

PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA 2018: PRINCIPALES MODIFICACIONES DEL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

Con fecha 23 de agosto de 2018, el gobierno ingresó un nuevo proyecto de ley de modernización tributaria con el objeto de simplificar el actual sistema y preparar dicha legislatura con una mirada hacia el futuro, luego de las importantes –y por qué no también, turbulentas– reformas incorporadas por las Leyes N°20.780 de 2014 y N°20.899 de 2016.

Esta iniciativa de alta complejidad pretende introducir modificaciones a los tres principales cuerpos normativos tributarios de nuestro país; el CT, la LIR y la Ley del IVA. Si bien los principales ejes del proyecto buscan la simplificación y modernización del sistema, la verdadera piedra angular del mismo es el fortalecimiento de la certeza y seguridad jurídica, con un marco legal más preciso y con una *observancia irrestricta en materia de principio de legalidad de los tributos*, tal como se señala en el apartado inicial relativo a los Principios en los que se funda e inspira el proyecto.

I MODIFICACIONES AL CT

En lo que respecta al CT, dentro de las principales modificaciones se puede señalar la consagración a nivel legal de la obligación de interpretar y aplicar las disposiciones tributarias, especialmente por la autoridad tributaria, de acuerdo a los principios y criterios interpretativos del

derecho común. En este sentido, se amplía el catálogo de derechos de los contribuyentes, reconociendo expresamente la presunción de buena fe por parte del contribuyente en materia tributaria. Asimismo, se prohíbe al SII la fiscalización de partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que hayan sido objeto de una fiscalización anterior, estableciéndose plazos máximos de duración de una fiscalización tributaria y se limita de manera expresa la facultad del SII para revisar y solicitar antecedentes otorgados más allá de los períodos de prescripción, siendo aplicables únicamente calificadas excepciones. De esta forma, para velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes se crea un nuevo órgano de Defensoría del Contribuyente (DEDECÓN), el cual también podrá proponer cambios al contenido de circulares y resoluciones del SII e incluso interpretar la normativa interna cuando así lo solicite el Ministerio de Hacienda.

Por otro lado, en relación a los procedimientos administrativos llevados ante el SII, se reformulan los trámites de iniciación de actividades, modificaciones sociales u otras reformas estatutarias, los cuales pasarán a efectuarse mediante la confección de una carpeta electrónica que contendrá todas las actuaciones del ciclo de vida de cada contribuyente. Asimismo, con el ánimo de propender a una justicia administrativa más ágil y certera, se establece el silencio positivo como regla general en materia tributaria, reducen los plazos para deducir reclamo tributario (judicial) de 90 a 60 días (el cual se suspenderá en caso de la presentación de la reposición administrativa del art. 123° bis) y además se establece la exigencia de que para que las declaraciones o antecedentes sean declarados como no fidedignos, debe emitirse una resolución fundada previa, la cual será reclamable ante los tribunales de justicia.

Otras de las importantes modificaciones a nivel de CT es la incorporación de una definición general del concepto de relación para efectos tributarios abarcando distintas hipótesis de acción (incluyendo acuerdos de actuación conjunta) y la reformulación de manera íntegra de la facultad de tasación del SII (art. 64°), obligando a la autoridad a fundamentar la razón de iniciar un proceso de tasación y regulándose extensivamente sus causales, las normas de valoración de bienes y activos, los medios de prueba de los contribuyentes y una serie de presunciones a su favor según la operación o del bien que sea enajenado, estableciéndose normas especiales sobre reorganizaciones empresariales internas e internacionales y eliminándose el requisito de *“legítima razón de negocios”*.

Finalmente, el proyecto pretende también incorporar modificaciones a la norma general antielusión (NGA), estableciéndose que la facultad de recalificación de actos y contratos sólo puede realizarse en el marco del procedimiento especial de aplicación de la norma y que en caso contrario el SII deberá respetar las normas jurídicas aplicables al caso concreto. Además, se incorpora una nueva hipótesis de elusión (actos o contratos “*notoriamente artificiosos*”) y se regulan las normas especiales antielusión de manera de hacerlas excluyentes a la aplicación de la norma general en un proceso de fiscalización –y viceversa.

II MODIFICACIONES A LA LIR

En relación a la LIR, probablemente aquí se encuentra el mayor cambio a nivel sistémico tributario, puesto que se deroga íntegramente el art. 14° –el cual contiene los actuales regímenes de renta atribuida y semi-integrado–, estableciéndose un nuevo sistema único de integración total, es decir, el reconocimiento del 100% del impuesto pagado por la empresa para luego ser imputado en contra de impuestos finales personales. Junto a lo anterior, se simplifican y redefinen los registros contables tributarios, se excluye la obligación de llevar tales registros a ciertos contribuyentes, se reformula el orden de imputación de distribuciones de utilidades y se reformulan las normas de cálculo de crédito aplicable a impuestos finales.

Por otro lado, dentro de las múltiples modificaciones que se incorporan a dicha ley, es posible destacar la regulación expresa de los efectos tributarios de las reorganizaciones empresariales (divisiones, fusiones y transformaciones), la inclusión de un nuevo sistema de depreciación semi-instantánea, la reformulación de ciertas reglas sobre ganancias de capital, la incorporación de excepciones a la aplicación de normas de exceso de endeudamiento, y la simplificación de la aplicación del crédito por impuestos pagados en el extranjero. Así también, se incorpora una redefinición del concepto de “gastos tributario” y sus requisitos, permitiéndose expresamente como gasto la donación de bienes de primera necesidad que se hubieren vuelto inviables para su comercialización, los gastos por aprobaciones ambientales, por indemnizaciones legales a clientes o usuarios, los gastos pagados en virtud de cláusulas penales y de transacciones

judiciales o extrajudiciales, y se deroga el límite de deducibilidad respecto del pago de regalías (4% de las ventas), entre otros.

Otra de las iniciativas relevantes para promover el emprendimiento y facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes de pequeños y medianos ingresos es la incorporación de la denominada Cláusula PYME. Con ella, las empresas cuyo promedio de ingresos brutos o devengados del giro que no superen las 50.000 UF por los últimos 3 años podrán incorporarse a un sistema tributario único de integración total en base a retiros efectivos y con la opción de reconocer ingresos y gastos en base percibida únicamente, con una tasa de IDPC del 25%. Una de las particularidades que incluye este sistema es que aquellas empresas con ventas de hasta 10.000 UF podrán tributar en base a una propuesta de declaración hecha por el SII o incluso optar a la transparencia tributaria, en virtud del cual los dueños tendrán la opción de tributar con su tasa de IGC.

III MODIFICACIONES A LA LEY DE IVA

Respecto a las modificaciones que se pretenden incorporar a la Ley del IVA, se pueden destacar la prohibición del SII de mezclar aquellos servicios gravados y no gravados, obligando a realizar un análisis separado por cada servicio prestado atendiendo su naturaleza. En relación a las normas de “habitualidad”, se impone la obligación al SII de calificarlas fundadamente, teniendo presente la cantidad y frecuencia de las operaciones, con la facultad de fijar hipótesis de habitualidad en ciertos tipos de bienes. Asimismo, se establece la facultad de exigir la retención de IVA a operadores de tarjetas bancarias o sistemas de pago y la determinación de cambio de sujeto de IVA, lo cual deberá hacerse mediante resolución fundada. Por otro lado, se reduce también el plazo para solicitar la recuperación del IVA por inversiones realizadas en activo fijo (de 6 meses a 2 meses) y el plazo de respuesta para resolver dicha petición se reduce de 60 a 5 días. Finalmente, se extiende la rebaja de crédito fiscal especial de IVA a viviendas construidas de hasta un valor de 4.000 UF, rebajándose el beneficio en viviendas de 2.000 a 4.000 UF de 65% a 45% del crédito fiscal IVA.

IV OTRAS MODIFICACIONES RELEVANTES

Otra de las particularidades del proyecto de ley es la inclusión de un impuesto específico e indirecto de tasa de 10% a los servicios digitales prestados por plataformas o entidades residentes o domiciliadas en el extranjero y que se utilicen en Chile por usuarios personas naturales. El agente retenedor de dicho impuesto corresponderá a la entidad administradora del medio de pago electrónico, para lo cual existirán nóminas tantos de agentes retenedores como de los prestadores de servicios digitales de manera de tener certeza respecto a la responsabilidad y retención de los impuestos.

Finalmente, el proyecto de ley considera ciertas normas y medidas de carácter transitorio con el objeto de promover la regularización tributaria y la recaudación fiscal, entre las cuales se pueden mencionar un nuevo impuesto sustitutivo al FUT de tasa de 30%, normas de regularización del CPT, un beneficio transitorio de depreciación instantánea del 50% de la inversión en activos fijos que se realicen durante los primeros 24 meses siguientes a la publicación de la ley (en el caso de la Región de la Araucanía podrá utilizarse sobre el 100% de la inversión). También se incorpora una nueva norma de repatriación de capitales por el plazo de 1 año, pudiéndose declarar bienes (inmuebles incluidos) y rentas extranjeras que no hayan tributado en Chile, afectándose con un impuesto único y sustitutivo del 10% y otorgando una presunción de buena fe de pleno derecho respecto a las rentas y bienes declarados, al igual que la repatriación anterior del año 2014.

Como puede observarse, no es menor la tarea que pretende llevarse a cabo mediante esta iniciativa legal, la cual conlleva un ambicioso proyecto de profundas modificaciones a nuestra legislación tributaria. La simplificación y modernización del sistema aparecen como la punta de lanza del proyecto, sin perjuicio de que el pilar fundamental que lo cimienta es la recuperación y resguardo de la certeza y seguridad jurídica y la protección de la buena fe del contribuyente en materia tributaria, principios que parecían haberse perdido de vista en los últimos años y que al final beneficiará no sólo a los contribuyentes, sino que también a la autoridad, al establecer reglas claras y transparentes para un correcto y eficaz cumplimiento tributario.

PROPUESTA DE IMPUESTO A LOS SERVICIOS DIGITALES EN EL NUEVO PROYECTO DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

I INTRODUCCIÓN

La tecnología ha invadido todos nuestros espacios de vida, desde la comunicación, el trabajo, comercio, negocios, educación, etc. Esta nueva realidad de carácter virtual o digital ha impuesto nuevos desafíos en el ámbito legislativo, ya que las legislaciones han debido modificarse y adecuarse para extenderse eficazmente a este ámbito, debiendo el legislador buscar nuevas estrategias de control y regulación para este tipo de operaciones tecnológicas.

Podemos señalar que existe una preocupación internacional respecto al pago de impuestos por parte de las empresas y los actores que participan en los negocios digitales, ya que se generan distintos problemas en su regulación y aplicación de impuestos, entre estos: la territorialidad, dónde (en qué país) debe tributar un servicio; qué impuestos aplicar; generación de riesgos de doble tributación; su retención y la dificultad en la fiscalización del cumplimiento tributario.

La OCDE mediante el Plan de Acción BEPS, especialmente con la acción denominada “Manejando los desafíos tributarios de la economía digital”, ha intentado guiar a los países con soluciones globales para la protección de la base tributaria nacional contra el traslado artificioso de utilidades a otras jurisdicciones.

En Chile no existen reglas especiales tratándose de la tributación de la economía digital, por lo que por defecto debe ser aplicada la normativa general vigente, que además carece de eficacia por falta de fiscalización y cumplimiento de los contribuyentes.

Probablemente en Chile este escenario se genera por la diversidad de servicios, modelos y activos involucrados, que no permiten generar fácilmente un tratamiento tributario único y uniforme, aun cuando todos sean “digitales” o “inmateriales”.

Con la publicación del Proyecto sobre Reforma Tributaria denominado “Modernización Tributaria” (“MT”) presentado en septiembre de 2018, se pretende regular la tributación de los servicios digitales con el establecimiento de un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto a los servicios digitales.

Mediante la presente nota nos referiremos a la tributación actual y por defecto a la que están sujetos los servicios digitales hoy en Chile, para luego enfocarnos en los puntos claves de la propuesta presentada en el Proyecto MT y recoger algunas ideas y comentarios relevantes. Para estos efectos, hemos excluido el análisis de casos de compañías de *e-commerce* como *Amazon*, *eBay* y *Aliexpress*.

II

TRIBUTACIÓN ACTUAL DE LOS SERVICIOS DIGITALES

2.1. *Realidad actual: Problemas en la fiscalización*

Actualmente, debemos entender que las normas tributarias sí permiten la tributación de los servicios digitales en Chile. Sin embargo, la aplicación de estas normas es compleja y hace prácticamente imposible su ejecución, puesto que se presentan dificultades tales como la diversidad de elementos o productos tecnológicos que se están generando; la determinación del lugar o territorio donde se presta el servicio; si el servicio prestado puede o no quedar gravado con impuestos en Chile; cuál vendría a ser el precio del servicio y si procede la fiscalización de una situación que en principio es inmaterial.

En este sentido, el pago de aplicaciones a través de dispositivos celulares es muy bajo (ejemplo: un dólar), y ahí se genera el primer problema de fiscalización: el costo de la misma por parte del SII, que no va

a destinar fiscalizadores para determinar si la persona que adquirió el servicio o producto realizó la declaración de retención del IA que tiene que pagar a la empresa extranjera que creó la aplicación y permitió su uso.

Atendido lo anterior, la presente nota hará referencia a los tributos a los que deberían afectarse los servicios digitales, distinguiendo en el ámbito del Impuesto a la Renta e IVA.

2.2. *Tributación por Impuesto a la Renta*

En primer lugar, debemos señalar que no existe una definición de servicios digitales regulada expresamente en la Ley. No obstante, para estos efectos señalaremos que pueden asimilarse a: servicios prestados en el extranjero, regalías, distribución de materiales audiovisuales o regalías pagadas por uso de software, de acuerdo al tipo de servicio –y considerando la actual diversidad de los mismos.

Para determinar si el prestador de servicios digitales se encuentra afecto al IDPC en Chile, primero se debe verificar si posee una filial o establecimiento permanente en nuestro país. De cumplirse este primer supuesto, la empresa deberá cumplir con sus obligaciones tributarias, esto es, declarar y pagar el IDPC sobre las utilidades tributables obtenidas, reteniendo además el correspondiente IA sobre los retiros y dividendos al exterior que realice a la empresa matriz con tasa de 35%.

En el supuesto que la empresa prestadora de servicios digitales no posea una filial o establecimiento permanente en Chile, entonces la empresa será considerada un contribuyente de IA por las rentas de fuente chilena que obtenga.

La tasa de IA a pagar dependerá de la calificación de la renta: (i) desde 0% a 35%, si se trata de la remuneración de servicios prestados en el extranjero; (ii) de 30%, si se trata de regalías; (iii) de 20%, si se trata de la distribución de materiales audiovisuales; y, (iv) desde 0% a 15%, si se trata de regalías pagadas por uso de software.

Respecto a la calificación de la renta, el SII se pronunció a través del Oficio N°2000 de 2017, referido al caso de videojuegos online descargables mediante suscripción –que si bien podrían calificar como regalías por el uso de software– el pago por uso de juegos vía internet consistía en el “pago de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero”, afecto a IA de tasa 35%. Asimismo, el SII llegó a la misma conclusión

en el supuesto de la comercialización de espacios publicitarios ofrecidos desde el exterior.

Por último, para efectos de la aplicación y pago del IA, la empresa prestadora de servicios digitales deberá contar con un agente retenedor en Chile que retenga el impuesto y lo entere en arcas fiscales.

No obstante, es necesario considerar la posible aplicación de CDTI, en el caso que la empresa prestadora de servicios mantenga su residencia en algún país con el que Chile haya celebrado un CDTI vigente, caso en el que se privilegiará la aplicación de éste frente a la norma local chilena. Bajo la aplicación de un CDTI, las rentas obtenidas por la empresa prestadora de servicios podrían ser calificadas como beneficios empresariales –no atribuibles a un establecimiento permanente en Chile– y no se afectarían con impuestos en Chile.

Con todo, creemos que para determinar cuál es el tratamiento tributario que hoy reciben las aplicaciones tecnológicas, se hace necesario distinguir quién es el consumidor final: si se dirige a consumidores finales o empresas.

A) PRESTACIÓN DE SERVICIOS DIGITALES DIRECTA DESDE EL PROVEEDOR AL CONSUMIDOR (TRANSACCIONES *BUSINESS TO CONSUMER* O “B2C”)

Este supuesto se refiere a la prestación directa al consumidor final, desde una plataforma digital extranjera, generándose directamente la relación entre las partes, sin intermediarios.

Para estos efectos, es necesario considerar que la LIR no define qué se entiende por servicios prestados en Chile ni en el exterior. No obstante, a partir de la Ley de IVA, se podría presumir que los servicios se entienden prestados en el lugar donde se desarrolla la actividad que genera estos servicios.

Luego, debemos entender que la prestación de servicios digitales de plataforma sería realizada en el extranjero, ya que es fuera de Chile donde se desarrollan las tareas que permiten la prestación del servicio.

Para efectos tributarios, mientras los servicios digitales prestados en el extranjero se paguen a no residentes en Chile, las remuneraciones se deberían afectar con el IA de tasa 35%, que debería ser retenido por el pagador chileno. Asimismo, en caso de existir CDTI entre Chile y el país de residencia del prestador del servicio, la tasa podría incluso rebajarse a 0%.

Tratándose del supuesto B2C, el pago del impuesto por servicios digitales es de difícil fiscalización por parte del SII debido a la imposibilidad práctica de recaudación vía retención, ya que en general los usuarios consumidores finales no llevan contabilidad, no presentan declaraciones, y los montos de que se trata son de baja magnitud, lo que hace excesivamente cara la fiscalización.

B) PRESTACIÓN DE SERVICIOS A EMPRESAS (TRANSACCIONES *BUSINESS TO BUSINESS* O “B2B”)

Este supuesto se refiere al caso en que la plataforma extranjera preste servicios a una empresa chilena, que a su vez ofrece sus productos o servicios al consumidor final con residencia en Chile.

Entendemos que se generarían consecuencias tributarias similares a las del punto anterior, sin embargo, podría ser más fiscalizable para el SII, ya que se presume que en este caso los montos que se transan serían mayores, lo que justificaría el costo de una fiscalización.

Por otra parte, a la luz de la aplicación de un CDTI, los pagos realizados entre empresas podrían ser calificados como beneficios empresariales o regalías, lo que podría aminorar o modificar su tributación en Chile, de acuerdo al Convenio de que se trate.

2.3. *Tributación por IVA*

Para efectos de la aplicación del IVA a la prestación de servicios digitales, será relevante la determinación del lugar donde se prestan los servicios, y debemos entender que los servicios son prestados en Chile cuando la actividad que los genera se desarrolla en Chile.

Luego, el IVA pierde aplicación tratándose de servicios prestados en el extranjero por contribuyentes no residentes en Chile, en la medida que: (i) los servicios prestados en Chile estén exentos de IVA por estar gravados con IA; y (ii) se trate de servicios prestados en el extranjero, que siempre están exentos de IVA, se graven o no con IA.

En consecuencia, si entendemos que los servicios digitales son prestados en el exterior, por contribuyentes no residentes a usuarios chilenos, estos sólo podrán afectarse con IA, sin perjuicio de la aplicación de algún CDTI.

No obstante lo anterior, si el prestador de servicios opera a través de una filial o establecimiento permanente, la aplicación de IVA se realizará conforme a las reglas generales, considerando que para estos efectos, en los supuestos de Uber o Cabify, el transporte de pasajeros se encuentra exento de IVA.

III PROPUESTA DE TRIBUTACIÓN POR MT

3.1. *Generalidades*

El proyecto de MT propone en su art. 15, establecer un impuesto que define como específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, respecto de los servicios digitales que sean prestados por personas o empresas domiciliadas o residentes en el extranjero, independiente de la plataforma tecnológica que los soporte, en la medida que los servicios se usen en Chile por usuarios personas naturales.

3.2. *Puntos clave en el impuesto que se propone*

- a) *Concepto de servicio digital*: Como innovación a la desregulación actual, el proyecto define para aplicación del impuesto, lo que debe entenderse como servicio digital.
- b) *Presunción y uso del servicio*: Para efectos de hacer aplicable el impuesto, se establece una presunción –que admite prueba en contrario– en la que se presume que los servicios digitales se utilizan por los usuarios personas naturales en Chile, cuando los emisores de los medios de pago electrónico utilizados sean personas o entidades con domicilio o residencia en Chile (o sus agencias en Chile).

La incorporación de esta presunción es importante para la aplicación del impuesto, ya que da respuesta a una de las interrogantes actuales en la tributación de servicios digitales: en qué jurisdicción se presta el servicio.

- c) *Contribuyentes del impuesto*: Serán las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales.

- d) *Tasa y base imponible*: Tasa de 10% aplicada sobre el valor pagado por los usuarios, sin deducción, a las personas o entidades domiciliadas o residentes en el extranjero que presten los servicios digitales.
- e) *Medios de pago del servicio*: La norma distingue si el servicio es pagado a través de medios de pago electrónico o en efectivo, para efectos de la retención y declaración del impuesto.
- f) *Agentes retenedores y deber de información*: Serán calificados como agentes retenedores los emisores de los medios de pago electrónicos utilizados por los usuarios de servicios digitales, quienes deberán retener el 100% del impuesto respecto de los pagos que realicen los usuarios.

El impuesto debe ser declarado y enterado por los agentes, dentro de los 12 primeros días del mes siguiente a aquel en que deba retenerse el impuesto, esto es, una vez que el usuario pague.

Si no se efectúa la retención, la responsabilidad recae por el pago del impuesto en los agentes retenedores. Asimismo, la norma sanciona la infracción al deber de retención con intereses y multas.

- g) *Nóminas de agentes retenedores y prestadores de servicios*: El SII deberá confeccionar una nómina con la información de agentes retenedores y otra de los prestadores de servicios digitales, que será publicada en la página web del SII, y que será actualizada periódicamente. Los agentes o prestadores que no sean incluidos en las respectivas nóminas deben comunicar su situación al SII, ya que el hecho de no informar o de hacerlo tardíamente, no los exime de sus obligaciones tributarias.

IV COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

1. Marco regulatorio de la economía digital

Finalmente, creemos que para efectos de generar una correcta regulación de la prestación de servicios digitales que en definitiva perdure, se requiere un marco de definiciones claro, que en principio mantenga un sentido igualitario entre consumidores y empresas, y que además no perjudique a los proveedores de servicios.

2. Impuesto específico B2C

El Proyecto de MT propone un impuesto único y sustitutivo cuya aplicación distinga según quién sea el beneficiario del servicio digital: consumidores finales (B2C) o empresas (B2B). El impuesto que se regula es aplicable sólo en el primer caso; en el segundo caso, se aplicará la tributación general para empresas señalada en el punto II. anterior.

Esta regulación se encuentra en línea con lo que otros países han realizado, esto es: moverse desde la tributación basada en el origen (dónde se encuentra la empresa) hacia una basada en el destino (dónde está el consumidor final).

3. Determinación de una tasa media

Entendemos que la determinación de la tasa de 10% aplicable, fue determinada como una tasa media, entre aquella elegida por los países de la comunidad europea (entre 2% y 5%) y los de América Latina (sobre 10%).

4. Posibles problemas con la aplicación de la presunción

Creemos que la presunción legal es una especie de “arma de doble filo”. En virtud de aquella, si los servicios son pagados por los usuarios con tarjetas de crédito emitidas por instituciones financieras chilenas, se presume que el servicio digital es prestado en Chile.

La definición del lugar donde se presta el servicio es en principio positiva, ya que otorga mayor claridad y seguridad jurídica para aplicación del impuesto.

No obstante, la presunción podría generar que el impuesto sea aplicado en situaciones no gravadas originalmente. Por ejemplo, si el usuario utiliza su tarjeta de crédito para arrendar una casa o departamento con una aplicación digital fuera de Chile, bajo la normativa se debería pagar el impuesto, no obstante el usuario podría presentar pruebas en contrario.

La norma no regula este tipo de situaciones, ni la prueba que se podría ofrecer para desvirtuar la presunción, por tanto, los agentes retenedores –instituciones financieras o bancarias– podrían aplicar el impuesto a fin de quedar eximidos de cualquier responsabilidad.

5. Sobre las funciones de los Agentes retenedores.

Si bien la regulación es positiva, y permitiría una mayor fiscalización del impuesto, creemos que generaría a su vez una alta carga administrativa para bancos y agentes retenedores, quienes deberán: (i) retener, declarar

y pagar el impuesto; (ii) informar quiénes son prestadores de servicios digitales; (iii) contar con canales de comunicación con sus clientes, en el supuesto de aplicación del impuesto cuando no corresponda.

6. ¿Y las empresas?

En el supuesto de aplicación del impuesto por servicios digitales a empresas (B2B), la opinión pública ha señalado que el ideal es que las empresas extranjeras se registren en Chile, mediante filiales o agencias. Sin embargo, los prestadores de servicios deberán tener en cuenta que esto podría dar lugar a la generación de establecimientos permanentes en nuestro país, quienes deberán cumplir con las obligaciones tributarias que correspondan.

TRUSTS EN EL EXTRANJERO: EFECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA DECLARACIÓN JURADA QUE OBLIGA A CONTRIBUYENTES INFORMAR SOBRE TRUSTS CONSTITUIDOS EN EL EXTRANJERO

Dentro de las modificaciones introducidas por las Leyes de Reforma Tributaria¹¹⁸ al texto del art. 14° de la LIR se encuentra la incorporación del nuevo literal E), en virtud del cual se establecen distintas obligaciones de información que deben cumplirse respecto a inversiones en el extranjero realizadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile.

Particularmente, el número 2° del referido literal E) –denominado “Reglas especiales”– establece una obligación de informar anualmente al SII respecto de trusts creados conforme a disposiciones de derecho extranjero, cuyos contribuyentes o entidades domiciliadas en Chile (sean o no sujetos del impuesto a la renta), tengan o adquieran respecto de aquellos, en un año calendario cualquiera, la calidad de constituyente (o settlor), administrador (o trustee), o beneficiario.

Ahora bien, no fue sino hasta el de 18 de mayo de este año (2018) que dicha obligación se materializó mediante la publicación de la Resolución N°46 por parte del SII. Con ella la autoridad tributaria derogó las antiguas instrucciones relacionadas a la materia –establecidas por la Resolución N°47 de 2014– y detalló las nuevas instrucciones y deberes de información

¹¹⁸ Ley N°20.780 de 2014 y Ley N°20.899 de 2016.

relacionados a estos patrimonios fiduciarios en el extranjero, mediante la presentación de la denominada “*Declaración Jurada Anual sobre Trusts*”, cuyo plazo vence el 30 de junio de cada año.

Dentro de los aspectos y desafíos más relevantes de esta nueva obligación de información podemos destacar, en primer lugar, la delimitación del concepto de trust y, por tanto, qué instituciones quedan comprendidas dentro de este concepto.

Como es de común conocimiento, no existe un tratamiento orgánico en nuestra legislación respecto a patrimonios fiduciarios, y menos cuando hablamos concretamente de trusts, para lo cual solo encontrábamos referencias o pronunciamientos esporádicos¹¹⁹ por parte del SII, generalmente relacionados a otro tipo de procedimientos¹²⁰ o instituciones¹²¹. Recién con la incorporación del nuevo numeral 2°, del literal E) del art. 14° de la LIR se establecieron las bases para delinear legalmente el concepto de trust, a saber:

- *Inciso 3ero*: Para los fines de este número, el término “trust” se refiere a las relaciones jurídicas creadas de acuerdo a normas de derecho extranjero, sea por acto entre vivos o por causa de muerte, por una persona en calidad de constituyente o settlor, mediante la trasmisión o transferencia de bienes, los cuales quedan bajo el control de un trustee o administrador, en interés de uno o más beneficiarios o con un fin determinado.
- *Inciso 4to*: Se entenderá también por trust para estos fines, el conjunto de relaciones jurídicas que, independientemente de su denominación, cumplan con las siguientes características:
 - Los bienes del trust constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador;

¹¹⁹ Por ejemplo: Oficios SII N°0466 de 2007; N°1.278 de 2007; 2.390 de 2015 y así también las Resoluciones Exentas N°81 de 2013 y N°47 de 2017.

¹²⁰ El artículo 24° transitorio de la Ley N°20.780 estableció para el año 2015 un sistema voluntario y extraordinario de declaraciones de bienes o rentas en el extranjero, que no hayan sido declarados y/o gravados con los impuestos correspondientes, gravándose con un impuesto único y sustitutivo de un 8%. Dentro de las instituciones que se beneficiarían de dicho régimen excepcional se encontraban los trusts constituidos en el extranjero.

¹²¹ También con la Ley N°20.780 se incorporaron las denominadas CFC Rules, regulada en el art. 41°G de la LIR, considerando a los trusts como unas de las entidades controladas sin domicilio ni residencia en el Chile para efectos de su aplicación, la cual comenzaría a regir a partir del 01 de enero de 2016.

- El título sobre los bienes del trust se establece en nombre del trustee, del administrador o de otra persona por cuenta del trustee o administrador;
- El trustee o administrador tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del trust y las obligaciones particulares que la ley extranjera le imponga. El hecho de que el constituyente o settlor conserve ciertas prerrogativas o que el trustee posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un trust.
- *Inciso 5to:* El término trust también incluirá cualquier relación jurídica creada de acuerdo a normas de derecho extranjero, en la que una persona en calidad de constituyente, transmita o transfiera el dominio de bienes, los cuales quedan bajo el control de una o más personas o trustees, para el beneficio de una o más personas o entidades o con un fin determinado, y que constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio personal del trustee o administrador.

Como puede observarse, las definiciones establecidas en la ley son sumamente amplias, probablemente con el propósito de intentar abarcar la mayor cantidad de instituciones o entidades que pudieran asimilarse a un trust. De ahí entonces la importancia práctica que tendrá el determinar si una institución o entidad en el extranjero efectivamente califica como “trust”, puesto que ello, a su vez, determinará si un contribuyente se encuentra obligado o no a presentar la señalada declaración jurada, y las consecuencias que pueden derivar de ello.

En efecto, otro de los aspectos relevantes de esta nueva obligación de informar trusts en el extranjero se relaciona con las eventuales sanciones que pudieren resultar aplicables a quienes no presenten la declaración jurada.

El inciso final del numeral 2 de la letra E) del art. 14° de la LIR establece que en caso de no presentarse la referida declaración por parte del constituyente del trust, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la constitución del trust constituye abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los art. 4° bis y siguientes del CT, aplicándose la tributación que corresponda de acuerdo a la calidad de los intervinientes y la naturaleza jurídica de las operaciones.

De esta forma, lo que el legislador está haciendo es invertir la carga probatoria en contra del contribuyente, constituyéndose como una importante excepción a la regla general de aplicación de las normas generales anti elusión por cuanto “[E]l Servicio debe presumir que los actos celebrados por los contribuyentes cumplen las disposiciones tributarias, lo que tiene por finalidad que el peso de la comprobación de la contravención al ordenamiento jurídico tributario quede de cargo de la autoridad administrativa, quien deberá fundar adecuadamente sus cuestionamientos, garantizándose además un control jurisdiccional efectivo”¹²².

Cabe hacer presente que dicha presunción solo resultará aplicable al constituyente (o settlor) del trust y no a las demás personas involucradas a él, como podría ser el administrador (o trustee) del trust o los beneficiarios del mismo.

Por otro lado, la entrega maliciosa de información incompleta o falsa en las declaraciones será sancionable en la forma prevista en el primer párrafo del número 4° del art. 97° del CT, esto es, una multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo para quienes resultaren responsables.

Adicionalmente a las sanciones anteriormente descritas, en caso de retardo y omisión de en la presentación de la declaración jurada, o la presentación incompleta o con antecedentes erróneos, será sancionada con multa de 10 UTA, incrementada con 1 UTA adicional por cada mes de retraso, con tope de 100 de UTA.

Como puede observarse, el cumplimiento de la nueva obligación de información sobre trusts en el extranjero, establecida por la Resolución N°46 de 2018, será un desafío para más de algún contribuyente, puesto que deberá analizar minuciosamente, de acuerdo a los parámetros que la propia ley ha establecido, si el concepto de trust le resulta aplicable, sobre todo por las drásticas sanciones que la ley ha establecido en caso de incumplimiento.

NOTA: Cabe hacer presente que, a la fecha de esta publicación, se encuentra pendiente de tramitación un proyecto de ley ingresado a la Cámara de Diputados con fecha 23 de agosto de 2018 (“Mensaje N°107-366”), en virtud del cual, entre diversas modificaciones se deroga y reemplaza el actual art. 14° de la LIR, incluyendo el numeral 2° y literal E)

¹²² De acuerdo a lo señalado en el capítulo VI de la Circular N°65 de fecha 23 de julio de 2015, emitida por el SII.

objeto de esta nota de actualidad. Por otro lado, se incorpora un nuevo art. 33° bis al CT en el cual se regulan nuevas normas generales y especiales de entrega de información al SII, incluyendo aquellas relacionadas con operaciones, transacciones o reorganizaciones que se realicen en el extranjero y carezcan de regulación legal en Chile.

Por tanto, la aplicabilidad de los comentarios efectuados en esta nota de actualidad deberán tomar en especial consideración los efectos definitivos que surjan de las modificaciones pretendidas por el proyecto de ley recién señalado.

RESOLUCIÓN EXENTA N°42 DE 2018 DEL SII: NUEVO CAMBIO DE SUJETO TOTAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR BRECHAS DE CUMPLIMIENTO

Con fecha 30 de abril de 2018, el SII publicó la Resolución Exenta N°42, la cual: (i) introdujo un nuevo criterio para el Cambio de Sujeto total de IVA, enfocado en las brechas de cumplimiento de los contribuyentes, no así en la actividad que éstos desarrollan, y; (ii) derogó la Res. Ex. N° 2 del mismo año.

Previo a la dictación de la Res. Ex. N° 42 de 2018, diversas Resoluciones disponían el cambio parcial o total del sujeto pasivo de derecho del IVA en función de la actividad desarrollada por los contribuyentes, específicamente por operaciones relativas a productos como arroz, berries, actividades de la construcción, ganado, legumbre, madera, oro, papel y cartón para reciclar, especies hidrobiológicas, productos silvestres, trigo y chatarra. Se exceptuaban de este régimen de cambio de sujeto aquellos contribuyentes que fueran emisores de documentos tributarios electrónicos, conforme señalaba la Res. Ex. N° 39 de 2008 del SII.

Posteriormente, la Res. Ex. N° 2 de 2018, en un intento de facilitar la labor fiscalizadora del SII, derogó la Res. Ex. SII N° 39 2008, ya mencionada. Con su derogación, todos los agentes retenedores que adquirieran estos productos se encontraban en la obligación de emitir las respectivas facturas de compra, y retener, declarar y enterar en arcas fiscales lo que correspondiere por IVA, dejando de ser relevante, por tanto, que el vendedor fuera emisor de facturas electrónicas.

Sin embargo, a través de la Res. Ex. N°42 de 2018, se derogó la Re. Ex. N°2 de 2018 y, además, a partir del 1 de agosto de 2018 se dispuso la entrada en vigencia de un nuevo Cambio de Sujeto total de IVA, que no se enfoca en la actividad del contribuyente sino que en su comportamiento, específicamente en las brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA. De esta forma, se traspassa la responsabilidad de la declaración y pago del tributo del vendedor al adquirente, por considerar que el primero tiene una conducta riesgosa que dificulta la fiscalización y recaudación del impuesto.

En conformidad con lo anterior, se hizo necesaria la creación de una serie de registros, como la Nómina de contribuyentes Sujetos a Retención y la Nómina de agentes retenedores, las cuales se van actualizando semestralmente y publicando en la página web del SII, siendo especialmente relevantes para su formación los Registros de Compras y Ventas y la Propuesta de formulario 29 de IVA, ya que a partir de estos registros se podrá establecer quiénes incumplen con sus obligaciones tributarias.

Las Nómina de contribuyentes Sujetos a Retención estará conformada por contribuyentes cuyas operaciones gravadas con IVA quedarán afectas al cambio de sujeto de IVA, por haber incurrido en “reiteradas brechas de incumplimiento”. La Resolución Ex. N°42 enumera específicamente las conductas que harán procedente la incorporación del contribuyente en la nómina, entendiéndose por “reiteradas” la verificación de alguna de estas conductas por dos o más periodos:

- a) Aquellos contribuyentes que presenten reiteradamente, entre otras, las siguientes brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA:
 - Omisión de declaraciones de Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos (“DTE”) con IVA Débito Fiscal;
 - Subdeclaración de débitos fiscales en sus Formularios 29, habiendo emitido DTE con IVA débito fiscal por montos superiores a los declarados;
 - Sobre-declaración de IVA créditos fiscales en sus Formularios 29, en relación a los DTE respectivos que tenga derecho a la utilización del IVA Crédito Fiscal.
- b) Aquellos contribuyentes que presenten de forma reiterada algunas de las siguientes brechas de cumplimiento tributario:

- Falta de pago de giros emitidos por postergación de IVA en la cantidad de períodos tributarios señalados en el art. 64 de la Ley del IVA;
- Falta de pago de giros por declaraciones fuera de plazo de IVA, en cobranza de Tesorería, giros con convenio de pago caduco o de deudas declaradas incobrables;
- Domicilio inexistente, no ubicado y/o inconcurrente a notificaciones de requerimiento de antecedentes en el marco de una auditoría, o en un proceso de recopilación de antecedentes;
- Falta de declaración del impuesto anual a la renta que implique la omisión de los ingresos facturados o sin facturar, en la cantidad de períodos tributarios señalados en el art. 64 de la Ley del IVA.

Como contrapartida, la Nómina de Agentes Retenedores, como su nombre lo indica, estará conformada por adquirentes que realicen operaciones afectas a IVA con contribuyentes incorporados en la Nómina de Contribuyentes sujetos a Retención, debiendo emitir factura de compra y retener lo que corresponda.

Finalmente, como estas nóminas se van actualizando semestralmente (junio y diciembre de cada año), la permanencia de los contribuyentes en la Nóminas de Contribuyentes Retenidos tendrá una duración mínima de seis meses, pudiendo luego ser excluidos de ésta, siempre y cuando se hayan solucionado las brechas de cumplimiento tributario y no se incurran en nuevas.

Esta medida, junto con facilitar la labor fiscalizadora del SII, depende a una recaudación más sencilla y expedita del impuesto, además de reducir la aplicación de multas y demás consecuencias negativa que trae aparejado el incumplimiento. Asimismo, favorece a todos aquellos pequeños contribuyentes que desconocen cómo cumplir con sus obligaciones tributarias, ya que, mientras permanezcan en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, éstas serán traspasadas a un agente retenedor.

Cabe precisar que las anteriores resoluciones que disponían cambio de sujeto parcial o total en función de actividades, siguen vigentes. Por tanto, los contribuyentes agentes retenedores además de practicar retenciones en función de la Nómina de contribuyentes Sujetos a Retención, deben seguir practicando retenciones por las actividades antes mencionadas, salvo

que, en este último caso, sus contrapartes sean emisores de documentos tributarios electrónicos, conforme las excepciones que dispone cada una de las respectivas Resoluciones.