

EL IVA EN LOS NEGOCIOS DE LA ERA DIGITAL

Esteban Escalona Caba

Founder & CFO Dentidesk Chile SpA
Magíster en Tributación. Universidad de Chile
Contador Auditor. Universidad de Concepción
escalonacaba@gmail.com



Resumen: El objetivo de este artículo es realizar un análisis respecto de la tributación en el IVA, de los servicios relacionados con la tecnología digital. El estudio abarcará el concepto de hecho gravado básico de servicio, establecido en el artículo 2 N°2 del DL 825 de 1974, como también de los hechos gravados especiales, del artículo 8 de la misma ley, siempre bajo el tenor de los servicios digitales. Además se analizarán las exenciones, principalmente de la establecida en el artículo 12 letra E) número 7 y artículo 12 letra E) número 16. De este último, debido a que el tema de la exportación de servicio ya se analizó en profundidad en la Revista N°14 de este Centro de Estudios, es que solo se trató sucintamente. Finalmente se tratará sobre el concepto de territorialidad en los servicios digitales, y como afecta el concepto de “prestado o utilizado” establecido en el artículo 5 de la ley del ramo, en los diferentes tipos de prestaciones digitales.

Palabras claves: servicios digitales; IVA; territorialidad; hecho gravado

1.- INTRODUCCIÓN

Cada día son mayores los servicios que entregados mediante alguna forma de suministro, están migrando a prestaciones relacionadas con la tecnología digital.

Conceptos como *cloud computing*, *streaming*, ERP, *hosting* o ciberespacio, son cada vez más familiares entre los usuarios y diferentes sectores económicos que se benefician de ella. Como he explicado en anteriores artículos, el desafortunado concepto de servicio establecido en el artículo 2 N° 2 del DL 825 de 1974 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios) es el que mayormente ha perjudicado la comprensión del hecho gravado y con ello contradiciendo un principio que debe imperar en todo sistema tributario: la simplicidad. Esto se repite en la definición de la exención que beneficia a los exportadores ya que pasa por la clasificación que aduana haga de los servicios. Es por ello que en la era digital, donde los servicios son cada vez más usados, ya sea en forma directa o como soporte (segunda línea), como también en diferentes formas, se hace más compleja para los diferentes actores de las economías de la información¹, determinar su obligación tributaria respecto de este impuesto al consumo.

La importancia de la tecnología digital en el mercado es innegable. A modo de ejemplo, Chile lidera el mercado de E-Commerce² en Latinoamérica, con un crecimiento del 20% anual; esto es, diez veces más que las tiendas tradicionales, según la Cámara de Comercio de Santiago³. Pero aún estas cifras son bajas ya que respecto

¹ Según Fundación País Digital, las economías de la información (o economía digital), consisten en aquellos bienes y servicios que tienen como objetivo el procesamiento de datos y la comunicación por medios electrónicos, incluyendo la transmisión y despliegue; tales como: telecomunicaciones, Manufactura TIC y Tecnologías de la Información. Junto a esto, se incluye la definición de medios y contenidos, que corresponde a mensajes organizados, destinados a los seres humanos, publicado en medios de comunicaciones y actividades de medios afines. El valor del contenido no radica en cualidades tangibles, sino en su información, contenido educativos, culturales o de entretenimiento.

² OCDE/G20. Como abordar los desafíos de la economía digital. [en línea] <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> [consulta: julio de 2017] Pág. 82 define el E-Commerce como la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos. Los bienes o servicios son solicitados a través de esos métodos, pero el pago y entrega final de los bienes o servicios no tiene que ser realizado necesariamente por esa vía. Una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas

³ Revista El Economista América. El E-Commerce en Chile se dispara con 20% de crecimiento anual [en línea] <<http://www.economistaamerica.cl/telecomunicacion-tecnologia-cl/noticias/8014588/12/16/El-ecommerce-en-Chile-se-dispara-con-20-de-crecimiento-anual.html>> [consulta: abril de 2017]

del PIB, el 3,4% que registró en el año 2015, está muy por debajo del resto de los países OECD, donde estas economías alcanzan hasta un 10,7% del PIB⁴.

Respecto del comercio internacional, las importaciones de bienes TIC⁵ durante el año 2015, representaron un 8,2% de las importaciones nacionales (4.710 millones de dólares), mientras que las exportaciones de bienes TIC representaron un 0,3% de las exportaciones totales (212 millones de dólares)⁶. Sin embargo, las exportaciones de servicios TIC durante el año 2015, fueron de 361 millones de dólares, representando un crecimiento anual del 5% desde el año 2008, cifra que postula a ser a este tipo de prestaciones, una muy importante para la diversificación de nuestra exportación nacional.

El negocio digital, tiene sus propias características que lo diferencian claramente respecto del tradicional siendo algunas de ellas muy atractivas por su rango de amplitud de mercado o menores costos y que se deben considerar para realizar un estudio tributario más acabado. Entre estas diferencias con el comercio tradicional, están:

- 1.- No requiere presencia física de personas.
- 2.- Permite interacciones entre contratantes separados físicamente.
- 3.- Ausencia de espacio físico para ofrecer servicios.
- 4.- Permite horarios de atención flexibles.
- 5.- Representa menores costos fijos.
- 6.- Radio mayor de clientes.
- 7.- Oferente no siempre es visible.

A medida que las TIC han ido avanzando y los costos asociados se han ido reduciendo, han conseguido imponerse como tecnologías polivalentes plenamente integradas en los modelos de negocio de empresas de los diferentes sectores de la actividad económica.

⁴ OCDE. OECD Digital Economy Outlook 2015 [en línea] <<http://dx.doi.org/10.1787/888933224163>> [consulta: marzo de 2017]

⁵ Tecnologías de la Información y Comunicación.

⁶ El Mercurio. Economía y Negocios. [en línea] <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=248006>> [consulta: Marzo de 2017]

En la actualidad, cualquier empresa, con independencia del sector en el que opere, puede diseñar y articular su propio modelo de negocio en función de las capacidades tecnológicas no sólo para dotarse de una mayor flexibilidad y eficacia, sino también para ampliar su alcance en los mercados mundiales. Empresas de todo tipo de sector han transformado sus actividades apoyándose en el progreso de las comunicaciones y en las posibilidades que les ofrece el procesamiento de datos para reducir los costes operativos en los que incurren y reforzar su presencia en los mercados mundiales. Como ejemplo se puede mencionar:

- i. **Comercio al por menor:** Pueden ofrecer sus servicios en línea (generalmente procesados por un punto de venta local) y recabar información sobre sus clientes de manera de personalizar sus servicios, logística y publicidad.
- ii. **Transporte y logística:** Permite rastrear y hacer un seguimiento de vehículos y mercancías por todos los continentes, facilitar información al cliente y entrega. Los sistemas de telemetría para vehículos ayudan a maximizar la capacidad del depósito, garantizar un uso eficaz de la red de transporte y facilitan las tareas de mantenimiento de la flota de vehículos.
- iii. **Servicios financieros:** Permiten a los clientes gestionar sus propias finanzas, efectuar operaciones y acceder a nuevos productos en línea, pese a seguir apoyándose en su propia red de sucursales para realizar parte de las operaciones. La economía digital facilita el estudio de los índices y la gestión de carteras de inversión, y ha revolucionado el mundo de la inversión gracias a la velocidad de ejecución de las órdenes mediante estrategias especializadas.
- iv. **Sector manufacturero y agricultura:** La economía digital ha mejorado el diseño y desarrollo, así como la capacidad de controlar tanto los procesos productivos en fábricas hecho que ha aportado una mayor precisión al diseño, desarrollo y perfeccionamiento continuo del producto. En las explotaciones agrícolas, los sistemas informáticos supervisan los cultivos y animales y controlan la calidad del suelo y del entorno. Es cada vez más frecuente la gestión automatizada de los procesos rutinarios y el equipamiento agrícola.
- v. **Enseñanza:** Con la generalización de la economía digital, universidades, proveedores de servicios de tutoría y servicios educativos varios pueden impartir cursos a distancia sin necesidad de una interacción personal y directa, gracias a tecnologías como la videoconferencia, el visionado en flujo continuo y los portales de colaboración en línea, lo que les permite dar respuesta a la demanda global y valorizar sus marcas de una forma antes impensable.

- vi. **Sanidad:** La economía digital está revolucionando el sector sanitario al permitir realizar desde telediagnósticos hasta mejorar la eficacia de los sistemas y la experiencia de los pacientes gracias a expedientes médicos electrónicos. Por otra parte, abre nuevos caminos a la publicidad de medicamentos y otros tratamientos.
- vii. **Radiodifusión y medios de comunicación:** El acelerado ascenso del acceso a internet de alta velocidad entrega un nuevo horizonte para el suministro de contenidos a los agentes tradicionales de los medios de comunicación, al tiempo que permite la participación de fuentes de información no tradicionales en los medios informativos y amplía la participación del usuario en los medios a través de contenidos generados por los usuarios y redes sociales.

Como se puede ver, los rápidos avances de las TIC han motivado que servicios como la introducción de datos, el procesamiento de la información, la investigación y el asesoramiento puedan prestarse a distancia cada vez con mayor frecuencia, pudiendo llevarlas a cabo partes vinculadas, o bien, si una empresa considera más ventajoso externalizar un determinado servicio, un proveedor de servicios independiente. Es por ello y por la complejidad con la que nuestra legislación define los servicios, es que calificar tributariamente este tipo de negocios en la era digital resulta de igual forma complejo.

2.- NORMAS TRIBUTARIAS A ANALIZAR

2.1 Hecho gravado básico del artículo 2 N°2 y hecho gravado especial del artículo 8 del DL 825 de 1974

Para el análisis de la tributación respecto del IVA de los servicios prestados por empresas de tecnología digital, se tratará el hecho gravado básico y especial señalados en diferentes artículos del DL 825 de 1974, como también algunos del DL 824 de 1974, para finalizar con un análisis sobre las exenciones aplicables y el concepto de territorialidad en los servicios (Artículo 5 del DL 825 de 1974)

a) Artículo 2 N°2 , del DL 825 de 1974

La norma básica para comenzar a analizar la tributación, respecto del IVA, en los servicios asociados a las economías de la información se encuentra en el artículo 2 N°2 y 5, ambos del DL 825 de 1974, que señalan:

ART.2 N°2: Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De la redacción de la norma, se desprende que para el hecho gravado, deben cumplirse requisitos copulativos de acción o prestación, pago de remuneración, territorialidad y que provenga de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20 del DL 824 de 1974, es justamente este último requisito el que provoca mayor confusión al momento de analizar la tributación de un servicio.

En efecto, al realizar una vista general de la jurisprudencia administrativa publicada en la página del Servicio de Impuestos Internos, se puede corroborar que la mayoría de las consultas realizadas por los contribuyentes tienen alguna relación con el hecho gravado de los servicios⁷. Como también se puede corroborar que existen cambios de criterio respecto del hecho gravado en las prestaciones de servicios.⁸

Entre las actividades del número 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) que podemos destacar para efectos de los análisis que realizaremos en este estudio, se encuentran la industria, comercio y los servicios de transferencia automática de datos y telecomunicaciones. Por su parte, entre las actividades del número 4, se deben considerar las de comisionistas con oficina establecida y empresas de diversión y esparcimiento.

Antes de entrar en análisis, hay que destacar que en nuestra legislación los servicios afectos a IVA son aquellos prestados por empresas cuyas rentas provienen del capital, esto es, que para desarrollar su actividad requieren en forma preponderante de este capital como elemento generador de la renta tributando en primera categoría, según disponen las normas del artículo 20 en sus números 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la

⁷ Por ejemplo, revisada la jurisprudencia administrativa relacionada con el IVA, publicada en la página del Servicio de Impuestos Internos durante el presente año, de un total de 49 dictámenes, un 22% corresponden al concepto mencionado. Nota del Autor.

⁸ Véase el cambio de criterio en la tributación respecto del IVA en los servicios prestados por los gimnasios (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1637 del 16 de septiembre de 2010 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja1637.htm>> [consulta: marzo de 2017]) o en el cambio de criterio del concepto suministro de servicios al de agencia de negocios (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2929 del 29 de octubre de 2012 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja2929.htm>> [consulta: marzo de 2017]). Algunos cambios más antiguos provienen del cambio de tributación en los casinos de juegos.

Renta (LIR) y el hecho de que dichas empresas paguen o no este impuesto de primera categoría (IDPC), ya sea por pérdida, exención que lo favorezca, o la aplicación de algún régimen especial sustitutivo, no es preponderante para el análisis del hecho gravado básico de servicio, ya que solo basta que se trate de un ingreso cuya imposición quede comprendida dentro de los referidos números 3 y 4 de la disposición citada, para que quede gravada con IVA.⁹

Se excluyen por lo tanto, las personas que prestan servicios tributan en segunda categoría; sociedades de profesionales (aunque tributen en primera categoría); de los servicios profesionales (médicos, abogados, odontólogos, entre otros), ya que poseen un carácter intelectual superior y no pueden calificarse de comerciales por el solo hecho de ejecutarse mediante una organización empresarial¹⁰; servicios de asesorías, como servicios de estudios de factibilidad, que consisten en estudios que representen la opinión de técnicos o profesionales y que se traduzcan en consejos o informes escritos o no.

b) Artículo 8 letra h), del DL 825 de 1974.

Para analizar la situación tributaria de los contratos, se debe acudir al artículo o letra h), cuyo texto menciona que se encontrarán gravados:

h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”.

Los bienes incorporeales a los cuales se refiere el hecho gravado, tiene su origen en los denominados “derecho de propiedad intelectual o de autor” y de “propiedad industrial”. Todos estos bienes tienen en común la protección de la ley de propiedad industrial (DFL N° 3 del 20.06.2006 del Ministerio de Economía) y de propiedad intelectual (Ley N°17.336 de 1970 del Ministerio de Educación Pública) . Dicha protección es temporal y por determinados períodos de tiempo, renovables o no, en todo el territorio del país, por lo tanto el derecho y sucesión temporal también lo son, configurándose el hecho gravado¹¹. De lo anterior se desprende que la ley grava con

⁹ Artículo 5 del D.S. 55 de 1976

¹⁰ Para que exista una sociedad de profesionales, es menester que se trate de una sociedad de personas en que todas ellas sean profesionales y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3134 del 26 de agosto de 1993 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1426.pdf>> [consulta: marzo de 2017]

¹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4467 del 2 de noviembre de 2006 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/ventas/ja4005.htm>> [consulta: marzo de

IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales u otras prestaciones similares. Según lo dispuesto en el artículo 10°, de la Ley N° 17.336, el uso siempre es temporal, ya que en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del autor y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento, y *tratándose de los programas computacionales* la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra. Las obras cuyo plazo de protección se haya extinguido conforme a lo anterior, pertenecen al patrimonio cultural común, de acuerdo a lo que establece el artículo 11° de la ley citada.

De este modo, la protección legal del derecho de autor de la obra siempre se encuentra sujeta a un plazo, y siendo la licencia de uso un derecho accesorio o dependiente del derecho de autor, al ser este temporal también lo es dicho permiso de utilización por terceros. *Igual fundamento puede esgrimirse para confirmar lo concluido en relación con el usufructo o cesión del goce de los programas computacionales*¹². Por lo anterior, los contratos de licencia o sublicencia de software se encuentran gravados con Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en la letra H) del artículo 8 del DL 825 de 1974.

c) Artículo 8 letra g), del DL 825 de 1974.

Respecto de los contratos de servicios que versan sobre bienes corporales muebles o inmuebles, el artículo 8 letra g) señala que se encuentran gravados:

g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio;

El artículo en comento, deja gravada la remuneración por el derecho de usar o gozar sobre base temporal, a cualesquier título, bienes corporales muebles e inmuebles, sin

2017] y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 559 del 6 de marzo de 2007 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/ventas/ja4072.htm>> [consulta: marzo de 2017]

¹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>> [consulta: marzo de 2017]

importar el atributo personal de quien presta el servicio. La letra g) del artículo comentado, señala contratos de arrendamiento¹³, subarrendamiento, usufructo¹⁴ o cualquiera otra forma de cesión temporal del uso¹⁵ y goce, que recaiga sobre los siguientes bienes:

- i. Bienes corporales muebles.
- ii. Inmuebles amoblados.
- iii. Inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial.
- iv. Todo tipo de establecimiento de comercio

Para este estudio, nos enfocaremos solamente en el arrendamiento de bienes corporales muebles, entendiéndose por tales, por ejemplo, los vehículos, maquinarias, muebles, servidores, computadores, no importando la calidad de las personas que efectúen la operación ni el objeto a que se destine el bien.

2.2 Tratamiento tributario respecto del procesamiento automático de datos, servicios de corredurías, telecomunicaciones, licencias de software y suministros

Comentados los artículos anteriores, realizaré un análisis de su aplicación a diferentes actividades relacionadas con el comercio digital, tales como procesamiento automático de datos, telecomunicaciones o licencias de software, entre otras.

El proceso de datos, es la acumulación y manipulación de elementos de datos para producir información significativa y que involucra validación, clasificación, análisis, recapitulación (reducir los detalles de los datos a sus principales puntos), agregación (combinación de múltiples piezas de datos) y finalmente la información procesada, y que es realizado por una persona.

¹³ El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, la obra o servicio un precio determinado. (Art.1915 Código Civil.)

¹⁴ El derecho de Usufructo es un derecho Real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y substancia, y de restituirla a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver a igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible

¹⁵ El derecho de uso es un derecho real que consiste, generalmente, en la facultad de gozar de una parte limitada de las utilidades y productos de una cosa.

Una evolución de este concepto es el proceso electrónico de datos¹⁶, que nuestra legislación incluye bajo el concepto de procesamiento automático de datos y que el Servicio de Impuestos Internos definió mediante Oficio 238 de 1993, y en reiterados pronunciamientos¹⁷ ha señalado que corresponde “*al proceso integral de tratamiento de la información consistente en la entrada de datos, a un sistema mecánico o electrónico, mediante digitación, procedimientos ópticos u otros, para obtener como resultado final la información*”.

Cabe destacar que estos servicios corresponden a empresas que tributan en Primera Categoría que:

- a) Prestan en forma directa un servicio de procesamiento automático de datos o,
- b) que por medio de este proceso desarrollan un servicio integral a sus clientes.

Respecto de los desarrolladores que presten servicios en forma directa, se tiene por ejemplo a una empresa que presta servicio a través de plataforma virtual para que estos **empaquetadores de supermercado**, accedan a dicha plataforma para elegir sus turnos semanales en forma voluntaria, pagando para ello una suma fija en dinero. Para ello los diferentes actores ingresan información de horarios disponibles y horarios a utilizar, los cuales el sistema electrónico (Software) procesa para entregar la información requerida por los empaquetadores.

Otro caso a analizar corresponde a una empresa que presta **servicio de registro computarizado en el tiempo de velocidad y distancia**. Este servicio utilizado por las empresas de transporte público interurbano de pasajeros, es exigido por el Ministerio de Transportes, para llevar registro de fecha, placa, RUT, del conductor, fecha y hora de inicio de la conducción, tiempo total de conducción, horas de inicio y término de cada una de las detenciones, número de veces, distancia y tiempo total de conducción sobre 100 Km/hrs., entre otras exigencias de la autoridad competente. Para que el software pueda operar, debe incluir tarjetas credenciales “inteligentes” (con chip) el

¹⁶ El procesamiento electrónico de datos, se diferencia del proceso de datos, en que el primero es realizado por una computadora y el segundo por una persona.

¹⁷ A modo de ejemplo: SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5420 del 27 de diciembre de 2004 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja855.htm>> [consulta: marzo de 2017]; SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 331 del 24 de febrero de 2010 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja331.htm>> [consulta: marzo de 2017] y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1175 del 30 de mayo de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/ventas/ja1175.htm>> [consulta: marzo de 2017].

que sirven de identificación y bitácora automatizada de sus tiempos de conducción y descanso.

En el software utilizado por los empaquetadores de supermercado, la información es ingresada por los propios usuarios asignando los horarios a utilizar del total disponible por cada supermercado. Una vez ingresada la información este sistema procesa y entrega un resultado que se traduce en los horarios escogidos por el empaquetador. Por su parte, el servicio de registro computarizado en el tiempo y velocidad, el proceso es realizado computacionalmente mediante un software, una serie de datos relativos a la asistencia horaria de los trabajadores, sus descansos, fecha y hora de inicio y término de la conducción, el tiempo total de conducción, entre otra información requerida por el Ministerio de Transportes, es el resultado de este proceso de datos, es la información requerida por los usuarios para el cumplimiento de la normativa legal y reglamentaria que les afecta, información que es entregada a éstos mediante informes mensuales. Indudablemente el servicio calza con el concepto de “procesamiento automático de datos” definido por el Servicio de Impuestos Internos, toda vez que se *“ingresan datos al sistema electrónico (velocidad, horas, información del conductor mediante la tarjeta, etc.) el cual la procesa para entregar los informes requeridos”*. En este caso el proceso no es mecánico, sino electrónico que en términos generales, corresponde a un proceso computarizado.¹⁸

En ambas prestaciones de servicios se cumple con lo señalado por el servicio de Impuestos internos, respecto al concepto de “procesamiento automático de datos”, toda vez que:

1. Se produce entrada de datos mediante digitación, procedimientos ópticos u otros,
2. los datos son ingresados a un sistema electrónico que lo procesa, y
3. se obtiene un resultado final ya procesado de la información.

Otro caso puede ser el servicio de administración en línea de la cartera de cotizaciones previsionales prestado por un portal como PREVIRED, a los distintos Fondos de Pensiones, Isapres, Mutuales de Seguridad, Cajas de Compensación e INP. Este servicio permite realizar una serie de tareas que mediante el ingreso de datos de los usuarios es posible recibir las declaraciones de cotizaciones previsionales y permitir la

¹⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2747 del 3 de septiembre de 2009 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja2747.htm>> [consulta: marzo de 2017]

generación de las respectivas órdenes de pago que el usuario autorizará con abono directo a la institución previsional, validando en línea los antecedentes presentados y entregando y resguardando el respaldo de las operaciones efectuadas. Estos ejemplos al cumplir con los requisitos señalados anteriormente, corresponden por lo tanto a un procesamiento automático de datos y son un hecho gravado básico de servicio, independiente si se suscribe un contrato exclusivo con un cliente o simultáneamente con distintos clientes.¹⁹

Bajo estos términos, el servicio de **búsqueda de Google** también sería un hecho gravado básico de servicio al procesar automáticamente datos, según la palabra de búsqueda que solicita el usuario. Pero en este caso al ser de carácter gratuito y por lo tanto carecer de uno de los requisitos copulativos del hecho gravado básico servicio, no se encuentra afecto a IVA.

Pero una de las grandes disyuntivas de los servicios, es que pueden quedar gravadas con IVA operaciones que no cumplen con el concepto del hecho gravado básico o especial de servicio por el solo hecho de contar, como parte importante de su proceso, con una operación gravada; por ejemplo las asesorías profesionales y los servicios de soporte. Como he señalado, este tipo de prestaciones al encontrarse en el número 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), no son un hecho gravado básico de servicios. Tampoco lo son especiales del artículo 8 de la misma Ley. Sin embargo, operaciones como éstas, al verse “contaminada” o ligada en alguno de sus procesos con un servicio afecto y siendo éste el principal, donde el pago que reciba el prestador no identifique individualmente cada prestación realizada, si no con el total, deberá tributar por la totalidad como hecho gravado, debido a la imposibilidad de proporcionalizar el pago entre hechos afectos, exentos y no gravados, porque además, no existe alguna norma expresa que así lo autorice.²⁰

En efecto, este criterio denominado como de “**indivisibilidad**”, “**servicio integral**” o “**servicio complejo indivisible**”, es el aplicado por el organismo fiscalizador en sus diferentes pronunciamiento, y que implica identificar en una operación en la cual se utilizan simultáneamente servicios afectos y no afectos u exentos de IVA, cuáles de estas actividades son complementarias u accesorias a otras que son *principales o de mayor significancia para la prestación del servicio*, atendiendo a la finalidad, motivo o

¹⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3847 del 24 de septiembre de 2001 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1741.pdf>> [consulta: marzo de 2017]

²⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 705 del 11 de abril de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/ventas/ja705.htm>> [consulta: marzo de 2017]

propósito del servicio prestado, ya que será ésta última actividad la que determinará la tributación final del servicio. Si la operación principal es afectada, aplicando el principio de indivisibilidad, toda la operación quedará afectada. Por el contrario, si esta es exenta o no gravada, toda la operación quedará sin aplicar el tributo²¹.

Así se tiene, por ejemplo, el caso de una sociedad que presta asesorías en prospecciones mineras y geomensura. Para la realización de estos servicios, se establecen dos fases en la que la prestadora puede intervenir, siendo éstas las siguientes²²:

a) Informe del Proyecto Minero: consiste en la recolección de muestras geológicas del terreno donde se ubica el proyecto minero. Las muestras son enviadas a un laboratorio externo para análisis químico y los datos obtenidos son analizados por un geólogo, quien genera un mapa geológico con un software específico para ello, resultando un Informe Preliminar del Potencial del Proyecto.

b) Geofísica: en esta etapa se envían ondas de electromagnetismo a la tierra donde está ubicado el proyecto, con un equipo de Georadar y un computador, obteniendo de ese proceso lecturas magnéticas que son recogidas, almacenadas en el computador y procesadas con un software especializado, debiendo contratar a un geofísico, quien procede a emitir un Informe de geofísica.

Respecto de las actividades que realiza la sociedad, analizada la naturaleza de los servicios que se prestan en cada una de ellas, se puede apreciar que si bien consisten básicamente en actividades de recolección de muestras geológicas del terreno e información sobre el terreno mismo, entre otras (todas operaciones no gravadas con IVA al no estar consideradas en los números 3 y 4 del artículo 20 del DL 824 de 1974), en ellas el servicio se va a concretar en el análisis de la información recabada, generándose un mapa geológico con el apoyo de un *software* específico para ello, entregando al final un informe al cliente en base al cual se cobra la remuneración

²¹ Tal es el caso de un profesional que presta servicios de asesoría de planificación estratégica, utilizando para ello la internet para realizar reuniones y entregar sus informes a sus clientes. En dicho caso al ser la actividad principal de asesoría una operación no afectada a IVA, el servicio en su totalidad no se encuentra gravado con el impuesto. Servicio de Impuestos Internos. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4232 del 8 de septiembre de 2004 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja814.htm>> [consulta: marzo de 2017].

²² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ordinario N° 45 del 20 de febrero de 2014, Dirección Regional Santiago Oriente [en línea] <http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2014/oriente/ordinario45_12913.pdf> [consulta: marzo de 2017]

pactada. Al ser el tratamiento de la información el elemento esencial y determinante para dar cumplimiento al servicio encargado el cual es realizado mediante procesamiento automático de datos, el servicio de asesoría quedaría en su totalidad gravado con el impuesto IVA.

Por otro lado existen servicios que no son gravados y donde además no existe un procesamiento automático de datos en su operación, pero que por las características de los servicios entregados, se relacionan en forma integral a otro servicio que sí lo es, quedando de igual forma gravados con el impuesto. Un ejemplo de ello son los servicios de **soporte a través de mesa de ayuda en línea, capacitación, monitoreo, y migración de data**, al corresponder a aquellos servicios contemplados en el número 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no se encuentran afectos a IVA²³. Sin embargo, si estos servicios *se relacionan y resultan indispensables* para el uso de **licencia de software vendido**²⁴, de manera que sin estos servicios el software no pueda ser utilizado para la finalidad que fue creado, el Servicio de Impuestos Internos, ha entendido que dichos servicios forman parte integrante de los respectivos programas y, por ende, de las licencias otorgadas, configurando en conjunto un solo hecho gravado con IVA, debiendo aplicarse el Impuesto al Valor Agregado sobre el total del precio pactado por los servicios mencionados. Por el contrario, si de la naturaleza y características técnicas, tanto de los software como de los servicios analizados (licenciamiento y servicios postventa) se concluye que ambos son independientes, pudiendo operar el software perfectamente con prescindencia de los referidos servicios, éstos últimos no se encontrarían gravados con IVA²⁵.

Bajo lo anterior, ¿qué sucedería con una empresa de cobranzas, cuya actividad se encuentra catalogada como del N°5 del artículo 20 del DL 824 de 1974, si el proceso principal estuviera sustentado bajo un procesamiento automático de datos? Una actividad que históricamente ha sido no gravada, podría quedar también gravada con IVA.

²³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1482 del 22 de agosto de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja1482.htm>> [consulta: marzo de 2017] y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4561 del 16 de diciembre de 1999 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/ventas/Diciembre11.htm>> [consulta: marzo de 2017]

²⁴ Licencia que se encuentra afecta a IVA al ser un hecho gravado especial de la letra H) del artículo 8 del DL 825 de 1975.

²⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3470 del 10 de diciembre de 2009 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3470.htm>> [consulta: marzo de 2017].

En el caso de una empresa que presta un servicio afecto a IVA por ser un procesamiento automático de datos, y que además presta un servicio de recaudación (servicio no afecto a IVA), si el cobro de tales servicios se realiza por un solo monto, se consideraría gravado en su totalidad, mientras que si su cobro se realiza por separado, el servicio de recaudación no quedaría gravado ya que no se encuentra clasificado en los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la renta²⁶.

Al contrario, si antes del desarrollo o creación de un software que posteriormente será objeto de licencias o sublicencias, se realizan contratos de **asesorías y consultorías informáticas** que están relacionados o son determinantes para la creación de dicho software, el Servicio de Impuestos internos ha señalado que independiente de que sean contratados bajo la forma de prestaciones de servicio quedarán gravados con IVA al verse relacionados con un hecho gravado especial de la letra H) del artículo 8 del DL 825 de 1974²⁷.

En el caso de **servicios de provisión de todo el equipamiento computacional**, instalación y configuración del hardware, software base y comunicaciones para operar un software, además de la provisión de todos los equipos necesarios para garantizar la continuidad operativa, en el cual se cede *el uso o goce temporal* de los bienes entregados, la prestación se encontraría gravada con IVA al ser un hecho gravado especial *del artículo 8 letra g), del DL 825 de 1974*, por corresponder al arrendamiento de un bien corporal mueble²⁸. En el caso que dichos bienes sean entregados mediante un contrato traslativo de dominio, igualmente estarán gravados por cumplir con los requisitos copulativos del hecho gravado básico de ventas contenidos en el artículo 2 N°1 del DL 825 de 1974.

Respecto del servicio de telecomunicaciones, establecido en el número 3 del artículo 20 del DL 824 de 1974, se incluye el servicio de **hosting**. Este corresponde al suministro de infraestructura para alojar (hospedaje) un sitio web del cliente y los archivos relacionados, en una ubicación que proporciona una conexión rápida y

²⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3847 del 24 de septiembre de 2001 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1741.pdf>> [consulta: marzo de 2017]

²⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>> [consulta: marzo de 2017].

²⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 388 del 14 de febrero de 2012 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja388.htm>> [consulta: marzo de 2017].

confiable a internet²⁹, y se encuentra gravado con IVA, ya que en dicho numerando expresamente se comprenden las rentas obtenidas por las empresas de telecomunicaciones, según las instrucciones impartidas a través de la Circular N° 47, de 1977, de este Servicio³⁰. Respecto de la territorialidad, esta será analizada en el punto dos siguiente, sobre exenciones y territorialidad en el IVA.

Finalmente, otro tipo de prestación importante de analizar es la relacionada con el **servicio de *correduría***, contemplado en el número 3 del artículo 20 del DL 824 de 1974. Un caso de interés, es el de los servicios prestados por empresas que ponen a disposición de los usuarios sus plataformas tipo Uber o Cabify. Según lo señalado en las páginas institucionales de ambas empresas, Uber presta un servicio que constituye una plataforma de tecnología que permite proporcionar a los usuarios a través de aplicaciones móviles de Uber o páginas web proporcionarles como parte de los servicios (cada una, una “Aplicación”) que comprenden organizar y planear el transporte y/o servicios de logística con terceros proveedores independientes de dichos servicios³¹. Por su parte, Cabify explica su servicio como *“Maxi Mobility actúa en calidad de intermediario en nombre propio en la prestación de servicios de transporte al usuario. Será responsabilidad exclusiva de los terceros transportistas o conductores la prestación de los servicios de transporte que sean contratados a través de la aplicación y el servicio desarrollado por Maxi Mobility. Maxi Mobility únicamente pone a disposición del usuario una herramienta para reservar los servicios de transportes prestados por terceros transportistas, a quienes les presta el servicio de recaudación de tarifas entre otros”*³².

Según lo anterior, este tipo de empresas presta a lo menos dos servicios:

- i. Intermediación entre transportistas y usuarios.

²⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1833 del 23 de junio de 2016 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1833.htm>> [consulta: marzo de 2017].

³⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4253 del 24 de octubre de 2005 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/ventas/ja1045.htm>> [consulta: marzo de 2017]. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 47 del 13 de abril de 1977 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1977/circu47a.htm>> [consulta: marzo de 2017]

³¹ UBER B.V. Términos y condiciones [en línea] <<https://www.uber.com/legal/terms/cl/>> [consulta: marzo de 2017]

³² CABIFY. Condiciones generales de uso (Chile) [en línea] <<https://cabify.com/chile/terms>> [consulta: marzo de 2017]

ii. Cobro o recaudación a los transportistas.

En el primero de ellos, las empresas proveedoras disponen de una plataforma digital la cual facilita el encuentro entre los transportistas y usuarios que contratan los servicios de transporte. Las empresas proveedoras reciben directamente el precio de los servicios de transporte pagados por los usuarios los cuales son posteriormente distribuidos a los transportistas. Las remuneraciones que perciben las empresas proveedoras se obtienen por norma general, mediante la retención al transportista de una parte del precio del servicio de transporte³³ que recibe.

El Código de Comercio, en su artículo 233° define el mandato mercantil como *un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante retribución y a dar cuenta de su desempeño*. Por su parte, el artículo 234 reconoce la existencia de tres especies de mandatos mercantiles: la comisión, el mandato de los factores o dependientes del comercio, y el de correduría que se encuentra dentro del número 11 del artículo 3 del Código de Comercio, como acto de comercio³⁴. Finalmente la intermediación de la correduría debe estar relacionada a la celebración de actos de comercio, lo cual coincide con el contrato de transporte que es considerado como mercantil al encontrarse en el número 6 del Artículo 3 del Código de Comercio.

De acuerdo a lo anterior, sobre el servicio de prestado por las empresas proveedoras, al ser empresas de corretaje consideradas en el número 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la renta (LIR), actos de comercio, se encuentran gravadas con IVA, en el caso que la empresa proveedora operase en Chile. Sin embargo, si este servicio es prestado desde el extranjero, a pesar de quedar gravado por ser “utilizado en Chile” le será aplicada la exención contemplada en el número 7 de la letra E) del artículo 12 del DL 825 de 1974.

2.3 Exención del artículo 12 letra E) N°7. Concepto de territorialidad en los servicios digitales

Siguiendo la línea de trabajo anterior, a continuación se analizará la exención contemplada en el artículo 12 letra E) N°7 y el concepto de territorialidad en los

³³ Cabe destacar que la empresa Uber tiene residencia en los países bajos (pero tiene una filial en Chile) y Cabify tiene residencia en Chile.

³⁴ Sandoval lo define como: *“aquel por el que una persona, se obliga a abonar a otra, llamada corredor o mediador, una remuneración por servirle de intermediario en la celebración de un negocio jurídico con un tercero”*.

servicios, contemplada en el artículo 5 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para luego dar paso al estudio de casos.

2.3.1 Concepto de territorialidad en los servicios y exenciones

Respecto de la territorialidad en los servicios, cuya definición se encuentra en el número 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se tiene que el concepto es amplio al señalar que:

ART.5: “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.”

De la norma se deduce que los requisitos son alternativos, es decir, bastará que el servicio sea prestado en territorio nacional y utilizado en el extranjero o prestado en el extranjero y utilizado en territorio nacional para que se configure el hecho gravado. La norma señala tres conceptos los que se deben analizar para determinar el lugar de la operación; estos son:

- a) Servicio prestado: se entiende que un servicio es prestado en Chile, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollado en Chile³⁵.
- b) Servicio utilizado: consiste en obtener provecho de una cosa, entendiendo que es el beneficio o utilidad que se consigue o se origina de algo o por algún medio.
- c) Territorio Nacional: que corresponde al territorio del país de acuerdo a las normas de Derecho Internacional Público

De acuerdo a lo anterior, tenemos los siguientes casos:

- i. El servicio es prestado en Chile y utilizado en el extranjero.

Esto puede suceder por ejemplo en el caso de arrendamiento de patentes o marcas comerciales registradas en Chile, cuya utilización o aprovechamiento por parte del arrendatario se llevará a cabo en el extranjero; trabajos de ingeniería o asesorías técnicas prestados en Chile, pero relacionados con procesos de producción

³⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5358 del 6 de octubre de 1977 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI0203.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

desarrollados fuera del país; reparación en Chile de bienes utilizados en el extranjero, etc.

- ii. El servicios es prestado desde el extranjero y utilizado en Chile.

Esto puede suceder por ejemplo en el caso de contratos de arrendamiento de bienes corporales muebles celebrados con empresas domiciliadas en el extranjero, cuando tales bienes se internan o utilizan en Chile. Hay que tener en cuenta, eso sí, las exenciones de servicios afectos a impuesto adicional y que se refiere a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile (afectas a impuesto adicional art.59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta).

Si el servicio es prestado desde Chile y utilizado en el extranjero, estamos frente a una exportación de servicios, la cual estará exenta de IVA, según lo establece el artículo 12 letra E) número 16, siempre y cuando el Servicio Nacional de Aduanas, la califique como de exportación³⁶.

Por lo anterior, en este estudio, el foco será en el caso en que el servicio es prestado desde el extranjero y utilizado en Chile.

2.3.2 Exención del artículo 12 Letra E) número 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios

Al respecto, el artículo 12 letra E) número 7, establece que estarán exentos:

7) Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile;

Siendo así, es necesario referirnos al artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la renta (LIR) de 1974, que trata sobre el Impuesto Adicional, estableciendo un impuesto con tasa del 15%³⁷ a las sumas pagadas, puestas a disposición o abonadas en cuenta a

³⁶ El Servicio Nacional de Aduanas detalla en su partida 1070, los diferentes servicios que son catalogados de “Servicios de computación e Informática” y por lo tanto calificados como de exportación; como por ejemplo los servicios de diseño de redes y sistemas computacionales; diseño de páginas Web; diseños de base de datos, entre otros.

³⁷ Cabe destacar que el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR gravaba con Impuesto Adicional (tasa del 15% o 30%) las cantidades que se pagasen, pusiesen a disposición o abonaran en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas

personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas computacionales, señalando que se entiende por tales al conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en casete, diskette, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, de acuerdo con la definición o especificaciones contempladas en la Ley Sobre Propiedad Intelectual³⁸ (Ley N° 17.336 publicada en el Diario Oficial el día 2 de octubre de 1970).

Sin embargo, el propio artículo establece una exención³⁹, referida a las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso de “*programas computacionales estándar*”. Acto seguido el propio artículo entiende por tales, “...*aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto...*” Por lo anterior la exención se refiere a, por ejemplo, el licenciamiento.

De acuerdo a lo antes expuesto, la exención del impuesto adicional beneficia a:

- i. Personas que no tienen domicilio ni residencia en el país, cualquiera que sea su calidad jurídica (personas naturales o jurídicas), y
- ii. sobre las cantidades que se les paguen, pongan a disposición o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar (se incluyen libros digitales)

Requisitos que se deben cumplir para la exención:

- i. Deben corresponder al concepto de programas computacionales que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme a las definiciones y especificaciones técnicas de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual
- ii. Los programas computacionales deben tener el carácter de estándar y

computacionales. Dichas instrucciones se encontraban en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 8 del 2 de febrero de 2007 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/circulares/JA1099.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

³⁸ Ley N°17.336 publicada en el Diario Oficial el 2 de octubre de 1970.

³⁹ Se incluyó mediante el artículo 2, N° 1, de la Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012. Las instrucciones se encuentran en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 14 del 7 de marzo de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu14.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

- iii. no debe ser usados para la explotación comercial, reproducción, o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para el uso.

Por otra parte, la Ley sobre Impuesto a la Renta⁴⁰, dispone una excepción a la exención de IVA establecida en el N°7, de la letra E), del artículo 12 del mismo cuerpo legal, quedando de esta manera exentos del referido tributo los ingresos afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que se trate de servicios prestados en Chile y gocen de una exención de Impuesto Adicional por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

Antes de seguir analizando la exención señalada, hay que recordar que el otorgamiento remunerado de licencias que permiten el uso de programas computacionales se encuentra expresamente gravado con IVA según lo establece la letra h) del artículo 8 del DL 825 de 1974, cuando estos sean usados en Chile (en el caso de ser prestado desde el extranjero) al encontrarse protegidos por la Ley 17.336..

Respecto de la exención del Impuesto Adicional de los programas computacionales, ella no los excluye de la exención de IVA, toda vez que el criterio del Servicio de Impuestos Internos, ha sido aplicar la exención aun cuando dicho tributo no sea enterado efectivamente en arcas fiscales por gozar de la exención contemplada en el artículo 59 del DL 824 de 1974, puesto que la exención de I.V.A., *favorece a las remuneraciones afectas al Impuesto Adicional, es decir, que califiquen como hecho gravado con dicho impuesto, sin importar si éste es efectivamente pagado o no por gozar de una exención particular a su respecto*⁴¹.

Por lo anterior, la exención de IVA quedará supeditada al lugar donde se entiendan prestados los servicios remunerados por las referidas remesas al exterior. Así las cosas, si los servicios son prestados en Chile, dichas sumas se encuentran gravadas con IVA en virtud de la modificación incorporada al N° 7, de la letra E), del referido artículo 12. Por el contrario, si los servicios son prestados en el extranjero y tan sólo utilizados en Chile, las remesas pagadas al exterior quedan exentas de IVA. Ahora bien, cuando el servicio consiste en la cesión del uso de programas computacionales estándar que serán utilizados en Chile, tal cesión sólo puede ser efectuada por el titular del derecho de autor, según lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley N° 17.336. Considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra, según dispone el

⁴⁰ Modificado por la Ley 20.630, publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012.

⁴¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2515 del 5 de diciembre de 2013 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/ventas/ja2515.htm>> [consulta: marzo de 2017].

artículo 1 de la referida ley, se concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho, ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra, efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos. Por ello, el servicio prestado en el caso de programas computacionales estándar cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero (por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias) se entiende prestado en el exterior, y por lo tanto exentos de Impuesto Adicional, según dispone el inciso 1°, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, favoreciéndose además con la exención contenida en el N° 7, de la letra E) del artículo 12 del D.L. 825 de 1974, por tratarse de servicios prestados en el extranjero y no en Chile.

Otro tipo de servicios prestados a través de medios digitales pueden ser los de publicidad⁴². En efecto, los servicios de publicidad pagados a Facebook o a Google (Google AdWords), se encuentran afectas a impuesto adicional al estar considerado en el artículo 59 del número 2 inciso cuarto de la Ley sobre Impuesto a la renta, con tasa del 35% al tratarse de una remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en Chile. Por lo anterior y en virtud del artículo 12 letra E) número 7, se encuentran exentas de IVA.⁴³

Finalmente, sobre la territorialidad en los servicios de *hosting*, el Servicio de Impuestos Internos ha sido reiterativo respecto a que el hecho de que éste servicio se encuentre fuera de Chile, por ejemplo USA, no implica que, necesariamente, se encuentra prestado desde el extranjero. Por ejemplo, el organismo fiscalizador ha señalado que independiente de su ubicación, si para ofrecer los servicios, mantener un sitio web seguro, confiable, actualizaciones, etc., necesita contratar personal que esté revisando, actualizando constantemente los contenidos y programando, entre otras funciones que hacen posible la prestación del servicio que se remunera, y todo esto se desarrolla en Chile, se entenderá que el servicio es prestado en territorio nacional, según lo establece el artículo 5 del DL 825 de 1974.

⁴² Sobre la tributación respecto del Impuesto a la renta de este tipo de prestaciones realizadas desde el extranjero, vea ESCALONA C., Esteban. *Emprendimientos tecnológicos en Chile: aspectos tributarios*. Revista de Estudios Tributarios 13:101-132, 2015 [en línea] Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile <<http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewArticle/39872>> [consulta: marzo de 2017].

⁴³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 362 del 25 de febrero de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/ventas/ja362.htm>> [consulta: marzo de 2017].

3.- CONCLUSIÓN

La poco amigable definición del hecho gravado básico de servicio de nuestra legislación, ha provocado una serie de interpretaciones y cambios de criterio que a la postre solo han ido entorpeciendo un principio que debiera imperar en todo sistema tributario, como lo es el de facilidad. Si a ello sumamos la aplicación y nuevas formas de los negocios digitales, principalmente en los niveles internacionales, es cuando se debe poner expresa atención en el análisis tributario de este tipo de operaciones. La definición del concepto de servicio, en el hecho gravado básico de servicio en el IVA, que acoge los señalados en los números 3 y 4 del artículo 20 del DL 824 de 1974, principalmente a lo que se refiere al concepto de comercio, es a lo que este artículo se ha enfocado, ya que en ellos se encuentran una serie de prestaciones afectas, tales como el de correduría, y suministro. Además se analizaron conceptos de telecomunicaciones y procesamiento automático de datos. El artículo 8, letras g) y h) también hacen su aporte a este artículo al encontrarse gravadas principalmente el licenciamiento de software. Pero estos hechos gravados excluyen a una serie de servicios digitales, como las asesorías, soporte, levantamiento de datos, desarrollo de soluciones a medida, las que sin embargo, de igual forma podrían quedar gravadas si se incluyen bajo el concepto de un servicio integral, criterio que la academia denomina como “indivisibilidad”, o “servicio complejo indivisible”.

Finalmente ha sido indispensable analizar las exenciones del artículo 12 letra E) del DL 825 de 1974, como también la territorialidad del artículo 5 de la Ley, principalmente para entender cómo se aplica el concepto de “prestado o utilizado en Chile” en prestaciones como el servicio de *hosting*, en donde ha prevalecido, más que el lugar en donde este se encuentre alojado, el lugar en donde se encuentren las personas que prestan el servicio.

Creo que se hace indispensable analizar el tema de la tributación en los negocios digitales, desde las diferentes aristas tributarias, ya que indudablemente se deben generar los espacios para que, además de facilitar los negocios nacionales e internacionales que permitan el fácil desarrollo de este sector económico, también se pueda facilitar los procesos de fiscalización por parte del Estado para evitar la evasión de estas empresas.

4.- BIBLIOGRAFÍA

CABIFY. Condiciones generales de uso (Chile) [en línea] <<https://cabify.com/chile/terms>> [consulta: marzo de 2017].

ESCALONA C., Esteban. Emprendimientos tecnológicos en Chile: aspectos tributarios. *Revista de Estudios Tributarios* 13:101-132, 2015 [en línea] Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile <<http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/viewArticle/39872>> [consulta: marzo de 2017].

OCDE [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos]. *OECD Digital Economy Outlook 2015* [en línea] <<http://dx.doi.org/10.1787/888933224163>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 47 del 13 de abril de 1977 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1977/circu47a.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 8 del 2 de febrero de 2007 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/circulares/JA1099.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 14 del 7 de marzo de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu14.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5358 del 6 de octubre de 1977 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI0203.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3134 del 26 de agosto de 1993 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1426.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4561 del 16 de diciembre de 1999 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/ventas/Diciembre11.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3847 del 24 de septiembre de 2001 [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1741.pdf>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4183 del 26 de agosto de 2003 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/ventas/ja552.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4232 del 8 de septiembre de 2004 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja814.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5420 del 27 de diciembre de 2004 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja855.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4253 del 24 de octubre de 2005 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/ventas/ja1045.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4467 del 2 de noviembre de 2006 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/ventas/ja4005.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 559 del 6 de marzo de 2007 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/ventas/ja4072.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 705 del 11 de abril de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/ventas/ja705.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1175 del 30 de mayo de 2008 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/ventas/ja1175.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2747 del 3 de septiembre de 2009 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja2747.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3470 del 10 de diciembre de 2009 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3470.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 331 del 24 de febrero de 2010 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja331.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1637 del 16 de septiembre de 2010 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja1637.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 388 del 14 de febrero de 2012 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja388.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2929 del 29 de octubre de 2012 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja2929.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2515 del 5 de diciembre de 2013 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/ventas/ja2515.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 362 del 25 de febrero de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/ventas/ja362.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1482 del 22 de agosto de 2014 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja1482.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1833 del 23 de junio de 2016 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/ventas/ja1833.htm>> [consulta: marzo de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio Ordinario N° 45 del 20 de febrero de 2014, Dirección Regional Santiago Oriente [en línea] <http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2014/oriente/ordinario45_12913.pdf> [consulta: marzo de 2017].

UBER B.V. Términos y condiciones [en línea] <<https://www.uber.com/legal/terms/cl/>> [consulta: marzo de 2017].