

tributariausach

Edición 6 Julio-Agosto 2020

I EDITORIAL

BIENVENIDOS AL TAX
NEWSLETTER USACH



II JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Análisis Oficios SII:
- Impuesto a la Renta
- Impuesto a las Ventas y
Servicios

III CIRCULARES Y RESOLUCIONES

IV NOTICIAS

Actividades con
WWTN

www.mpgt.cl

Avenida Libertador Bernardo O'Higgins 3363.
Estación Central.
Santiago, Chile.
+56 22718 0729
+56 22718 0730

I Editorial

Un mes más ha pasado y el país aún continúa con la pandemia y con cuarentena. Pese a que en varias comunas ya se ha liberado y se está avanzando “paso a paso”, no es menos cierto que la peligrosidad del virus aún está vigente y las condiciones de “liberación” deben ser lo suficientemente cautas para evitar rebrotes y mayores personas contagiadas, pues lo que está en juego no son el número de camas disponibles en los hospitales, sino el número de personas que mueren cada día.

Ante este escenario desalentador, la economía, los negocios y la vida nacional debe seguir de la mejor forma posible, aplicando las disposiciones legales y cobrando los impuestos que se puedan cobrar y afectando las transacciones que siguen realizando los contribuyentes. Es en este concierto que surgen consultas sobre la calidad tributaria de las erogaciones que realizan los contribuyentes en periodos anormales como el formulado por un contribuyente que pregunta por los pagos que los empleadores hacen a sus trabajadores para suplir la diferencia de su sueldo primitivo y el pago que reciben del seguro de cesantía que se activó producto de la aplicación de la Ley 21.217 que regula la suspensión del vínculo laboral producto del COVID 19. Esta particular consulta fue interpretada por el Servicio de Impuestos Internos aplicando estrictamente la legislación y señalando claramente la tributación al caso a través del Oficio 1481 de agosto de 2020 que comentamos en la sección de Jurisprudencia Administrativa.

Pero el mundo sigue y los negocios se desarrollan pese a la adversidad, surgiendo consultas como la tributación aplicable a las transacciones de criptomonedas como la formulara a través del Oficio 1474 de julio recién pasado, el cual también es materia de comentario y análisis.

En IVA comentamos los oficios 1406 y 1401 que tratan las normas de emisión de facturas sin cobro que emiten las compañías de generación eléctrica que documentan su autoconsumo de electricidad y también la tributación aplicable a la intermediación de servicios médicos a través de plataformas digitales. En este último oficio resulta interesante considerar el concepto de comisión por la intermediación de servicios que son afectados con IVA.

También realizamos el comentario de la Circular 42 que regula la aplicación de los impuestos digitales en nuestro país con el Impuesto al Valor Agregado, siendo una introducción realizada por la ley 21.210 de Modernización Tributaria que ha incluido un nuevo hecho gravado, precisiones en el concepto de territorialidad del impuesto y también la creación de todo un sistema simplificado de control administrativo a este nuevo tipo de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Dado lo interesante de esto último, es que hemos dividido en análisis en dos partes, estudiando en esta oportunidad el hecho gravado y la territorialidad para dejar para el próximo número de nuestro TNL el estudio de los temas administrativos que derivan de esto.

Esta es nuestra propuesta para este número que, por la contingencia y por el dinamismo que ha tenido la emisión de normativas tributarias en el último tiempo, hemos privilegiado la emisión bimensual de nuestra publicación.

II Jurisprudencia Administrativa - Renta e IVA

LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

OFICIO 1481 DE 03.08.2020

DEFINICIÓN DE LA TRIBUTACION AFECTA A LAS SUMAS ENTREGADAS A LOS TRABAJADORES POR SUS EMPLEADORES, CUYO CONTRATO ESTÉ SUSPENDIDO EN VIRTUD DE LA LEY 21.277

Este oficio consulta por el tratamiento tributario de las sumas entregadas a los trabajadores por parte de sus empleadores, cuando los contratos de trabajo estén suspendidos en virtud de la Ley 21.277 que faculta el acceso a prestaciones del seguro de desempleo de la Ley 19.728 en circunstancias especiales, específicamente en esta oportunidad, por la pandemia del COVID. 19.

La pregunta versa sobre la calidad tributaria de los aportes en dinero o especies efectuados por los empleadores que refuerzan o suplementan los ingresos de los trabajadores cuyos contratos de trabajo están suspendidos, es decir, por ayudas extras que escapan a lo señalado a lo interpretado por el Servicio en la Circular 32 de 2020, pues no se trata de los sueldos que no se cancelan cuando los trabajadores están suspendidos, pero sí serán aceptados como gastos, sino que se trata de ayudas extras que se otorgan libremente. Al ser ayuda voluntarias y sin la contraprestación por parte de los beneficiados porque, como ya se indicó, están suspendidos temporalmente sus contratos y están haciendo uso del seguro de cesantía.

Lo interesante de esta consulta es que el contribuyente pregunta específicamente sobre esas ayudas pueden ser consideradas como donaciones señaladas en el artículo 7 de la ley 16.282 (que en realidad corresponde al artículo 6 de dicho cuerpo legal).

El tratamiento de las remuneraciones no canceladas por la suspensión del contrato de trabajo está claramente señalado en la ley y así interpretado por el Servicio quien señaló en la Circular 32, precisando que corresponden una mayor remuneración para el trabajador, debiendo afectarse con el Impuesto Único al Trabajo, y constituyen un gasto aceptado para el empleador.

Por otra parte, la entrega de bienes y servicios en forma gratuita a los trabajadores con el propósito de enfrentar la pandemia y adecuar las medidas sanitarias es un gasto aceptado para el empleador y no renta para los trabajadores por no corresponder a un incremento patrimonial, sino que son “deberes de cuidado en tiempos de pandemia”. Este último tipo de dádivas entregada a los trabajadores no era la consulta que realizaba el recurrente, sino que consultaba por ayudas adicionales en dinero o especies “destinados a reforzar o suplementar los ingresos de los trabajadores con contratos suspendidos”. Por eso se consultaba si era aplicable la ley 16.282.

Pese a que las circunstancias que estamos viviendo pudieran justificar el carácter de ingreso no renta las ayudas extras como las consultadas (suplementar las diferencias de ingresos producto de la aplicación del seguro de cesantía), y por esos motivos considerarlos como una donación, el Servicio interpretó aplicando estrictamente, como debe ser, la legislación vigente, en la cual no está contemplada una tributación distinta a la concluida sobre esas erogaciones suplementarias.

En efecto, el artículo 6 (no el 7 como señala el oficio) de la Ley 16.282 indica expresamente:

“Art. 6.- Las donaciones que se efectúen con ocasión de la catástrofe o calamidad pública, al Estado, a personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho privado, a las Universidades reconocidas por el Estado, o que Chile haga a un país extranjero, estarán exentas de todo pago o gravamen que las afecten en las mismas condiciones que las señaladas en el decreto ley N°45 de 16 de octubre de 1973.

Asimismo, las importaciones o exportaciones de las especies donadas estarán liberadas de todo tipo de impuestos, derecho, tasa y otro gravamen que sea percibido por aduanas, como también estarán liberadas estas importaciones o exportaciones de las tarifas de carga o descarga, movilización, almacenaje, operaciones complementarias u otras, ya sea en puertos, aeropuertos o estaciones de ferrocarriles, y se entenderán también eximidas de las prohibiciones, limitaciones y depósitos aplicables al régimen general de importaciones o exportaciones.

El Ministerio del Interior acreditará y calificará el carácter de la donación y su destino, y emitirá un certificado en que consten tales hechos, el que deberá ser exigido por la Aduana”.

En ninguna parte del articulado aludido se menciona a trabajadores cuyos contratos hayan sido suspendidos, eso sí, hay que ser generosos en todo caso, que nunca habíamos visto una situación tan extensa y dañina como la pandemia que estamos viviendo y que, por lo inédita de su naturaleza, no está contenida en los cuerpos legales antiguos como esta norma, que alude tácitamente a las desgracias que está acostumbrado nuestro país proveniente de los embates de la naturaleza. Alude, evidentemente a los afectados directamente, pero no recoge la realidad que estamos viviendo de afectados tangencialmente, pero también afectados, no por la enfermedad, sino por las medidas que estamos implementando y que limitan la actividad económica de las empresas, generando afecciones de otra índole y no de salud, como son las mermas en los ingresos de las familias.

Dado el contexto legal aplicable al caso en particular, queda descartada la idea de considerar los pagos supletorios como una donación, siendo solo atendible lo señalado en el número 6 del artículo 31 de la Ley sobre Impuestos a la Renta (LIR) que regula los criterios para considerar como necesarios para producir renta a determinados gastos.

Esta norma legal señala que se aceptan como gastos las “asignaciones de movilización, alimentación, viáticos, las cantidades por conceptos de gastos de representación, participaciones, gratificaciones legales y contractuales e indemnizaciones, como así también otros conceptos o emolumentos de similar naturaleza”. Según interpretó el Servicio, los aportes o beneficios suplementarios pagados en dinero pueden ser considerados como “*otros conceptos o emolumentos*” derivadas de la obligación que emana de los contratos de trabajos, “*que tienen a dejar indemne al trabajador frente a las eventuales fluctuaciones (a la baja) de sus remuneraciones normales durante el periodo en que opera el seguro de cesantía y como consecuencia de la pandemia*”.

Es por esta interpretación que es posible aceptar como gastos, pero como una mayor remuneración para el trabajador, esos pagos suplementarios.

Resulta improcedente, porque no está contemplado de tal forma en las disposiciones legales pertinente considerar como donaciones esas atenciones que el empleador hace a sus trabajadores, debido a que el texto del artículo 6 (insistimos que no corresponde al 7 como señala el oficio) no

contempla la situación particular que estamos viviendo o inmersa los pagos señalados por el recurrente.

Nuevamente estamos frente al irrestricto cumplimiento legal del Servicio, en virtud de cual, solo interpreta conceptos que están definidos en las leyes, sin alejarse ni aventurar posibles interpretaciones fuera de su ámbito, como también podemos apreciar claramente su acción correctiva cuando los contribuyentes lucubran extrapolaciones de situación sobre la base de alguna otra disposición, como sería el considerar una donación los pagos adicionales que los empleadores realizan.

Ahora bien, si la situación en particular generada por una fuerza mayor como sería la pandemia que estamos viviendo, deriva en una determinada tributación que resulta onerosa para el contribuyente, no está en el Servicio de Impuestos Internos morigerar el celo impositivo, sino que corresponde al Ejecutivo el dar nacimiento a beneficios y concesiones en situaciones apremiantes como la actual.

OFICIO 1474 DE 31.07.2020

TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LAS TRANSACCIONES DE ACTIVOS DIGITALES O CRIPTOMONEDAS

Este tipo de negocios ha captado la atención de muchos inversionistas en los últimos 5 años y ha generado mucha confusión respecto a su tributación, existiendo ya el Oficio 963 de 2018 en donde el Servicio de Impuestos Internos definió que la ganancia generada por este tipo de instrumentos es una renta ordinaria afecta a la tributación general del Impuesto a la Renta de Primera Categoría (IRPC) y a los impuestos finales.

La consulta formulada en el Oficio 1474 se refiere a:

1. La forma de determinar el costo tributario de estos instrumentos
2. Si las comisiones cobradas por los intermediarios o *exchanges* forman parte del costo de venta de estos instrumentos o son gastos necesarios para producir la renta
3. Si es posible descontar las pérdidas generadas por unas operaciones, de las utilidades obtenidas de otras transacciones.

Todo lo anterior vinculado a que en este oficio se consulta por una persona natural que participa en este mercado, no siendo un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, que era el caso de la consulta formulada y que fue respondida a través del Oficio 963.

Lo participar de esta operación es que no es fácil tener un control de cada uno de los instrumentos transados, máxime si en la operatoria existe el concepto de venta fraccionada de la criptomoneda, amén del hecho que los exchanges realiza muchas operaciones en una jornada, que puede ser un día, produciéndose una serie de operaciones que no necesariamente representen una compra y venta de estos activos digitales. Todo lo anterior redundando en un número importante de

operaciones que dificulta poder tener el control unitario de las operaciones, lo cual se ve exacerbado por el hecho de no llevar contabilidad completa este tipo de contribuyente. Sin embargo, en nuestra opinión, ese atributo del control sobre las operaciones también se ve debilitado por lo intangible del bien porque quien lleva la decisión de la realización de las transacciones es el intermediario o exchanges quien solo informa las transacciones realizadas incluyendo un número impreciso de operaciones que no tenían la intención de ser llevadas a cabo por el contribuyente.

Por otro lado, las comisiones son cobradas tanto a la compra como a la venta de las criptomonedas y son deducidas del monto transado, descontándose directamente de la cantidad transada, lo cual queda claramente evidenciado en las facturas que estos agentes de valores emiten a sus clientes que son los contribuyentes a los cuales se les radica la tributación que se está consultando.

A parte de todo lo anterior, la naturaleza propia de este mercado genera una serie de operaciones que pueden tener una baja rentabilidad en cada una, llegando recurrentemente a generar pérdidas en las distintas jornadas.

El Servicio respondió haciendo un completo análisis de los artículos involucrados, partiendo del número 5 del artículo 20 al cual se radica la tributación de la ganancia por las transacciones de las criptomonedas, tal como ya lo había señalado en el Oficio 963 ya mencionado.

También señala que en virtud del artículo 68 de la LIR y 23 del Código Tributario, es posible llevar contabilidad simplificada cuando se cuenta con la autorización del Director Regional, ocupando un registro reducido a un libro de ingresos y egresos que puede ser llevado en forma tradicional (en un libro) o a través de hojas sueltas según norma el artículo 17 del Código Tributario.

Luego alude al inciso segundo del artículo 41 de la LIR que se refiere a la forma de costeo de los bienes enajenados esporádicamente, considerando como tal, el valor inicialmente pagado por ellos reajustados por la variación del Índice de Precios al Consumidor. Ahora bien, en nuestra opinión, este articulado no es aplicable a la consulta formulada porque los contribuyentes de este tipo no realizan en forma esporádica sus transacciones, sino por el contrario, muchas de ellas en un solo día, pues solo así es posible generar una rentabilidad dada la naturaleza particular y por la vinculación con la especulación de su precio.

Lo que sí es procedente, aplicar el artículo 30 que expresamente señala que de la “renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los números 1, 3, 5 y 5 del artículo 20”, que sería claramente el caso del contribuyente fundamento de la consulta formulada.

En este articulado se señala que se rebaja el “costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta”.

Luego de todo este análisis, precisa sus respuestas de la siguiente forma

Respuesta a la pregunta 1: Es procedente aplicar el costo directo de los bienes transados entendiendo por éstos lo señalado por el artículo 30 de la LIR, aplicando el criterio de los valores más antiguos que en la jerga profesional contable se conocen como primero en entrar y primero el salir o según su nombre en inglés *first in first out* (FIFO). También reconoce la posibilidad de aplicar

el método de “costeo promedio ponderado” que realiza a través de un cálculo de los valores promedios que se han utilizado para la adquisición de los bienes transados. Sobre esto último señala, increíblemente, que sería menester que el contribuyente tuviera o siguiera el método de registro de “tarjetas de existencias”, según lo normado por la Circular 4 de 1977.

Creemos que hacer referencia a una normativa tan arcaica, especialmente cuando ésta se refiere al control de existencia que tiene una consistencia física, resulta errado. Si bien es una normativa vigente, el Servicio debería haber considerado la naturaleza propia de las transacciones consultadas.

Respuesta a la pregunta 2: Las comisiones no forman parte del costo de las criptomonedas porque no forman parte del valor de adquisición. En esto manifestamos nuestra discrepancia porque la comisión que es menester pagar al intermediario es algo evidentemente obligatorio y, si no se cancela, no se podrá adquirir los bienes, pues solo es posible interactuar en este mercado con la intermediación de estos agentes.

En todo caso, el Servicio fue consistente con sus anteriores postulados, especialmente en materia del costo de las acciones, en las cuales siempre ha rechazado incluir estas comisiones como costos.

No son costo, pero son gastos. La diferencia resulta irrelevante para el contribuyente porque de todas formas reducen la utilidad, ya sea la que se genera en el ejercicio en que se compra el bien o en el ejercicio en que se realiza la enajenación, si es que entre el momento de la compra y la venta está el paso a otro ejercicio comercial.

En otras palabras, resulta más atractivo al contribuyente, ávido de disminuir sus ganancias, llevar a resultados las comisiones en cuanto recibe la factura de la compra y así rebajar en ese ejercicio de las utilidades, desconociendo el principio de relacionar gastos con ingresos directamente vinculados en cada ejercicio.

Respuesta a la pregunta 3. Señaló que es procedente imputar las pérdidas que se generan en una operación, a las utilidades producidas en otras transacciones.

Creemos que la interpretación del Servicio en esta materia es totalmente adecuada de acuerdo con la normativa legal vigente, pero que su operatoria resulta muy engorrosa porque el número de operaciones vinculadas al mercado de las criptomonedas es muy grande y los agentes vinculados no están preocupados del control unitario. Creemos que sería pertinente que emitiera algunas instrucciones para aplicar la tributación en forma global, ponderando la información que los exchanges entregan a sus clientes, considerando que los inversionistas, en este caso que fue consultado, son personas naturales que no llevan contabilidad y el hecho de pedir un registro, por muy simplificado que sea, resulta engorroso y solo redundará en errores involuntarios que distanciarán la utilidad registrada a la utilidad que realmente ha generado el contribuyente

LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS

OFICIO 1406 DE 23.07.2020

EMISIÓN DE FACTURA CON VALOR CERO POR DESCUENTOS EN VIRTUD DE SISTEMA DE GENERACIÓN DISTRIBUIDA PARA EL AUTOCONSUMO

Este oficio responde una consulta muy particular, pero destacando un aspecto que es replicable en todos los contribuyentes.

Se solicita pronunciamiento sobre la posibilidad que las empresas eléctricas de distribución puedan emitir boletas o facturas con monto igual a cero debido a los descuentos provenientes de equipamientos de generación acogidos a las disposiciones de la Ley General de Servicios Eléctricos respecto a la generación distribuida para el autoconsumo. En otras palabras, se trata de la distribución de energía eléctrica para el consumo de las mismas empresas de generación eléctrica, proveniente del exceso de producción, hecho que está reglado por el artículo 149 del ramo.

Esta asignación puede generar distorsión en el cálculo de la operación tarifaria mensual, motivo por el cual el articulado señalado establece que se debe descontar esta asignación de la facturación mensual para no alterar el cálculo.

La Superintendencia del rubro instruyó que las empresas distribuidoras deben detallar en sus boletas o facturas cualquier descuento otorgado a los ingresos en cada periodo. El descuento que se comenta puede generar que el documento quede en un monto igual a cero, lo cual causó dudas a los recurrentes y por eso solicitaron el pronunciamiento.

El Servicio respondió aplicando la normativa que, al no señalar alguna excepción, obliga a emitir documentos. Esto es palmario y no merece alguna interpretación por parte del organismo fiscalizar, evidenciando que, si la norma tributaria es rígida, puede generar confusión o incoherencia en situaciones particulares como la planteada por el recurrente a menos, claro está, si la ley concediera a Impuestos Internos la facultad de otorgar alguna licencia en casos particulares, situación que no se constata en la especie consultada.

En efecto, el artículo 52 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios establece que los sujetos pasivos del IVA y de los tributos del Título III del mencionado cuerpo legal están obligados a emitir facturas o boleta según la calidad de contribuyente de IVA que tenga el sujeto que compre sus productos, existiendo el imperativo siempre que se trate de un hecho gravado con ese tributo de emitir los respectivos documentos, sin excepción alguna.

En el caso del oficio, no cabe duda de que se trata de un hecho gravado básico servicios y en la operación que se consulta, la transferencia de electricidad sobrante para el auto consumo está considerada como tal, aunque se aplique un descuento que dejen en cero el precio de la operación. En la operación en particular, se constata una operación que tiene un precio, pero que se compensa por las mutuas obligaciones entre las partes que intervienen que, aunque la compensación determina que no hay monto a pagar, “no exime al contribuyente” de la “obligación de emitir la documentación tributaria establecida en el artículo 52 por el suministro de energía gravado con IVA que ellas proporcionan”. Esta lapidaria sentencia impele a los sujetos a cumplir con el imperativo legal, aunque se trate de una obligación tributaria accesorio.

La conclusión de este oficio y su extrapolación a otras transacciones es que, si la ley es pétrea y no señala excepción, se debe aplicar, aunque engorrosa sea el cumplimiento de tal imperativo legal y genere incomodidad o ineficiencia en la operación, pues impetrar tales rémoras a la transacción, no es pábulo para eximirse de alguna obligación aunque ésta sea accesoria.

Sin duda que, recogiendo el espíritu de la Ley 21.210 y los lineamientos de la ODCE que buscan “adecuar” la legislación a las modalidades modernas de negocios, es que las futuras reformas tributarias debieran recoger estas actualizaciones para evitar turbar el legítimo ejercicio comercial y empresarial de las entidades económicas

OFICIO 1401 DE 22.02.2020

ESTÁ AFECTA CON IVA LA INTERMEDIACIÓN ENTRE LOS PACIENTES Y LOS MÉDICOS CONTACTADOS A TRAVÉS DE UNA APLICACIÓN

La consulta es formulada por una persona natural que desea constituir una sociedad por acciones para canalizar el servicio que presta a través de una plataforma en internet que permite captar pacientes que desean atenderse con médicos a través de video llamadas.

Los médicos cobran sus servicios directamente a los pacientes emitiendo la respectiva boleta de honorarios. Posteriormente, el prestador del servicio que provee de flujos de pacientes a los médicos, cobra un porcentaje que es considerada como una comisión, a los médicos por el servicio prestado.

El recurrente considera que su servicio está afecto a IVA por ser un servicio que es remunerado a través de una comisión, pero no tiene la duda si realmente es un “comisionista con oficina establecida” que es el requisito fundamental señalado en el número 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuestos a la Renta que es un elemento del hecho gravado básico servicios de ese tributo.

Tiene la duda respecto se realmente configura tal elemento porque, si bien puede consignar un domicilio cuando haga el inicio de actividades de su futura spa, no tiene un activo que merezca ser estacionado en un lugar físico, siendo el mayor bien de la venidera compañía la aplicación que estará en un servidor en algún lugar del planeta y su interacción será a través de internet. Por otro lado, llama la atención de que el concepto “oficina establecida” no está definida en la Ley ni lo ha interpretado el Servicio, siendo el avance tecnológico un elemento que obliga a actualizar tal mención genérica de la ley.

Lamentablemente, el oficio que comentamos no responde este requerimiento y no aporta este antecedente que es importante para establecer el gravamen adecuado a la operación que se consulta y también en otras operaciones de similar naturaleza, pero sí desarrolla, y es un aporte, al

estudio del concepto “intermediación” que es el tema que queremos destacar y analizar de este oficio.

En efecto, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que el concepto de intermediación está estrechamente ligado al ejercicio de la actividad de corredor y que en todos los casos “importa el ejercicio de una actividad” más allá de la connotación que las partes señalen.

Este oficio referencia otros pronunciamientos en donde se ha desarrollado el elemento, pero el Oficio 1401 de 2020 presenta el elemento que la intermediación es una actividad estrechamente ligada a los corredores y, de constatarse, siempre estará afecta a IVA dado que la tarea de corredores está señalada en la norma legal pertinente que es elemento del hecho gravado básico servicios. Lamentablemente el oficio no precisa lo consultado, es decir, qué se entiende por “oficina establecida” máxime si ahora hay connotaciones distintas debido al avance tecnológicos que perfectamente debilitan el elemento fundamental y arcaico en nuestra forma de ver, de consistencia física vinculada a la mención de un domicilio físico.

Volviendo al concepto de intermediación, el Servicio ha señalado en los oficios 3288 de 2009 y 2596 de 2017 (como en otros pronunciamientos) que las actividades hay que constatarlas según lo que realmente hace el contribuyente, pudiendo diferenciarse la intermediación de la asesoría, pues es recurrente que se consulte por la figura de que una entidad capte clientes y los presente a una segunda entidad para que ésta concrete alguna interacción comercial o profesional con las personas contactadas.

Es reiterativo el modelo de negocios en que una entidad realiza una serie de actividades tendientes a captar de clientes para luego ser presentados a otra entidad que finalmente realiza la operación promovida. A los ojos del potencial cliente, este promotor es parte de la empresa o parece serlo, dándole confianza la interacción que está teniendo con esta entidad que, en realidad, es un intermediario.

La entidad que realiza el contacto es remunerada por la empresa que termina dando el servicio o vendiendo el bien, a través de un porcentaje del precio pagado por el cliente.

Si bien es una evidente la intermediación realizada, algunos contribuyentes defienden la figura que el intermediario en realidad realiza una asesoría consistente en aconsejar a la empresa que realice una operación con el cliente contactado, dada que se ha realizado una serie de actividades para conocerlo, para evaluarlo y para concluir que es idóneo para ser atendido o vender el producto.

Ante este planteamiento, el Servicio insiste en el criterio de que las actividades se ponderan según la actividad que se realiza, más allá del nombre con el que se las identifique. De esta forma para determinar si se trata de una asesoría “solo importa la entrega de información, recomendación o consejo que se materialicen en informes escritos no vinculantes”. Por otro lado, por “intermediación” debe importar para constatarla “una mediación asalariada a las partes con el fin de facilitar la conclusión de sus contratos..... sin que la Entidad Asesora..... concorra a la celebración del mismo servicio”. En este último caso se constata la figura señalada inicialmente en la Circular 21 de 1991 para considerar como tal la actividad de los corredores que, por tal motivo y cumpliendo el resto de los requisitos y características contenidos en el número 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, está afecta a IVA.

Los oficios estudiados respondían consultas relacionadas las actividades de entidades vinculadas al rubro previsional que mezclaban los servicios de asesoría, como un consejo para que los clientes se afiliaran a determinada AFP, siendo remuneradas a través de un porcentaje determinado según un método particular que se indica en esos oficios, pero el Servicio señaló, como ya se indicó, que lo fundamental para determinar la naturaleza de las actividades, son precisamente, las tareas realizadas y no los nombres dados por los contribuyentes.

Ahora bien, dado que la intermediación y asesoría que se realizaba era efectuado por una empresa clasificada como corredora, “que tributarán bajo las normas del artículo 20 número 4 de la Ley sobre Impuestos a la Renta, toda la remuneración obtenida en ese caso se encontrará gravada con IVA, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 8, en concordancia con el artículo 2 número 2 del DL 825 de 1974, por tratarse de remuneraciones obtenidas por actividades de correduría”

Esto último es un antecedente importante, porque señala que más allá de la actividad propiamente tal que se realice, si el contribuyente tiene el giro de corredora, contamina todos sus servicios y quedan todos bajo la tributación del IVA.

Es nuestra opinión que este último antecedentes es errado porque si bien es cierto que el giro señalado por el contribuyente cuando realiza inicio de actividades es un enunciado del tipo de actividades que se realizarán, no es menos cierto que la libertad económica consagrada en la Constitución permite que toda entidad realice las más variadas actividades que la legislación permita y que no atenten contra la moral, las buenas costumbres ni la dignidad humana, motivo por el cual, si una corredora desea realizar asesorías, bajo el entendido, claro está, que realmente son asesorías y no intermediación disfrazada de asesoría, constando objetivamente el consejo u opinión sobre el dominio de un área del conocimiento, materializado en un informe, plano o proyecto, es perfectamente aplicable la tributación que sea del caso aplicar, pese a que exista un giro con tal o cual característica tributaria.

En sentido contrario, el mismo Servicio está atento a gravar con impuestos cualquier transacción que se realice por el solo hecho de constatar los elementos de los hechos gravados, no siendo el tener un giro declarado, el elemento matriz para considerar el nacimiento de algún impuesto, como es el IVA. En otras palabras, prima la constatación de los elementos del hecho gravado por sobre el giro afecto declarado para afectar con un tributo en particular. Si esto es así, perfectamente puede un contribuyente escapar de un tributo si no cumple algún elemento en alguna transacción en particular, debido a que no hay elementos que señalen que por el solo hecho de tener una naturaleza, contamina todas las operaciones que el contribuyente realice pese a no constatar la totalidad de los elementos del hecho gravado de algún tributo en particular.

En síntesis, es relevante señalar que estos oficios señalan que no hay una definición de “oficina establecida” y menos una actualización del concepto inconscientemente consagrado en la legislación y jurisprudencia administrativa en razón con los avances tecnológicos; el concepto de intermediación es un atributo particular y contaminante (por qué no expresarlo así) de los corredores y las asesorías son aquellos que se limitan a emitir una opinión sobre algo de especialidad.

[Volver](#)

III Circulares y Resoluciones

El 11 de junio del presente año fue publicada la Circular 42 que imparte instrucciones sobre la tributación y régimen de administración del Impuesto al Valor Agregado a servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, según las modificaciones que la Ley 21.210 hizo de la Ley sobre Ventas y Servicios (LIVS).

El legislador aplicó los criterios que emanan de la OCDE sobre la materia, aplicando IVA a las transacciones que se realizan a través de aplicaciones digitales, desechando la inicialmente propuesta del mensaje presidencia de la Ley de Modernización Tributaria de aplicar un impuesto único del 10%.

A continuación, comentaremos los aspectos principales que se derivan de esta circular considerando solo los nuevos hechos gravados y el concepto de territorialidad que fueron modificados, para dejar para el próximo número de nuestro TNL, el estudio del devengo y, lo más interesante, el régimen de administración de este tributo que fue introducido a la ley del ramo.

Nuevos Hechos Gravados

Sin duda que la “economía digital” es un mundo complejo que está teniendo cada día mayor relevancia, dando nacimiento a conceptos que cambian según cambia la tecnología, como también dejando limitados los alcances de los conceptos tradicionales que tienen que adaptarse o definitivamente dejarlos fuera del alcance de las nuevas transacciones, dando nacimiento a nuevos artículos, regímenes y hechos gravados.

Así es la situación de los cuatro nuevos hechos que están incluidos en la nueva letra n) del artículo 8 de la LIVS, los cuales son:

- Intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación.
- El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital tal como vídeos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros
- Puesta a disposición de software, almacenamiento, plataforma o infraestructura informática
- Publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada

Lo esencial es que las operaciones antes señaladas deben ser prestadas por un prestador que, tal como lo ha definido didácticamente el Servicio de Impuestos Internos, se le denomina “extranjero”, para ilustrar el carácter de no estar domiciliado ni residente en nuestro país.

Intermediación de Servicios

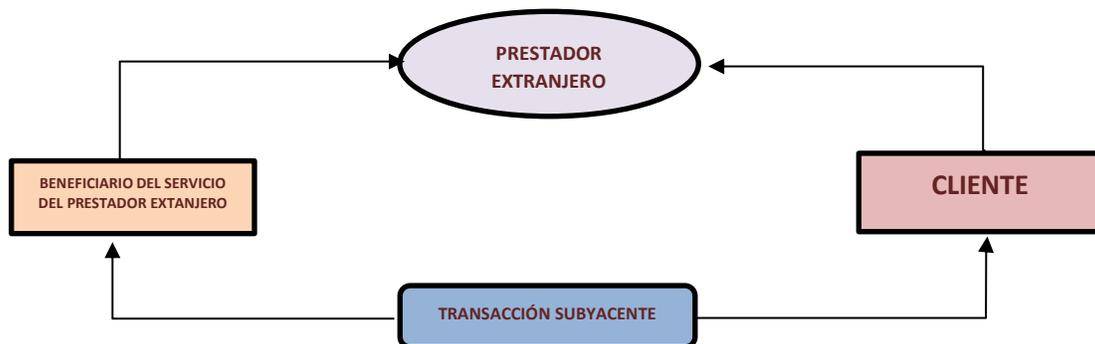
Lo fundamental de este novísimo hecho gravado, es el carácter de intermediación remunerada por prestadores extranjeros, pero tienen que ser utilizados esos servicios intermediados en nuestro país.

El Servicio ha considerado esta actividad análoga a los corretajes y ha señalado que la intermediación se hace de cualquier forma y con diversas plataformas digitales. También es importante señalar que se constata esta prestación con la facilitación en la conclusión de otras transacciones que pasan a ser subyacentes a la vinculación inicial entre el beneficiario y el prestador extranjero.

Lo anterior es muy interesante porque el servicio que realiza el prestador extranjero permite que se concrete una transacción entre su beneficiario y un tercero, mediación que se hace a través de una aplicación digital. En este caso, hay una transacción subyacente a la prestación, que es la que se tiene como objetivo y fundamento de la prestación que se realiza y que está gravada con IVA. Ahora bien, no es necesario que esa transacción subyacente está gravada con este tributo.

En efecto, lo que se quiere gravar son las transacciones que se realizan a través de aplicaciones cuyos servidores están en el extranjero y que permiten la comunicación de clientes con empresas como restaurantes o vendedores de productos en general.

El siguiente esquema, adaptado del presentado por la Circular, ilustra lo antes señalado



El prestador extranjero recibirá una remuneración de parte del beneficiario del servicio que es independiente del pago que el cliente realizará a este beneficiario, por la transacción subyacente que los vincula. El IVA se aplica a la remuneración que recibe el prestador extranjero sin importar si la transacción subyacente tiene tributación con este impuesto.

Es importante entender que da lo mismo el nombre que se da a la remuneración que recibe el prestador extranjero y la tributación se aplica a todo estipendio denominado cobro por habilitación, tarifa de servicio, cuota de solicitud y otra connotación.

Si la intermediación facilita una transacción que da origen a una importación

Es recurrente la transacción que realiza una persona en Chile que se contacta con un proveedor a través de un medio digitalizado y que busca la adquisición de un producto que será internado al país. El hecho gravado en comento dice relación a esto, cuando la comunicación entre el vendedor y el comprador se ha realizado gracias a un prestador extranjero. En otras palabras, no importa si la venta se realizó en Chile o en el extranjero, lo importante es que hubo una internación que es fundamento para gravar el pago por la intermediación con IVA, aplicando el principio de destinación que es el derecho de afectar con tributos del país donde se consume el producto o se beneficia del servicio.

Suministros de Entretenimiento y otro Medios Escritos a través de Plataformas Digitales

El Servicio ha definido entretenimiento digital como la forma de satisfacer necesidades de diversión y ocio mediante la combinación entre dispositivos y contenidos digitales incluyendo en este conjunto a los libros, revistas y diarios.

Este hecho es muy claro e ilustrativo de lo que se está gravando sin merecer mayor comentario dada la claridad de sus particularidades

Puesta a Disposición de Software para Distintos Usos

Las disposiciones son muy claras y expresan taxativamente *“puesta a disposición de software”...“remunerado por prestadores sin domicilio y residencia en Chile.*

Las modalidades de servicios se conocen como “computación en nube” o “cloud computing” y se distinguen las siguientes modalidades:

- Saas, Software as a Service
- Paas, Plataform as a Service
- Iaas, Infraestructure as a Service

Estos conceptos no están definidos en nuestra legislación y por eso el Servicio se basó en las especificaciones que el Instituto Nacional de Estándares y Tecnología dependiente del Departamento de Comercio de los Estados Unidos de Norteamérica ha señalado, para lo cual debemos entender que corresponden a modelos que permiten el acceso de todas partes del mundo, de una manera conveniente y bajo demanda, a un grupo compartido de recursos informáticos configurados. Se entiende incluidos en esto a redes, servidores, almacenamientos, aplicaciones y servicios que pueden aprovisionar y liberar rápidamente con un mínimo de esfuerzo de gestión o interacción del proveedor de servicios.

Publicidad Prestada a través de Diversos Soportes Tecnológicos

La mención también es específica y se grava con IVA cuando la prestación es realizada a través de medios digitales y por proveedores extranjeros

Concepto de Territorialidad

Estos nuevos hechos gravados tienen la obligación de considerar el elemento de territorialidad para su aplicación, para lo cual se ha precisado y especificado tanto expresa como presuntivamente la necesidad de que el servicio sea utilizado en nuestro país, lo que queda señalado en el nuevo inciso tercero del artículo 5 de la LIVS.

Lo anterior implica que las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior u operaciones de financiamientos internacionales que se vinculen a operaciones sin efectos en Chile, no quedan gravadas con IVA

De esta forma, para establecer que se ha utilizado un servicio en nuestro país se consideran los siguientes elementos de los cuales, se debe constatar a lo menos dos copulativamente:

- Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario se encuentre en Chile
- Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para cancelar la prestación esté emitida o registrada en Chile
- Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en Chile
- Que la tarjeta de módulo de identidad del servidor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile

Es importante entender que se refiere al titular de la cuenta o tarjeta y no al beneficiario del servicio, esto es, al que contacta al prestador extranjero, por ejemplo, si se trata de la venta de comida que realiza un restorán, se debe atender al medio de pago del restorán y al cliente que compra el alimento.

Sin duda que estas disposiciones solo vienen a reconocer las operaciones que se realizan a través de los medios tecnológicos que desde hace ya varios años están internalizados en la cultura comercial y vida cotidiana de todos nosotros, y debemos atender a estas particularidades para aplicar esta nueva tributación.

Como señalamos, en el próximo número de nuestro TNL nos referiremos al devengo del impuesto y al régimen simplificado de administración de este tributo que fue incorporado en nuestra legislación.

[Volver](#)

IV Noticias

Tal como comunicamos en el TNL 5, nuestro Magíster en Planificación y Gestión Tributaria ha firmado con World Wide Tax Net (WWTN) un convenio de participación y colaboración mutua a través del cual nuestros alumnos, egresados y profesores acceder a una red de más de 127 profesionales de la India, África, Europa y Sudamérica especialistas en Tributación Internacional, lo cual nos ayudará extender las fronteras del conocimiento esta materia.

El día 10 de agosto se realizará la firma de este convenio, a través de una ceremonia on line que será realizada a las 19 horas y será la oportunidad de conocer directamente desde el presidente de WWTN las características y proyecciones de esta alianza.

A su vez, es importante señalar que el día 24 de agosto se realizará la PRIMERA JORNADA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN LATINOAMERICA en donde participarán destacados profesionales de Argentina, Perú, Costa Rica y de Chile.



**INVITACIÓN A FIRMA DEL
CONVENIO**

 **M.P.G.T.-W.W.T.N** 

**ES UN HONOR INVITARLO A LA FIRMA
DEL CONVENIO ENTRE EL MAGISTER EN
PLANIFICACIÓN Y GESTIÓN TRIBUTARIA
Y WORLD WIDE TAX NET QUE SE
REALIZARÁ
EL DÍA LUNES 10 DE AGOSTO DE 2020
A LAS 19:00 DE CHILE (GMT-3)**

**TRANSMISIÓN VIA ZOOM
986 0625 1731**



MAGISTER EN PLANIFICACIÓN Y GESTIÓN TRIBUTARIA-USACH WORLD WIDE TAX NET



PRIMERA JORNADA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN LATINOAMERICA

LUNES 24 DE AGOSTO DE 2020

CHI: 19:00; ARG: 20:00; COL: 18:00; PER:18:00; C.R.:17:00

EXPOSITORES



ROMINA CATENA

ARGENTINA

Abogada de la Universidad de Buenos Aires
Abogada de la Secretaría de Política Tributaria,
Ministerio de Economía de Argentina
Delegada del WP 11 de la OCDE
Docente UBA

MARCO A. LEON TENORIO

COSTA RICA

Miembro de la Comisión BEPS del Ministerio de
Hacienda de Costa Rica. Sub director, Subdirección
de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios
Internacionales. Representante ante la OCDE en el
Grupo de Trabajo sobre Impuesto al Consumo WP 1 y
de Economía Digital



MARCOS BRAVO CATALÁN

CHILE

Secretario General WWTN
Socio BEPS Chile Consultores. Firma Miembro de Red
Internacional ISBE Global
Prof. USACH. Prof. Diplomado en U de Chile
Doctorando en Derecho y Ciencia Política U.de
Barcelona. MPGT

JORGE ENRIQUEZ MORENO

PERU

Mg.CPC. Socio Principal de EV & Asociados SAC.
Firma miembro de Red Internacional ISBE GLOBAL
Doctorando en Gobierno y Políticas Públicas U San
Martín de Porres. Magister en Contabilidad y Finanzas
Miembro de CIAT



INSCRIPCIONES: maribel.castillo@usach.cl