

**TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: ECONOMÍA DIGITAL EN LA MIRA.
COMENTARIOS A LA CIRCULAR N° 57, DE 7 DE DICIEMBRE DE 2017**

*INTERNATIONAL TAXATION: DIGITAL ECONOMY IN SIGHT. COMMENTS
TO CIRCULAR 57, OF DECEMBER 7, 2017.*

Ignacio Gepp Murillo¹

RESUMEN: El autor revisa el texto de la Circular No 57 de 7 de diciembre de 2017 a propósito del Oficio 2.000 de 6 de septiembre del mismo año, toda vez que, a partir de una consulta sobre la tributación de operaciones por internet para la compra de videojuegos o extensiones o mejoras de los mismos, directamente por usuario a través de suscripciones o descargas con cargo a tarjetas de créditos, surgen otras tantas situaciones que es necesario, por ahora, hacer presente, sin perjuicio de practicar un juicio de valor sobre la audaz interpretación administrativa que siguiere el Servicio de Impuestos Internos.

PALABRAS CLAVE: Impuesto adicional, negocios electrónicos, cargos a tarjetas de créditos, suscripciones por internet, sujeto pasivo.

ABSTRACT: The author reviews the text of Circular No. 57 of December 7, 2017, on the occasion of the Office 2000 of September 6 of the same year, since, after a consultation on the taxation of online operations for the purchase of video games or extensions or improvements thereof, directly by user through subscriptions or downloads charged to credit cards, arise many other situations that it is necessary, for now, to make present, without prejudice to practice a value judgment on the audacious interpretation administrative procedure followed by the Internal Revenue Service

KEY WORDS: *Additional Tax, electronic business, charges to credit cards, subscriptions on line, taxpayer.*

1. CONTEXTO Y ANÁLISIS

La posibilidad de gravar efectivamente operaciones que no se materializan en un lugar fijo de negocios en Chile sino que en un ambiente virtual se ha convertido sin duda alguna en unos de los mayores desafíos que el Servicio de Impuestos Internos tiene en su horizonte.

¹ Abogado de la Universidad de Chile. Tax Director de Puente Sur. Correo electrónico ignaciogepp@gmail.com. Recibido 15 de diciembre 2017. Aprobado 29 de diciembre 2017.

Cuando el prestador del servicio o vendedor es un contribuyente domiciliado en Chile pareciera no existir una situación compleja. Lo mismo sucede cuando el pagador es un contribuyente del impuesto de primera categoría, ya que en este caso puede la administración confiar en que, de operar una obligación de retención, ésta será satisfecha por dicho contribuyente, usualmente de fácil identificación y abordable en caso de existir un incumplimiento tributario.

Pero la pregunta fundamental es: ¿qué ocurre con todos aquellos casos propios de la economía digital donde el prestador del servicio o vendedor del bien es una entidad o persona sin domicilio o residencia en Chile, y donde el pagador es una persona natural domiciliada en Chile que no es contribuyente del impuesto de primera categoría?

La respuesta a lo anterior no es sencilla ya que, si bien todas las personas sin distinción están obligadas de igual forma a cumplir sus obligaciones tributarias (incluyendo la retención de impuestos), la verificación del cumplimiento de las personas naturales supone una tarea notoriamente más desafiante..

Es en esa línea que con sorpresa fue recibido el Oficio N° 2.000, de fecha 6 de septiembre de 2017. A través del mismo el SII se refiere a una consulta formulada por un contribuyente, relativa a la tributación que afecta al pago de juegos por internet.

Los antecedentes relevantes expuestos en dicho oficio son los siguientes:

1. *“Entidades residentes en el extranjero (en adelante el "proveedor") ofrecen a personas en Chile (los "usuarios") diversos productos digitales. Dentro de estos productos están los juegos que son obtenidos en internet, y pueden usarse conectándose a ella (en línea) o en ocasiones sin dicha conexión ("bajándolos" a un soporte personal del usuario).*
2. *Los **pagos por dichos programas se realizarán por medio de tarjetas de crédito o por medio de mandatarios locales no exclusivos, habilitados solamente para recaudar estos montos por los diversos proveedores.***
3. *El proveedor y propietario del juego, cobra el precio por estos juegos mediante la suscripción periódica o aplicando los cobros durante el uso del juego, en principio gratuito, por características estandarizadas adicionales que mejoran la experiencia del usuario, siempre a valores de mercado.*
4. *El proveedor del juego solamente transfiere el derecho a usar el juego al cliente y nunca la propiedad del mismo, ni total ni parcialmente.*
5. *(...) el proveedor del juego no está domiciliado ni es residente ni posee presencia alguna en Chile, ni tiene un establecimiento permanente en ninguna de sus expresiones en el país y se encuentra domiciliado en un país miembro de la OCDE, o está domiciliado en una jurisdicción tributaria que no califica como un régimen*

fiscal preferencial de baja o nula tributación, en los términos del artículo 41, letra H de la LIR, en su articulado permanente.” (énfasis agregado)

Si se siguiera la línea jurisprudencial clásica del Servicio de Impuestos Internos hasta la fecha, que se refieren al pago por licencias sobre programas computacionales (o por servicios prestados a través de programas computacionales), comúnmente llamados *software* (ej. un juego), la operación descrita en el oficio debería tributar de conformidad al inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a saber con el impuesto adicional con una tasa del 15% en el caso de *software* no calificado como estándar², mientras que en el caso de *software* estándar el pago estará exento del impuesto adicional³.

Consecuentemente, típicamente el pago por un juego habría de considerarse exento asumiendo que la licencia no permitiera la explotación comercial del mismo ni su modificación con otro fin que no sea su uso⁴.

Con todo, la autoridad dio un giro en su forma de interpretar este tipo de pagos que se materializó en el siguiente comentario:

“Los juegos indicados a los que alude en su presentación, consisten en un conjunto de instrucciones, imágenes y sonidos, cuyo objeto es la entretenición y recreación del usuario, para su uso en computadores u otro ordenador, que efectivamente requieren para su implementación un soporte de software o programa computacional, sin embargo la naturaleza de la operación no se agota en este software, puesto que se trata de una obra compleja, que involucra la creación artística, mediante la invención de ambientes, personajes, historias, que comunican ideas y permiten la interacción del usuario con el mundo virtual o con otros usuarios.”, (énfasis agregado).

Así, estimando en este caso que el software como tal es el continente de un contenido complejo, la autoridad concluyó que *“la prestación que involucra el videojuego, por el cual se percibe un pago por un proveedor sin domicilio, residencia o establecimiento permanente en Chile, consiste en un servicio de entretenición y esparcimiento, que permite jugar con o a través del programa, y se enmarca dentro del hecho gravado, establecido en el N°2, del artículo 59 de la LIR, esto es, corresponde al pago de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, afectos a una tasa del 35%”, (énfasis agregado).*

² La calificación de estándar de la ley difiere del significado natural y obvio del término, ya que se refiere a la autorización para explotar comercialmente el programa computacional, por ejemplo, otorgando sublicencias para su uso.

³ Oficio N° 606 de 2015

⁴ Oficio N° 1482 de 2014

Ahora bien, dejando de lado un juicio a si esta interpretación es de suyo correcta o incorrecta, la pregunta obvia que le sigue es: ¿quién va a retener el impuesto?, ¿el usuario, que puede ser un menor de edad, o una persona natural que, por no desarrollar operaciones afectas a impuestos periódicos, no ha dado aviso de inicio de actividades?

Y esa pregunta, es la misma que hoy cuelga respecto a los pagos por otros servicios o bienes de la economía digital, ya sean en la forma del pago por servicios de transmisión de imágenes y sonido, conocidos también como streaming⁵, pagos por servicios de intermediación de transporte o arriendos, pagos por servicios computacionales prestados en la nube, comúnmente llamados por la expresión en inglés cloud computing services y pagos por la compra a través de internet de productos a un minorista que no tiene domicilio o residencia en Chile.

Respecto a la forma de abordar esta problemática, existen dos alternativas hoy en discusión:

- (1) Obligar al prestador o vendedor sin domicilio o residencia en Chile a registrar un establecimiento permanente;
- (2) Obligar a los intermediarios financieros a retener los pagos efectuados a prestadores o vendedores sin domicilio o residencia en Chile.

Respecto a la primera alternativa, el Servicio de Impuestos Internos ya ha dado un paso en ese sentido con la Circular N° 57, de 7 de diciembre de 2017. Esta circular, si bien contiene las hipótesis clásicas del establecimiento permanente bajo los artículos 38 y 58 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incluye un componente adicional importado de la acción 7 del plan denominado Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que usualmente se conoce por la sigla de su nombre en inglés BEPS (Base erosion and profit shifting), en la siguiente forma

*“(...) se entenderá que una persona o entidad sin domicilio o residencia en el país posee un establecimiento permanente en Chile, cuando en este último realice todo o parte de sus actividades o negocios, a través de una agencia, sucursal, oficina u otro local o sitio. También, cuando un agente o representante actúe en el país por cuenta o **beneficio de tales sujetos**, realizando todo o parte de sus actividades, por ejemplo, cerrando negocios con clientes, o bien, **desempeñando el rol principal que lleve a la conclusión de los mismos**, excluyendo a los simples mandatarios que solo intervienen en gestiones o actos específicos, como por ejemplo, los mandatarios para fines de notificaciones judiciales o administrativas.”*, (énfasis agregado).

Del enunciado anterior, con agregados ajenos a la Ley sobre Impuesto a la Renta, la pregunta que sigue es: ¿representan las actividades auxiliares al negocio un rol principal, sin el cual, no se concluiría un negocio?

La pregunta anterior es muy relevante, especialmente si consideramos que, más allá de los programas computacionales, en el caso del tradicional comercio de mercancías, puede existir en Chile un centro de almacenamiento que, además, preste al minorista extranjero servicios de distribución de las compras realizadas a través de internet por residentes en Chile. Ahora, la respuesta a la pregunta planteada se vuelve aún más interesante si tenemos en cuenta que ese servicio puede no sólo ser prestado, sino que, además, puede ser promovido por una empresa del Estado, como es el caso de Correos de Chile⁵.

Misma pregunta cabe al desarrollo en Chile de funciones de promoción (mas no de funciones comerciales) en beneficio prestadores de servicios de streaming o, a los servicios de entrenamiento prestados por entidades locales a usuarios de software licenciados a entidades extranjeras.

Bajo una interpretación estricta de la normativa chilena, la respuesta debería ser que las actividades auxiliares de carácter no comercial (tales como el almacenamiento y distribución, el marketing o el entrenamiento de usuarios) prestados por entidades locales, y que directa o indirectamente benefician el negocio de una entidad o persona sin domicilio o residencia en Chile, no deben generar en nuestro ordenamiento jurídico un establecimiento permanente de ésta última (sin perjuicio que dichas entidades locales deben ser remuneradas de conformidad a lo dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico, y gravadas por dichas remuneraciones, desde luego, con los impuestos que correspondan). Con todo, la hipótesis del “agente o representante que desarrolle un rol principal” es ajeno a nuestro ordenamiento, por lo cuál, no es posible hacer un análisis completo tomando en cuenta la legislación chilena, y ni siquiera considerando la Circular N° 57, ya que a diferencia de lo que ocurre con el artículo 5 párrafo 57 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición revisado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la interpretación fiscal no entrega las características específicas que debe cumplir dicho agente, ni tampoco entrega un listado significativo de actividades auxiliares que no generan un establecimiento permanente, como si lo hace el artículo 5 párrafo 4 del modelo de convenio. Por ende, la interrogante relativa a las actividades auxiliares cubiertas o no por esta interpretación se mantiene abierta.

⁵ Como es posible constatar en su sitio web. Correos (2016): Aliexpress: Guía del buen comprador, en línea <http://www.correos.cl/SitePages/compras_online/aliexpress/Default.aspx> consultado el 15 de diciembre de 2017.

Respecto al segundo supuesto, el artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es claro en señalar que la obligación de retención aplica respecto a “*los contribuyentes que remesen al exterior, retire, distribuyan, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al Impuesto Adicional de acuerdo a los artículo 58, 59 y 60 (...)*”.

A la pregunta de si podemos imponer a un intermediario financiero la obligación de retención por sumas que se paguen a una persona sin domicilio o residencia en Chile la respuesta pareciera ser no, ya que éstos ejecutan el pago por instrucción de sus clientes. Ahora bien, la jurisprudencia administrativa en la materia pareciera no ser uniforme.

Por una parte el Servicio de Impuestos Internos ha señalado a través del Oficio N° 5.176, de fecha 30 de noviembre de 2004:

*“Respecto de la retención, declaración y pago del impuesto por las remesas efectuadas al exterior por el concepto antes indicado, cualquiera que sea la forma en que se adquieran los citados bienes, incluyendo la modalidad vía Internet que señala en su escrito, conforme a lo dispuesto por los artículos 74 N° 4 y 79 de la Ley de la Renta, dicha obligación siempre recae en el pagador de la renta desde el país al exterior, ya sea, por la propia persona importadora del bien, **la institución financiera intermediaria o la institución administradora de tarjetas de crédito, etc.**, cualquiera que sea el medio -electrónico o no- que se utilice para la remesa de los fondos al exterior.”*, (énfasis agregado).

Como contrapunto, el Oficio N° 1.314, de fecha 25 de abril de 1988 señala:

*“Solo cabe concluir que dicha **entidad bancaria no es la obligada a retener el Impuesto Adicional** que afecta a los intereses que devenguen los saldos de precios de bienes internados al país con cobertura diferida o con sistemas de cobranza, sino que el obligado a ello es el deudor o importador, toda vez que **al banco solo le cabe el papel de intermediario, en cuya calidad debe remesar al acreedor en el extranjero los dineros recaudados.**”*

Conforme a lo anterior, eventualmente siguiendo el criterio expresado en el Oficio N° 5.176 podría configurarse un requerimiento a las instituciones financieras intermediarias o administradoras de tarjeta de crédito en el sentido de acreditar que han retenido los impuestos aplicables al pago por *software, streaming*, etc. En ese sentido, es de público conocimiento que el Servicio de Impuestos Internos ya ha iniciado el requerimiento voluntario de información a ciertas instituciones financieras con el objetivo de cuantificar pagos que se han efectuado a entidades sin domicilio ni residencia en Chile, provenientes de usos de tarjetas de crédito y débito como medio de pago⁶.

⁶ Con el debido resguardo de no vulnerar normas sobre secreto bancario.

2. CONCLUSIONES

La economía digital supone una serie de retos de fondo en cuanto a la caracterización tributaria de las rentas que se pagan (ej. servicios v.s regalías), pero por sobre todo supone un desafío enorme en cuanto a la fiscalización de su cumplimiento.

Hoy vemos que la posición fiscal chilena ha girado hacia entender que en el licenciamiento de programas computacionales (típicamente exentos en cuanto estándar) la experiencia o servicio entregado a través de dicho continente es compleja y amerita una caracterización tributaria distinta al de un mero pago de licencia de uso, generando tributación en la fuente (regla general) y la respectiva obligación de retención.

Vemos también que existen en opinión de la autoridad fiscal herramientas para controlar la tributación en la fuente cuando los pagadores son contribuyentes de difícil fiscalización, en la forma de un establecimiento permanente y el eventual traspaso de la obligación de retención a los intermediarios financieros.

La pregunta con la que nos quedamos entonces es si corresponde generar un estatuto especial que se haga cargo de la tributación de la economía digital, o si seguimos (ante la falta de normas apropiadas a la realidad económica actual) forzando la interpretación de normas anacrónicas para resguardar la integridad del patrimonio fiscal.