidades de los consumidores, actualizar los planes de control o supervisión y optimizar la cooperación con proveedores y clientes”.

Quizás sería recomendable que por vía de circular la Dirección del S.I.I pueda explicar de mejor manera a qué se refieren estos conceptos tan técnicos y en definitiva qué es lo que realmente se está gravando con ellos, pues en la historia de la ley se menciona como ejemplos el numeral 1 y 2, mas no el 3 y el 4 sobre publicidad, no contribuyendo al principio de simplicidad de la tributación. Sin embargo, esto pudiera abrir debates de constitucionalidad por infringir el principio de legalidad consagrado en el artículo 63 N° 14 de la CPR, en relación con el N° 1 del inciso 4° del artículo 65 de la misma, en cuya virtud “solo toca al legislador establecer exenciones o modificar las existentes”. Entonces, teniendo en cuenta lo anterior, también podría ser recomendable que por vía legal se describiera este hecho gravado, pero esto implica la creación de una nueva norma legal que demora mucho tiempo en tramitarse.

El proyecto de ley original contemplaba, a mi parecer, de una manera más clara este hecho gravado.

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

Primero, que se trate de publicidad.

¹⁰⁸ En el siguiente link, sin pretender hacer publicidad, se podrá encontrar más información sobre las plataformas digitales.

Link:

<https://sites.google.com/site/tecnopu/clients>

Según la RAE, la palabra publicidad se puede definir en su última acepción como la “divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores, usuarios, etc.”.

Por tanto, los servicios publicitarios que se contraten desde el extranjero ahora pasarían a estar gravados por esta nueva letra n) N° 4. Sin embargo, hay que recordar que, si se contratan estos servicios a una empresa que tenga domicilio o residencia en Chile, esta publicidad paga IVA del 19% en razón del artículo 2° N° 2 y 4 de la ley de impuesto al valor agregado. Segundo, se dispone que esta publicidad prestada desde el extranjero será gravada con IVA independiente del medio o soporte por el cual se entregue, materialice o ejecute.

Esto deja en claro las ganas del legislador de no dejar espacio para la elusión, cubriendo cualquier forma de entrega, y complementando con el nuevo inciso tercero del artículo 5° sea digital o no. Aquí no hay discusión sobre el principio de legalidad de los tributos, pues no hay dudas que se pretende gravar todo método de entrega, sin dejar abierta la puerta para que el S.I.I interprete de otra forma.

Territorialidad de los servicios

En la tramitación del proyecto se establecieron 4 presunciones de territorialidad para los servicios digitales del artículo 8° letra n) que se presten en forma digital, a saber:

3. Agrégase en el artículo 5 el siguiente inciso tercero:

“Tratándose de los servicios del artículo 8 letra n) que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos, concurren al menos dos de las siguientes situaciones:

- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geocalización indiquen que este se encuentra en Chile;

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o,iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.”. |
|---|

Como primer punto, aquí no hay dudas de que en Chile se aplica el principio de destino.

Sin embargo, me parece que la redacción de este inciso puede presentar confusiones. El nuevo inciso tercero del artículo 5° de la ley de impuesto al valor agregado dice “tratándose de los servicios del artículo 8° de la letra n) **que sean prestados en forma digital**”. El tenor de la norma da a entender 3 posibilidades a saber: (1) no todos los servicios que se contemplan en el artículo 8° letra n) son digitales, lo que nuevamente nos lleva a pensar si toda intermediación, todo almacenamiento o toda publicidad se incluye aquí; (2) hay servicios que se van a gravar sean prestados de forma digital o no, lo que nos lleva a pensar para qué se crea una norma especial para servicios que ya estaban gravados con impuesto adicional considerando que este es del 35% y el IVA del 19%; (3) Se incorpora un hecho gravado nuevo que grava los servicios digitales, según la historia de la ley, pero en su tenor literal no lo expresa, lo que es cuestionable debido a que en la votación en particular del número 4° letra g) del artículo 3° a los diputados que se encontraban votando en la Sesión de Sala se les informa que esta disposición “agrega como hecho gravado con IVA los servicios **digitales** prestados por personas residentes o domiciliadas en el extranjero”, por lo tanto 123 diputados y diputadas aprobaron una disposición que no expresa lo que quisieron aprobar.

Siguiendo con el análisis de este inciso, el proyecto lo incorpora como una presunción de que el servicio es **utilizado** en el territorio nacional. En esto el legislador fue muy acertado, ya que el actual inciso segundo establece también una presunción de territorialidad, pero para dar luces de cuándo se entiende que se **presta** un servicio en el territorio nacional. Lo anterior a simple vista pudiera parecer poco relevante, sin embargo, el inciso primero del artículo 5° nos dice que se gravará con IVA los servicios prestados o utilizados en Chile.

En resumen, actualmente se gravan los servicios prestados o utilizados en Chile, estableciéndose una presunción de cuándo se entienden prestados en Chile, y ahora se incorporó una presunción de cuándo se entiende que se utilizan en Chile estos servicios digitales.

De esta manera, la presunción se aplicará al momento del pago del servicio, o bien, al momento de contratar dichos servicios. Eso sí, siempre que concurren las siguientes situaciones:

- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;

La mayoría de las personas comparten sus datos a los proveedores de servicios, y entre ellas una muy común es el compartir la ubicación vía GPS, aceptando compartirla ya sea a través del computador ya sea por el teléfono móvil. De esta forma, es muy fácil saber desde qué parte del mundo se ha adquirido este servicio digital, incluso al mismo momento de efectuado el pago.

Con el avance tecnológico existen métodos que permiten ocultar la dirección IP, como navegadores (Tor), la utilización de WIFI pública, el uso de servidores proxy, entre otras, ya sea para navegar tranquilamente en contenidos prohibidos, por privacidad o para evitar dejar una huella digital. Lo cierto es que es un acierto el no dejar solo

este numeral para la determinación de la presunción, debido a lo sencillo que es ocultar la dirección IP.

- ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile.

Este numerando lo podría calificar como un desacierto si se aplicara este y el numeral iii para establecer la presunción. Es muy probable que este numeral de varios dolores de cabeza al S.I.I cuando las personas que tengan el medio de pago emitido o registrado en Chile efectúen la adquisición de un servicio en el extranjero, lo utilicen en el extranjero, pero lo paguen con una tarjeta del Banco de Chile.

Me parece que el solo hecho de tener un medio de pago emitido o registrado en el territorio nacional no es certeza suficiente de que el servicio va a ser utilizado en Chile, porque qué pasa si yo viajo a Lituania y me quiero hospedar en una estancia que encontré por Airbnb, la utilizaré allá, pero la pagaré con mi tarjeta de crédito del Banco de Chile. Es por esto que me parece peligroso este numeral, sobre todo si se da aplicación en conjunto con el numeral iii para establecer la presunción.

- iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional.

Haciendo la misma crítica que en el numeral anterior, el inciso solo exige que “concurriese al menos dos de las siguientes situaciones” para el establecimiento de la presunción. Por ello, hubiese sido mejor eliminar este numeral y redactar el ii de la siguiente manera: (ii) Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile o que el domicilio

indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional.

Creo que de esta manera se puede evitar el establecimiento de una presunción y por tanto el establecimiento de un impuesto cuando no corresponda. Por suerte esta presunción es simplemente legal y puede ser desvirtuada por el contribuyente, sin embargo, implica que luego de unas inolvidables vacaciones en Lituania tenga que volver a Chile directo al S.I.I para solicitar la devolución de un impuesto que no correspondía su pago, solo por una mala redacción de la norma.

- iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.

Este numeral podría generar los mismos problemas que el anterior, sin embargo, es más fácil comprar una SIM en el extranjero que ir a un Banco de ese país a abrir una cuenta corriente para adquirir el servicio con ese medio de pago, por lo que se puede justificar el tenor de este numeral.

Contribuyente del impuesto

En cuanto al contribuyente de este impuesto, nada dice el proyecto de ley, por tanto, nos atenemos a la regla general del artículo 3° del DL 825 de 1974, que establece que “son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o **efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.**”

Sujeto pasivo

Por aplicación de las reglas generales, el artículo 10 en su inciso 2° dispone que “Igualmente, este impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios **o que la ley equipare a tales.**”

El artículo 11 de la ley, que está inserto en el párrafo 3° del Título II del DL 825 denominado “Del sujeto del impuesto”, dispone que “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto: e) El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación reside en el extranjero.”. Esto se trata de un cambio de sujeto por el solo ministerio de la ley, en concordancia con el artículo 12 N° 5 del reglamento de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios (DS N° 55).

El proyecto de ley trae consigo el siguiente cambio normativo:

5. Reemplázase la letra e) del artículo 11 por la siguiente:
“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 nuevo artículo 11 letra e) quedaría entonces redactado de la siguiente forma:

Artículo 11.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto:
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.

Hay que destacar que en caso de que el beneficiario del servicio **no** sea un contribuyente de IVA, **no** se establecerá este cambio de sujeto, y por lo tanto el sujeto pasivo del impuesto seguirá siendo el prestador extranjero de servicios digitales, el que podrá acogerse a las normas del nuevo párrafo 7° bis o en

subsidio, la Dirección podrá establecer un cambio de sujeto para que la institución financiera que emitió el medio de pago retenga dicho impuesto.

El proyecto de ley incorpora también, sobre cambio de sujeto, un nuevo inciso 7° al artículo 3° del siguiente tenor:

2. Incorpóranse las siguientes modificaciones en el artículo 3:

d) Agréganse los siguientes incisos séptimo y octavo:

“La Dirección podrá disponer, mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte de los impuestos contemplados en esta ley, respecto de todo o parte de las operaciones realizadas por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que no se hayan sujetado al régimen de tributación simplificada establecido en el párrafo 7° bis y que se solucionen por su intermedio. (...)”

En esta norma se establece un cambio de sujeto, para dejar a la institución financiera emisora del medio de pago como retenedora del impuesto y por tanto con la obligación de enterar en arcas fiscales dicho impuesto, siempre que los prestadores domiciliados o residentes en el extranjero no se hayan sujetado al régimen simplificado que se establece en el nuevo párrafo 7° bis.

Hay que dejar precisado que esa norma solo se va a aplicar en subsidio del párrafo 7° bis, vale decir, solo para el caso de que la empresa domiciliada o que resida en el extranjero no se someta voluntariamente al régimen simplificado, dejando la facultad de que la Dirección del Servicio instruya este cambio de sujeto. En todo caso, su resolución debe ser fundada pudiendo entonces someterla a los recursos administrativos y judiciales que corresponda.

En resumen, atendiendo las normativas señaladas, el contribuyente del impuesto será la persona domiciliada o residente en el extranjero que preste un servicio gravado por el artículo 8° letra n), y el sujeto pasivo será el beneficiario de dicho servicio que sea contribuyente del IVA o bien el prestador del servicio en caso de que el beneficiario no lo sea.

Tasa y Base imponible

El proyecto de ley agrega el artículo 35 D insertado en el nuevo párrafo 7° bis al Título II, que dispone lo siguiente:

Artículo 35 D.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán recargar a la contraprestación recibida por los servicios afectos, el impuesto de esta ley, el que se calculará aplicando a dicha contraprestación la tasa establecida en el artículo 14.

El impuesto que estos contribuyentes deberán pagar se determinará sobre la base de la suma de los impuestos recargados conforme al inciso primero, por los servicios prestados en el período tributario respectivo. Para estos efectos, se entenderá por “período tributario” un periodo de uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente.

Por tanto, si los prestadores de servicios del artículo 8° letra n) no se acogen voluntariamente a este régimen simplificado, rigen las normas generales de tasa y base imponible.

Si dichos prestadores se someten voluntariamente al régimen simplificado, deberán aplicar este artículo para la determinación de lo que deben pagar por concepto de IVA.

En el primer inciso, se establece una tasa del 19% ya que el artículo reenvía al artículo 14 de la ley, que establece que “Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título pagarán el impuesto con una tasa del 19% sobre la base imponible”.

En el segundo inciso, se establece que los contribuyentes deberán pagar un impuesto que se determinará sumando todos los impuestos recargados por los servicios prestados en el periodo respectivo.

Agrega esta norma que el periodo tributario ya no será el de la regla general de un mes calendario, como sería para quien no se someta voluntariamente a este

régimen, sino que el periodo tributario comprenderá “uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente”.

Exenciones

En materia de exenciones, el artículo 12 letra E N° 7 de la ley establece que “Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición el Chile.”

Por consiguiente, esta exención favorece a ingresos no constitutivos de renta¹⁰⁹ y a aquellos servicios que se encuentran afectos a impuesto adicional en virtud del artículo 59 de la Ley de impuesto a la Renta siempre que se (i) se trate de servicios prestados en Chile, y (ii) que se encuentren exentos del impuesto adicional por alguna norma legal o por aplicación de algún convenio internacional¹¹⁰.

El proyecto de ley contempla una modificación no sustancial a este número, pero que se quiere dejar plasmada en esta investigación. La modificación es la siguiente:

7. Incorpóranse las siguientes modificaciones en la letra E del artículo 12:
a) Intercálase en el número 7, entre las expresiones “servicios prestados” y “en Chile”, la expresión “o utilizados”.

Por tanto, la normativa quedaría con el siguiente tenor:

¹⁰⁹ Lo que parece inoperante y sin sentido al decir de Ernesto Rencoret Orrego (2019) puesto que dichos ingresos no cumplen con los requisitos del hecho gravado venta ni del hecho gravado servicios, ni aun se encuadran en ninguna de las situaciones que la Ley de IVA equipara a venta o servicio según el artículo 8°.

¹¹⁰ Rencoret Orrego, E., (2019). *Curso de IVA*, Santiago, Chile, Editorial Libromar SpA. ISBN: 978-956-7890-54-5

Artículo 12.- Estarán exentos del impuesto establecido en este título:

E. Las siguientes remuneraciones y servicios:

7. Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados 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 el Chile.

De esta manera, en lo que nos interesa, quedan exentos los servicios prestados por una persona domiciliada o que resida en el extranjero siempre que (i) se trate de servicios prestados **o utilizados** en Chile, y (ii) que se encuentren exentos del impuesto adicional por alguna norma legal o por aplicación de algún convenio internacional.

Aquí perfectamente podrá aplicarse entonces las nuevas presunciones de territorialidad que se incorporan en el artículo 5° inciso 3, para saber cuándo un servicio se entiende que se utiliza en Chile.

Además, se incorpora otra exención en esta materia, que dice relación con el artículo 12 letra E N° 17, que hace extensiva la exención sobre arriendo de inmuebles amoblados prestados por hoteles inscritos ante el S.I.I a extranjeros que paguen en moneda extranjera, a los inmuebles amoblados que se arrienden vía plataforma digital.

La modificación es la siguiente:

7. Incorpóranse las siguientes modificaciones en la letra E del artículo 12:

c) Agrégase en el número 17, a continuación de la expresión "empresas hoteleras" la frase "y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados"; reemplázase la palabra "registradas" por "registrados"; y sustitúyese la expresión ", y" por un punto y coma.

Quedando en definitiva la disposición de la siguiente manera:

Artículo 12.- Estarán exentos del impuesto establecido en este título:

E. Las siguientes remuneraciones y servicios:

17) Los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados registrados ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile;

De esta manera, esta norma solo alcanza a aquellos prestadores de este servicio que sean contribuyentes de IVA. Hay que dejar precisado también, que en la historia de la ley este registro ante el Servicio se utilizará, entre otras cosas, para efectos de Impuesto a la Renta por dichas operaciones, antecedente que puede ser útil para una planificación tributaria.

Normas del nuevo párrafo 7° bis

El nuevo párrafo 7° bis se incorpora al Título II sobre Impuesto al Valor agregado. Lo que hace es incorporar normas del artículo 35 A al 35 I, relativas al nuevo régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

Es importante señalar que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile si no se incorporan voluntariamente a este régimen, la Dirección de impuestos internos podrá fundadamente establecer un cambio de sujeto con el fin de que se retenga el impuesto por las instituciones financieras que emitan los medios de pago con que se pagan estos servicios.

Párrafo 7° bis

Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile

Artículo 35 A.- Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en esta ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que tratan los artículos siguientes. Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación

simplificada por la prestación de otros servicios a las referidas personas naturales.

Este nuevo artículo 35 A establece que los prestadores de servicios del artículo 8° letra n), extranjeros, quedarán sujetos a este régimen de tributación simplificada **siempre que** (i) el beneficiario sea una persona natural y, (ii) que la persona natural no sea contribuyente del IVA ni de los otros impuestos de esta ley. En caso contrario, se establecerá un cambio de sujeto y el impuesto tendrá que ser pagado, declarado, determinado, devengado, etc., de acuerdo a las reglas generales.

Sin perjuicio de lo anterior, si este prestador extranjero de servicios digitales presta otro tipo de servicios (no los del artículo 8° letra n)) a personas no contribuyentes de los impuestos de esta ley, puede solicitar al S.I.I que por la prestación de esos otros servicios quede sujeto a este régimen de tributación simplificada.

Artículo 35 B.- El Director, estará facultado para, eximir total o parcialmente a los contribuyentes del presente régimen de las obligaciones dispuestas en el artículo 51, mediante normas de carácter general, y, asimismo, de las obligaciones establecidas en el Párrafo 2° del Título IV del Libro Primero del Código Tributario, o bien, para sustituirlas por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado.

Este artículo faculta al Director para que exima, a los contribuyentes sometidos a este régimen simplificado, de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes que el Servicio lleva para el control y fiscalización de los mismos.

También se faculta al Director del Servicio para que pueda eximir de las obligaciones de obtener un Rol Único Tributario y avisar al S.I.I sobre inicio de actividades o de su término de giro, a los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado.

Faculta además al Director, a poder sustituir las obligaciones que eximió, por otros procedimientos que constituyan un régimen simplificado.

Artículo 35 C.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis no tendrán derecho a crédito fiscal y se encontrarán liberados de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones.

De este artículo podemos desprender que aquellos contribuyentes que no se acojan a este régimen, sí tendrán derecho a Crédito Fiscal, pero tendrán la obligación de emitir los documentos tributarios que corresponda. En este caso de que el prestador de servicios extranjero no se acoja a este régimen, el beneficiario del servicio, quien será el sujeto pasivo en la medida que sea contribuyente de los impuestos de esta ley, tendrá derecho a crédito fiscal y además tendrá que emitir una factura de compra cada vez que adquiera un servicio digital.

Artículo 35 E.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán declarar en forma simplificada y pagar los impuestos devengados en un período tributario, hasta el día 20 del primer mes siguiente.

La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el Servicio de Impuestos Internos habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.

Este nuevo artículo 35 E nos señala que aquellos que se acojan a este régimen simplificado, tendrán que declarar este impuesto de manera simplificada. Si bien no se explica en detalle a qué se refiere con que va a declarar de forma simplificada, podemos entender que será de la forma más fácil posible que pueda ofrecer el Servicio, sea de manera electrónica, con alguna propuesta en el formulario para declarar, etc.

Señala además que se deberá pagar el impuesto devengado en periodo tributario hasta el día 20 del primer mes siguiente. Recordemos que el artículo 35 D señala que el periodo tributario para este régimen puede ser de un mes o de hasta tres

meses a elección del contribuyente. Entonces, a modo de ejemplo, Spotify presta un servicio de suministro de música a través de streaming a Doña Juanita, que se suscribió al servicio duo Premium el día 8 de marzo de 2021 por \$4.350 en Concepción, quien además no es contribuyente de los impuestos de esta ley. La plataforma Spotify (i) podrá elegir si su periodo tributario será de uno, dos o tres meses; (ii) suponiendo que elige la modalidad de un mes, tendrá la obligación tributaria de pagar hasta el día 20 de abril; si elige la modalidad de dos meses, hasta el 20 de mayo, y si elige la modalidad de tres meses, hasta el 20 de junio, suponiendo siempre que su periodo tributario empieza en marzo empieza.

Además, el artículo 35 E en su inciso 2°, indica que la declaración y el pago del impuesto se realizará vía electrónica, lo que es muy importante atendiendo la naturaleza de estos servicios. El pago se efectuará en alguna plataforma que el Servicio habilite para tal efecto.

Ahora bien, es destacable que se faculta al S.I.I para que pueda mantener estas plataformas en idiomas distintos al español, pues la mayoría de los prestadores de servicios digitales provienen de países de habla inglesa u otros idiomas distintos al español.

Artículo 35 F.- El Director, mediante norma de general aplicación, establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

De igual forma, el Director podrá autorizar que la determinación y pago del impuesto se realice en moneda nacional, cuando la operación se efectúe en moneda extranjera. Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará al tipo de cambio a la fecha de pago del impuesto según la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se efectuará el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto que corresponda pagar en el extranjero en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados

Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada.

En primer lugar, se establece como regla general que la determinación y el pago del impuesto será en moneda extranjera, dejando al Director con la obligación de emitir una norma de general aplicación. Esperemos que el Director lo haga cuanto antes, pues la norma no establece un plazo para que el Director la dicte.

También, como excepción a la regla general, se faculta al Director del Servicio a que autorice la determinación y el pago del impuesto en moneda nacional, cuando la operación se efectúe en moneda extranjera. Establece además la forma en la que se determinará la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, tanto para las informadas en el Banco Central, como para las que no.

Artículo 35 G.- En los casos de descuentos, anulación, rescisión, terminación o resolución de servicios, el contribuyente que hubiere devuelto al consumidor del servicio el impuesto respectivo, podrá descontar del monto del impuesto que le correspondería pagar en el periodo tributario en que aquellas situaciones se hayan producido, o los periodos tributarios posteriores si en el mismo periodo tributario no correspondiera realizar un pago o si el que procede fuera menor.

Este artículo se pone en el caso de que, a un servicio digital, que se prestó por un proveedor extranjero acogido a este régimen, se le haya aplicado un descuento, se haya anulado, se haya rescindido, resuelto o terminado la prestación, y el contribuyente además haya devuelto al consumidor el monto del impuesto respectivo, dicho contribuyente tendrá un crédito por el monto que devolvió al consumidor, que podrá utilizar en cualquier periodo tributario en que deba pagar impuesto.

El legislador no señala un límite de tiempo para que el impuesto devuelto pueda ser deducido, por tanto, podemos entender que mientras el prestador extranjero

no deba efectuar pago, o si lo hace este fuera menor al monto que devolvió al consumidor, el resto no deducido o lo derechamente no deducido podrá descontarlo en cualquier periodo tributario siguiente.

Artículo 35 H.- No será aplicable lo dispuesto en el Párrafo 3º del Título IV, ni las demás disposiciones de esta ley en lo que no sean compatibles con la naturaleza del régimen establecido en el presente párrafo.

Este artículo es concordante con la naturaleza de estos servicios, pues si se prestan de manera digital, aun por proveedores extranjeros, sería de una complicación innecesaria el que tengan la obligación de llevar libros para todas las operaciones de compra, ventas y servicios utilizados y prestados. El hacer extensivo a estos prestadores esta exención, es un completo acierto del legislador, más aún el que no haga aplicables las normativas que vayan en contra de la naturaleza de este régimen.

Artículo 35 I.- El Servicio de Impuestos Internos podrá utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos de que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con los hechos gravados establecidos en el artículo 8 letra n) u otros en que se autorice el régimen simplificado establecido en el artículo 35 A, y que sean prestados digitalmente, independientemente del lugar o jurisdicción donde la información respectiva se encuentre alojada.

Lo que quiere el legislador con esta norma es robustecer las facultades fiscalizadoras vía digital que tiene el Servicio, poniendo su a disposición incluso información alojada en cualquier jurisdicción. El cómo se adquiera esta información será ya un asunto de colaboración entre Estados para evitar la doble tributación o la doble des-imposición. Estas atribuciones se dan ya sea para fiscalizar el impuesto que se genere por servicios prestados conforme al artículo 8º letra n), como para cualquier otra prestación de servicios digitales conforme al artículo 35 A.

Además, el inciso 2° de este artículo faculta al servicio para que pueda solicitar fundadamente a los contribuyentes acogidos a este régimen, que entreguen la información que posean sobre la identificación de los prestadores de servicios respecto de los que intermedian, y de las cantidades que se paguen o pongan a disposición. Me parece que esta norma tiene que ver con la aplicación del impuesto a la Renta, pues otorgando facultades al Servicio para que por esta vía pueda tener información necesaria acerca del vendedor o el prestador del servicio, sobre todo en cuanto a los montos que maneja, información muy valiosa para el Servicio al momento de tener que determinar el Impuesto a la Renta de, por ejemplo, un anfitrión de Airbnb en concordancia con la exención del artículo 12 letra E N° 17.

Artículos transitorios

El proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, después de una larga tramitación en el Congreso Nacional, ha sido publicado en el Diario Oficial el día 24 de febrero de 2020¹¹¹, con lo que pasó a denominarse Ley 21.210.

El proyecto contempla el artículo vigésimo noveno transitorio, artículo que en su inciso 2° dispone:

Artículo vigésimo noveno transitorio.- (...)
Las modificaciones incorporadas por el artículo tercero de la presente ley a lo dispuesto en los incisos séptimo y octavo del artículo 3°, el inciso tercero del artículo 5°, la letra e) del artículo 11; el artículo 8° letra n), el inciso cuarto del artículo 27 bis y el Párrafo 7 bis, todos ellos del decreto ley N° 825, de 1974, entrará en vigencia transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de esta ley.

Se establece aquí que esta nueva normativa que grava con IVA los servicios digitales entrará en vigor transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia

¹¹¹ Disponible en:
<https://www.diariooficial.interior.gob.cl/publicaciones/2020/02/24/42587/01/1730320.pdf>

de esta ley. Por tanto, el cambio de sujeto del impuesto, las presunciones de territorialidad, el nuevo hecho gravado del artículo 8° letra n), y el párrafo 7° bis, entrarán en vigencia el día 24 de mayo de 2020, y desde esa fecha podremos gravar con IVA los servicios digitales.

El artículo primero transitorio dispone que “Las modificaciones establecidas en esta ley que no tengan una fecha especial de vigencia, entrarán en vigor a contar del primer día del mes siguiente de su publicación en el Diario Oficial.”, por tanto, la modificación al artículo 12 letra E N° 7 y 17 sobre exenciones, entrarán en vigencia el día 01 de marzo de 2020.

CONCLUSIÓN

Como primera conclusión general, y teniendo en cuenta mi visión política de los impuestos, puedo darme cuenta de que, en este caso de los impuestos a los servicios digitales, al incorporarlos a la ley de IVA, lo que se hizo no fue crear un nuevo impuesto, sino que derechamente gravar servicios que en su naturaleza no habían cambiado, pero sí había mutado su forma de prestarse.

Por otro lado, la competencia desleal que se creaba al no estar gravados estos servicios generaba distorsiones en el mercado, lo cual es muy perjudicial para una economía libre.

Capítulo I

1. Definición de servicios digitales

La ley 21.210 de 24 de febrero de 2020, que grava con IVA los servicios digitales, si bien en el nuevo hecho gravado del artículo 8° letra n) del DL 825 de 1974 entrega una especie de lista de servicios digitales que se gravan no contiene ni en ella ni en su proyecto de ley una definición de qué son los servicios digitales, precisión que sería muy útil al momento de tener que interpretar e integrar la ley.

Es por esto que en el capítulo primero se propuso una definición de servicios digitales, la cual contiene los elementos esenciales, al parecer de la autora, sobre lo que debe ser objeto del impuesto. Entonces, se entenderá por servicios digitales “cualquier transacción comercial, del artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley de impuesto a la renta, que se efectúe o ejecute por medios electrónicos, cuyo objeto sea (i) la adquisición de un bien intangible o servicio digital propiamente tal, (ii) la prestación de un servicio de intermediación, o la (iii) la prestación de un servicio nuevo que nace con la digitalización.”

2. Principio de destino

Como primera conclusión, es muy necesaria una cooperación y coordinación internacional, sea regional o mundial, potente en materia de territorialidad del impuesto para los servicios digitales, sino este impuesto va a carecer de eficacia en la práctica.

En segundo lugar, al entender de la autora, cuando de importaciones de servicios digitales o intangibles se trata, si aplicamos el principio de origen, en realidad lo que se grava no es el consumo, sino que la producción, razón por la cual resulta más equitativo o neutro el aplicar el principio de destino que el origen en este tipo de servicios e intangibles transfronterizos.

3. Principio de legalidad

Lo que se hace con esta ley, de manera muy positiva, es llenar el vacío legal que existía, que por la vía administrativa el Servicio de Impuestos Internos trató de subsanar, resolviendo en muchas ocasiones que este tipo de servicios sí se encontraban gravados con IVA, lo que fue bastante discutible en su momento en relación al principio de legalidad de los tributos. Actualmente ya se disipa toda duda en relación a si se gravan o no estos servicios.

4. Creación de nuevos impuestos

Atendido los altos niveles de corrupción en Chile y en Latinoamérica, el establecimiento de nuevos impuestos no son una buena medida para paliar las necesidades sociales urgentes que vive nuestro país actualmente. Lo que se necesita es la mayor optimización de recursos existentes, los que no son menores, dando mayores atribuciones a los encargados de la fiscalización en materia de impuestos.

Sin embargo, esta modernización no crea impuestos, sino que alcanza con el manto de legalidad lo que estaba fuera de ella por venir aplicándose la vía administrativa.

Capítulo II

Ante todo, el método más eficaz para la aplicación de estos impuestos a operaciones fronterizas es la cooperación internacional, no hay otro mejor que cumpla ese rol.

1. Directrices internacionales de la OCDE sobre IVA en los servicios digitales

En cuanto al cumplimiento del principio de neutralidad, al parecer de la autora, la ley 21.210 cumple con ello, en cuanto que:

- (i) Se encarga su normativa de solo gravar el consumo final, ya que si quien utiliza el servicio es un contribuyente del IVA, este tiene derecho a crédito fiscal;
- (ii) Se encarga de la problemática de competencia desleal al poner en igualdad de condiciones a quienes prestan servicios desde dentro de la jurisdicción y a quienes los prestan desde afuera;
- (iii) Para cumplir con este principio no se deben crear condiciones tributarias ventajosas ni desventajosas, lo que cumple la normativa al ya no dejar que se utilice el factor IVA para impulsar la decisión de negocio, pues en definitiva tanto empresas extranjeras como nacionales estarán sujetas al mismo nivel de impuestos;
- (iv) Soluciona los problemas que puede generar el IVA irrecuperable, al establecer en el artículo 35 G la posibilidad de obtener como crédito el impuesto devuelto al consumidor.
- (v) Para cumplir con este principio, la empresa extranjera no debe tener cargas administrativas desproporcionadas, encargándose de esto la ley al establecer un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, en el nuevo párrafo 7° bis.

Por otro lado, en cuanto a la recomendación de la OCDE de gravar el destino de las transacciones y no su origen, al parecer de la autora la normativa de la ley 21.210 cumple con este principio, en cuanto que:

- (i) A través de las presunciones de territorialidad establecidas en el nuevo inciso 3° del artículo 5° de la ley de IVA, lo que se pretende es aplicar las reglas de la jurisdicción de consumo.
- (ii) La legislación vigente en materia de IVA a los servicios digitales no establece diferencia, en cuanto a este principio, tanto si se trata de una operación, B2B tanto si se trata de una operación B2C, tanto si se trata de cualquier otro tipo de operación.
Puede que el legislador no lo haya considerado debido a la presión que se tuvo para sacar adelante esta reforma, en cuanto al contexto político-social del país.
Con todo, deja claro en 3 de 4 presunciones que la jurisdicción que gravará con IVA estos servicios digitales será aquella en la que el cliente tenga su domicilio o residencia habitual. Solo en 1 presunción de territorialidad (la primera) se atiende a dónde se utiliza el servicio.

Sobre las dificultades a resolver y las posibles soluciones para la OCDE:

- (i) En cuanto a las exenciones en la importación de bienes de escaso valor, la ley 21.210 en el nuevo inciso 8° del artículo 3° sobre cambio de sujeto, establece de manera casi textual la solución dada por la OCDE, en orden a que cualquier importador de bienes corporales pueda acogerse a las normas de tributación simplificada del párrafo 7° bis, en la medida que el consumidor sea una persona natural no contribuyente del IVA.
- (ii) Sobre las problemáticas que puede causar el suministro digital a distancia hacia consumidores, nuevamente la ley 21.210 se

encarga de ello incorporando de manera textual las soluciones entregadas por la OCDE, pues en las operaciones B2B establece un cambio de sujeto por el solo ministerio de la ley (artículo 11 letra e)), y en las operaciones B2C establece un mecanismo de registro a través de un régimen simplificado (párrafo 7° bis) o en subsidio un mecanismo de retención para las instituciones financieras emisoras del medio de pago (artículo 3° inciso 7°).

- (iii) Tanto para la problemática que puedan ocasionar los suministros digitales a distancia a empresas exentas, como para los suministros digitales a distancia a empresas multilocalizadas, la ley 21.210 nada dice al respecto. Sería positivo que más adelante el legislador pudiera establecer soluciones, las de la OCDE u otras que estime, para problemas que son muy probables que ocurran.

2. Marco de la tributación del comercio electrónico (Ottawa 1998).

- (i) En cuanto al principio de neutralidad, este se cumple al establecer IVA para este tipo de servicios, independiente del lugar en el que se presten, sea en Chile, sea en el extranjero.
- (ii) En cuanto al principio de eficiencia, considero que la ley 21.210, al menos en esta materia, intenta que para el prestador de servicios extranjero sea también muy fácil declarar y pagar los impuestos, para no llevar a que tenga que costear asesorías cuantiosas en la materia. Y en cuanto a la administración, el legislador le otorga todo tipo de facultades tecnológicas para la fiscalización del tributo.
- (iii) Sobre la certeza y simplicidad, la autora estima que, si bien es lo que se pretende con la creación de este hecho gravado, aún falta precisarlo por el legislador. Esperemos que se realice en las futuras complementaciones a esta normativa.

- (iv) El aplicar IVA a los servicios digitales reduce la posibilidad de evasión y elusión de impuestos, en cuanto a prestadores extranjeros o chilenos que se encontraban en condiciones desiguales, y con ello se cumple el principio de efectividad y justicia.
- (v) El artículo 8° letra n) deja espacios para que la creación de nuevas tecnologías también sean gravadas con este impuesto, por lo que el principio de flexibilidad se cumpliría en esta normativa.

3. Criterios y recomendaciones de la CEPAL y UNCTAD sobre economía digital.

3.1 En relación con las recomendaciones de la UNCTAD:

- (i) La nueva normativa trata de disminuir la brecha digital al tratar con la misma vara a quienes presten servicios digitales sea en el exterior, sea en el territorio nacional. Sin embargo, no establece ningún incentivo más que los que habían, para quienes los presten desde el territorio nacional, pues se siguen aplicando las normas generales de IVA, normas que se aplicaban antes de la creación de la ley 21.210, y que se seguirán aplicando con su entrada en vigencia.
- (ii) En cuanto a pensamientos y análisis no convencionales de parte de los Estados para superar estos desafíos, la verdad es que, en razón de la normativa, la ley 21.210 recoge casi todo lo que la OCDE recomendó a sus Estados miembros, no dejando espacio a la originalidad. No se critica al legislador por tomar esta decisión, pero hubiese sido muy novedoso, sobre todo para el derecho comparado tributario, que se hubiesen incorporado normas creativas en esta materia.
- (iii) En cuanto a la política del consenso y participación, se puede decir que sí se ha cumplido con este principio, pues Chile participó de

conferencias realizadas por la OCDE para establecer directrices en esta materia.

- (iv) Sobre los datos personales, la legislación chilena debe seguir avanzando hacia una protección completa de estos, pues es claro que la normativa vigente no es suficiente.

3.2 En relación con las recomendaciones de la CEPAL:

- (i) En Chile, existía ya un fácil intercambio de estos servicios, sin embargo, las regulaciones regionales son muy pobres en esta materia, lo que insta a que se creen incentivos para prestadores regionales tanto en Chile como en América Latina y el Caribe, para fortalecer estas transacciones comerciales en la región. Sigue siendo necesario un fortalecimiento de la ciber seguridad y la protección al consumidor, que al menos en Chile sin facultades sancionatorias al SERNAC, sigue estando al debe.
- (ii) En la ley 21.210 se establece la digitalización del S.I.I, por lo que podríamos concluir que sí promueve la digitalización de la economía.
- (iii) En Chile, según la CEPAL, la Aduana Chilena es una de las más eficientes en la región, por lo que si bien la nueva normativa no trae modificaciones al respecto, esto no es un cambio urgente en nuestra legislación.
- (iv) Con la creación del nuevo párrafo 7° bis, se simplifican las cargas administrativas y tributarias para los prestadores extranjeros. Sería positivo que prestadores chilenos pudieran acceder a un régimen simplificado cuando sean prestadores de servicios digitales, para cumplir con esta recomendación y además promover la digitalización de la economía.

- (v) En cuanto a los costos de pagos transfronterizos en línea, Chile no tiene grandes inconvenientes al respecto más que el alza del dólar o lo que es lo mismo, la devaluación del peso chileno. Esto porque nuestra legislación no establece sobretasas al momento de hacer compras al extranjero de servicios digitales. Sin embargo, como se utilizan dólares americanos para las transacciones, con la devaluación del peso estos servicios o intangibles son más caros para el consumidor.
- (vi) La nueva normativa no contempla siquiera la idea de un mercado digital regional. Sin embargo, el artículo 35 I da luces de cooperación internacional cuando faculta al Servicio para solicitar información tributaria independientemente donde se encuentre alojada, vale decir, independientemente de la jurisdicción en donde se halle esta información. Si bien es una generosa interpretación, es un paso para propender a este mercado digital regional.
- (vii) Definitivamente con la creación de esta normativa, se actualiza el sistema tributario obsoleto en el que nos encontrábamos, abriendo paso a la tributación digital.

4. Criterios y soluciones en otras legislaciones

4.1 Uruguay

En cuanto a la legislación uruguaya, el hecho gravado que presenta es a simple vista más restringido, sin embargo, el contenido audiovisual no se limita a la entretención, como en el caso chileno, pero la intermediación la limita solo a servicios.

Presenta la legislación uruguaya incentivos para los proveedores extranjeros, en desmedro de los nacionales, al establecer que se gravará con IVA el 50% del servicio si lo presta un extranjero, y con el 100% del IVA si es un proveedor nacional. Esto no ayuda en nada a paliar la gran brecha digital que existe

actualmente en la región, pero constituye una alternativa novedosa y con cierta política económica detrás de la decisión del legislador.

En cuanto a su declaración y pago, se ciñe a las recomendaciones de la OCDE (a pesar de que Uruguay no pertenece a dicho organismo), y establece un sistema simplificado de tributación, al igual que en el caso chileno.

4.2 Costa Rica

El hecho gravado que se establece en Costa Rica es uno de los más amplios de la región, ya que en definitiva grava la compra de cualquier servicio, vía internet u otra plataforma digital, que se consuma dentro de Costa Rica.

De lo anterior podemos concluir que sin duda alguna esta jurisdicción aplica el principio de destino, siguiendo recomendaciones de la OCDE, sin perjuicio de que Costa Rica no está dentro de los países miembro.

Llama poderosamente la atención la creatividad del legislador costarricense, en el orden de establecer un mecanismo de devolución del impuesto pagado cuando el consumo del servicio no se haya efectuado en territorio nacional. Especial atención merece, debido a que el impuesto se aplicará siempre, aun cuando no corresponda su pago por no generarse el hecho gravado, pero teniendo la posibilidad de solicitar devolución ante el órgano correspondiente. Esta decisión legislativa, al parecer de la autora a todas luces es inoperante, ya que la administración del Estado nunca sabrá en definitiva cuántos millones de dólares podrá recaudar con certeza, debido a que siempre tendrá que ir efectuando devoluciones.

Además, puedo concluir que una mayor tasa de IVA no es sinónimo de una economía más próspera.

Capítulo III

1. Historia Fidedigna del establecimiento de la Ley

Es de extrema relevancia internacional el que el actual Gobierno haya presentado este proyecto, a fin de poner remedio a los desafíos que ya se estaban produciendo hace algunos años con la irrupción de la economía digital.

El que en un principio se haya establecido un impuesto específico y luego se grave con IVA este tipo de servicios digitales, al parecer de la autora, fue muy positivo, ya que si bien este cambio fue a pedido de empresarios nacionales como consta en la tramitación del proyecto y también gracias a conversaciones con la OCDE, lo que hace es disminuir la actual brecha digital existente en la región a causa del gran poder económico de las grandes potencias. Esto es así, porque en definitiva quien iba a pagar un 10% si bien era el consumidor, este siempre iba a preferir este tipo de servicios, entregado por prestadores extranjeros, ya que a la larga le iba a resultar más económico para su bolsillo, dejando en desventaja al proveedor nacional.

En el proyecto primitivo se estableció el sistema de retención por parte de las instituciones financieras, esto para operaciones B2C, ya que para las operaciones B2B se consideró el gravar con impuesto adicional. Me parece que la incorporación del párrafo 7° bis fue fruto de un estudio más acabado de las recomendaciones OCDE al respecto de operaciones B2B.

Lo positivo de este proyecto primitivo es que siempre se consideró la aplicación del principio de destino para gravar estas operaciones, lo que se refleja expresamente en la normativa.

Este artículo 15 contemplaba mecanismos de tributación mucho más complicados de los que se tienen hoy por definitivos. Establecía mecanismos de retención como única vía de cobro del impuesto, lo que hoy es en subsidio del régimen simplificado; señalaba que el S.I.I debía mantener nóminas de prestadores de servicios digitales y además nóminas de agentes retenedores, lo que hoy ya se ha simplificado en la normativa vigente.

El proyecto en su fase primitiva se ponía en el caso de que estos servicios digitales fueran pagados en efectivo, lo que a todas luces era imposible debido a la naturaleza de los servicios digitales.

Sin embargo, en el proyecto original, en cuanto al hecho gravado, en muchas precisiones técnicas, este era mejor que la norma final que se promulgó.

En cuanto a la tramitación del proyecto, este gran giro legislativo que dio el proyecto de modernización en su minuto, fue beneficioso tanto para los consumidores como para los prestadores de servicios digitales. Esto ya que con la nueva normativa se empieza a cumplir con las recomendaciones de la OCDE sobre la materia, acercándonos ya a una normativa de país desarrollado.

Si bien las enmiendas que se realizaron en el Senado ayudan a complementar de mejor manera la presunción de territorialidad, al parecer de la autora sigue siendo insuficiente, pues si lo que se quiere gravar es el consumo en la jurisdicción donde se utiliza el servicio, la mayoría de estas presunciones (3 de 4) guardan relación con el domicilio o residencia del consumidor y no con el lugar donde efectivamente se utiliza.

2. Elementos del IVA en los servicios digitales en Chile

En cuanto al hecho gravado, si bien existe ahora en definitiva más claridad respecto a qué es lo que se grava, siguen existiendo algunas dudas respecto a por ejemplo qué tipo de servicio de almacenamiento es el que se gravará con IVA. Podemos integrar la norma teniendo en vista el proyecto primitivo, cuando se refiere a este tipo de servicios, sin embargo, podemos desechar esta opción si pensamos que por algo el legislador ha eliminado el antiguo hecho gravado reemplazándolo por el actual, o bien ser comprensivos con el legislador y atendiendo a la premura que se tuvo para despachar esta reforma, es que le han faltado algunos detalles en el hecho gravado. Lo cierto es que esto requerirá de

pronunciamientos del S.I.I para su aclaración, o derechamente de modificaciones legislativas.

En cuanto a la territorialidad del impuesto, como se propuso en el cuerpo de la investigación, el numeral (ii) y (iii) debieran fusionarse en un solo numeral, pasando el (iv) a ser el (iii), en pos de que las presunciones atiendan más a la utilización y no al domicilio, pues si se da la presunción (ii) y (iii) juntas, y se configura dicha presunción de territorialidad, en ningún caso estamos gravando el consumo en el lugar donde necesariamente se utiliza el servicio. Además, al parecer de la autora, el numeral (i) debiera ser requisito obligatorio para establecer la presunción, llegando a acuerdo con los prestadores extranjeros para que quien adquiera el servicio lo pueda hacer siempre y cuando entregue la localización del dispositivo por el cual efectúa la transacción.

Tanto para el factor contribuyente, sujeto pasivo, base imponible, tasa y tributación simplificada, se siguió de buena manera las recomendaciones de la OCDE, dejando plasmadas casi de manera textual estas directrices, lo que puede llevarnos a interpretar que Chile realmente quiere llegar a estándares de países desarrollados, haciendo esfuerzos legislativos concretos para ello.

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

Esta memoria de prueba la dedico con todo el amor y cariño a mi madre Cristina y a mi padre José, por su sacrificio y esfuerzo, por darme las herramientas para poder entrar y terminar esta carrera, por creer en mi capacidad, y por haber estado siempre brindándome su comprensión y afecto en tiempos difíciles.

A mi profesor guía, Don César Augusto Parra Muñoz, quien siempre con buena disposición, con sus conocimientos y ayuda, me orientó cuando lo necesité, y que me inspira enormemente en lo profesional. Agradecer el profesionalismo demostrado, el tiempo dedicado, y sobre todo por el apoyo, ánimo y paciencia brindada en el desarrollo de este trabajo.

A Dalia Parra Torres quien, con su infinita comprensión, paciencia, amor y cariño entregado, hizo fácil y realizable la elaboración de este trabajo.

A mis hermanas Fernanda y Francisca, y a mis amigas y amigos, quienes sin esperar nada a cambio compartieron su tiempo, conocimiento, alegrías y tristezas, y a todas aquellas personas que durante estos cinco años estuvieron a mi lado apoyándome y lograron que el fin de esta etapa se hiciera realidad.

BIBLIOGRAFÍA

Álamo Cerrillo Raquel (2016), *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*, España, S.L. – DYKINSON.

Basu S, 'Fiscalidad del comercio electrónico', Comentario, [2001 \(2\) The Journal of Information, Law and Technology \(JILT\)](http://elj.warwick.ac.uk/jilt/01-2/basu1.html) < <http://elj.warwick.ac.uk/jilt/01-2/basu1.html>>. Nueva cita al 1/1/04: http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/ .

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Datos, algoritmos y políticas: la redefinición del mundo digital* (LC/CMSI.6/4), Santiago, 2018.

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43477/7/S1800053_es.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Perspectivas del Comercio Internacional de América Latina y el Caribe, 2018* (LC/PUB.2018/20-P), Santiago, 2019.

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44196/5/S1801070_es.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo (UNCTAD). Naciones Unidas (2017). *Informe sobre la economía de la información: Digitalización, comercio y desarrollo*. Nueva York y Ginebra 2017.

https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ier2017_es.pdf

Conferencia de las Naciones Unidas sobre comercio y desarrollo (UNCTAD). Naciones Unidas (2019). *Informe sobre la economía digital 2019: creación y captura de valor: repercusión para los países en desarrollo*. Ginebra 2019.

https://unctad.org/es/PublicationsLibrary/der2019_overview_es.pdf

Diario Oficial del día 24 de febrero de 2020.

Escalona Caba, E. (2017). El IVA en los negocios de la era digital. *Revista de Estudios Tributarios*, (17).

<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46982/48980>.

Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto, iniciado en mensaje que "Moderniza la legislación tributaria". BOLETÍN N° 12043-05.

Informe Financiero del Ministerio de Hacienda, dirección de presupuestos

- Informe Financiero N° 146 de 2018
- Informe Financiero N° 110 de 2019

Leonardo Hernández, Pinjas Albagli (2017), *Economía Digital: Oportunidades y Desafíos*. Documento de trabajo N° 40. Centro UC Clapesuc. Pontificia Universidad Católica de Chile.

<https://clapesuc.cl/assets/uploads/2018/01/24-01-18-doc-trab-n41-economia-digital-lh-pa.pdf>

LEYES UTILIZADAS

- Constitución Política de la República de Chile.
- Decreto Ley N° 825 de 1974 sobre impuesto al valor agregado.

- Decreto Ley N° 830 de 1974 sobre impuesto a la renta.
- Argentina, Ley N° 27.430 de 2017, artículo 87.
- Colombia, Ley N° 1.819 de 2016, artículo 180.
- Costa Rica, Ley N° 9.635 de 2018, artículo 30, y su Reglamento.
- Perú, Ley de impuesto a la renta, decreto supremo N° 179-2004-ef, artículo 9° letra i).
- Uruguay, Sección VII de la Ley núm. 19.535, de rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal correspondiente al ejercicio 2016, reglamentada mediante el Decreto núm. 144/048 de 2018, del Ministerio de Economía y Finanzas.
- Chile, Boletín 12.043-05 cámara de diputados.
- México, Gaceta: LXIV/1SPR-33/98435, proyecto ingresado el 21.08.2019.

Mensaje presidencial N° 107-366/ de 23 de agosto de 2018.

Noah Yuval HARARI, 21 Lessons for the 21st Century, Debate, 2018. ISBN 978-956-9545-82-5.

OCDE (2002), Resumen Tributación fiscal y comercio electrónico. Implementación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa (1998).

<http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015. Resúmenes.

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.

PRONUNCIAMIENTOS DEL SERVICIO IMPUESTOS INTERNOS

- ORD. N° 1.594, DE 15.06.1998
- ORD. N° 4.561, DE 16.12.1999
- ORD. N° 1.782, DE 16.05.2000
- ORD. N° 4.895, DE 26.12.2000
- ORD. N° 3.686, DE 07.09.2001
- ORD. N° 3.847, DE 24.09.2001
- ORD. N° 4.838, DE 10.12.2001
- ORD. N° 4.232, DE 08.09.2004
- ORD. N° 5.176, DE 30.11.2004
- ORD. N° 2.381, DE 30.06.2005
- ORD. N° 4.253, DE 24.10.2005
- ORD. N° 4.467, DE 02.11.2006
- ORD. N° 2993, DE 25.10.2007
- ORD. N° 3.111, DE 14.11.2007
- ORD. N° 2.747, DE 03.09.2009
- ORD. N° 3.477, DE 10.12.2009
- ORD. N° 1.305, DE 01.06.2011
- ORD. N° 300, DE 31.01.2012
- ORD. N° 2.516, DE 05.12.2013
- ORD. N° 2.515, DE 05.12.2013
- ORD. N° 1.833, DE 23.06.2016

- ORD. N° 2.358, DE 26.10.2017
- ORD. N° 945, DE 11.05.2018
- ORD. N° 963, DE 14.05.2018
- ORD. N° 1.750, DE 01.07.2019
- ORD. N° 2.799, DE 12.11.2019

Pérez Marchant, J. (2018). *El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento de reclamación tributaria y aduanera.*

<http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168009>

Rencoret Orrego E., (2019), *Curso de IVA*, Santiago, Chile, Editorial Libromar.

Sandoval López, Ricardo (2016), *Derecho Comercial – Tomo VI*, Chile, Editorial Jurídica de Chile.

Sesión 119ª de 13 de agosto de 2019, de la Cámara de Diputados.

Acta:

https://www.camara.cl/verDoc.aspx?prmID=179579&prmTipo=DOCUMENTO_COMISION

Registro de video:

<http://www.democraciaenvivo.cl/player.aspx?id=1715&name=SES119-407-20190813.mp4>

Sesión de 07 de enero de 2020, del Senado

Registro de video:

<https://tv.senado.cl/tvsenado/comisiones/permanentes/hacienda/comision-de-hacienda/2020-01-07/100118.html>

SITIOS WEB UTILIZADOS

- https://www.aduana.cl/preguntas-frecuentes-importaciones/aduana/2007-02-28/161116.html#vtxt_cuerpo_T0
- https://www.airbnb.cl/help/topic/1358/impuestos?_set_beve_on_new_domain=1582523349_YjRmY2U2NTc5N2Rm
- <https://www.camara.cl/>
- https://www.camara.cl/trabajamos/comision_sesiones.aspx?prmID=407
- <https://www.cepal.org/es/comunicados/cepal-reitera-la-importancia-reducir-alto-nivel-evasion-tributaria-flujos-financieros>
- https://www.cnnchile.com/pais/chile-cae-un-puesto-en-el-ranking-de-los-paises-mas-y-menos-corruptos-del-mundo_20190129/
- <https://www.diariooficial.interior.gob.cl/publicaciones/2020/02/24/42587/01/1730320.pdf>
- <https://www.emol.com/noticias/Economia/2019/03/19/941692/Reforma-tributaria-Impuestos-digitales-de-19-recaudarian-US40-millones.html>
- <https://gydconsulting.com/userfiles/Ley-1819-29-dic-16-Reforma-Tributaria-Diario-Oficial-50101.pdf>
- https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2019/06/11/ALCA129_11_06_2019.pdf
- <https://legislativo.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/leyes/ley19535.pdf>
- www.pagbrasil.com/news/international-card-foreign-currency
- http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=87720&nValor3=118801&nValor4=-1&nValor5=2&nValor6=05/07/2019&strTipM=FA
- <https://www.senado.cl/>
- http://www.senado.gob.mx/64/gaceta_comision_permanente/documento/98435
- <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm>

- [http://www.sii.cl/normativa legislacion/jurisprudencia administrativa/ley impuesto ventas/2020/ley impuesto ventas jadm2020.htm](http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2020/ley_impuesto_ventas_jadm2020.htm)
- <https://sites.google.com/site/tecnopu/clients>
- <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>
- <https://www.ticbeat.com/innovacion/de-como-netflix-acabo-con-blockbuster-o-como-la-innovacion-siempre-gana/>
- <https://www.tribunalconstitucional.cl/>
- <https://quaderno.io/es/blog/impuestos-digitales-traves-del-mundo/>
- <https://es.wikipedia.org/wiki/Software>
- https://es.wikipedia.org/wiki/Streaming#cite_note-1

Vicente, Benjamín (2018). *Comercio electrónico, desafíos y propuestas de su tributación en Chile: una visión general*. (Tesis de Magister). Universidad de Concepción, Concepción.