

EL IVA Y LOS SERVICIOS DIGITALES: LA EXPERIENCIA CHILENA
VAT AND DIGITAL SERVICES: THE CHILEAN EXPERIENCE

Julia Altamirano Santibáñez¹

RESUMEN: Analiza la tributación de los servicios digitales en Chile conforme a las normas introducidas por la Ley N° 20.1210 y examina cómo la legislación del país fue facilitando tanto el comercio electrónico como el desarrollo de los servicios automatizados.

PALABRAS CLAVE: Programa computacional como servicio, plataforma como servicio, infraestructura como servicio, derechos de autor, intermediación, publicidad, impuesto al valor agregado.

ABSTRACT: *Analyzes the taxation of digital services in Chile in accordance with the regulations introduced by Law No. 20.1210 and examines how the country's legislation was facilitating both electronic commerce and the development of automated services.*

KEY WORDS: *Software as a service, platform as a service, infrastructure as a service, copyright, intermediation, advertising, value added tax.*

1. INTRODUCCIÓN

Desde la segunda mitad de la década de 1990, la comunidad internacional ha estado ocupada analizando el desarrollo del llamado comercio electrónico². Entre las diversas materias estudiadas³, naturalmente, se encontraba la tributación con el impuesto al valor agregado del comercio electrónico y la necesidad de armonizar las diferentes regulaciones nacionales sobre la materia⁴.

Parece importante no olvidar las primeras discusiones sobre la conveniencia de aplicar impuestos a los diferentes aspectos del fenómeno que comentamos, porque en ellas se sugería desde gravar las meras transmisiones de datos⁵, hasta reformular la tributación para adecuarse

¹ Abogado, Universidad de Concepción. Profesora de Derecho Tributario en la Universidad de Concepción y Universidad Adolfo Ibáñez. Miembro del Comité Técnico Público-Privado de Exportación de Servicios. Correo electrónico julia.altamirano.s@gmail.com. Recibido el 3 de mayo de 2021, aceptado el 5 de julio de 2021.

² A modo de ejemplo, es posible mencionar la declaración del presidente de Estado Unidos de 1997, titulada *A Framework For Global Electronic Commerce* y la *Ley modelo sobre comercio electrónico de la UNCITRAL*, aprobada en 1996 por la Asamblea General de Naciones Unidas.

³ También se propusieron normativas modelo para el comercio electrónico. SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo, (2016): *Derecho Comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VI, pp. 21-22.

⁴ STEHN, Jürgen (2003): "International Trade in Cyberspace: How to Tax Digital Goods", *Journal of Economic Integration*, Vol. 18, N° 2, pp. 243-265

⁵ Debemos recordar que a fines de la década de 1990 se descartó la idea de aplicar impuestos a las transmisiones de datos entre computadores situados en distintos países, es decir, se tomó la decisión de no calificar como una importación el solo hecho que datos fueran recibidos desde el extranjero por un computador mediante tecnologías de comunicación que permitía transmisiones electrónicas masivas. SATAPATHY, C. (1988): "Taxing Electronic Commerce", *Economic and Political Weekly*, Vol. 33, N° 19, pp. 1068-1069.

al comercio electrónico⁶. En ese período inicial, fueron identificadas muchas de las dificultades que, en esos años, surgían para medir siquiera la magnitud del comercio electrónico⁷ y los problemas que debían ser resueltos para poder determinar los factores de conexión que daban paso a la aplicación de los tributos existentes, por lo que incluso algunos llegaron a recomendar el establecimiento de gravámenes especiales⁸.

Fue muy importante el trabajo efectuado sobre la materia por las Comunidades Europeas de aquel entonces, porque en él se concluyó que el impuesto al valor agregado es aplicable a todos los proveedores de bienes y servicios, con independencia del medio de comunicación que empleen para concretar las operaciones gravadas. También es relevante para nosotros, porque fue resaltada la necesidad de proveer seguridad jurídica, simplicidad y neutralidad para el buen desarrollo del comercio electrónico, lo que llevó a descartar el establecimiento de nuevos gravámenes. Además, en aquella época se preparó el marco para que las legislaciones nacionales armonizaran sus normativas sobre el impuesto al valor agregado en torno al comercio electrónico, lo que implicaba facilitar el cumplimiento de los operadores jurídicos⁹.

Luego, se produjo la llamada revolución de las plataformas, que fue facilitada por el aumento de la velocidad de las redes de computadores y el desarrollo de los llamados teléfonos inteligentes, lo que permitió automatizar la prestación de servicios, dando paso a nuevos fenómenos, como la intermediación automática y masiva entre clientes y diferentes tipos de prestadores de servicios y vendedores de bienes¹⁰.

Lo anterior ha permitido que las empresas puedan participar en mercados foráneos en los que pueden carecer completamente de presencia física. A esto, se suma la intensificación en el uso de tecnologías digitales en las diferentes industrias tradicionales, como es el caso de la agricultura¹¹. Todo ello abrió las puertas a nuevas discusiones sobre cuáles son las jurisdicciones que tienen derecho a gravar estas operaciones¹².

Hoy, la Unión Europea ha establecido nuevas regulaciones en las que se concretan los elementos deseables para cumplir con esos propósitos, lo que llevará a la implementación durante el año 2021 de sistemas que facilitarán el cumplimiento tributario, permitiendo la

⁶ POWELL, David (2000): “Internet Taxation and U.S. Intergovernmental Relations: From Quill to the Present”, *Publius*, Vol. 30, N° 1, The State of American Federalism, pp. 39-51.

⁷ Committee for Information, Computer and Communications Policy (1997): *Measuring Electronic Commerce* (Paris, OCDE).

⁸ LEE, Jae Kyu y HWANGBO, Yeoul (2000): “Cyberconsumption Taxes and Electronic Collection Systems: A Canonical Consumer Delivered Sales Tax”, *International Journal of Electronic Commerce*, Vol. 4, No. 2, Electronic Markets, pp. 61-82.

⁹ Commission of the European Communities (1998) *Electronic Commerce and Indirect Taxation* (Luxemburgo, Office for Official Publications of the European Communities).

¹⁰ PARKER, Geoffrey; VAN ALSTYNE, Marshall y CHOUDARY, Sangeet Paul (2016): *Platform Revolution* (Nueva York, W.W. Norton & Company Ltd.).

¹¹ Automation (2021): *John Deere Digitalization & Automation Increases Farming Productivity*. En línea <<https://www.automation.com/en-us/articles/february-2021/john-deere-digitalization-automation-farming>>. [Consultado el 12 de marzo de 2021].

¹² OECD (2020): *OECD Digital Economy Outlook 2020* (OECD Publishing).

declaración electrónica del impuesto al valor agregado para las operaciones del comercio electrónico¹³.

Como a este punto se ha llegado tras un largo camino, es apropiado revisar, al menos de manera breve, los hitos tecnológicos y normativos más importantes que han permitido el avance en estas materias, lo que se pasa a examinar.

2. DESDE EL PROCESAMIENTO MECÁNICO DE DATOS HASTA LAS COMUNICACIONES Y DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Una de las expresiones comunes que dan cuenta de la necesaria gratitud por el esfuerzo desplegado por las generaciones anteriores, las que permitieron llegar a estados avanzados en la técnica, es hacer presente a los jóvenes investigadores que están parados sobre los hombros de gigantes, que nos precedieron en algún campo de investigación, muchas veces, trabajando y viviendo en condiciones más adversas a las que enfrentamos hoy con la pandemia¹⁴.

Entonces, debido a que el progreso no ocurre a partir del vacío, siempre es apropiado comenzar recordando los hechos, al menos recientes y de impacto inmediato¹⁵, que nos permitieron avanzar hasta el punto en el que nos encontramos.

En Chile, sin hacer una búsqueda exhaustiva, es posible encontrar huellas del procesamiento automático de información, que precede a la comunicación electrónica de datos, y la posibilita, por lo menos desde la legislación tributaria de principios de la década de 1950¹⁶.

Durante ese período, se aprecia que en las plantas de los servicios públicos se incluyen a los operadores de las máquinas “Hollerith o similares”, equipos que habían sido utilizados en Chile para procesar los datos de los censos desde 1930¹⁷.

Las mencionadas máquinas permitían la tabulación de datos a gran escala, producto de la integración de las tecnologías mecánicas de cálculo y tabulación ocurrida entre las décadas

¹³ Consejo de la Unión Europea, Directiva (UE) 2019/1995, de 21 de noviembre de 2019 y Consejo de la Unión Europea, Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026, de 21 de noviembre de 2019.

¹⁴ Basta recordar al equipo de ingenieros y criptógrafos ingleses que lograron descifrar el código enigma durante la Segunda Guerra Mundial, cuyo trabajo quedó en la retina de la cultura popular gracias a la película de *The Imitation Game*.

¹⁵ Considerando que nos alejaríamos demasiado de nuestro propósito si nos remontamos a la máquina de Anticitera, a la máquina analítica de Charles Babbage y la programación de Ada Lovelace, o a la máquina de Alan Turing, es preferible partir en un punto más cercano de esta historia, respecto de los hitos que tienen mayor impacto para los impuestos en Chile.

¹⁶ D.F.L. N° 275, de 1953, publicado el 3 de agosto de 1953; Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

¹⁷ INE (2009): *Retratos de nuestra identidad: Los Censos de Población en Chile y su evolución histórica hacia el Bicentenario* (Santiago, Impresora Feysen), p. 130.

de 1930 y 1940¹⁸. Es decir, estas máquinas resolvían el primer problema del manejo de datos: el volumen¹⁹.

El procesamiento mecánico de datos será la regla en la administración fiscal de nuestro país por varias décadas, debido a que los computadores digitales aparecen en el sector público recién en 1961²⁰ y el ámbito universitario en 1962²¹.

Debido a que los precios de estos primeros computadores digitales eran muy elevados y su operación requería personal altamente especializado²², será necesario esperar la introducción de los computadores personales para que se comience a preparar el camino hacia la primera etapa de la revolución digital.

En relación con la legislación sobre documentos y comunicaciones digitales, es posible indicar que ella se remonta a fines de la década de 1980, cuando se sustituyó el Libro III del Código de Comercio, sobre comercio marítimo²³, siendo implementadas las firmas electrónicas y junto con ciertos registros mantenidos por medios electrónicos. También durante ese período, al establecerse el marco legal para la constitución y operación de entidades privadas de depósito y custodia de valores²⁴, se reconoció legalmente que las comunicaciones electrónicas eran vinculantes para las partes. Tras eso, otras leyes y reglamentos fueron expandiendo los documentos electrónicos por el sector público²⁵.

El reconocimiento legal de los documentos electrónicos en materia fiscal se remonta a 1998, año en que se modificó el Código Tributario²⁶, siendo incorporado el artículo 92 bis, que facultó a la administración fiscal para “disponer que los documentos que mantenga bajo su esfera de resguardo, se archiven en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse mediante sistemas tecnológicos”. Ese mismo artículo dispuso que el director “también podrá autorizar a los contribuyentes a mantener su documentación en medios distintos al papel”.

¹⁸ CORTADA, James (2000): *Before the Computer: IBM, NCR, Burroughs, and Remington Rand and the Industry They Created, 1865-1956* (New Jersey, Princeton University Press) pp. 44-48.

¹⁹ A grandes rasgos, los otros problemas son la variedad de formatos, fuentes y tipos de datos; la velocidad de la producción de datos y de las búsquedas y entrega de la información; la veracidad de las conclusiones a las que se llegue a partir de los datos; y el valor de la información producida.

²⁰ ÁLVAREZ, Juan y GUTIÉRREZ, Claudio (2015a): “Inicios, consolidación y expansión de la computación en Chile (1961-1982)”, en RODRÍGUEZ LEAL, Luis Germán y CARNOTA, Raúl (ed.) *Historias de las TIC en América Latina y el Caribe: inicios, desarrollos y rupturas* (Madrid, Fundación Telefónica-Ariel), pp. 56-62.

²¹ ÁLVAREZ, Juan y GUTIÉRREZ, Claudio (2015b): “El primer computador universitario en Chile: “El hogar desde donde salió y se repartió la luz”, en RODRÍGUEZ LEAL, Luis Germán y CARNOTA, Raúl (ed.) *Historias de las TIC en América Latina y el Caribe: inicios, desarrollos y rupturas* (Madrid, Fundación Telefónica-Ariel), pp. 85-100.

²² Estas máquinas podían medir 12 por 2.30 metros y pesar 8.950 kilos, y su precio fácilmente podía alcanzar los 400.000 dólares. ÁLVAREZ y GUTIÉRREZ (2015b) p. 93.

²³ Ley N° 18.680, publicada el 11 de enero de 1988.

²⁴ Ley N° 18.876, publicada el 21 de diciembre de 1989.

²⁵ RAJEVIC MOSLER, Enrique (2002): “Firma electrónica y administración del estado en Chile: realidades, oportunidades y desafíos”, en DE LA MAZA GAZMURI, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), pp. 437-441.

²⁶ Ley N° 19.578, publicada en el 29 de Julio de 1998.

Es importante no confundir lo anterior con la jurisprudencia administrativa sobre la emisión de documentos en papel mediante procedimientos computacionales, debido a que ella solamente se refería los procedimientos para confeccionar documentos, sin alterar su forma de respaldo, que seguía siendo el papel²⁷.

Por lo mismo, la mencionada reforma de 1998 reguló el valor de la impresión en papel de los documentos contenidos en los referidos medios electrónicos, disponiendo que “tendrá el valor probatorio de instrumento público o privado, según la naturaleza del original. En caso de disconformidad de la impresión de un documento archivado tecnológicamente con el original o una copia auténtica del mismo, prevalecerán estos últimos sin necesidad de otro cotejo”.

Luego, la llamada contratación electrónica comenzó a expandirse en algunos sectores de la economía nacional²⁸, tal como se puede apreciar de los documentos emitidos por la antigua Superintendencia de Valores y Seguros, que en marzo de 2001 impartía instrucciones sobre las transacciones electrónicas²⁹.

Respecto de las redes de comunicación, es posible señalar que el Servicio de Impuestos Internos promovió el uso de la internet desde muy temprano. Así, el año 2000 son presentadas las primeras declaraciones del impuesto a la renta por medios electrónicos³⁰.

El año 2002 se dictó la Ley N° 19.799³¹, que principalmente vino a regular de manera general los principales aspectos probatorios de los documentos electrónicos, que ya circulaban masivamente en Chile³², de manera que quedara claro que los documentos digitales tenían “el mismo reconocimiento y protección ante la ley que reciben los celebrados de manera convencional, es decir, en soporte de papel”³³.

La administración fiscal apoyó decididamente la digitalización al resolver que “el uso de documentos soportados y firmados electrónicamente en reemplazo de los soportados en papel, ha sido validado de manera general conforme a las normas sobre legalidad y valor probatorio de los mismos que contienen los artículos 3°, 4° y 5° de la Ley N° 19.799 y, por ende, en el uso de las facultades que se citan en el número que antecede, se ha resuelto autorizar la emisión de documentos tributarios que tengan la naturaleza y validez de los documentos a que se refiere dicha ley”³⁴.

²⁷ Oficio N° 524, de 1983.

²⁸ El año 2001, el 61% de las empresas en Chile tenía acceso a internet, pero solamente el 11% contaba con una página web. LEVER, George (2002): “Chile ante los desafíos de la nueva economía”, en DE LA MAZA GAZMURI, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), p. 95.

²⁹ Superintendencia de Valores y Seguros, Norma de Carácter General N° 114, de 2011.

³⁰ Resol. Ex. SII N° 5.944, de 1999.

³¹ Ley N° 19.799, publicada el 12 de abril de 2002.

³² Por lo mismo, la doctrina más autorizada se había hecho cargo de los problemas que surgían para probar una transacción electrónica dentro de un juicio. CONTRERAS STRAUCH, Osvaldo (2002): “Aspectos probatorios de la contratación electrónica”, en DE LA MAZA GAZMURI, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), pp. 197-222.

³³ Historia de la Ley N° 19.799, p. 5.

³⁴ Resol. Ex. SII N° 45, de 2003.

Así, en esos años fueron establecidas las bases teóricas sobre las que se sustenta la emisión de documentos electrónicos en materia tributaria hasta nuestros días.

Posteriormente, distintas leyes irán reiterando el mérito probatorio de los documentos electrónicos, lo que ha facilitado considerablemente la prestación automatizada de servicios³⁵.

3. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Ante el cambio revolucionario en la forma de organizar la prestación de servicios mediante medios electrónicos, que permitió obtener ingresos importantes en países en los que no se contaba con una presencia física, la comunidad internacional se vio en la necesidad de analizar las normas mediante las cuales se distribuye la potestad tributaria en el caso de equipos computarizados³⁶.

Esto dio paso a estudios más profundos sobre la materia, que afectaba en algunos casos los factores de conexión de los tributos³⁷.

En el caso del impuesto al valor agregado, las modificaciones necesarias al consenso internacional para implementar estas nuevas políticas eran mínimas, debido a que el principio de destinación ya otorgaba la potestad fiscal al país en el que estaban situados los clientes de los prestadores de servicios en el caso de operaciones internacionales³⁸.

Entonces, para implementar la política generalmente aceptada a nivel internacional³⁹, en Chile se requería eliminar exenciones y modificar las normas de administración del impuesto de manera de facilitar el cumplimiento de la nueva carga fiscal.

A continuación, examinaremos brevemente los aspectos básicos de la internet y el comercio electrónico para luego continuar con el análisis de las nuevas normas.

4. DEL COMERCIO ELECTRÓNICO A LOS SERVICIOS AUTOMATIZADOS

El comercio electrónico se ha desarrollado gracias a la internet, por lo que es necesario referirnos, al menos brevemente, a ella y sus aspectos más importantes, que han revolucionado nuestro país en los últimos 30 años.

³⁵ Hoy se reconoce un amplió mérito probatorio a los documentos respaldados en medios digitales. Oficio N° 2.696, de 2020.

³⁶ OECD (2002): *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*.

³⁷ OECD (2001): *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*.

³⁸ DEVEREUX, Michael y DE LA FERIA, Rita (2014): “Designing and implementing a destination-based corporate tax”, *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series*, N° 14/07; y MATOS, Shaun (2019): “The Destination-Based Corporation Tax: A Solution to Formalism in Source-Based Taxation”, *Cambridge Law Review*, Vol. 4, N° 1, p. 94-120.

³⁹ OECD y G20 (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (París, OECD Publishing) pp. 28-33.

En su inicio, en Chile la internet fue un proyecto principalmente universitario, implementándose en 1991 la primera red de datos entre la Universidad de Chile y la Pontificia Universidad Católica de Chile. El año siguiente, se estableció la primera conexión con redes extranjeras, y en 1993 se creó la primera página de internet nacional⁴⁰.

Desde el punto de vista técnico, la internet es, sin lugar a duda, una herramienta de comunicación formidable, debido a que permite a sus usuarios⁴¹ transmitir cualquier tipo de información a nivel global con un costo muy bajo.

Técnicamente, la internet consiste en una serie de protocolos de comunicación que permiten que computadores conectados a redes dividan la información que se desea comunicar en paquetes, que son transmitidos electrónicamente a una dirección por las rutas más expeditas al momento en que se envía cada uno de ellos, sin que exista un administrador central que controle el intercambio de esos datos⁴².

Es decir, se trata de una tecnología de comunicación que permite que un archivo digital sea separado en varias partes que viajan por diferentes caminos para llegar al punto de destino, donde es reconstruido por otro computador. La internet permite infinitas interacciones, que no están sujetas a un control central, entre millones de usuarios que se encuentran ubicados en diferentes jurisdicciones. Esto revitalizó debates sobre muchas temáticas jurídicas de gran importancia, como la libertad de expresión⁴³, la publicidad engañosa y otras tácticas fraudulentas⁴⁴.

Ahora, en lo que podemos considerar su primera etapa comercial, la internet permitió que las relaciones convencionales se llevaran a cabo de manera diferente, conectando a proveedores con consumidores de forma remota, lo que eliminó muchas barreras geográficas. Por lo mismo, los problemas novedosos de ese período tenían que ver con poder verificar la autenticidad de la información y confirmar la identidad las partes, mantener la integridad de los datos comunicados, resguardar la confidencialidad de la información, administrar los medios de pago, entre otros⁴⁵.

También en esta etapa se intensificaron problemas que, en rigor, habían sido estudiados hace mucho tiempo por el derecho internacional privado, como es el caso de determinar la

⁴⁰ PIQUER, José Miguel (2009): “Antes del Internet”, *Revista Bits de Ciencias* Universidad de Chile, pp. 10-13.

⁴¹ Se estimaba que al 2005 solo el 16,8% de la población mundial tenía acceso a la internet, mientras que al 2019 dicha estimación se elevó al 53,6%. ITU (sin fecha): *Statistics*. En línea <<https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Pages/stat/default.aspx>>. [Consulta: 3 de febrero de 2019].

⁴² REINHOLD, Richard (2004): “Some Things That Multilateral Tax Treaties Might Usefully Do”, *The Tax Lawyer*, Vol. 57, N° 3, p. 677.

⁴³ KENYON, Andrew (2014): “Assuming Free Speech”, *The Modern Law Review*, Vol. 77, N° 3, pp. 379-408.

⁴⁴ GRAZIOLI, Stefano y JARVENPAA, Sirkka (2003): “Consumer and Business Deception on the Internet: Content Analysis of Documentary Evidence” *International Journal of Electronic Commerce*, Vol. 7, N° 4, pp. 93-118.

⁴⁵ AMOROSO FERNÁNDEZ, Yarina (2002): “Relaciones comerciales en internet”, en De la Maza Gazmuri, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), pp. 117-148.

ley aplicable a relaciones jurídicas con elementos extraterritoriales⁴⁶. Igualmente, se dio paso a nuevos desafíos para el derecho del consumidor⁴⁷.

La primera etapa se caracterizó por el surgimiento, auge y -en algunos casos- caída, de las llamadas empresas *punto com* que, en esencia, consistió en la masificación de las compraventas a distancia, lo que tuvo efectos tributarios relevantes en mercados como el de Estados Unidos, donde el impuesto al valor agregado no afectaba a las compras interestatales, lo que otorgó ventajas competitivas considerables a las ventas por internet respecto del comercio intra estatal⁴⁸.

En Chile, debido a que en esa primera etapa se mantuvieron las estructuras tradicionales de organización de los negocios, ella no implicó mayores desafíos para las normas del impuesto al valor agregado, debido a que el proveedor de un bien y el prestador de un servicio mantenían sus posiciones contractuales y organizacionales típicas, las importaciones aún debían someterse a controles aduaneros estrictos, las empresas adquirentes todavía estaban compelidas a respaldar sus gastos y costos, etc.

Luego, gracias a la aparición de los llamados teléfonos inteligentes y al aumento de la velocidad de la internet, entre otros factores, en una segunda etapa, la internet vio expandirse⁴⁹ a la plataforma como modelo de negocios que, en esencia, consiste en la intermediación a gran escala de bienes y servicios, empleando diversos medios tecnológicos, mediante la creación de comunidades, cuyos integrantes, pueden asumir tanto calidad de prestadores de servicios o proveedores de bienes, por un lado, como la de beneficiario de los servicios o de adquirente de los bienes, por el otro⁵⁰.

De la implementación de este nuevo modelo de negocios ha surgido una serie de problemas en áreas del derecho tan variadas como la libre competencia⁵¹, la recopilación y

⁴⁶ MAGGS, Gregory (2002): “Regulating Electronic Commerce”, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 50, Supplement: American Law in a Time of Global Interdependence: U. S. National Reports to the 16th International Congress of Comparative Law, pp. 665-685

⁴⁷ MONNGIELLO, Juliet y REYNOLDS, William (2009): “Electronic Contracting Cases 2008-2009”, *The Business Lawyer*, Vol. 65, N° 1, pp. 317-327.

⁴⁸ BAEZ III, H. Beau (2011): “Taxing Internet Sales: Trying to Make a Two-Thousand-Year-Old Jurisdiction Test Work in the Dot-Com Economy”, *The Tax Lawyer*, Vol. 64, N° 4, pp. 807-850.

⁴⁹ La empresa norteamericana eBay fue pionera en el modelo que caracterizará la segunda etapa de desarrollo comercial de la internet. MAKELA, Finn; MCKEE, Derek y SCASSA, Teresa (2018): “The “Sharing Economy” through the Lens of Law”, en MCKEE, Derek *et al.* (ed.) *Law and the Sharing Economy* (Ottawa, University of Ottawa Press), p. 2.

⁵⁰ VAN ALSTYNE, Marshall; PARKER, Geoffrey y CHOUDARY, Sangeet Paul (2016): “Pipelines, Platforms, and the New Rules of Strategy”, *Harvard Business Review*, abril, pp. 54–62. El concepto de ecosistema digital que, a grandes rasgos, resalta la interacción de los integrantes de una comunidad mediante distintas interfaces, no parece tener diferencias con el concepto de plataforma como modelo de negocios. OCDE (2019): *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation* (Paris, OECD Publishing), p. 22.

⁵¹ KHAN, Lina (2019): “The Separation of Platforms and Commerce”, *Columbia Law Review*, Vol. 119, N° 4, pp. 973-1098.

el uso de información personal y comercial⁵², la responsabilidad civil, la responsabilidad laboral, entre otros⁵³.

En Chile, observamos con atención como la empresa pública correos se asoció con un gigante asiático, para distribuir las compras efectuadas a través de una plataforma como modelo de negocios, que intermediaba entre los compradores locales y los vendedores del lejano oriente⁵⁴.

La llamada plataforma como modelo de negocios dio paso a la automatización de estructuras jurídicas más complejas, en las que participan más de dos partes. Por ejemplo, las plataformas que permiten la compra remota de comida y su entrega a domicilio, involucran al usuario de la aplicación que hace el pedido, al restorán que prepara y empaca la comida, al repartidor que retira del restorán la comida y la lleva al domicilio de entrega y a la plataforma que efectúa la intermediación.

La plataforma como modelo de negocios también gestiona lo que se ha llamado economía colaborativa, que consiste en que los servicios son prestados por parte de personas que, sin la ayuda de las plataformas, normalmente no tendrían la posibilidad de desarrollar actividades como el arriendo de habitaciones amobladas por cortos períodos de tiempo o la prestación de servicios de transporte interurbano de pasajeros⁵⁵.

Algunos de los desafíos que presentan estas operaciones no son nuevos para la fiscalización de los tributos⁵⁶ y, por ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos ha puesto a disposición de quienes no son contribuyentes habituales del impuesto al valor agregado herramientas tecnológicas para que puedan cumplir con sus obligaciones⁵⁷.

En muchos casos, la empresa dueña de la aplicación que realiza la intermediación estará situada en otra jurisdicción, por lo que las exenciones del impuesto adicional debieron ser modificadas para permitir que se aplicara el impuesto al valor agregado con preferencia al gravamen anterior que, en su operatoria, funcionaba adecuadamente solamente cuando era una empresa la que efectuaba el pago.

⁵² SCASSA, Teresa (2018): "Information Law in the Platform Economy: Ownership, Control, and Reuse of Platform Data", en MCKEE, Derek *et al.* (ed.) *Law and the Sharing Economy* (Ottawa, University of Ottawa Press), pp. 149-194.

⁵³ OCDE (2019): *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation* (Paris, OECD Publishing) pp. 28-52.

⁵⁴ Emol (2016): ¿Compras en AliExpress? Conoce los beneficios del acuerdo con CorreosChile. En línea <<https://www.emol.com/noticias/Economia/2016/09/23/823203/Compras-en-AliExpress-Conoce-los-beneficios-del-acuerdo-con-Correos-Chile.html>>. [Consultado el 7 de septiembre de 2020].

⁵⁵ TARZIJÁN M., Jorge (2008): *Fundamentos de estrategia empresarial* (Santiago, 5ª ed., Ediciones UC) pp. 297-317.

⁵⁶ SII (2004): *SII recuerda que arriendos de propiedades amobladas en verano están afectas al pago del IVA*. En línea <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2004/080104noti01aa.htm>>. [Consulta el 7 de febrero de 2020].

⁵⁷ SII (2015): *Se habilita calculadora para determinar el monto del IVA por el arriendo de propiedades amobladas*. En línea <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2015/110315noti01cs.htm>>. [Consulta el 7 de febrero de 2020].

El año 2015, en el informe BEPS, la OCDE y el G20 consideraron que la digitalización de la economía era uno de los desafíos que requería una actuación conjunta de la comunidad internacional, por lo que algunas acciones podían ser tomadas de inmediato por los países miembros, como precisamente ocurría en el caso del impuesto al valor agregado, mientras que la implementación de otras políticas requería de un nuevo consenso que permitiera modificar reglas vigentes de manera consensuada⁵⁸.

Luego, el año 2017, la OCDE concluyó que era un anacronismo hablar de economía digital, debido a que toda la economía tendía a utilizar herramientas digitales, siendo el uso de datos uno de los elementos esenciales en casi todas las áreas de la economía, por lo que el fenómeno no podía ser tratado de manera aislada⁵⁹.

En Chile, siguiendo las recomendaciones internacionales⁶⁰, se modificó la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con lo que las exenciones del impuesto al valor agregado aplicables cuando el servicio se prestaba en el extranjero fueron derogadas, lo que permite que, por aplicación del principio de destinación⁶¹, estas operaciones tributen en la jurisdicción en la que están situados los beneficiarios de los servicios prestados en el extranjero.

Ahora corresponde que analicemos las modificaciones implementadas por la Ley N° 21.210, que vinieron a establecer las nuevas reglas aplicables a los servicios automatizados prestados por contribuyentes que no tienen su domicilio ni su residencia en Chile.

5. LOS FACTORES DE CONEXIÓN

El derecho tributario ha tomado prestado del derecho internacional privado el concepto del factor de conexión, que permite determinar cuáles son los elementos a los que recurre la ley para gravar un hecho que tiene componentes internacionales. Típicamente, estos factores de conexión son el domicilio, la residencia, la situación de los bienes, el lugar de ejecución de los contratos, entre otros⁶².

Para establecer la aplicación territorial del impuesto al valor agregado, el legislador nacional de manera tradicional recurrió al lugar en que están situados los bienes (art. 4), al lugar en el que es prestado el servicio (art. 5) y al lugar donde es utilizado el servicio (art. 4).

⁵⁸ OECD y G20 (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (París, OECD Publishing) pp. 275-285.

⁵⁹ OECD (2017): *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017* (París, OECD Publishing).

⁶⁰ OECD y G20 (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (París, OECD Publishing) pp. 28-33.

⁶¹ El principio de destinación implica no exportar los tributos, para fomentar la libertad de movimiento de bienes y servicios, por lo que no se aplica el IVA a las exportaciones y se devuelve en ese momento el gravamen recargado previamente por el exportador, mientras que se aplica el IVA a todas las importaciones. EBRILL, Liam, *et al.* (2001): *The Modern VAT* (Washington, International Monetary Fund) pp. 176-179.

⁶² VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2013): “Factores de conexión en el impuesto adicional”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 8, p. 56.

Vale la pena mencionar que, en el caso del domicilio y la residencia, por lo menos en la mayoría de los casos analizados, no se produce una alteración de las reglas los aspectos objetivos del hecho gravado, sino que son modificadas las normas sobre el sujeto y cambian las obligaciones accesorias, como la inscripción, la tenencia y mantención de registros, la forma de pago, etc.

6. PRESTADORES DOMICILIADOS O RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

El sujeto del impuesto del nuevo hecho gravado es el prestador del servicio domiciliado o residente en el extranjero, sin perjuicio de los casos en los que el obligado a retener el impuesto pueda ser otra persona o de la aplicación de las reglas sobre cambio de sujeto⁶³.

Es importante notar que se producirán concursos de normas y, por ejemplo, la licencia de un programa computacional también se calificará como un hecho gravado especial comprendido en la letra h) del artículo 8 del D. L. N° 825, de 1974. Luego, será el domicilio del prestador de servicios el hecho que permitirá resolver este concurso aparente de normas a favor de la letra n) del artículo 8 del D. L. N° 825, de 1974, que prima por especialidad.

La importancia del domicilio y la residencia del proveedor quedan en relieve al examinar las normas sobre el sujeto gravado, pasando a ser el contribuyente beneficiario de la prestación, en el caso que sea un contribuyente del IVA, alterándose las normas tributarias accesorias sobre pago, en el caso que el beneficiario no es un contribuyente del IVA. Más adelante analizaremos estas reglas accesorias con mayor detalle.

Respecto de la definición de domicilio y residencia, es posible señalar que el D. L. N° 825, de 1975, no establece definiciones especiales. Por lo mismo, el vacío de dicha regulación, conforme a lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario⁶⁴, debe ser llenado por el Código Civil, que define el término domicilio, mientras se debe entender que es residente quien cumpla con los requisitos previstos en el artículo 8 N° 8 del Código Tributario.

Considerando que es muy improbable que estos servicios sean prestados por una persona natural, y nuestra ley fiscal se encargó de dejar claramente establecido que el hecho que sirve para determinar el domicilio de una sociedad es el lugar de su constitución⁶⁵, muchos de los problemas que podrían surgir respecto de estos factores de conexión parecen ser remotos.

7. PRESUNCIONES DE UTILIZACIÓN DEL SERVICIO EN CHILE

Teniendo en cuenta que uno de los principios que permiten afectar una prestación con el IVA tiene en cuenta la situación de usuario de un servicio, es de suma importancia establecer

⁶³ Circular N° 42, de 2020, pp. 8-10.

⁶⁴ Se debe recordar que “el artículo 2° del Código Tributario que establece que, en lo no previsto en este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”. Oficio N° 120, de 2020.

⁶⁵ VERGARA QUEZADA (2013) pp. 90-91.

“el lugar de destinación, esto es, el lugar donde el servicio se consume o el lugar de su uso para la prestación de actividades afectas (que derivan en el consumo)”⁶⁶.

Entonces, conforme al principio de destinación “el impuesto sobre los servicios, objeto de comercio internacional, debe aplicarse, en última instancia, en la jurisdicción fiscal donde se produce el consumo final, lo que mantiene la neutralidad del sistema del IVA que se aplica al comercio internacional”⁶⁷.

Debido a que la situación de los computadores, servidores y de todo otro tipo de aparatos involucrados en estas prestaciones pueden ser de difícil localización, fue necesario que la ley estableciera una presunción. Como es sabido, una presunción consiste en deducir un hecho desconocido, a partir de antecedentes o circunstancias conocidas⁶⁸.

Entonces, la ley contempla los hechos que sirven de base para aplicar la presunción que permite probar la utilización en Chile de las prestaciones gravadas con el impuesto al valor agregado.

Lo primero que se debe tener en cuenta es que los hechos base que sirven para establecer la presunción de utilización en Chile, deben ser constatados en dos oportunidades, a saber, cuando se celebra el contrato y cuando se efectúa el pago.

Luego, para que aplique la presunción, es necesario que concurran al menos dos de los hechos base que se pasan a explicar.

El primero es que el mecanismo de geolocalización indique que el dispositivo empleado se encuentra en Chile. La ley menciona expresamente la llamada dirección IP, que es el sistema de geolocalización más común⁶⁹.

El segundo hecho base indica que el medio de pago haya sido emitido o se encuentre registrado en Chile. De esta forma, si la tarjeta de crédito o de débito ha sido emitida en el país o la cuenta corriente bancaria está registrada en un banco nacional o en la sucursal chilena de un banco extranjero, se aplica la presunción de uso en Chile.

El tercer hecho base es que el domicilio de facturación o emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en Chile.

El cuarto hecho base es que la tarjeta de módulo de identidad, llamada SIM, por la sigla de su nombre en inglés (*subscriber identification module*), del teléfono móvil empleado para contratar el servicio tenga el código de Chile, que es el 56.

Como se trata de presunciones simplemente legales, el Servicio de Impuestos Internos interpretó que es necesario considerar “el último hito temporal que ocurra, bien puede suceder que un servicio que se presumía prestado en Chile no lo esté efectivamente (por ejemplo, cambio de medio de pago a otro no emitido en Chile, geolocalización fuera del país por un traslado, etc.), caso en el cual el prestador extranjero o el usuario chileno podrán acreditar que no corresponde aplicar IVA a dicho pago. En consecuencia, tratándose de una presunción simplemente legal, queda salva la posibilidad del contribuyente o del usuario

⁶⁶ Circular N° 26, de 2021.

⁶⁷ Circular N° 26, de 2021.

⁶⁸ ROZAS VIAL, Fernando (1982): “La prueba”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 9 N° 9, pp. 103-104.

⁶⁹ SHAH, Reema (2015): “Law Enforcement and Data Privacy: A Forward-Looking Approach”, *The Yale Law Journal*, Vol. 125, N° 2, pp. 543-558.

chileno en cuanto a acreditar que no se configura la presunción o que el servicio no fue efectivamente utilizado en Chile”⁷⁰.

Otra novedad que trae la Ley N° 21.210 se incorporó en el artículo 35 G del D. L. N° 825, de 1974, es que, en caso que se haya pagado por error el impuesto, por ejemplo, porque el proveedor aplicó estas presunciones, pero se logra demostrar que el factor de conexión de territorialidad del impuesto no se cumplía, se puede devolver el gravamen a quien lo soportó, lo que permite al proveedor descontarlo del monto del impuesto que le tendría que pagar.

8. EL DEVENGO

Como lo explica el Servicio de Impuestos Internos, el legislador no innovó respecto del momento en el que se devenga el tributo y, al tratarse de servicios, ello ocurre cuando se percibe la remuneración o ella se pone a disposición del prestador.

Evidentemente, el cargo en la tarjeta de crédito del suscriptor del servicio tendrá como consecuencia el devengo del impuesto⁷¹.

Vale la pena preguntarse por qué sería importante determinar el momento en el que se produce el devengo del impuesto.

La respuesta a la interrogante anterior podría estar, por ejemplo, en el instante en que cambia la tasa del tributo, momento en el que el devengo ocurrirá en un período diferente de aquel en que se deba realizar la declaración y pago del gravamen, lo que es más evidente en el caso estudiado, considerando que los períodos tributarios pueden tener uno o tres meses.

9. LOS HECHOS GRAVADOS

9.1 La intermediación

La gran revolución de la plataforma como modelo de negocios, precisamente, consiste en la intermediación de relaciones contractuales de manera automatizada, masiva y remota, lo que permite a las empresas que usan este modelo de negocios obtener ingresos en los mercados internacionales sin la necesidad de contar con presencia una física en ellos⁷². Por lo mismo, es tan relevante este nuevo hecho gravado.

Intermediar significa actuar para poner de acuerdo. Desde el punto de vista doctrinal se dice que hay “contrato de mediación, corretaje o correduría cuando se encarga a una persona obtener una oferta seria tendiente a la realización de un determinado negocio. En caso de cumplirse con éxito el encargo, debe pagársele la remuneración. A quien encomienda el corretaje se acostumbra llamarlo cliente, y a quien lo debe ejecutar corredor”⁷³.

⁷⁰ Circular N° 42, de 2020, p. 8.

⁷¹ Circular N° 42, de 2020, p. 8.

⁷² ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ, Julia (2019): “Programa computacional como servicio y el IVA”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 6, pp. 23-24.

⁷³ PUELMA ACCORSI, Álvaro (2002): *Contratación comercial moderna* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 56.

También se ha destacado que el corretaje comprende dos aspectos, a saber, “lograr el contacto entre dos personas que quieren celebrar un contrato (v. gr. asegurador y asegurado, vendedor y comprador, etc.) y asimismo prestar su asesoría profesional para que dicho contrato se lleve a efecto”⁷⁴.

Así, en un ejemplo reciente, se interpretó que consiste en corretaje el servicio prestado por una plataforma consistente en contactar “a receptores judiciales, como prestadores de servicios, con las personas que buscan los servicios de notificación judicial, facilitando la contratación de este servicio”⁷⁵.

El Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que el término intermediación, comprende la “mediación asalariada a las partes con el fin de facilitarles la conclusión de sus contratos”⁷⁶.

Se ha indicado que entre el concepto de comisión y el de mediación existe una relación de género a especie, es decir, la comisión comprende todos los mandatos mercantiles, mientras que la mediación abarca un espectro más limitado de ese tipo de encargos⁷⁷.

El término comisión tiene varias acepciones coloquiales, incluso contractualmente se emplea en ocasiones para describir algunas formas de remuneración de servicios, especialmente cuando el pago se calcula sobre un porcentaje de otra operación, como es el caso de las comisiones por administrar fondos de cesantía⁷⁸, de pensiones⁷⁹ o fondos de inversión⁸⁰. Estas remuneraciones pueden o no estar gravadas con el impuesto al valor agregado, pero ello no obedecerá a que se trate de lo que, desde el punto de vista del derecho comercial, es una comisión.

Ahora, es importante en este punto recordar que la intermediación es un hecho gravado general de servicios, debido a que las rentas de los corredores y de los comisionistas con oficina establecida se califican dentro del artículo 20 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁸¹, por lo que están gravadas con el impuesto al valor agregado por el número dos del artículo 2 del D.L. N° 825, de 1975.

Antes de la reforma de la Ley N° 21.210, si el servicio de intermediación se prestaba en el extranjero, quedaba exento del impuesto al valor agregado, debido a que el mismo estaba afecto con el impuesto adicional y, si bien luego la comisión quedaba exenta de este último gravamen, no procedía aplicar la contra excepción prevista en el artículo 12 letra E N° 7 del

⁷⁴ PUGA VIAL, Juan Esteban (2005) *El acto de comercio* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) p. 220.

⁷⁵ Oficio N° 773, de 2021.

⁷⁶ Por lo que incluye a los corredores, a quienes les resulta aplicable la exención prevista en el artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación con el artículo 12 letra E N° 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Oficio N° 2.596, de 2017, Oficio N° 3.484, de 2009, Oficio N° 3.288, de 2008.

⁷⁷ PUELMA ACCORSI (2002) pp. 59-60

⁷⁸ Oficio N° 3.413, de 2002.

⁷⁹ Oficio N° 2.120, de 2001.

⁸⁰ Circular N° 67, de 2016.

⁸¹ En algunos casos se ha considerado que, al ser el mandato mercantil un acto de comercio, cuando lo que se encarga es la intermediación, la comisión respectiva se califica en el artículo 20 N° 3 de la LIR. Oficio N° 2.230, de 1997.

D.L. N° 825, de 1975, debido a que antes de la modificación de la Ley N° 21.210, ella solamente comprendía a los servicios prestados en Chile⁸².

Tras la reforma de la Ley N° 21.210, el artículo 8 letra n) N° 1 del D.L. N° 825, de 1975, grava la intermediación realizada en el extranjero de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza. De la misma forma, se afecta la intermediación efectuada en el extranjero de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación.

Por lo mismo, en relación con la exención del IVA producto de la aplicación del impuesto adicional y la exención de este último tributo, el Servicio de Impuestos Internos consideró que resultaba aplicable aquella prevista para la comisión debido a que, para efectos tributarios, “dicho término debe ser entendido en sentido lato, es decir, abarca no sólo al contrato de comisión propiamente tal, sino que dentro de él se comprenden otras figuras y remuneraciones por otro tipo de servicios prestados, como por ejemplo, el corretaje de propiedades, agentes de comercio, martilleros, etc.”⁸³.

Por eso, hasta el cambio legal, si una prestación estaba gravada con el IVA y con el impuesto adicional, como era el caso de los servicios prestados en el extranjero⁸⁴, aplicaba la exención del artículo 12 letra E N° 7, y no aplicaba la restricción que permitía aplicar el IVA en el caso que el servicio estuviera exento⁸⁵ o no quedara gravado por la aplicación de un convenio sobre doble tributación, debido a que esa regla se limitaba a los servicios prestados en Chile.

Tras la modificación a la ley, quedan gravados con el IVA los servicios prestados o utilizados en Chile cuando el impuesto adicional no es aplicable, debido a que procede una exención o un convenio sobre doble tributación ha restringido la potestad tributaria de Chile.

Así las cosas, en el caso de las plataformas que permiten la compra remota de comida y su entrega a domicilio, existirán dos niveles de hechos gravados.

El primer nivel, que es objeto de nuestro estudio, es la intermediación que se realiza mediante la plataforma⁸⁶, que estará siempre gravada con el impuesto al valor agregado, y dependiendo del domicilio del prestador, aplicará el N° 1 de la letra n) del artículo 8 o será un hecho gravado general de servicios como vimos antes.

El segundo nivel estará compuesto por los acuerdos que fueron el objeto de la intermediación, que deberán pagar el impuesto que les corresponda, denominada comúnmente como “operación subyacente”. Así, si se intermedia una venta, ella deberá pagar el impuesto al valor agregado según las reglas generales⁸⁷, mientras que si se intermedian servicios educacionales, ellos no deberán tributar con el tributo anterior⁸⁸.

⁸² Oficio N° 916, de 2013.

⁸³ Oficio N° 4.062, de 2000.

⁸⁴ Conforme al artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁸⁵ Las comisiones prestadas en el extranjero quedaban exentas del impuesto adicional. Ver la nota número seis del Oficio N° 406, de 2019.

⁸⁶ Oficio N° 2.499, de 2020.

⁸⁷ Oficio N° 2.499, de 2020.

⁸⁸ Oficio N° 2.998, de 2020.

9.1.1 No todo servicio automatizado prestado de manera digital está gravado con el IVA

Finalmente, es necesario recordar que no todo servicio automatizado que se preste por medios digitales por una plataforma está gravado con el impuesto al valor agregado.

Un primer ejemplo es una actividad desarrollada en el marco de un mandato civil, como ocurre si el servicio consiste en administrar contratos que se celebran y pagan a nombre propio, dicha prestación no estará gravada con el impuesto al valor agregado⁸⁹.

Un segundo ejemplo es la llamada telemedicina. Al efecto, si el prestador médico no proporciona alojamiento, estadía o alimentación, o determinados tratamientos médicos para recuperar la salud, propios de los hospitales, clínicas o maternidades, su actividad médica es calificada como ambulatoria, la cual se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, por lo que no está gravada con el impuesto al valor agregado. Entonces, la prestación médica realizada a distancia mediante una plataforma digital es, evidentemente, ambulatoria, por lo que no está gravada con gravamen objeto de nuestro estudio⁹⁰.

Un tercer caso es el pago de membresías de los llamados clubes de descuento, que dan un derecho personal a beneficiarse de los precios especiales, tarifas preferenciales y descuentos por servicios que serán prestados por terceros obtenidos por una plataforma. En estos casos, terceros ofrecen sus productos o sus servicios a precios rebajados a los miembros de la plataforma que cobra una membresía no gravada con el impuesto al valor agregado a sus miembros, lo que no implica que las compraventas de productos y contratación de servicios estén afectos a ese gravamen si ello procede conforme a las reglas generales⁹¹.

9.2 Entretenimiento digital

El negocio del entretenimiento se basa, en gran medida, en la explotación intensiva de la propiedad industrial e intelectual. Por lo mismo, este nuevo hecho gravado cubre todo tipo de tecnologías que permiten la distribución masiva y directa en los mercados internacionales, sin necesidad de contar con presencia física, de cualquier tipo de obra protegida, como es el caso de los videos, la música, los juegos -que consisten en una combinación de obras protegidas-, las revistas, los libros, etc.

Así, el artículo 8 letra n) N° 2 del D.L. N° 825, de 1974, grava el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, *streaming* (emisión en continuo) u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros.

En el caso de las empresas que ofrecen suscripciones para acceder a bases de datos compuestas de obras protegidas por la Ley sobre Propiedad Intelectual, parecía producirse un concurso de normas, debido a que se perfeccionaba, por un lado, el hecho gravado general de servicios, al estar las rentas de las empresas de diversión y esparcimiento previstas en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y por otro lado, quedan gravadas

⁸⁹ Oficio N° 180, de 2021.

⁹⁰ Oficio N° 2.998, de 2020.

⁹¹ Oficio N° 2.934, de 2020.

porque las bases de datos son obras protegidas por la Ley sobre Propiedad Intelectual⁹², por lo que pago por acceder a ellas queda comprendido en el hecho gravado especial del artículo 8 letra h) del D.L. N° 824, de 1974.

Considerado la jurisprudencia del Servicio de Impuestos Internos, parece primar por especialidad el hecho gravado consistente en empresas de diversión y esparcimiento, porque, en esencia, no se trata del mero acceso a la base de datos del proveedor, que ha creado un producto destinado a satisfacer precisamente las necesidades de entretenimiento de sus suscriptores.

Recordemos que la administración fiscal interpretó que los videojuegos son una forma de diversión y esparcimiento, debido a que si bien son un conjunto de instrucciones, imágenes y sonidos, su “objeto es la entretención 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”⁹³.

Los libros electrónicos estaban exentos del IVA, porque a ellos les era aplicable el impuesto adicional, pero al ser asimilados por el artículo 59 a programas computacionales estándar, quedan exentos de ese impuesto⁹⁴, y como el servicio se prestaba en el extranjero, debido a que, en esencia, el mismo consistía en otorgar la licencia para hacer una copia de la obra protegida, no aplicaba la contra excepción a la norma que los eximía del IVA.

Ahora, cuando estos libros electrónicos correspondan a una forma de entretención, los mismos estarán gravados con el IVA conforme a las normas analizadas.

9.2.1 Las transmisiones de presentaciones en vivo

Tradicionalmente, se ha diferenciado el tratamiento fiscal de las obras protegidas que ha sido creadas de manera previa, como es el caso de las grabaciones de obras musicales, de los pagos por crear obras o por interpretarlas, considerándose que en estos últimos casos se paga por servicios personales.

Así, en el caso del pago por acceder a presentaciones en vivo transmitidas a través de internet, el Servicio de Impuestos Internos consideró que, de contar con el auspicio de la Subsecretaría de las Culturas⁹⁵, los ingresos percibidos por concepto de entradas a espectáculos y reuniones artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, pueden gozar de la exención del IVA, sin distinguir si el público es chileno o extranjero⁹⁶.

⁹² Artículo 3 N° 17 de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual, publicada el 2 de octubre de 1970.

⁹³ Oficio N° 2.000, de 2017.

⁹⁴ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 188-189.

⁹⁵ Artículo 12, letra E, N° 1, letra a), del D. L. N° 825, de 1974.

⁹⁶ Oficio N° 118, de 2021.

Ante la ausencia de ese auspicio, ese tipo de actividad se encontrará gravada con el IVA, sin perjuicio que podría proceder la exención aplicable a los servicios de exportación⁹⁷ si el Servicio Nacional de Aduanas incluye esos servicios en la respectiva resolución.

9.3 Programa computacional, almacenamiento, plataforma e infraestructura como servicio

Para entender correctamente la tributación de los pagos efectuados por el uso, el goce o explotación de programas computacionales, es necesario partir recordando que el uso corresponde a la aplicación de algo a los servicios que es capaz de proporcionar, sin tocar sus productos ni realizar una acción que importe su destrucción, y el goce corresponde a la facultad de apropiarse de los frutos y los productos⁹⁸. Por su parte, el término explotación ha sido empleado tanto por la legislación sobre propiedad intelectual como por la doctrina para dar cuenta de las diversas formas mediante las cuales autores e inventores se pueden beneficiar de las obras protegidas y de los privilegios industriales⁹⁹.

Como indicamos en otra ocasión, el programa computacional como servicio y la plataforma como servicio son programas computacionales de los cuales el suscriptor de la licencia no hace una copia en su propio computador, limitándose a utilizar la obra protegida en los servidores del prestador de servicios¹⁰⁰. Por lo mismo, es evidente que queda comprendido dentro del hecho gravado que afecta “el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal” de las obras protegidas por la Ley sobre Propiedad Intelectual.

Igualmente, los contratos en los que se autoriza a otro para otorgar sublicencias corresponden a formas para conceder el goce temporal, debido a que es una forma de obtener frutos de la obra protegida. Por lo mismo, el Servicio de Impuestos Internos ha concluido que “las licencias y sublicencias de derechos de propiedad intelectual, efectuadas por un contribuyente domiciliado o residente en Chile a otro contribuyente también domiciliado o residente en Chile, se encuentran gravadas con IVA de conformidad al artículo 8º, letra h)”¹⁰¹.

Entonces, el concurso de normas que se produce entre los hechos gravados especiales del artículo 8º letras h) y n) se resuelve por especialidad, debido a que la primera letra comprende al prestador domiciliado en Chile, mientras que la segunda aplica cuando el prestador tiene su domicilio en el extranjero.

⁹⁷ Artículo 12, letra E, N° 16, del D. L. N° 825, de 1974.

⁹⁸ ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H. Antonio (1997): *Tratado de los derechos reales* (Santiago, 6ª ed., Editorial Jurídica de Chile), Tomo I, pp. 51-53.

⁹⁹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “La propiedad industrial y la tributación de los no residentes”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 6, p. 64.

¹⁰⁰ ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2019) pp. 7-27.

¹⁰¹ Circular N° 26, de 2021.

Igualmente, antes vimos que la infraestructura como servicio correspondía a una especie de obligación de resultado que asumía el prestador que, por ejemplo, se comprometía a mantener un servidor dedicado únicamente a prestar servicios a un cliente y, por lo mismo, no correspondía a un arrendamiento, debido a que la obligación podía ser cumplida con cualquier servidor, de modo que ante una reparación, el prestador del servicio estaba obligado a proveer otro para que el servicio se preste de manera ininterrumpida.

Para evitar repeticiones, me referiré al artículo antes publicado en esta revista sobre los aspectos tributarios anteriores de estas prestaciones¹⁰², sin perjuicio de que es posible agregar que, como veremos en el siguiente número, todas estas prestaciones tienen el mismo tratamiento tributario¹⁰³.

El almacenamiento consiste en poner a disposición del beneficiario del servicio una capacidad determinada de espacio para realizar copias de datos pero, al igual que en el caso anterior, esa obligación se debe cumplir con cualquier equipo que cubra el contenido de la prestación, por lo que no es un arrendamiento.

La ley N° 21.210 incorporó el hecho gravado del artículo 8 letra n) N° 3, que afecta con el impuesto al valor agregado la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática.

9.3.1 Comisionista y sublicenciante

No todos los modelos de negocios destinados a explotar la propiedad intelectual se estructuran de la misma manera.

Así, una empresa puede pagar por el derecho de sublicenciar un programa computacional, en cuyo caso, deberá retener el impuesto adicional, porque esa autorización excede el uso de la obra, y deberá cobrar el IVA a sus clientes nacionales, sin que sea relevante que ella no sea titular del derecho patrimonial. Es decir, a pesar de que los “derechos de propiedad intelectual pertenecen a una empresa residente en el extranjero, tributan con IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, letra h), de la LIVA, en cuanto se trata de un sublicenciamiento de parte de la empresa domiciliada o residente en Chile a los usuarios respectivos”¹⁰⁴.

Luego, la empresa domiciliada o residente en Chile podría actuar como un intermediario en la comercialización del derecho a uso del programa computacional, en cuyo caso será remunerada a través de una comisión. Ahora, igualmente se encontrará gravada con IVA¹⁰⁵. Ello ocurrirá a menos “que dicho servicio sea calificado por el Servicio Nacional de Aduanas como exportación, en cuyo caso el servicio prestado se encontraría exento de IVA conforme al N° 16 de la letra E del artículo 12 de la LIVA”¹⁰⁶.

¹⁰² ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2019) pp. 7-27.

¹⁰³ Circular N° 26, de 2021.

¹⁰⁴ Circular N° 26, de 2021.

¹⁰⁵ Por calificar dicha actividad en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el N° 2 del artículo 2° del D. L. N° 825, de 1974.

¹⁰⁶ Circular N° 26, de 2021.

Al respecto, la administración fiscal agregó que, “considerando que la letra h) del artículo 8° de la LIVS comprende cualquier forma de cesión del uso o el goce temporal de obras protegidas por la Ley N° 17.336, los montos pagados por un contribuyente domiciliado o residente en Chile a otro contribuyente también domiciliado o residente en Chile a cambio de autorizaciones para utilizar programas computacionales ubicados en servidores remotos, comúnmente llamados programas computacionales como servicios (SaaS), se encuentran gravados con el IVA conforme a esta norma legal”¹⁰⁷.

Por ello el Servicio de Impuestos Internos ha concluido que, “a partir del 1° de junio de 2020, en términos generales, todos los servicios de computación en la nube prestados desde el extranjero a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes de IVA se encuentran gravados con dicho impuesto, conforme al artículo 8°, letra n), de la LIVS. No obstante, si son prestados por proveedores domiciliados o residentes en Chile se siguen afectando con IVA por aplicación de la letra h) del mismo artículo”¹⁰⁸.

9.4 Publicidad

La publicidad tradicionalmente ha sido un hecho gravado general de servicios, debido a que las rentas de las empresas publicitarias están clasificadas en el N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁰⁹.

Ahora, cuando el servicio de publicidad¹¹⁰ era prestado por una empresa extranjera y se utilizaba en Chile, estaba gravado con el impuesto al valor agregado, pero como resultaba aplicable el impuesto adicional, quedaba exento del primer gravamen¹¹¹.

Para la publicidad prestada en el extranjero y utilizada en Chile pagada por pequeñas y medianas empresas, se aplica la exención que ahora se encuentra en la letra F del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Si el servicio de publicidad prestado por empresas extranjeras se relaciona con un servicio o producto exportable, aplicaba la exención del impuesto adicional prevista en el N° 2 del art. 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en este caso, si el servicio se presta y utiliza en el extranjero, no procedente la contra excepción.

La reforma de la Ley N° 21.210 incorporó el hecho gravado previsto en el artículo 8 letra n) N° 4, que afecta con el impuesto al valor agregado a la publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

Respecto de la publicidad utilizada en Chile, cuando el impuesto adicional no resulta aplicable, sea por aplicación de la exención anterior o porque un convenio sobre doble tributación restringió la potestad fiscal de nuestro país, la prestación está gravada con el impuesto al valor agregado.

¹⁰⁷ Circular N° 26, de 2021.

¹⁰⁸ Circular N° 26, de 2021.

¹⁰⁹ Oficio N° 2.386, de 1978.

¹¹⁰ No se comprende dentro del concepto las autorizaciones para dejar que otro haga algo dentro de un recinto, como muchas veces ocurre durante las competencias deportivas, sin perjuicio del hecho gravado especial de arrendamiento de inmuebles. Oficio N° 3.388, de 1984 y Oficio N° 3.330, de 1995.

¹¹¹ Oficio N° 1.833, de 2016.

En relación con la publicidad, que consiste en actividades destinadas a divulgar o anunciar la noticia de cosas o hechos, parece apropiado indicar que, para nadie es extraño que los medios de comunicación hoy considerados tradicionales, obtienen sus ingresos principalmente gracias a su actividad publicitaria¹¹². Esto implica que ellos compiten por la atención de los espectadores, lo que les permite ofrecer a sus clientes, llamados coloquialmente auspiciadores, la posibilidad de exhibir avisos publicitarios mediante los cuales se dan a conocer mensajes, productos, servicios, etcétera.

La competencia por la atención de los espectadores se vio afectada por la aparición de las llamadas redes sociales, que permiten a miles de usuarios en todo el mundo crear y compartir contenido, que llama la atención de otros usuarios. Los programadores que trabajan para estos nuevos medios de comunicación lograron utilizar la tecnología y las redes de comunicación masivas con una precisión nunca antes vista, automatizando procesos de análisis del comportamiento individual de millones de usuarios, midiendo sus reacciones a diferentes contenidos, lo que les permite hacer sugerencias de contenido individuales¹¹³, e incluso pueden influir en las conductas de sus usuarios, lo que es de particular interés para quienes están interesados en contratar servicios publicitarios¹¹⁴.

Como hemos comentado antes, el aspecto esencial de las nuevas tecnologías es que el administrador de la red social respectiva no requiere tener una presencia física en el territorio donde están situados quienes pagan por sus servicios masivos, pero individualmente dirigidos, de publicidad. Luego, quienes pagan por los servicios de publicidad son realmente los clientes de las llamadas redes sociales.

Algo muy similar ocurrió con los buscadores gratuitos que, tras ser masivamente empleados en todo el mundo, comenzaron a ofrecer a quien estuviera dispuestos a pagar por ello, la posibilidad de conseguir la atención de usuarios determinados conforme a patrones que permiten seleccionar un público objetivo con gran precisión, ante los que se ubica en una posición preferente en la lista de resultados al beneficiario del servicio de publicidad del buscador, que es gratuito para el usuario y pagado para el anunciante¹¹⁵.

Las empresas que explotan estos buscadores tampoco necesitaran tener presencia física en el lugar donde se ofrece mostrar los resultados al público objetivo de quienes les pagan por dar a conocer sus mensajes, servicios, productos, etc.

Todo lo anterior, convirtió a estos nuevos operadores del mercado de la publicidad en los competidores más eficientes en la carrera por la atención de los espectadores, llegando dos

¹¹² Consejo Nacional de Televisión (2018): *Sistema televisivo chileno*. En línea <https://www.cntv.cl/cntv/site/artic/20180924/asocfile/20180924165404/sistema_televisivo_en_chile.pdf>. [Consultado el 15 de septiembre de 2020].

¹¹³ BLASS, Joseph (2019): “Algorithmic advertising discrimination”, *Northwestern University Law Review*, Vol. 114 N° 2, pp. 415-468.

¹¹⁴ TUFEKCI, Zeynep (2015): “Algorithmic harms beyond Facebook and Google: Emergent challenges of computational agency”, *Colorado Technology Law Journal*, Vol. 13 N° 2, pp. 203-218.

¹¹⁵ HAANS, Hans; RAASSENS, Néomie y VAN HOUT, Roel (2013): “Search engine advertisements: The impact of advertising statements on click-through and conversion rates”, *Marketing Letters*, Vol. 24, N° 2, pp. 151-163.

empresas a obtener una participación mayoritaria del mercado de la publicidad digital a nivel internacional¹¹⁶.

10. DECLARACIÓN O RETENCIÓN

Cuando el año 2010 Estados Unidos de Norteamérica dictó su *Foreign Account Tax Compliance Act*, más conocida por la sigla FATCA, el mundo observó con curiosidad cómo funcionaría esta regulación que tenía evidentes aspectos de extraterritorialidad, e implementaba a gran escala la política de reporta o retiene¹¹⁷. Dado el éxito que tuvo FATCA, la OCDE y el G20 decidieron adoptar elementos de ella en sus propias políticas¹¹⁸.

Por su parte, la política de obligar a los bancos a actuar como agentes retenedores no es nueva, y ha sido objeto de extensas discusiones, durante las cuales ha mejorado considerablemente la tecnología que hace posible implementarla¹¹⁹.

Los dos últimos incisos agregados al artículo 3 del D. L. N° 825, de 1974, implementan la política de reporta o retiene, facultando al Servicio de Impuestos Internos para que dicte las instrucciones correspondientes para que los administradores de medios de pago, como es el caso de los emisores de tarjetas de crédito, retengan los impuestos de quienes no se acojan a las normas sobre declaración.

Uno de los defectos que ha hecho merecedor al tradicional sistema de recaudación del impuesto al valor agregado de diversas críticas, es la alta carga administrativa que impone sobre los contribuyentes, la cual implica satisfacer una serie de obligaciones secundarias que, en el caso de proveedores de servicios extranjeros, complica en extremo el cumplimiento tributario¹²⁰.

Para facilitar el cumplimiento en el caso de relaciones comerciales internacionales, el D. L. 825, de 1974, dispuso en su artículo 11 letras a) y c), que los sujetos del impuesto son los residentes en Chile en el caso del comercio internacional. Debido a que el fenómeno de la prestación de servicios por medios digitales no existía cuando se dictó la normativa comentada, evidentemente no se contemplaba el caso que ahora contempla la letra e) del beneficiario del servicio que es un contribuyente del valor agregado. Ello permite simplificar las relaciones comerciales, radicando la carga administrativa en quien ya es contribuyente del impuesto al valor agregado.

¹¹⁶ FUCHS, Christian (2018): *The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet* (Londres, University of Westminster Press), pp. 11-19.

¹¹⁷ LEDERMAN, Alan y HIRSH, Bobbe (2010): "The American Assault on Tax Havens-Status Report", *The International Lawyer*, Vol. 44, N° 4, pp. 1141-1155.

¹¹⁸ MAZZUCCO, Flavia (2016): "El fin del secreto bancario", *Estudios Internacionales*, No. 184, pp. 147-159.

¹¹⁹ VAN ZYL, SP y SCHULZE, WG (2014): "The collection of value added tax on cross-border digital trade - part 2: VAT collection by banks", *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 47, N° 3, pp. 316-349.

¹²⁰ VAN ZYL, SP (2014): "The collection of value added tax on cross-border digital trade – part 1: registration of foreign vendors", *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 47, No. 2, pp. 154-186.

Así las cosas, el nuevo párrafo 7 bis del Título II regula el sistema simplificado de declaración de no domiciliados ni residentes.

El Servicio de Impuestos Internos comenzó a obtener la información de los pagos que benefician a prestadores extranjeros, lo que permitirá identificar a quienes no se encuentren cumpliendo con el nuevo sistema, lo que podrá dar paso a la aplicación de la retención por parte de los administradores de las tarjetas de crédito.

11. LA DENUNCIA DEL INCUMPLIMIENTO

Considerando que es un imperativo constitucional que las cargas públicas se distribuyan a todos por igual conforme a la ley, el incumplimiento es una preocupación constante de la administración fiscal, por lo mismo, se establecieron las vías más expeditas para poner en conocimiento de ella el incumplimiento por parte de algún proveedor extranjero.

Así, quienes que “tomen conocimiento del incumplimiento de la obligación de inscribirse en el régimen de tributación simplificada establecido en el artículo 35 A de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, por parte de un contribuyente que sin domicilio ni residencia en Chile preste los servicios a que se refiere la letra n) del artículo 8° de la mencionada ley, podrán denunciar dicho incumplimiento utilizando para ello el formulario respectivo disponible en la pestaña Contacto del Portal IVA Servicios Digitales habilitado en la página web de este Servicio”¹²¹.

Ese procedimiento permite, de la misma forma, denunciar la declaración de una base imponible inferior a la que legalmente corresponda o cualquier otro incumplimiento de normas legales o de instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, relativas a la declaración y pago del IVA que grava los servicios de la letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

12. CONCLUSIÓN

A modo de conclusión, es posible indicar que Chile ha incorporado en su Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y Ley sobre Impuesto a la Renta las recomendaciones de los organismos internacionales.

Por lo mismo, la normativa vigente da cuenta de las políticas tributarias sobre esta materia respecto de las cuales existe un consenso a nivel internacional, que no se oponen a la aplicación a estas prestaciones del impuesto al valor agregado en el lugar en donde están situados los usuarios.

Es decir, siguiendo el principio de destinación, se ha aplicado el impuesto al valor agregado a los servicios prestados por no domiciliados ni residentes en Chile a los consumidores y usuarios de estos servicios que se encuentra situados en nuestro país, con lo que quedan en igualdad de condiciones los prestadores extranjeros y nacionales respecto del impuesto al valor agregado.

¹²¹ Resol. Ex. N° 26, de 2021.

Además, se ha creado un sistema que favorece que el cumplimiento tributario se haga de manera simple, sin que sean necesarios registros complejos, centrándose en que esta actividad recaiga sobre los grandes prestadores extranjeros, lo que también se conforma con las recomendaciones internacionales.

13. BIBLIOGRAFÍA

- ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H. Antonio (1997): *Tratado de los derechos reales* (Santiago, 6ª ed., Editorial Jurídica de Chile), Tomo I.
- ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ, Julia (2019): “Programa computacional como servicio y el IVA”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 6, pp. 7-27.
- ÁLVAREZ, Juan y GUTIÉRREZ, Claudio (2015a): “Inicios, consolidación y expansión de la computación en Chile (1961-1982)”, en RODRÍGUEZ LEAL, Luis Germán y CARNOTA, Raúl (ed.) *Historias de las TIC en América Latina y el Caribe: inicios, desarrollos y rupturas* (Madrid, Fundación Telefónica-Ariel), pp. 56-62.
- ÁLVAREZ, Juan y GUTIÉRREZ, Claudio (2015b): “El primer computador universitario en Chile: “El hogar desde donde salió y se repartió la luz””, en RODRÍGUEZ LEAL, Luis Germán y CARNOTA, Raúl (ed.) *Historias de las TIC en América Latina y el Caribe: inicios, desarrollos y rupturas* (Madrid, Fundación Telefónica-Ariel), pp. 85-100.
- AMOROSO FERNÁNDEZ, Yarina (2002): “Relaciones comerciales en internet”, en De la Maza Gazmuri, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fuego), pp. 117-148.
- Automation (2021): *John Deere Digitalization & Automation Increases Farming Productivity*. En línea <<https://www.automation.com/en-us/articles/february-2021/john-deere-digitalization-automation-farming>>. [Consultado el 12 de marzo de 2021].
- BAEZ III, H. Beau (2011): “Taxing Internet Sales: Trying to Make a Two-Thousand-Year-Old Jurisdiction Test Work in the Dot-Com Economy”, *The Tax Lawyer*, Vol. 64, N° 4, pp. 807-850.
- BLASS, Joseph (2019): “Algorithmic advertising discrimination”, *Northwestern University Law Review*, Vol. 114 N° 2, pp. 415-468.
- Commission of the European Communities (1998) *Electronic Commerce and Indirect Taxation* (Luxemburgo, Office for Official Publications of the European Communities).
- Committee for Information, Computer and Communications Policy (1997): *Measuring Electronic Commerce* (Paris, OCDE).
- Consejo Nacional de Televisión (2018): *Sistema televisivo chileno*. En línea <https://www.cntv.cl/cntv/site/artic/20180924/asocfile/20180924165404/sistema_televisivo_en_chile.pdf>. [Consultado el 15 de septiembre de 2020].

CONTRERAS STRAUCH, Osvaldo (2002): “Aspectos probatorios de la contratación electrónica”, en DE LA MAZA GAZMURI, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), pp. 197-222.

CORTADA, James (2000): *Before the Computer: IBM, NCR, Burroughs, and Remington Rand and the Industry They Created, 1865-1956* (New Jersey, Princeton University Press).

DEVEREUX, Michael y DE LA FERIA, Rita (2014): “Designing and implementing a destination-based corporate tax”, *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series*, N° 14/07.

EBRILL, Liam, *et al.* (2001): *The Modern VAT* (Washington, International Monetary Fund) pp. 176-179.

Emol (2016): ¿Compras en AliExpress? Conoce los beneficios del acuerdo con CorreosChile. En línea <<https://www.emol.com/noticias/Economia/2016/09/23/823203/Compras-en-AliExpress-Conoce-los-beneficios-del-acuerdo-con-Correos-Chile.html>>. [Consultado el 7 de septiembre de 2020].

FUCHS, Christian (2018): *The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet* (Londres, University of Westminster Press), pp. 11-19.

GRAZIOLI, Stefano y JARVENPAA, Sirkka (2003): “Consumer and Business Deception on the Internet: Content Analysis of Documentary Evidence” *International Journal of Electronic Commerce*, Vol. 7, N° 4, pp. 93-118.

HAANS, Hans; RAASSENS, Néomie y VAN HOUT, Roel (2013): “Search engine advertisements: The impact of advertising statements on click-through and conversion rates”, *Marketing Letters*, Vol. 24, N° 2, pp. 151-163.

INE (2009): *Retratos de nuestra identidad: Los Censos de Población en Chile y su evolución histórica hacia el Bicentenario* (Santiago, Impresora Feysen).

ITU (sin fecha): *Statistics*. En línea <<https://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Pages/stat/default.aspx>>. [Consulta: 3 de febrero de 2019].

KENYON, Andrew (2014): “Assuming Free Speech”, *The Modern Law Review*, Vol. 77, N° 3, pp. 379-408.

KHAN, Lina (2019): “The Separation of Platforms and Commerce”, *Columbia Law Review*, Vol. 119, N° 4, pp. 973-1098.

LEDERMAN, Alan y HIRSH, Bobbe (2010): “The American Assault on Tax Havens-Status Report”, *The International Lawyer*, Vol. 44, N° 4, pp. 1141-1155.

LEE, Jae Kyu y HWANGBO, Yeoul (2000): “Cyberconsumption Taxes and Electronic Collection Systems: A Canonical Consumer Delivered Sales Tax”, *International Journal of Electronic Commerce*, Vol. 4, No. 2, Electronic Markets, pp. 61-82.

LEVER, George (2002): “Chile ante los desafíos de la nueva economía”, en DE LA MAZA GAZMURI, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), pp. 87-102.

- MAGGS, Gregory (2002): “Regulating Electronic Commerce”, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 50, Supplement: American Law in a Time of Global Interdependence: U. S. National Reports to the 16th International Congress of Comparative Law, pp. 665-685
- MAKELA, Finn; MCKEE, Derek y SCASSA, Teresa (2018): “The “Sharing Economy” through the Lens of Law”, en MCKEE, Derek *et al.* (ed.) *Law and the Sharing Economy* (Ottawa, University of Ottawa Press), p. 2.
- MATOS, Shaun (2019): “The Destination-Based Corporation Tax: A Solution to Formalism in Source-Based Taxation”, *Cambridge Law Review*, Vol. 4, N° 1, p. 94-120.
- MAZZUCCO, Flavia (2016): “El fin del secreto bancario”, *Estudios Internacionales*, No. 184, pp. 147-159.
- MONNGIELLO, Juliet y REYNOLDS, William (2009): “Electronic Contracting Cases 2008-2009”, *The Business Lawyer*, Vol. 65, N° 1, pp. 317-327.
- OCDE (2019): *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation* (Paris, OECD Publishing).
- OECD (2001): *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*.
- OECD (2002): *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*.
- OECD (2017): *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017* (París, OECD Publishing).
- OECD (2020): *OECD Digital Economy Outlook 2020* (OECD Publishing).
- OECD y G20 (20015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (París, OECD Publishing).
- PARKER, Geoffrey; VAN ALSTYNE, Marshall y CHOUDARY, Sangeet Paul (2016): *Platform Revolution* (Nueva York, W.W. Norton & Company Ltd.).
- PIQUER, José Miguel (2009): “Antes del Internet”, *Revista Bits de Ciencias* Universidad de Chile, pp. 10-13.
- POWELL, David (2000): “Internet Taxation and U.S. Intergovernmental Relations: From Quill to the Present”, *Publius*, Vol. 30, N° 1, The State of American Federalism, pp. 39-51.
- PUELMA ACCORSI, Álvaro (2002): *Contratación comercial moderna* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PUGA VIAL, Juan Esteban (2005) *El acto de comercio* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- RAJEVIC MOSLER, Enrique (2002): “Firma electrónica y administración del estado en Chile: realidades, oportunidades y desafíos”, en DE LA MAZA GAZMURI, Iñigo (coord.) *Derecho y tecnologías de la información* (Santiago, Fundación Fueyo), pp. 433-454.

REINHOLD, Richard (2004): “Some Things That Multilateral Tax Treaties Might Usefully Do”, *The Tax Lawyer*, Vol. 57, N° 3, pp. 661-708.

ROZAS VIAL, Fernando (1982): “La prueba”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 9 N° 9, pp. 91-109.

SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo, (2016): *Derecho Comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VI, pp. 21-22.

SATAPATHY, C. (1988): “Taxing Electronic Commerce”, *Economic and Political Weekly*, Vol. 33, N° 19, pp. 1068-1069.

SCASSA, Teresa (2018): “Information Law in the Platform Economy: Ownership, Control, and Reuse of Platform Data”, en MCKEE, Derek *et al.* (ed.) *Law and the Sharing Economy* (Ottawa, University of Ottawa Press), pp. 149-194.

SHAH, Reema (2015): “Law Enforcement and Data Privacy: A Forward-Looking Approach”, *The Yale Law Journal*, Vol. 125, N° 2, pp. 543-558.

SII (2004): *SII recuerda que arriendos de propiedades amobladas en verano están afectas al pago del IVA.* En línea <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2004/080104noti01aa.htm>>. [Consulta el 7 de febrero de 2020].

SII (2015): *Se habilita calculadora para determinar el monto del IVA por el arriendo de propiedades amobladas.* En línea <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2015/110315noti01cs.htm>>. [Consulta el 7 de febrero de 2020].

STEHN, Jürgen (2003): “International Trade in Cyberspace: How to Tax Digital Goods”, *Journal of Economic Integration*, Vol. 18, N° 2, pp. 243-265.

TARZIÁN M., Jorge (2008): *Fundamentos de estrategia empresarial* (Santiago, 5ª ed., Ediciones UC) pp. 297-317.

TUFEKCI, Zeynep (2015): “Algorithmic harms beyond Facebook and Google: Emergent challenges of computational agency”, *Colorado Technology Law Journal*, Vol. 13 N° 2, pp. 203-218.

VAN ALSTYNE, Marshall; PARKER, Geoffrey y CHOUDARY, Sangeet Paul (2016): “Pipelines, Platforms, and the New Rules of Strategy”, *Harvard Business Review*, abril, pp. 54–62.

VAN ZYL, SP (2014): “The collection of value added tax on cross-border digital trade – part 1: registration of foreign vendors”, *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 47, No. 2, pp. 154-186.

VAN ZYL, SP y SCHULZE, WG (2014): “The collection of value added tax on cross-border digital trade - part 2: VAT collection by banks”, *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, Vol. 47, N° 3, pp. 316-349.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2013): “Factores de conexión en el impuesto adicional”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 8, pp. 55-130.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 188-189.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019): “La propiedad industrial y la tributación de los no residentes”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 6, pp. 58-91.

Textos normativos

A Framework For Global Electronic Commerce

Consejo de la Unión Europea, Directiva (UE) 2019/1995, de 21 de noviembre de 2019.

Consejo de la Unión Europea, Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026, de 21 de noviembre de 2019.

D.F.L. N° 275, de 1953, publicado el 3 de agosto de 1953.

Historia de la Ley N° 19.799.

Ley modelo sobre comercio electrónico de la UNCITRAL.

Ley N° 11.575, publicada el 14 de agosto de 1954.

Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual, publicada el 2 de octubre de 1970.

Ley N° 18.680, publicada el 11 de enero de 1988.

Ley N° 18.876, publicada el 21 de diciembre de 1989.

Ley N° 19.578, publicada en el 29 de Julio de 1998.

Ley N° 19.799, publicada el 12 de abril de 2002.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Instrucciones administrativas

Circular N° 67, de 2016.

Circular N° 42, de 2020.

Circular N° 26, de 2021.

Oficio N° 2.386, de 1978.

Oficio N° 524, de 1983.

Oficio N° 3.388, de 1984.

Oficio N° 3.330, de 1995.

Oficio N° 2.230, de 1997.

Oficio N° 2.120, de 2001.

Oficio N° 3.413, de 2002.

Oficio N° 3.288, de 2008.
Oficio N° 3.484, de 2009.
Oficio N° 916, de 2013.
Oficio N° 1.833, de 2016.
Oficio N° 2.000, de 2017.
Oficio N° 2.596, de 2017.
Oficio N° 406, de 2019.
Oficio N° 120, de 2020.
Oficio N° 2.499, de 2020.
Oficio N° 2.696, de 2020.
Oficio N° 2.934, de 2020.
Oficio N° 2.998, de 2020.
Oficio N° 4.062, de 2000.
Oficio N° 118, de 2021.
Oficio N° 180, de 2021.
Oficio N° 773, de 2021.
Resol. Ex. N° 5.944, de 1999.
Resol. Ex. N° 45, de 2003.
Resol. Ex. N° 26, de 2021.
SVS, Norma de Carácter General N° 114, de 2011.