

TRIBUTACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA. DESDE LA ILEGALIDAD A LA REGULACIÓN

PABLO ÉTEROVIC BARREDA⁷⁰

RESUMEN

Este artículo tiene por objeto exponer la situación tributaria actual y proponer una tributación futura de las actividades vinculadas a las apuestas en línea. En una primera sección se abordará la naturaleza ilícita de la actividad, lo que ha sido ratificado por una reciente sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema en sede de protección, y que ha marcado una línea jurisprudencial clara en otras causas de distinta naturaleza (negativa a recurrir de protección contra acciones de fiscalización del Ministerio de Justicia, prohibición de publicidad en horario de protección de menores, rechazo de amparo económico y orden de reapertura de una investigación penal). La segunda sección se dedica a analizar los efectos tributarios de un servicio prestado en un contexto de ilegalidad. Primero, se expondrá otra sentencia de la Excma. Corte Suprema respecto de la irrelevancia del origen lícito para efectos de gravar una operación con IVA, para luego abordar el criterio que el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido respecto de las obligaciones tributarias que derivan de los servicios de apuestas en línea proponiendo una interpretación de la Resolución Exenta que excluyó del régimen de tributación simplificada de IVA a las plataformas operadoras de estos servicios conforme a lo expuesto anteriormente por el Servicio en oficios. Por último, la tercera sección propone un régimen tributario tomando en consideración los impuestos que afectan a los casinos presenciales en nuestro país y la carga tributaria de las apuestas en línea a nivel comparado.

PALABRAS CLAVE: apuestas en línea, tributación de actividades ilícitas, impuesto a las ventas y servicios a las actividades del juego, impuestos como herramienta de regulación, carga tributaria total.

⁷⁰ Abogado Universidad de Chile, Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile (2018); Magister (c) en Derecho Económico, Universidad de Chile (2024). Actualmente estudiante del Máster en Políticas Públicas de la London School of Economics and Political Science (LSE).

I

LA DECLARACIÓN DE ILICITUD DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA

La presencia de casas de apuestas en línea en nuestro país es un hecho público y notorio. Tienen una presencia casi absoluta como patrocinadoras en las camisetas de los equipos de fútbol profesional (solo uno de los 16 clubes de primera división no tenía un contrato vigente con casas de apuestas⁷¹) y su publicidad en medios llega a niveles de controlar toda una tanda comercial. También son relevantes sus actividades de promoción en redes sociales por medio de *influencers* y comunicadores, muchos de ellos con códigos exclusivos de descuento y con páginas que reconocen nombres de personajes nacionales como parte de la marca (especialmente en el caso de ex futbolistas). Bajo este escenario, es común encontrarse diariamente con ofertas de varias páginas que desarrollan dicha actividad económica, lo que da a entender que el mercado chileno es altamente interesante en su modelo de negocios.

Una serie de peligros surgen de lo anterior. Primero, se ha sostenido que puede estar comprometida la integridad de nuestras actividades deportivas, existiendo un eventual conflicto de interés mientras existan vínculos comerciales entre quienes participan de un objeto de apuesta (definiendo en parte su resultado) y quienes lo explotan comercialmente por medio de apuestas. Complejas estructuras de propiedad, además, han generado sospechas sobre eventuales vínculos entre las casas de apuestas y la propiedad de clubes del fútbol profesional, lo que agravaría el riesgo antes señalado. Pero algo que parece realmente preocupante son los riesgos en torno a la libertad de expresión. ¿Qué medio de comunicación puede hacer un análisis objetivo de estos problemas, si al mismo tiempo tienen como fuente de ingresos las remuneraciones que las casas de apuestas les pagan por servicios de publicidad? ¿Es este el motivo por el cual no se refuerza constantemente la naturaleza ilícita de la actividad, tal como lo ha declarado nuestra Excma. Corte Suprema?

Si bien la ilicitud ha sido ampliamente discutida en los últimos años (en especial durante la tramitación del proyecto de ley que regula el desarrollo de plataformas de apuestas en línea, en adelante “Boletín N° 14.838-03”), existe un antecedente relevante que nos permite entender que la discusión podría encontrarse superada. Hablamos de una sentencia de la Excma. Corte Suprema en que si bien resuelve un conflicto específico (el bloqueo de páginas web por una eventual vulneración de derechos de la recurrente), se establecen una serie de principios y argumentos que permiten sostener confiadamente que estamos en presencia de servicios prohibidos. Criterio, además, que ha sido ratificado por la misma Excma. Corte Suprema en al menos dos oportunidades, y que además ha ido influyendo decisiones jurisdiccionales en otros contextos.

⁷¹ LA TERCERA. *Una guerra declarada: la lucha de Unión Española por extirpar a las casas de apuestas del fútbol chileno*. Edición online, 6 de septiembre de 2023.

1. *POLLA CHILENA DE BENEFICENCIA S.A. CON MUNDO PACÍFICO S.A.*

El 12 de septiembre de 2023, varios medios de comunicación dieron a conocer una relevante noticia. La Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema, en la causa caratulada “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A. (Rol N° 152.138-2022), resolvía un recurso de protección a favor de Polla Chilena de Beneficencia S.A. (en adelante, “Polla”), definiendo como ilegal la actividad de las casas de apuestas en línea y estableciendo la inactividad de los distribuidores de internet en el bloqueo de dichas páginas como un acto vulneratorio de los derechos fundamentales de la recurrente. Si bien el detalle y los efectos de esta sentencia serán estudiados a continuación, al momento de dictarse fue definida por la prensa como un “duro golpe” a la industria y a la actividad del fútbol⁷².

En cuanto a los antecedentes, Polla había presentado un recurso de protección en contra de Mundo Pacífico S.A., un proveedor de servicios de internet con presencia en la octava región a quien reclamaba el acto arbitrario de omitir respuesta a una solicitud de bloqueo de veintitrés sitios web que desarrollaban desde el extranjero la actividad de apuestas en línea. Fundamentaban su recurso, entre otros argumentos, en que el artículo 24 H de la Ley General de Telecomunicaciones (en adelante, “Ley N° 18.168”) precisamente las faculta para ejercer el excepcional derecho de bloquear contenido considerando la naturaleza ilícita de la actividad, lo que primaba sobre el principio de neutralidad de la red⁷³. Al no hacerlo, reclamaba Polla, se estaría vulnerando el derecho de propiedad que tienen como única entidad autorizada para el desarrollo de la actividad referida.

Si bien en primera instancia la acción fue rechazada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, señalándose que la vía de protección no era la apropiada y que los derechos no eran indubitados⁷⁴, la sentencia fue revocada por la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema bajo los siguientes argumentos. Primero, luego de señalar en los considerandos Cuarto y Quinto las normas de relevancia de la Constitución (numeral 19 del artículo 63), del Código Civil (artículo 1466) y Código Penal (artículo 277, 278 y el numeral 14 del artículo 495), junto con aquella normativa que regula la actividad de Polla, la Excma. Corte Suprema sostiene claramente que la actividad se encuentra proscrita de nuestro ordenamiento jurídico, con determinados efectos civiles y penales.

⁷² LA TERCERA. *Duro golpe a las casas de apuestas online: Corte Suprema las declara ilegales y ordena bloquearlas*. Edición online, 12 de septiembre de 2023.

⁷³ Al respecto, el literal a) del artículo 24 H de la Ley N° 18.168 señala: “a) No podrán arbitrariamente bloquear, interferir, discriminar, entorpecer ni restringir el derecho de cualquier usuario de Internet para utilizar, enviar, recibir u ofrecer cualquier contenido, aplicación o servicio legal a través de Internet, así como cualquier otro tipo de actividad o uso legal realizado a través de la red”.

⁷⁴ Corte de Apelaciones de Concepción, Causa Rol N° Protección-63.620-2022, Caratulada “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A., considerandos 8° y 9°.

Sexto: Que, como se puede colegir de las normas citadas, la apuesta deportiva on line, como lo es la actividad que denuncia la recurrente de autos, se encuentra proscrita en nuestro ordenamiento jurídico, revistiendo a las deudas contraídas en dichos juegos de azar de objeto ilícito, como asimismo sancionando penalmente a quienes posibilitan dicha actividad como a quienes participan de ella —énfasis nuestro—.

Es necesario señalar que las normas a las cuales hace referencia la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema no son nuevas en la discusión. En particular, son precisamente los argumentos a favor de la ilicitud que a lo largo de la tramitación del Boletín N° 14.838-03 han esgrimido tanto la administración del Presidente Piñera como la administración del Presidente Boric⁷⁵. Son también coincidentes con los argumentos aportados por la Superintendencia de Casinos de Juego (en adelante, “SCJ”) a propósito de los informes que ha evacuado en el contexto de las consultas elaboradas por el Servicio de Impuestos Internos⁷⁶ y el Ministerio de Justicia⁷⁷, y que ha sostenido públicamente en distintos medios de comunicación y durante sus intervenciones en la tramitación del Boletín N° 14.838-03. Todavía más relevante, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema ahonda en una extensa discusión que se ha dado respecto de la correcta interpretación del numeral 19 del artículo 63 de la Constitución. Lo anterior es interesante desde dos puntos de vista.

Primero, recoge los argumentos esgrimidos por la Asociación Chilena de Casinos de Juego durante la tramitación del Boletín N° 14.838-03 en base a un informe encargado al abogado Luis Cordero Vega (posteriormente Ministro de Justicia y actual Subsecretario de Interior)⁷⁸. Sobre este punto, respecto de si el numeral 19 debía interpretarse (solamente) como una garantía para los agentes económicos y/o como una prohibición general, es claro que la Tercera Sala opta por la teoría de la “dispensa legal”, entendiendo por ella casos donde “el legislador prohíbe con carácter general un determinado comportamiento como socialmente dañino o indeseable, pero permite que se pueda levantar dicha prohibición

⁷⁵ Ver para estos efectos, Mensaje N° 464-369, de fecha 1° de marzo de 2022 con el que S.E. el Presidente de la República inicia un proyecto de ley que regula el desarrollo de plataformas de apuestas en línea, 10. En específico, se sostiene que “como se indicó anteriormente, en Chile los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, en principio, de naturaleza ilícita, que sólo excepcionalmente en virtud de una ley es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente. De esta manera, toda apuesta y juego de azar que se desarrollen fuera de aquellas que cuentan con habilitación legal expresa para ello (apuestas hípcas; Lotería de Concepción; Polla Chilena de Beneficencia; Casinos de Juego y Bingos, loterías y sorteos similares, con fines benéficos o de solidaridad), son ilegales”.

⁷⁶ SUPERINTENDENCIA DE CASINOS DE JUEGO. Oficio Ordinario N° 31/2022, de 7 de enero de 2022, reiterado mediante Oficio Ordinario N° 882/2022, de 24 de junio de 2022.

⁷⁷ SUPERINTENDENCIA DE CASINOS DE JUEGO. Oficio Ordinario N° 1.307/2022, de 13 de septiembre de 2022.

⁷⁸ Se debe recordar que la existencia de dicho informe fue especialmente polémico en la fiscalización que comentaremos del Ministerio de Justicia a la ANFP, en atención a que las plataformas de apuestas en línea reclamaban que el Subsecretario de la cartera no contaba con la debida independencia sobre el asunto a resolver si el jefe de la misma ya se había pronunciado al respecto (mientras ejercía como abogado particular).

para determinados casos excepcionales. No estamos por tanto ante una prohibición (preventiva) con reserva de autorización, sino ante una prohibición (represiva) con reserva de exoneración”⁷⁹. Al entender la reserva legal desde este punto de vista podemos sumar un nuevo argumento en contra de la actividad de las casas de apuesta en línea, el cual no ha sido profundizado a la fecha. Ellas adolecerían de objeto ilícito no sólo en atención a la regulación de los juegos de azar en el artículo 1466 del Código Civil, sino también por contravenir el derecho público chileno según se señala previamente en el artículo 1462.

Segundo, no existiría autorización en este caso en atención a lo que Contardo define como “permisión general de juegos de destreza física o intelectual” del Código Civil. Dicho autor analiza la sentencia que venimos comentando, y si bien reconoce la existencia del principio de reserva legal, luego sostiene que dicha prohibición se extiende sólo a los juegos de azar y no a las apuestas deportivas. Al respecto, señala que “*mientras no exista una prohibición general, la apuesta en un juego de destreza física, que puede ser o no deportiva, sigue siendo lícita en la legislación chilena, pues está permitida por el Código Civil. La reserva legal de la misma se cumple por la permisón general de ella en juegos de destreza física o intelectual. La prohibición descansa, por el contrario, en los juegos de azar*”⁸⁰. No obstante, lo que precisamente señala la Tercera Sala es que efectivamente existe una prohibición general, y que no existe exoneración para la conducta específica (apuestas deportivas, que desde la perspectiva de Contardo abarcan juegos de destreza física o intelectual). Las excepciones, de existir, debiesen ser interpretadas de forma restrictiva y no amplia (abarcando la explotación comercial de la misma). Por último, tampoco debemos olvidar que el artículo 2263 Código Civil otorga acción en los casos de juegos de fuerza o destreza corporal “con tal que en ellos no se contravengan las leyes”, lo que no sucedería en el caso.

Parece claro entonces que la Tercera Sala analiza en específico la actividad de las casas de apuestas en línea, y en el entendido que puede haber excepciones a la prohibición general de la actividad, la Tercera Sala no considera a la actividad señalada una de ellas, como por el contrario sí sucede con Polla a través de su sistema de pronósticos deportivos. Este ejercicio de contrastes le permite hablar de un monopolio legal construido a partir de ser el único caso de excepción, pues Polla se encuentra autorizada de manera exclusiva y excluyente para realizar la actividad. Lo anterior, el considerando Séptimo que transcribimos a continuación.

Séptimo: Que, siendo una actividad prohibida por regla general, nuestro ordenamiento jurídico regula pormenorizadamente las situaciones en que la misma puede excepcionalmente, realizarse, precaviendo con ello el impacto social que puede tener ésta, puesto que, conforme da cuenta la historia de la Ley N° 19.995, en el mensaje presidencial del proyecto de ley (Mensaje N° 051-340/ 17 de junio de 1999), constituye una finalidad de la norma resguardar a las personas respecto de las posibles consecuencias sociales de los juegos de azar.

⁷⁹ HERMUT (2011), 247.

⁸⁰ CONTARDO (2024), 184-185.

Al respecto, las apuestas deportivas se encuentran reguladas en el Decreto Ley N° 1.298, precedentemente citado, que circunscribe la organización, administración, operación y control de este sistema a la recurrente de autos, asimismo, el reglamento respectivo establece que, las apuestas se pueden realizar por plataformas electrónicas, pero que deben ser determinados, definidos y autorizados previamente por aquella, en consecuencia se excluye de la posibilidad de ejecutar cualquier otra iniciativa análoga de apuestas deportivas sin la expresa autorización legal, puesto que cómo se ha señalado, de acuerdo al ordenamiento legal vigente ésta corresponde de manera exclusiva y excluyente a Polla Chilena de Beneficencia S.A. —énfasis nuestro—.

Si bien Contardo critica la sentencia sobre este punto (en cuanto la actividad de Polla no constituirá un monopolio, y de existir este no abarcaría a todas las apuestas deportivas)⁸¹, lo cierto es que en base a la reserva legal sostenida por la sentencia, Polla es la única habilitada para desarrollar dichas apuestas (cualquiera sea la amplitud que atribuyamos a la habilitación legal del sistema de pronósticos deportivos regulado por el D.L. N° 1.298, de 1975).

Respecto de las obligaciones del proveedor de internet, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema señala que existe una prohibición de bloquear el acceso a páginas web pero sólo respecto de actividades lícitas, aventurando un criterio que desarrollaría en extenso en otra sentencia posterior que revisaremos oportunamente, relativo al deber de bloquear de contenido ilícito, conducta que no afectaría el principio de neutralidad de la red.

***Octavo:** (...) De lo expuesto, se advierte que el proveedor de servicios de internet tiene prohibido restringir servicios, contenido, actividades o uso legal, de lo que se desprende que, si los mismos carecen de dicha calificación, puede y debe bloquearlos, más aún cuando la solicitud proviene de la única entidad autorizada para el desarrollo de la actividad referida. (...) —énfasis nuestro—.*

Es así como en virtud de lo expuesto, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema acoge el recurso de protección presentado por Polla en cuanto existiría una afectación a su derecho a propiedad sobre la explotación de la actividad de apuestas deportivas en línea.

***Décimo:** Que, conforme lo establecido en autos, siendo la recurrente, de acuerdo a la normativa vigente, la única persona jurídica habilitada legalmente en nuestro país para desarrollar la actividad de apuestas deportivas mediante sus sistemas informáticos dispuestos tanto para la atención presencial de las personas, como en su modalidad en línea, se estima configurada la afectación denunciada respecto a su derecho de propiedad, toda vez que al contar con la concesión exclusiva de la explotación de dicha actividad, la circunstancia de facilitar por la recurrida la oferta de un sistema de apuestas contrario al ordenamiento vigente y la consecuente negativa a concretar el bloqueo de los sitios de internet referido, más aún cuando se trata de una actividad ilegal, identificada y denunciada por la Superintendente de*

⁸¹ CONTARDO (2024), 188.

Casinos ante el Ministerio Público, afectan gravemente el ejercicio de su derecho de propiedad sobre la autorización exclusiva y excluyente de ejecución de las apuestas deportivas en modalidad en línea el que se ve perturbado por la oferta, no ajustada a derecho, realizada por las empresas de internet materializada a través del prestador de servicios de internet recurrido —énfasis nuestro—.

Undécimo: Que, en consecuencia, la conducta de la recurrida de omitir la respuesta requerida por la recurrente, fundada indirectamente, de acuerdo a su informe, en que estima que carece de competencias para efectuar el referido bloqueo, torna su actuar en ilegal y arbitrario, puesto que, siendo las apuestas deportivas en línea una actividad restringida en su explotación exclusivamente a quien se encuentre autorizado legalmente al efecto, lo que reviste de ilegalidad a cualquier otra actividad desarrollada al margen del ordenamiento legal, su negativa afectó la garantía constitucional del artículo 19.Nº 24 de la Carta Fundamental de la recurrente toda vez que ésta se encuentra habilitada por la ley para desarrollar la citada actividad, la que indefectiblemente se ve mermada por la que se desarrolla ilegalmente y sin fiscalización por los sitios denunciados, motivo por el cual el recurso debe ser acogido en los términos que se señalará en lo resolutive del fallo —énfasis nuestro—.

2. INFLUENCIAS DEL FALLO POLLA CON MUNDO PACÍFICO S.A. EN OTRAS SENTENCIAS

Como hemos insinuado, la sentencia de la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema de septiembre de 2023 ha generado una fuerte influencia en otras resoluciones judiciales. Con ello, si bien los efectos fueron específicos, su contenido siempre tuvo vocación de universalidad. A continuación, destacamos los más relevantes de ellos.

2.1. FISCALIZACIÓN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA A LA ASOCIACIÓN NACIONAL DE FÚTBOL PROFESIONAL Y RECHAZO DE RECURSO DE PROTECCIÓN

Cuando comentamos lo sorpresiva que fue la sentencia de Polla siempre hablamos en clave de temporalidad. No nos referimos, entonces, a un tema de contenido (pues, como dijimos, era la posición que constantemente sostenían órganos fiscalizadores y poder Ejecutivo), sino el momento en que fue dictada. Pero si miramos los antecedentes un poco en detalle, podremos aventurar que, por medio de ella, la Excma. Corte Suprema buscaba fijar un precedente que invocar en las controversias futuras que sobre el mismo tema se le presentarían. El 31 de agosto de 2023, dos semanas antes de la sentencia que acogió el recurso de protección de Polla, la Subsecretaría de Justicia del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos dictó el Oficio Ordinario Nº 5293, en el cual ordenó a la Asociación Nacional de Fútbol Profesional (en adelante, “ANFP”) dejar sin efecto cualquier contrato que vinculara a la ANFP con una empresa de apuestas específicas que daba origen al nombre del torneo profesional. Lo anterior en cuanto dicho vínculo constituiría una infracción grave a los estatutos de la asociación.

La ANFP buscó dejar sin efecto el acto administrativo mediante un recurso de protección. El anterior fue declarado inadmisibile por la 11ª. Corte de Apelaciones de Santiago

el 27 de septiembre de 2023⁸², bajo el argumento que la acción de la ANFP como recurrente era impugnar la aplicación de una norma legal –algo que excede la cobertura de un recurso de protección– y:

“en especial atendido lo resuelto recientemente por la Excma. Corte Suprema con fecha doce de septiembre de dos mil veintitrés en causa rol 152138-2022 y el claro tenor de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 557 del Código Civil, siendo las alegaciones vertidas por la actora contrarias a derecho” –énfasis nuestro–.

Presentada la reposición (que fue rechazada) con apelación en subsidio, el 18 de octubre de 2023, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema ratificó la sentencia de primera instancia⁸³. Al ratificar la sentencia, debemos entender, lo hace en todas sus partes y validando las dos ideas centrales del fallo de la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago. Primero, la facultad del Ministerio de Justicia de fiscalizar dichos contratos conforme al artículo 577 del Código Civil, y, segundo, que no había espacio para recurso alguno considerando la declarada ilicitud de la actividad. Agotado el camino judicial, la ANFP dio de baja los contratos con casas de apuestas.

2.2. PUBLICIDAD DE CASAS DE APUESTAS EN HORARIOS DE PROTECCIÓN DE MENORES

Siguiendo la tendencia antes señalada, el 9 de julio de 2024 la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago⁸⁴ resolvió una apelación (reclamación de legalidad) por parte de Red de Televisión CHV S.A. en contra de una resolución del Consejo Nacional de Televisión por la cual se imponía una sanción por exhibir, a través de Chilevisión y durante el horario de protección de menores de edad, publicidad de plataformas digitales de apuestas deportivas. Si bien la recurrente trató de desestimar la naturaleza de azar de la actividad, lo que fue desestimado por la Corte señalando al respecto, respecto de la reclamación de la recurrente en cuanto no existiría una regulación que prohíba la publicidad de las casas de apuestas deportivas en horario de protección de menores, la Ilma. Corte de Apelaciones de Santiago se refiere luego a la sentencia de Polla sobre la proscripción de la actividad.

⁸² CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, Sentencia Causa Rol N° Protección-14919-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.

⁸³ CORTE SUPREMA, Sentencia Causa Rol N° 235.469-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.

⁸⁴ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-257-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.

9º) (...) parece del todo coherente entender que promocionar una actividad ilícita en horario protegido para menores, generando el peligro de que estos sean partícipes de esa actividad, puede afectar la formación espiritual e intelectual de la niñez y la juventud, sin que resulte razonable demandar una norma legal o reglamentaria que así lo señale para comprenderlo de esa forma —énfasis nuestro—.

En virtud de los argumentos antes expuestos y otros relativos al rol y facultades del CNTV y el contenido mismo de la publicidad, la Iltma. Corte de Apelaciones desestimó el recurso, ratificando la multa impuesta por el Consejo Nacional de Televisión. La sentencia no fue objeto de recursos, motivo por el cual se encuentra firme y ejecutoriada. No obstante, es de justicia declarar que durante el proceso de revisión de este artículo la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago se pronunció sobre otro recurso⁸⁵, en base a los mismos antecedentes, siguiendo lo que al parecer podría ser un criterio contrario. A la fecha de cierre de este artículo, los abogados del Consejo Nacional de Televisión se encontraban preparando el recurso de queja.

Sexto: De lo anterior, entonces, se desprende que al no existir aun una norma prohibitiva que sancione expresamente la difusión de ese contenido en spots publicitarios en un horario protegido, mal puede colegirse la infracción que arguye el CNTV, ya que esa decisión atenta contra el principio de tipicidad, aplicable al Derecho Administrativo Sancionador, en cuanto la pretendida prohibición de contenido se edifica en un supuesto inexistente, toda vez que aún no ha sido expresamente vedada la difusión de apuestas en línea o de avisos publicitarios vinculados a ese tipo de apuestas, por lo que asiste razón al recurrente para pedir la revocación de la mentada resolución —énfasis en el texto original de la sentencia—.

2.3. RECHAZO DE UN RECURSO DE AMPARO ECONÓMICO

El 7 de mayo de 2024, la Tercera Sala de la Excm. Corte Suprema tuvo otra oportunidad de pronunciarse sobre la materia, esta vez en sede de amparo económico⁸⁶. De acuerdo a los antecedentes, el recurrente había estimado que la Municipalidad de Santiago había impedido el ejercicio de una actividad económica al poner término a una patente comercial que amparaba el funcionamiento de un centro de acceso a internet. Lo cierto es que se acreditó que en dicho establecimiento se facilitaba el desarrollo de apuestas en línea. Como punto de partida, la Excm. Corte Suprema deja claro que el derecho a ejercer una actividad económica no es absoluto, sino que reconoce como límite la moral, el orden público y la seguridad nacional, respetando, en todo caso, las normas regales que

⁸⁵ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-258-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.

⁸⁶ CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 251.304-2023, caratulada “Cybernet SpA con Ilustre Municipalidad de Santiago”.

regulan dicha actividad⁸⁷. Dicho lo anterior, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema ratifica la ilicitud de la actividad de apuestas en línea, en base a los argumentos tantas veces esgrimidos⁸⁸.

Pero como anunciamos anteriormente, esta sentencia también profundiza en las obligaciones para los proveedores de servicios de internet que emanan de la letra H del artículo 24 de la Ley N° 18.168. En tal sentido, la Tercera Sala de la Excma. Corte Suprema no sólo señala que al bloquear una página web de una plataforma de apuestas en línea no se vulnera el principio de neutralidad de la red, sino que señala que hacerlo es una obligación en determinados casos.

Décimo tercero: (...) Tampoco es efectivo lo aseverado respecto a que no puede bloquear las direcciones que permiten acceder a los sitios de juegos de apuestas on line por impedírsele el principio de neutralidad de la red consagrado en la Ley N° 18.169 (Nota del autor: debe decir 18.168); pues su artículo 24 H letra a) dispone: “a) No podrán arbitrariamente bloquear, interferir, discriminar, entorpecer ni restringir el derecho de cualquier usuario de Internet para utilizar, enviar, recibir u ofrecer cualquier contenido, aplicación o servicio legal a través de Internet, así como cualquier otro tipo de actividad o uso legal realizado a través de la red (...)”. Como se observa la ley solo prohíbe el bloqueo arbitrario. Siendo los juegos de azar —incluidos los juegos on line— una actividad ilícita no sólo estaba facultado para restringir el acceso sino que obligado a realizarlo.

Por lo mismo, concluye nuestro máximo tribunal, la Municipalidad no sólo se encontraba facultada para clausurar el establecimiento, sino compelida a hacerlo conforme al artículo 58 de la Ley de Rentas Municipales, lo que junto a otros argumentos permite descartar la existencia de ilegalidad o arbitrariedad en la actuación del Municipio, confirmando la sentencia apelada y rechazando en consecuencia el amparo.

⁸⁷ Considerando Undécimo: “Que, de las normas expuestas surge que previo al inicio de cualquier actividad comercial que se pretenda ejercer se debe contar con permiso y patente municipal que autorice a explotar el giro que se desarrollará en el establecimiento. Lógicamente debe tratarse de una actividad lícita, no prohibida por la ley. En efecto, es el propio constituyente quién en el artículo 19 N° 21 protege el derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, la cual debe ejercerse respetando las normas legales que la regulen” —énfasis nuestro—.

⁸⁸ Considerando Duodécimo: “Que como se señaló en el considerando undécimo, está acreditado que en el local comercial del recurrente se desarrollaban apuestas on line, funcionando el establecimiento como una sala de juegos. Estas apuestas constituyen juegos de azar, actividad ilícita prohibida por nuestra legislación, la que se encuentra regulada en el artículo 1466 del Código Civil, artículos 275, 276 y 277 del Código Penal y en la Ley N° 19.995. De este modo, al no tener el actor un permiso de operación de un Casino de Juego en los términos previstos por el último cuerpo normativo citado, jamás pudo contar con patente para desarrollar tal actividad, la que no se encuentra cubierta con su patente de acceso a internet” —énfasis nuestro—.

2.4. INVESTIGACIONES PENALES

Por último, si bien este artículo no tiene por objeto discutir si las actividades de apuestas en línea constituyen los delitos de explotación ilegal de loterías y juegos de azar, previstos y sancionados en los artículos 275 y siguientes del Código Penal, vale tener presente los argumentos por los cuales el 8º Juzgado de Garantía de Santiago ordenó la reapertura de las investigaciones contra determinadas plataformas y personas el pasado 10 de mayo de 2024. Para efectos de tomar su decisión, el Juzgado de Garantía hace expresa referencia a la sentencia de Polla, y, pese a reconocer que ella se dictó en sede de protección, la causa penal se basa en los mismos hechos (siendo muchas de las plataformas las investigadas penalmente). Además, reconoce que es la Excma. Corte Suprema –como órgano encargado de uniformar la jurisprudencia del país– la que señala en abstracto que estamos ante una figura sancionada penalmente, lo que impide concluir en dicho momento que los hechos no sean constitutivos de delito⁸⁹. Con todo, aun cuando a futuro se descartase la tipicidad a la luz del Código Penal, subsisten las investigaciones en torno a los delitos de la Ley de Hipódromos y el Código Tributario. Además, se mantendrían la ilicitud y proscripción en base a las demás disposiciones señaladas.

⁸⁹ 5) (...) existe otro antecedente sobre la apreciación o valoración que realizan los tribunales sobre este tipo de conducta, cual es la sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema de Justicia, en la causa Rol N° 152.138-2022, con fecha 12 de septiembre de 2023, en la que se expuso como fundamento para acoger el recurso de protección, entre otros argumentos, que “la apuesta deportiva online, como lo es la actividad que denuncia la recurrente de autos, se encuentra prosrita en nuestro ordenamiento jurídico, revistiendo a las deudas contraídas en dichos juegos de azar de objeto ilícito, como asimismo sancionando penalmente a quienes posibilitan dicha actividad como a quienes participan en ella”. Si bien esta sentencia fue dictada en otra causa, en sede de protección, lo cierto es que la solicitud que la motiva fue planteada por uno de los querellantes de este mismo proceso y en relación a ciertos sitios web y plataformas que ofrecen apuestas online, que coinciden, en su mayoría, con los investigados de la presente. De tal manera, cabe concluir que no es posible descartar, por ahora, que los hechos investigados constituyan los delitos que se denuncian, teniendo en consideración que ha habido discusión sobre el particular en esta misma causa con anterioridad, descartándose la falta de tipicidad, y teniendo presente también que la Excma. Corte Suprema de Justicia, entre cuyas funciones está la de uniformar la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, ha invocado como fundamento en un recurso de protección, vinculado con estos mismos hechos, que las apuestas deportivas on line están sancionadas penalmente (...) –énfasis nuestro–.

II TRIBUTACIÓN RESPECTO DEL IVA EN UN MARCO DE ILEGALIDAD

1. LA OPINIÓN DE LA EXCMA. CORTE SUPREMA RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE IVA A LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS

Si bien suele acudir al famoso caso Dávila para exponer la posición de la Excma. Corte Suprema en materia de tributación de actividades ilícitas⁹⁰, lo cierto es que de no ser aplicable el mismo criterio en temas de IVA (lo que es discutible)⁹¹ también existe un pronunciamiento específico de nuestro máximo tribunal sobre la influencia de la ilicitud de una actividad gravada con dicho impuesto⁹². De acuerdo a los antecedentes, un sujeto fue condenado producto de la venta de discos compactos no originales (*piratas*). La pretensión del Servicio de Impuestos Internos era que además se aplicasen las disposiciones del N° 9 del artículo 97 del Código Tributario (al igual que reclama respecto de las plataformas ilegales), desde el momento en que el sujeto no registraba actividad de comerciante y efectuó clandestinamente actos de comercio sin pagar los impuestos con que dicha actividad se encuentra gravada. Al respecto, en el considerando Sexto se señala:

Sexto. Que del examen de esos hechos inmodificables, fluye como acertadamente resuelve el tribunal de primer grado, debidamente reproducido por el de alzada, que el artículo 2° del D.L. 825, de mil novecientos setenta y cuatro, al precisar el concepto de venta, no distingue si los bienes corporales objeto de la convención, tienen una procedencia lícita o ilícita y, a su vez, el artículo 2°, número 1°, del D.L. 824, del mismo año, al definir la noción de renta, prescribe que son los ingresos que constituyen utilidad o beneficio que rinde una cosa o actividad, cualquiera sea la naturaleza, origen o denominación, de donde necesariamente se desprende que la legislación tributaria no diferencia entre entradas producidas por actividades legítimas o ilegales (...) —énfasis nuestro—.

Con ello, se reafirma el criterio-Dávila en base a un análisis exegético del concepto de “venta” establecido en el numeral 1° del artículo 2° D.L. N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, “LIVS”). Llevándolo a nuestro terreno, si el hecho gravado “venta” no distingue si el origen de los bienes objeto de la convención tienen o no procedencia lícita o ilícita, tampoco se realiza dicha distinción al momento de definir el hecho gravado “servicio” en el numeral 2° del artículo 1° del mismo cuerpo legal, que

⁹⁰ CORTE SUPREMA, Sentencia Rol N° 3.983-1996, “Juan Pablo Dávila con Servicio de Impuestos Internos”.

⁹¹ Al respecto, respecto de las actividades de las plataformas digitales y casas de apuestas online Cavada sostiene que bajo la misma lógica del caso Dávila “puede sostenerse que los ingresos ilícitos están afectos a IVA si es que se corresponden con servicios afectos a IVA, no exentos”, sin necesidad de acudir a un pronunciamiento específico en tema de impuesto al valor agregado. CAVADA (2022), 5.

⁹² CORTE SUPREMA, Sentencia Causa Rol N° 990-05, Anonimizada.

requiere que se realice una acción o prestación y la existencia de algún tipo de remuneración por ella.

Dicho lo anterior, la Excma. Corte Suprema otorga un argumento de fondo. No hacer tributar a las actividades ilícitas vulneraría el principio de igualdad de los tributos, que deriva de los numerales 2º y 20º del artículo 20 de la Constitución⁹³.

SÉPTIMO: Lo anterior en base a un criterio de igualdad de los tributos. Sería correcto hacer tributar la actividad ilícita porque no parece equitativo que el legislador grave las actividades mercantiles lícitas y libere de estas cargas aquellas realizadas al margen de la ley y por eso que el injusto previsto en el numeral 9º del artículo 97 del Código del ramo, castiga “el ejercicio efectivamente clandestino del comercio”, en otras palabras, los actos de esta naturaleza realizados al margen de la legalidad, que es exactamente lo que acontece en la especie pues en realidad no se sanciona propiamente la elusión de los gravámenes, como lo reclama el compareciente, sino el ejercicio furtivo del comercio, acción distinta de aquél, y cuya clandestinidad se refuerza con la procedencia delictual de las mercancías, sin perjuicio de la penalidad que pudiera corresponderle por el delito que las originó—énfasis nuestro—.

Queda claro, entonces, que para la Excma. Corte Suprema la antijuricidad no obsta la verificación de hecho gravado, por lo tanto, los contribuyentes no pueden ampararse en dicha circunstancia para no cumplir con sus obligaciones tributarias.

2. LA POSTURA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ACTOS ILÍCITOS

El Servicio de Impuestos Internos ha tenido una postura clara y constante respecto de carecer de competencia para calificar la licitud o ilegalidad de una determinada actividad. Por el contrario, sólo le corresponde, dentro de sus atribuciones, interpretar si la actividad respectiva se encuentra afecta o no con algún tributo. Esta idea ha tenido un amplio desarrollo jurisprudencial a nivel administrativo que se manifiesta constantemente⁹⁴, pero también con un especial énfasis, en la industria del juego. Así, podemos encontrar oficios respecto de la tributación de las plataformas de juegos y apuestas en línea⁹⁵, de otra actividad que opera al margen de la ley como los tragamonedas de barrio⁹⁶, e incluso respecto nuevas modalidades de juego al interior de los casinos distintas de aquellas autorizadas por la Ley N° 19.995⁹⁷. Para efectos de organizar la discusión, analizaremos la postura del Servicio

⁹³ FERNANDOIS (2014), 161-162; NAVARRO (2016), 150-152, entre otros.

⁹⁴ La más reciente de ellas en materia de IVA en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 369, de 15 de febrero de 2024.

⁹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42, de 11 de junio de 2020. Ver también Oficio N° 233, de 25 de enero de 2022, Oficio N° 1.802, de 3 de junio de 2022, Oficio N° 3.141, de 26 de octubre de 2022.

⁹⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 122, de 22 de enero de 2013.

⁹⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.388, de 27 de diciembre de 2016.

en atención al hecho gravado como respecto de la base imponible que debiese afectar a la actividad en un contexto de ilicitud.

2.1. HECHO GRAVADO

Como es sabido, por medio de la Ley N° 21.210 se incorporó como nuevo hecho gravado especial del artículo 8° una letra n) los así llamados servicios digitales realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero. En específico, por medio de la Circular N° 42, de 11 de junio de 2020, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que debe aplicarse IVA a la remuneración percibida por los servicios de entretenimiento prestados por medio de plataformas de juegos y apuestas *on line*, la hipótesis del numeral 2 (el suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital), lo que además ha sido ratificado posteriormente mediante oficios⁹⁸. Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos sigue la lógica exegética elaborada por la Excma. Corte Suprema (ejemplificando con conductas que verifican el hecho gravado independiente de su licitud), armónica con lo dispuesto en el artículo 4 del Código Tributario⁹⁹, criterio que también se ha sostenido a nivel de doctrina respecto de esta actividad en específico¹⁰⁰.

En aquellos casos donde se cobra una remuneración por concepto de intermediación, si el servicio es utilizado en nuestro país y tiene por objeto conectar a los jugadores (clientes de la plataforma) con otras plataformas que suministran este tipo de entretención digital, sería una actividad propia de los servicios de correduría comprendida en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁰¹, estando en consecuencia gravado antes de los cambios de la Ley N° 21.420 y por supuesto luego de ellos.

Un antecedente relevante respecto de la verificación del hecho gravado del numeral 2) de la letra n) del artículo 8° de la LIVA es el hecho que, consultado durante la tramitación del Boletín N° 14.838-03 por la tributación de las plataformas de apuestas en línea bajo el sistema actual y en específico la aplicación de IVA, el representante de un grupo de casas de apuestas señaló que la actividad se encontraba gravada con IVA desde la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, pero manifestando reparos respecto de la interpretación que el Servicio de Impuestos Internos realizaba sobre la base imponible¹⁰², algo que se

⁹⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.

⁹⁹ En este sentido, el mencionado artículo dispone que de las disposiciones tributarias no se desprende, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

¹⁰⁰ Así, Cavada sostiene “el hecho gravado es (...) el suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital (...) con prescindencia de la actividad subyacente, que efectivamente puede ser ilícita”. Ver CAVADA (2022), 4.

¹⁰¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.

¹⁰² COMISIÓN DE ECONOMÍA, FOMENTO; MICRO, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA; PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES Y TURISMO. Cámara de Diputadas y Diputados, sesión del 17 de enero de 2023.

ha sostenido formalmente luego¹⁰³, lo que nos permite conectar con el siguiente tema de discusión.

2.2. BASE IMPONIBLE

Consultado al respecto, el Servicio de Impuestos ha señalado que no les es aplicable a las plataformas de apuestas en línea la base imponible establecida en el régimen legal de los casinos presenciales¹⁰⁴, tal como pretende la industria, debiendo aplicarse entonces la regla general del artículo 15 de la LIVA, esto es, la base imponible es todo el valor de las operaciones. *“Luego, la remuneración (base imponible) corresponde a todos los depósitos o pagos realizados a una plataforma que ofrece este tipo de servicios de entretenimiento digital; que, en los hechos, tienen como objeto adquirir fichas virtuales o saldos representativos de dinero que permiten realizar apuestas o tomar parte en juegos de casino o de azar. Lo anterior es independiente de la ganancia o pérdida que pueda lograr cualquiera de las partes en el juego propiamente tal, dado que ello obedece simplemente a una consecuencia del uso del servicio y no a la remuneración por el mismo”*¹⁰⁵. El carácter especialísimo de la base imponible de los juegos de casinos también se había declarado no aplicable a las máquinas tragamonedas, lo que demuestra consistencia por parte del organismo fiscalizador¹⁰⁶. A nivel doctrina comparada también se ha sostenido que a falta de norma especial en las apuestas, se debe hacer primar la base imponible general¹⁰⁷.

Lo que no deja de ser curioso es que, como señalamos en el punto anterior, las plataformas de apuestas en línea que operan en la ilegalidad en nuestro país se muestren en contra de este criterio. Y digo curioso pues podría demostrar cierta inconsistencia, en cuanto mientras señalan que pueden desarrollar sus actividades en nuestro país pues ellas estarían simplemente desreguladas y no serían ilícitas, abogan por una interpretación que no es otra que se les aplique una base imponible lo más cercana posible o idéntica a la de la industria regulada del juego presencial¹⁰⁸.

¹⁰³ AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA (2024), 30.

¹⁰⁴ De acuerdo al Servicio de Impuestos Internos, la base imponible del impuesto a la ventas y servicios está constituida por los ingresos brutos, entendiéndose por ello lo definido en el artículo 24° del Decreto de Hacienda N° 547, de fecha 2 de mayo del 2005. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.

¹⁰⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021. Criterio ratificado por Oficio N° 1.802, de 3 de junio de 2022.

¹⁰⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.

¹⁰⁷ SCHENK et al. (2015), 348.

¹⁰⁸ Al respecto, señalan: “Este criterio carece de todo sustento técnico y contradice además la forma en la cual se calcula el IVA respecto de las operaciones de los casinos presenciales (ejemplo más cercano disponible) y como lo establece también el proyecto de ley de regulación que se discutía ya entonces en el Congreso”. AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA (2024), 28. Lo anterior no es efectivo, en cuanto a la fecha del Oficio N° 3.581 no se había ingresado el proyecto, y además la propuesta de gravarlas con IVA es todavía posterior.

3. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE IVA. INTERPRETACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EN ATENCIÓN A LA POSTURA HISTÓRICA DEL SERVICIO

Uno de los puntos más polémicos en la discusión respecto de la tributación de las plataformas de apuestas en línea en un contexto de ilicitud, fue la exclusión de ellas del régimen de tributación simplificada de IVA establecido en los artículos 35 A y siguientes del Párrafo 7° bis del Título II de la LIVS. Lo anterior, en atención al contenido ilícito de sus actividades. Como lo anterior ha contaminado parte de la discusión, es fundamental interpretar el alcance de la mencionada exclusión, en cuanto en una columna de opinión (posteriormente publicada en un libro recopilatorio) se cuestionó si lo anterior significa un retroceso en el criterio de tributación de los actos ilícitos que hemos expuesto¹⁰⁹.

Como señalábamos, el 14 de marzo de 2023 el Servicio publicó la Resolución Exenta N° 26, en virtud de la cual resolvió excluir del régimen de tributación simplificada señalado a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, que habiéndose inscrito en dicho régimen, con posterioridad a su inscripción el Servicio detecte que los servicios de la letra n) del artículo 8° de la LIVS que presten, consistentes en contenido ilícito, lo incluyan o intermedien (servicios subyacentes), en contravención al ordenamiento jurídico chileno. Con ello sentó un criterio de general aplicación futuro, pero en el fondo quería pronunciarse respecto de un tipo de actividad en específico: aquella vinculada a las apuestas en línea.

En este sentido, reafirmando carecer de competencias para calificar la licitud o ilegalidad de alguna actividad, señala luego que “*de ello no se sigue que este Servicio se encuentre facultado para inscribir o registrar como contribuyentes a quienes realizan actividades ilícitas o que han sido declaradas como ilícitas por otros órganos del Estado, dentro del ámbito de sus competencias*” (considerando 7°). Por lo mismo, y amparado en dos Oficios Ordinarios emitidos por la SCJ que ratifican la necesidad de una autorización legal para explotar la actividad de juegos de azar (considerando 8°), los que hemos señalado, contienen los mismos argumentos que la sentencia de la Excma. Corte Suprema respecto del recurso de protección de Polla, el Servicio establece un “*mecanismo que permite dejar sin efecto la inscripción en el régimen de tributación simplificada (...) en caso que los servicios del artículo 8° letra n) de la LIVS sean realizados en contravención al ordenamiento jurídico chileno*” (considerando 9°).

Respecto de la forma de interpretar esta resolución, es importante señalar que en ningún momento el Servicio de Impuestos Internos se desdice de su criterio histórico sobre tributación de actos ilícitos que expusimos anteriormente. Ni siquiera remotamente da a entender que se trate de una actividad no gravada. De hacerlo, por lo demás, debería seguir las estrictas reglas del Código Tributario respecto del cambio de criterio. Por el contrario, lo que hace es regular el efecto jurídico que respecto de un régimen simplificado tiene la

¹⁰⁹ PINTO PERRY (2024), 37-40. El título de la columna era “Ya no tributan los actos ilícitos”, publicada en el Diario Estrategia el 27 de marzo de 2023.

constatación de la ilicitud de una actividad por parte de otros Órganos del Estado dentro de las esferas de su competencia¹¹⁰.

En este sentido, no deja de ser relevante que, al momento de excluirlas en lo resolutivo, el Servicio de Impuestos Internos tenga la preocupación de seguir llamándolas “contribuyentes” pudiendo haber acudido a otra palabra general (personas, entidades, empresas, etc.). Como sabemos, por contribuyente y conforme al número 5 del artículo 8° del Código Tributario, debe entenderse “*las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos*”. Esto es, independiente de la licitud o ilicitud de su actividad, se trata de entidades “afectadas por impuestos” en atención a las actividades que desarrollan y la verificación de un determinado hecho gravado, sin perjuicio de la cual la plataforma del régimen simplificado no es la herramienta para que ellas cumplan con sus obligaciones tributarias. La interpretación anterior es totalmente armónica con los oficios citados en las páginas anteriores.

Pese a sentirse afectadas por la exclusión, las plataformas de apuestas en línea no han presentado una solicitud de oficio para que el Servicio de Impuestos Internos explique la forma en que deben cumplir sus obligaciones tributarias. Tampoco recurrieron contra la Resolución Exenta. Si bien fue dictada un año después, en el caso de la Circular que determinaba la aplicación de un impuesto adicional a néctares, bebidas isotónicas y bebidas hipotónicas, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago se mostró abierta a revisar actos administrativos del Servicio mediante recurso de protección cuando, dentro de otros argumentos, ellos exceden la mera interpretación tributaria y carezcan de fundamentación¹¹¹.

En resumen, tanto a nivel administrativo como judicial se ha sostenido que la ilicitud de una actividad no es óbice para la verificación de un hecho gravado. Lo anterior en base a una interpretación exegética del elemento objetivo de los mismos, como en base al principio de igualdad de los tributos. En base a dichos argumentos y al criterio inequívoco sostenido de manera sistemática por el Servicio de Impuestos Internos, la Resolución Exenta N° 26 de 2003 no debe ser interpretada como un cambio de criterio por parte de dicho organismo, restringiéndose exclusivamente a la no autorización de utilización del régimen simplificado a un determinado grupo de contribuyentes.

¹¹⁰ Recordar que consultado por la Superintendencia de Casinos de Juego, el Servicio sobre el alcance del Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021, que se pronuncia en extenso sobre la tributación de las plataformas, el Servicio fue claro en recordar que dicho organismo jamás se ha pronunciado sobre la legalidad y legitimación de la actividad, restringiéndose su análisis a determinar si la actividad respectiva se encuentra afecta o no a algún tributo. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 233, de 25 de enero de 2022. Ver también Oficio N° 3.141, de 26 de octubre de 2022.

¹¹¹ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Causa Rol N° Protección-6598-2024, Caratulada “Embotelladoras Chilenas Unidas S.A. con Frigolett”.

III TRIBUTACIÓN EN UN SISTEMA REGULADO

1. TRIBUTACIÓN DE LOS CASINOS PRESENCIALES EN CHILE

Antes de proponer un régimen de tributación para las plataformas de apuestas en línea en un modelo regulado, creo relevante exponer a grandes rasgos los impuestos que gravan a los casinos presenciales y el aporte fiscal que ellos realizan al país. Lo anterior en cuanto es el mercado legal que evidentemente presenta mayores similitudes con el que pretendemos regular, siendo además un régimen de tributación consolidado hace años en términos de recaudación y que ha funcionado en un marco de certeza para los inversionistas.

1.1. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA ACTIVIDAD DE LOS CASINOS PRESENCIALES

El Título VII de la Ley Nº 19.995, denominado “De la afectación”, establece un régimen tributario especial para los casinos de juego presenciales. Su nombre deriva del hecho que parte de los impuestos que se recaudan, son entregados a la Municipalidad y Gobierno Regional donde opera el casino, con el objeto de destinarse para el financiamiento de obras de desarrollo. En resumen, los casinos presenciales se encuentran sujetos a los siguientes impuestos:

1. Conforme al artículo 57, los impuestos específicos que se regulan en la Ley Nº 19.995 son “sin perjuicio” del Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Ventas y Servicios, siendo ellos los primeros que gravan la actividad.
2. Un impuesto de 0,07 UTM, por concepto de ingreso a las salas de juego de los casinos (artículo 58).
3. Otro impuesto específico a los ingresos brutos del juego que obtengan las sociedades operadoras, estableciendo reglas especiales por lo que debe entenderse por “ingreso bruto” y deducciones en la determinación de su base (artículo 59). Este impuesto es el que se encuentra afecto a la destinación comentada en el párrafo anterior (artículo 60) por tener una clara identificación local o regional.

Desde un punto de vista de sacrificios económicos, debemos considerar también la obligación de pagar una oferta económica en virtud de la cual, junto a otros factores, se adjudicaron la posibilidad de desarrollar esta actividad de manera exclusiva en un territorio determinado (regulada en el procedimiento de otorgamiento del permiso de operación) y un eventual aporte adicional por concepto de extenderse el permiso de operación en periodos de vacancia (artículo 26 bis).

1.2. APOORTE FISCAL DE LA INDUSTRIA DEL JUEGO PRESENCIAL

Respecto del aporte que la industria del juego presencial a arcas fiscales realiza, hemos preparado la siguiente tabla en base a los Informes Anuales de la Industria preparados

por la Superintendencia de Casinos de Juego entre los años 2014-2023, respecto de los casinos de juego regidos por la Ley N° 19.995.

TABLA 1. APOORTE CASINOS DE JUEGO REGULADOS POR LA LEY N° 19.995 EN MILLONES.
FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA EN BASE A INFORME ANUAL DE LA INDUSTRIA ELABORADO POR LA SUPERINTENDENCIA DE CASINOS DE JUEGO, RESPECTO DE LOS AÑOS 2014 A 2023.

Año	Impuesto a la Renta	Impuesto específico al juego	IVA Débito Fiscal	Entradas	Total
2023	4.172	83.928	82.016	29.780	199.896
2022	15.583	78.067	77.957	23.951	195.558
2021	11.812	41.291	39.341	9.097	101.541
2020	1.184	13.366	4.456	13.103	32.109
2019	-5.438	54.162	53.210	18.453	120.387
2018	-12.895	54.437	53.599	18.302	113.443
2017	-6.880	50.686	49.822	17.486	111.114
2016	-8.556	50.532	49.270	17.534	108.780
2015	-6.417	48.630	46.853	16.723	105.789
2014	-1.329	42.746	40.991	15.501	97.909

Una serie de conclusiones relevantes pueden desarrollarse a partir de la información allí expuesta. Primero, con excepción del año 2021, el impuesto a la renta pagado por las sociedades operadores fue el tributo de menor recaudación siempre. Es especialmente interesante que un tributo que parece menor, como el cobro por concepto de entrada, recaude más que el impuesto a la renta de las sociedades operadoras, aunque para llegar a conclusiones adicionales debiésemos ver el aporte a nivel de renta de las empresas holding.

Segundo, las sociedades operadoras han comenzado a pagar impuesto a la renta (como industria) solo a contar del año 2022. Lo anterior, por supuesto, debido a la distinta base imponible de cada uno de los tributos señalados en la tabla, y de las deducciones que pueden realizarse a la base del impuesto a la renta, siendo una muy relevante el impuesto específico que afecta a los operadores. Por lo mismo, no es un impuesto en el que, preliminarmente, se pueda “confiar” como fuente de recaudación.

Tercero, con excepción del año más duro de la pandemia, el impuesto específico al juego y el IVA débito fiscal de las sociedades operadoras se mueven casi perfectamente de la mano¹¹². Lo anterior será especialmente relevante al discutir respecto de la naturaleza sustitutiva que podría tener el impuesto específico en la industria del juego en línea.

2. *PROPUESTA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA*

2.1. PRINCIPIO GENERAL E IMPUESTOS A APLICAR

A lo largo de las siguientes páginas, propondremos un régimen de tributación que, tomando como punto de partida el régimen tributario establecido para los casinos presenciales en la Ley N° 19.995, haga los ajustes que sean necesarios en atención a la modalidad en línea de la actividad. Podría señalarse que en lugar de lo anterior podríamos asimilarlos a los tributos vinculados a los juegos de lotería, no obstante se ha señalado que sólo modalidades de juego menos adictivas que los casinos y apuestas (como lo sería la lotería) justifica impuestos menores¹¹³, sin que este sea el caso. Además, parte de los servicios que ofrecen las plataformas de apuestas en línea son sustitutos perfectos de aquellos que ofrecen los casinos presenciales. De esta manera, se propone que los impuestos que afecten a la actividad sean los siguientes:

1. Los impuestos de general aplicación, como el Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Ventas y Servicios.
2. Un impuesto específico en términos idénticos a aquel que afecta a los casinos de juegos presenciales, pero sin destinación en cuanto no se cumplen los requisitos que para ello establece la Constitución.
3. Un impuesto por concepto de apertura de cuentas en una plataforma de apuestas en línea.

En las siguientes páginas se expondrán los elementos que deben estructurar cada uno de estos impuestos en el mercado en línea.

2.2. IMPUESTO A LA RENTA

La aplicación del Impuesto a la Renta a las sociedades operadoras de una plataforma de apuestas en línea, por sobre impuestos específicos, es un tema que no genera conflicto y es la regla a nivel comparado. Por lo tanto, se propone mantener la aplicación de este impuesto

¹¹² El año se explica, probablemente, debido a que los PPM determinados en base al año comercial anterior tuvieron especial impacto en la determinación del IVA Débito Fiscal en un año de pocos ingresos.

¹¹³ GUNAY (2023), 11.

al igual como ocurre en el caso de los operadores de casinos presenciales. Con todo, ya hemos levantado alertas de confiar en este impuesto como herramienta de recaudación, si la industria tuviese un comportamiento similar al de los casinos presenciales. Parte de ello se produce porque, como es lógico, el impuesto específico a la actividad es un gasto especialmente deducible conforme al número 2 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹¹⁴, lo que tiene un impacto relevante a la hora de determinar la base imponible.

2.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por el contrario, la aplicación de IVA a los servicios que prestan las plataformas de apuestas en línea son el principal punto de alarma que han levantado los operadores. Creemos que es oportuno que ellas se encuentren gravadas con IVA por los siguientes argumentos.

2.3.1. Los servicios de apuestas en línea ya se encuentran gravados con IVA

Como hemos señalado, de acuerdo a la interpretación del Servicio de Impuestos Internos (la que comparten en términos de hecho gravado los representantes de las casas de apuestas), los servicios prestados por las plataformas de apuestas en línea, cuando los prestadores se encuentran domiciliados o residentes en el extranjero, se encuentran gravados en la actualidad con el IVA de los servicios digitales. Otras modalidades están gravadas por el hecho gravado “servicio”, lo que también sucede respecto de los prestadores domiciliados o residentes en nuestro país. Por lo mismo, no se propone incorporar un nuevo impuesto a la actividad, sino mantener el actualmente existente.

Por supuesto, incorporar nuevas exenciones de IVA es un tema de política pública que puede ser discutido. No obstante, dos elementos nos invitan a no establecer una exención al respecto. En primer lugar, nuestro país acaba de hacer un esfuerzo relevante por eliminar exenciones a dicho impuesto en virtud de la Ley N° 21.420, por eliminación de la referencia a actividades específicas para gravar los servicios. Ello tenía por objeto simplificar el sistema y asegurar la neutralidad en la cadena del IVA, recomendándose que a futuro sólo se establezca una exención de IVA “cuando no existan instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo deseado de forma más eficiente o equitativa”¹¹⁵. Ir en contrario a este esfuerzo requiere un buen motivo. Por ello, en segundo lugar, debemos traer a colación las últimas exenciones de IVA que se han aprobado en el Congreso, viendo que

¹¹⁴ Sobre este punto, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que no puede descontarse por el artículo 31 N° 2 el impuesto que el casino debe retener por concepto de entradas (por mucho que sea el casino quien decida soportarlo económicamente dejando ingresar a los clientes de manera gratuita), pues no se trataría de un tributo que el casino deba soportar conforme a la redacción del artículo 58 de la ley N° 19.995. Lo anterior sin perjuicio de poder descontarlo como gasto conforme a las reglas generales. Ver para estos efectos Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.984, de 5 de octubre de 2009.

¹¹⁵ MINISTERIO DE HACIENDA (2021), 52-53.

ellas tienen un importante valor sanitario y cultural que justifican el tratamiento preferencial en casos focalizados. Nos referimos a la exención de IVA a los servicios sanitarios rurales (Ley N° 21.581) y la exención a las entidades que prestan servicios culturales en la medida que se puedan asimilar a las sociedades de profesionales (Ley N° 21.622), muy distantes de la actividad del juego en línea, donde no se advierte fácilmente un interés que justifique establecer un trato excepcional liberatorio.

2.3.2. La actividad se encuentra gravada con IVA respecto de los casinos presenciales

Como señalamos, el artículo 57 de la Ley N° 19.995 establece que los impuestos especiales establecidos en dicha ley son sin perjuicio del IVA que pueda afectar a la actividad. Muchos de los servicios que prestan las plataformas de apuestas en línea son idénticos y sustitutos de aquellos del catálogo de juegos que puede ofrecer un casino presencial, por lo que en base al principio de neutralidad no existe un argumento que justifique un tratamiento preferencial para uno en desmedro del otro, en especial tratándose de productos competitivos entre sí.

Sobre este punto, si bien es cierto que a nivel comparado la actividad se encuentra exenta de IVA, dos cosas deben señalarse al respecto. Primero, si bien la regla por defecto fue la de establecer exenciones respecto de estos servicios principalmente por la dificultad y oportunidad en que se determina el servicio prestado, algunos países sí hacen convivir impuestos al consumo con impuestos específicos al juego¹¹⁶. Del mismo modo, se han comenzado a observar casos de incorporación de las apuestas dentro del ámbito del IVA¹¹⁷. Segundo, las exenciones se establecen porque en esos países el juego presencial también está exento de IVA. En otras palabras, la exención no responde a una necesidad de eficiencia, sino a un criterio de justicia igualando la carga para ambas actividades que compiten y pueden ser sustitutas entre sí. Lo anterior refuerza el principio de neutralidad con el cual tenemos que tratar ambas modalidades de juego.

2.3.3. Neutralidad del IVA y recuperación de créditos fiscales

Como es evidente, si declaramos exento el servicio prestado por plataformas de apuestas en línea, al mismo tiempo impedimos a las sociedades operadoras recuperar el IVA soportado en la compra de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad. En este sentido, vale recordar que por esencia el IVA busca tener un efecto neutro. Si bien las empresas intermediarias están llamadas a cumplir un rol en la recaudación y pago del impuesto, *a priori* ellas no se ven afectas por el gravamen salvo por el mayor valor agregado que generen. A nivel OCDE, esta directriz se identifica como una de neutralidad básica

¹¹⁶ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 13. En específico, el caso de Nueva Zelanda y Australia, señalando que respecto de Bélgica la actividad sí se encuentra gravada con IVA en el formato en línea.

¹¹⁷ SCHENK et al. (2015), 347.

y se conoce de la siguiente manera: “La carga del impuesto sobre el valor agregado en sí no debe recaer en las empresas obligadas fiscalmente, a menos que la legislación así lo disponga explícitamente”¹¹⁸. La OCDE señala precisamente uno de los casos de excepción donde la “ley así lo dispone explícitamente”, siendo este cuando las transacciones llevadas a cabo por las empresas quedan exentas, perdiéndose el derecho a recuperar el crédito fiscal soportado en el camino.

Probablemente, la oposición de los actuales operadores de plataformas de apuestas en línea a afectarse con IVA responde a un motivo distinto. Con excepción de licenciamiento del software (lo que en específicos casos estará gravado con IVA) y los servicios de publicidad, reclaman no tener créditos fiscales relevantes que recuperar en el país. Con todo, la existencia de pocos créditos también es un problema que se presenta en los casinos presenciales, ya que como bien señala la SCJ constantemente en sus informes anuales de la industria, son escasos los créditos fiscales que pueden recuperar luego de la adquisición inicial de los implementos de juego producto de la externalización de los servicios de mantención y de administración de servicios anexos. Con ello, la actividad de los casinos presenciales se encontraría gravada con IVA a sabiendas que las sociedades operadoras cuentan con bajos montos de créditos fiscales.

Para solucionar lo anterior, quienes se encuentren interesados en desarrollar la actividad en nuestro país siempre podrán establecer una sociedad operadora con mayor sustancia. En otras palabras, la falta de recuperación de créditos fiscales es un problema que afecta sólo a aquellos operadores internacionales que no tengan desembolsos relevantes en nuestro país y cuyo esquema de negocios consista en proveer todo desde el extranjero. De lo contrario, vale señalar que de acuerdo al recientemente publicado *International Tax Competitiveness Index 2024* del organismo internacional Tax Foundation, en la categoría “base de impuestos al consumo” (siendo el resultado ideal que el IVA o impuesto al consumo que se aplique a una tasa estándar en todos los consumos finales), Chile ocupa el tercer lugar de los 38 países analizados al gravar el 71,3% del consumo final¹¹⁹, siendo un sistema de recuperación de IVA especialmente competitivo a nivel internacional para los contribuyentes de IVA.

2.3.4. La solución original del proyecto, al establecer que el impuesto específico a la actividad era “sustitutivo” del IVA, puede ser la peor de todas

En su versión original, el Boletín N° 14.838-03 establecía que el impuesto específico a la actividad del juego tenía carácter sustitutivo del IVA. Aportaremos una serie de argumentos para entender que dicha solución podría ser la peor de todas.

Primero, no existen en nuestra legislación impuestos sustitutivos de IVA, en particular porque generan la distorsión señalada. En segundo lugar, se generaba una discriminación arbitraria respecto del juego presencial, que se encuentra gravado con ambos impuestos. Tercero, tenemos que entender que estamos ante una industria que, al igual que los

¹¹⁸ OECD. Directrices Internacionales sobre IVA. París: OECD Publishing, 2021, 18.

¹¹⁹ TAX FOUNDATION. Tax Competitiveness Index 2024, 21-23, 29, 63.

casinos presenciales, genera una externalidad importante en atención a los problemas vinculados al juego y la ludopatía. Por lo mismo, lo que tenemos que preguntarnos es cuántos impuestos, además de los que gravan a cualquier empresa por el desarrollo de una actividad comercial en nuestro país, debiesen pagar las plataformas de apuestas en línea en virtud de la externalidad que provocan. Si miramos la Tabla N° 1, no es difícil suponer que económicamente hablando, en un escenario de escasos créditos fiscales, un impuesto específico del 20% que sea sustitutivo del IVA simplemente compensaría la merma de recaudación de este último, motivo por el cual existirían buenos argumentos para señalar que la industria tendría un aporte adicional cercano al 0% respecto de un contribuyente que realiza actividades en otro sector de la economía que no genera externalidad alguna, lo que podría ser un efecto inadvertido en la propuesta original. En Reino Unido se han levantado alarmas en este respecto, señalando que su impuesto específico no es suficiente para cumplir la función tanto de *proxy* de IVA como de recaudación adicional de un impuesto pigouviano¹²⁰. Por último, y en cuarto lugar, frente a la incertidumbre de recaudación en términos de renta (como ha sucedido por muchos años en los casinos presenciales), el impuesto sustitutivo podría terminar siendo, económicamente hablando, un impuesto único en una industria que parece estar en condición de aportar más. A propósito del caso de Reino Unido, Noyes, Bhattacharya y Salutin consideran que podríamos estar ante una industria que tributa de manera sub-óptima, lo que significaría en efecto un subsidio por parte del Estado. Los motivos para ello serían el trato excepcional de cara al IVA, el mayor nivel de costos sociales, económicos y fiscales frente a lo que genera la industria física, estructuras corporativas que derivan las rentas a territorios fiscales preferenciales, y la baja tasa de impuesto específico en Reino Unido (21% a los juegos de azar remotos y 15% para las apuestas en línea).¹²¹

La estrategia de simplemente señalar que el impuesto específico era “sustitutivo” parecía ser una especie de economía procesal en la tramitación de la ley. Esto porque la discusión de los proyectos de exenciones son complejas, al involucrar tanto criterios de recaudación como de justicia tributaria, obligando además a justificar latamente la propuesta. Al respecto, creo que prueba lo anterior el hecho que la propuesta original del Ejecutivo no haya seguido la técnica legislativa de la Ley N° 19.995 (señalando que la industria se afectaba con los impuestos específicos y solo con renta, pero no con IVA, parafraseando el artículo 57 de la Ley N° 19.995), o estableciendo una expresa exención de IVA (sea en dicho cuerpo legal o en la LIVS). Por el contrario, optó por un camino inédito a la fecha que es la sustitución de nuestro impuesto al consumo, lo que hacía difícil dimensionar su lógica y efectos (asumiéndose que el impuesto sustitutivo podría ser sustancialmente mayor que el IVA sustituido).

¹²⁰ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 13-14, 17. En este sentido, señalan que el impuesto específico sin IVA podría estar fallando para responder por las externalidades generadas por el juego, en cuanto las tasas actuales serían muy bajas para corregir tanto las externalidades como la distorsión causada por la no aplicación de IVA.

¹²¹ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 5-6, 13-23.

2.4. IMPUESTO ESPECÍFICO

Habiendo aportado antecedentes en virtud de los cuales consideramos que la actividad tiene que ser gravada con IVA, señalando además que debe existir un impuesto que, por sobre la tributación general reconozca las externalidades negativas de la industria, corresponde ahora señalar los elementos esenciales que debiese tener dicho impuesto específico.

2.4.1. *Base imponible*

Se preguntarán por qué creemos conveniente hablar primero de la base y la respuesta es lógica: porque la base que decidamos entre el par de alternativas tendrá una influencia directa en la determinación de la tasa que aplicaremos sobre ella. En este sentido, existen dos modelos a nivel internacional: una proporción de la ganancia del operador o los montos recibidos por concepto apuestas en juego. Son bases imponibles que regulan la utilidad y éxito de una plataforma en la determinación de los coeficientes a ofrecer a los jugadores (la primera), o el volumen de operaciones (la segunda), por lo que son formas sustancialmente diferentes de determinar la capacidad de contribuir por parte de las plataformas.

Cuando la base imponible está determinada por la utilidad de la plataforma de apuestas en línea, hablamos de *GGR*, del inglés *gross gambling revenue*¹²². Consiste simplemente en la diferencia entre las apuestas recibidas y los premios entregados a los jugadores. Se suele hablar de “jugadores de relevancia”, entendiendo por ellos, aquellos que realizan la apuesta desde el territorio donde la legislación tiene competencia. En nuestro caso, debiesen ser las apuestas realizadas desde territorio nacional (independiente del domicilio o residencia de los jugadores)¹²³. El modelo *GGR* es el enfoque estándar a nivel internacional, y es el que utiliza la Ley N° 19.995 en el caso del impuesto específico de los casinos de juego presenciales¹²⁴. Al respecto, se ha señalado que en aquellas jurisdicciones donde el juego online coincide con el juego presencial y este último tributa conforme al modelo *GGR*, es común que también se adopte *GGR* en el formato en línea¹²⁵. Se reconocen como ventajas de los modelos *GGR* el hecho que los operadores enfrentan menos riesgos comerciales (al

¹²² Otras denominaciones que puede recibir son *net wagering revenue* o *taxable wagering revenue*.

¹²³ El factor territorial también permite el respeto de las legislaciones donde la actividad se encuentra prohibida. Para un análisis de Estados Unidos, ver CRAIG (2023), 21-25, 40.

¹²⁴ Si bien el artículo 59 de la Ley N° 19.995 señala que la base imponible del impuesto específico está constituida por los “Ingresos brutos” menos ciertas deducciones, en temas de IVA –donde el débito fiscal también se determina de acuerdo a los ingresos brutos–, el Servicio ha interpretado que ellos corresponden a los definidos por el artículo 24° del Decreto de Hacienda N° 547, de fecha 2 de mayo del 2005, que establece el Reglamento de Juegos de Azar en Casinos de Juego y Sistema de Homologaciones, bajo una lógica de valores aportados, menos una serie de elementos que reconocen la verdadera ganancia del operador. Ver SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.

¹²⁵ MILLAR (2013), 116-117.

cobrárselo impuestos sólo por el éxito de su negocio), y como desventajas la incertidumbre que existe en la base imponible –lo que dependerá del periodo que se establezca para calcular el impuesto–, los costos vinculados al cumplimiento, y la posibilidad que tienen los operadores de reducir la base mediante entrega de bonos promocionales¹²⁶.

Por su parte, el modelo alternativo es conocido en inglés como *turnover tax*, o impuesto sobre el volumen de operaciones. Estas corresponden a los montos apostados por los jugadores, independiente del resultado que obtenga la plataforma. Si bien presentan ventajas en términos de simpleza y certeza en recaudación¹²⁷, se entiende que los modelos basados en volumen son menos interesantes para los jugadores, en cuanto la oferta (o retorno) que reciben de las plataformas se ve disminuida, siendo incluso difuso el límite con un impuesto al jugador (y no al operador), si se consagra como una simple retención del monto apostado. Estudios han demostrado que los modelos de tributación sobre volumen tienen un efecto negativo en apuestas fijas, compartidas o paramutuales, mientras un modelo basado en ganancias no las afecta¹²⁸. Si bien este modelo es minoritario entendemos que es la posición que recoge el Servicio de Impuestos Internos a la hora de determinar la base imponible del IVA en un contexto de ilegalidad, dado que, respecto de consumidores racionales, sólo debiese existir una diferencia temporal entre el monto depositado y el monto apostado.

Ciertos elementos adicionales deben considerarse. Primero, existe otro tipo de apuestas que requieren bases especiales, por lo que lo señalado anteriormente aplica cuando la apuesta es contra la “casa”. Respecto de las apuestas cruzadas (*betting exchange*) la base imponible es la comisión cobrada por el operador por poner en contacto a los operadores. En segundo lugar, la industria utiliza los bonos promocionales o de bienvenida como herramienta de captación de clientes. En la medida que los mismos queden a disposición del jugador, ellos podrían ser considerados premios para los usuarios, por lo que tendrían el doble efecto de generar renta para quien los recibe y disminuir la base del *GGR* para quien los entrega. Lo anterior es un riesgo de los modelos *GGR*¹²⁹, pues el tratamiento tributario que se defina puede significar un incentivo a los operadores para entregar bonos aumentando el juego adictivo¹³⁰. Vinculado a lo anterior, conviene mirar con recelo la incorporación de otras deducciones a la base imponible distintas a los premios en sentido estricto, en cuanto para aumentar la recaudación por concepto de impuestos al juego podría ser más conveniente resguardar y aumentar la base imponible en lugar de aumentar las tasas¹³¹.

¹²⁶ MILLAR (2013), 117. Ver también PATON, SIEGEL y WILLIAMS (2004), 849.

¹²⁷ MILLAR (2013), 118.

¹²⁸ VIDAL-PUGA (2017), 163.

¹²⁹ MILLAR (2013), 117.

¹³⁰ CRAIG (2023), 19.

¹³¹ GÜNEY (2023), 11.

2.4.2. *Umbrales de declaración*

Teniendo claro que el óptimo es establecer un impuesto específico en base al *GGR*, es conveniente señalar que algunos países consideran umbrales o *threshold*, los que deben superarse para que se devengue la obligación de declarar el impuesto específico. Así, por ejemplo, sucede en Australia. En el Estado de Queensland sólo están obligados a pagar el impuesto específico aquellos operadores cuyo *GGR* exceda de \$200.000.000 CLP.

Si los umbrales de declaración se establecen para atraer a pequeños operadores a la industria, sólo tendrán sentido si los costos de cumplimiento con el regulador son bajos. Por el contrario, si se quieren establecer en base a la relación de costo de fiscalizar al contribuyente y el monto recaudado (utilizando el ejemplo del Estado de Queensland, el impuesto recaudado sería cercano a los \$30.000.000 CLP), dicho problema puede solucionarse de manera simple, a través de permitir el acceso remoto a las autoridades tributarias, en los mismos términos que se otorga al regulador sectorial, lo que disminuye sustancialmente los costos de fiscalización.

2.4.3. *Tasa*

Uno de los elementos que más distorsionan el debate respecto de la carga tributaria que debiesen asumir las plataformas de apuestas en línea, es la tasa con la cual debiésemos gravar el *GGR*. Lo anterior, pues los distintos intervinientes suelen elegir como muestra a aquellos países que justifican la tasa propuesta o su rebaja. Para evitar este sesgo, propongo realizar una comparación con las tasas que establecen los países OCDE, con una serie de depuraciones que se señalarán a continuación¹³². Esto reduce el listado inicial de 38 muestras a 24. El orden en que se presentan las depuraciones no significa una prioridad respecto de un criterio sobre el otro. Cada criterio es debidamente justificado. Estos ajustes parecen necesarios pues, como se ha señalado, y a diferencia de otros sectores de la economía, las políticas tributarias con las cuales cada país enfrenta el desafío del volumen y condiciones en que se desarrolla el juego legal difieren significativamente de país a país¹³³, lo que impide comparaciones simples.

El primer ajuste elimina del listado aquellos países donde el juego en línea se encuentra prohibido total o sustancialmente. Nos referimos a Corea del Sur, Japón (autorizado en casos absolutamente excepcionales), Israel, Islandia y por supuesto, Chile. La eficacia de las medidas de persecución al juego ilegal, permitiendo a las plataformas extraer las rentas de dichos países sin realizar aporte alguno, no puede significar a la hora de realizarse este cálculo que estimemos el impuesto como uno de tasa cero.

Por su parte, el segundo ajuste consiste en comparar la tasa de impuesto que se aplica a las apuestas deportivas, en todos aquellos casos en que no exista una tasa única que regule

¹³² Un ejercicio con criterios similares en NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 21-23.

¹³³ GÜNEY (2023), 7.

otro tipo de apuestas o juegos de azar que se desarrollen de manera *online*. Lo anterior en cuanto es la actividad más interesante o lucrativa para las plataformas, y donde podrían existir mejores argumentos para eventualmente no aplicar la tasa que rige a los casinos que operan de manera presencial, en cuanto no forman parte del catálogo de juegos ni son sustitutos perfectos de los mismos.

Como tercer ajuste consideraremos solo los mercados abiertos (con distintos niveles de apertura según la intensidad de la regulación), excluyendo a los monopolios estatales (Luxemburgo, Noruega), nuevamente con independencia de la eficiencia o voluntad con la que busquen respetar dicho monopolio. Lo anterior pues el modelo que se discute en Chile es uno que se ha denominado semi-abierto, y porque los participantes estarán gravados con un impuesto especial. Excepcionalmente, se mantiene el caso de Finlandia, donde si bien hay empresa estatal monopólica esta además está gravada con un impuesto específico vinculado al juego y no solo con los impuestos propios de las empresas estatales.

Vinculado a lo conversado a propósito de la base, el cuarto ajuste consiste en eliminar del resultado todos aquellos países que utilizan una base imponible distinta del *GGR*¹³⁴. Ello excluye a Alemania, Austria (que aplica impuestos sobre el volumen tratándose de apuestas deportivas, aunque uno del 40% tratándose de juegos de azar con base *GGR*), Irlanda, Polonia y Portugal.

Un quinto ajuste busca eliminar el efecto de territorios de baja tributación (o tributación especial o preferencial) al interior de los países del listado. De esta manera, en aquellos países donde exista una regla general y una excepcional en territorios donde quiere promoverse la inversión, se considerará la general. Esto sucede en España, sin que apliquemos la tasa privilegiada de los territorios de Ceuta y Melilla¹³⁵.

Planteamos también un sexto ajuste vinculado a los países federales, en cuanto es complejo obtener una interpretación única de sus regulaciones. Por ejemplo, en Canadá algunas provincias mantienen el modelo monopólico, pero avanzan a uno de mercado regulado (donde probablemente se adopte la tasa de Ontario del 20%). Por su parte, en Estados Unidos la actividad no se encuentra autorizada en todos los Estados, y dónde sí existe regulación, la tasa puede superar el 50% (New Hampshire, New York, Rhode Island), mientras que en otros no llega al 7% (Nevada, Iowa), con diferentes normas respecto de la determinación de la base. La excepción la constituye Australia, donde la regulación y tasas de sus Estados es más bien armónica en modelo, base y tasa.

Un séptimo ajuste consiste en que en aquellos casos donde exista una ley aprobada que disponga un cambio de tasa que se verificará en el corto plazo, se utilizará la tasa definitiva en cuanto demuestran una elección del legislador de un aumento de naturaleza

¹³⁴ En los modelos basados en el monto depositado, lo normal es ver tasas de impuesto relativamente bajas en atención a que el monto sobre el cual se aplica es más alto. MILLAR (2013), 118.

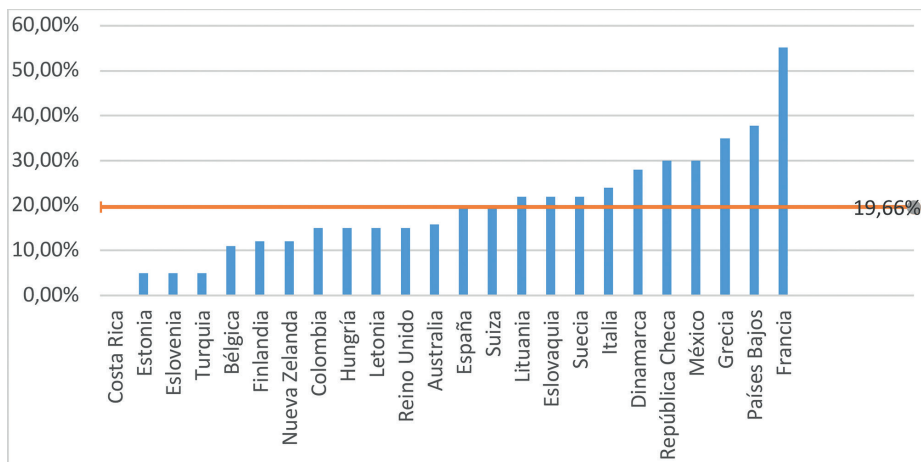
¹³⁵ El caso de España prueba, además, que, al no existir requisitos de sustancia difíciles de cumplir en la industria en línea, las plataformas pueden fijar su domicilio en zonas preferenciales con un único fin tributario. Ello no significa, en ningún caso, que el mercado español dejaría de ser interesante con la tasa estándar.

permanente. Así, por ejemplo, no se consideran los 30,5% actual de Países Bajos, sino el 37,8% que entrará en vigor el año 2026, y en el caso de Lituania se considera la tasa de 22% que regirá a contar del año 2025.

Si bien podría estimarse que lo anterior llevará el promedio al alza, existen otros ajustes que la disminuyen. En este sentido, el octavo ajuste consiste en la incorporación de Costa Rica en listado con tasa 0%, dado que se trata de un mercado regulado (donde se venden licencias) y donde existe una voluntad de la administración de establecer un régimen preferencial de tributación a inversionistas extranjeros. Tasas especialmente bajas son una herramienta clara para atraer operadores¹³⁶. Respecto de Suiza se utiliza la tasa básica del 20%, aunque esta puede llegar al 80% en determinadas circunstancias, pues tiene naturaleza de impuesto proporcional. Algo parecido ocurre en Eslovenia, donde se utiliza un 5% pudiendo llegar a ser 18%.

Con los ajustes anteriores, el listado de 38 países OCDE se reduce a 24, siendo los resultados los siguientes:

ILUSTRACIÓN 1. TASA IMPUESTO AL OPERADOR RESPECTO DE LAS APUESTAS DEPORTIVAS EN LÍNEA BAJO UN MODELO GGR RESPECTO DE UNA MUESTRA DE PAÍSES OCDE.



Fuente: Elaboración propia.

Como puede observarse, realizados los ocho ajustes antes señalados hemos llegado a un promedio de 19,66%, casi idénticos al 20% que promueve el Boletín N° 14.838-03, que a su vez es idéntico a la tasa de que rige para los casinos presenciales regulados por la Ley

¹³⁶ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 22.

N° 19.995. En base a esto último, buenos argumentos deberían señalarse para establecer una tasa de impuesto específico distinta entre el juego físico y presencial, lo que no solo podría ser problemático a nivel de la forma en que se regularon los tributos en nuestra Constitución. En este sentido, en Estados Unidos se ha señalado que los 6 Estados que mantienen tasas distintas entre el juego presencial y el en línea podría ser incluso una discriminación económica en perjuicio del comercio electrónico¹³⁷.

Un antecedente importante a señalar es que en el último tiempo se ha visto una tendencia al alza respecto del impuesto específico en los países de la muestra. Mientras el Estado de Queenlands en Australia acaba de hacerlo del 15% a 20% el año 2022 (manteniendo los otros 6 estados una tasa del 15%), Suecia por su parte aumentó la tasa del 18% al 22% el 2024. República Checa lo hizo del 23% al 30% también el 2024. A futuro, Lituania lo subirá del 20% al 22% a contar del año 2025, mientras que Países Bajos subirá del 30,5% actual, a un 34,2% a contar de 2025 y 37,8% en 2026. En la misma línea, las bajas circunstanciales, como aquellas producidas por el COVID, también han sido revertidas (como el caso de Finlandia, donde luego de rebajas al 3,4% y 5% durante la pandemia, se ha vuelto a la tasa histórica del 12%). En Reino Unido se ha advertido el espacio para incluso duplicar las tasas de impuestos vinculadas a los juegos de azar remotos¹³⁸.

Dos temas relevantes quedan por discutir respecto del impuesto específico: la destinación del impuesto y eventuales aportes adicionales en base al *GGR* (por concepto de licencia o aporte al juego responsable). En cuanto a la destinación, a nivel comparado se ha señalado que el establecimiento de impuestos correctivos vuelve difícil dictar otras medidas de salud pública vinculadas al juego (en cuanto una industria estaría ya aportando para financiar medidas), por lo mismo los autores recomiendan afectar dichos impuestos para que sólo puedan ser destinados al desembolso a problemas vinculados al juego¹³⁹, o al menos una parte de ellos¹⁴⁰. Sobre este punto, el estándar de nuestra Constitución vuelve imposible destinación alguna, y adicionalmente, la destinación que se consagra en la Ley N° 19.995 (por tener clara identificación local o regional) no está vinculada a medidas públicas contra la ludopatía y el juego sino al financiamiento de obras de desarrollo. Se trataría, entonces, de un impuesto específico que, como muchos otros, se recaudaría sin destinación.

Respecto de aportes adicionales en base al *GGR*, a nivel comparado existen dos tipos de ellos. Teóricamente menos complejo, el primero consiste en determinar el *fee* anual de operación como un porcentaje del *GGR*, lo que vuelve de cierta manera progresivo el costo por operar en un mercado. Genera más polémica, en cambio, las exigencias de realizar aportes o desembolsos vinculados a políticas de juego responsable. En el caso de Reino Unido, la normativa actual permite al regulador exigir a los operadores que

¹³⁷ CRAIG (2023), 31.

¹³⁸ NOYES, BHATTACHARYA, SALUTIN (2024), 5-6, 28.

¹³⁹ NEWALL y ROCKLOFF (2022), 1.

¹⁴⁰ GÜNEY (2023), 12.

realicen una contribución anual a una o más organizaciones que lleven a cabo o apoyen investigaciones sobre la prevención, educación sobre los efectos del juego, y apoyen el tratamiento de los efectos negativos del mismo. Con todo, el monto no está especificado por ley, y por lo mismo, no existen herramientas para fijarlo de manera vinculante, por lo que los operadores terminan contribuyendo de manera voluntaria.

El año 2023 el Gobierno Conservador del Primer Ministro Rishi Sunak expuso sus planes para modernizar la *Gambling Act* en un texto que de acuerdo a la tradición británica se conoce como *White Paper*¹⁴¹. Una de sus propuestas era “introducir un gravamen legal pagado por los operadores involucrados directamente a la Comisión de Juego para financiar la investigación, educación y tratamiento de los daños relacionados con el juego”, volviendo el aporte voluntario de hoy, obligatorio. En dicho país, autores que se manifiestan en contra de aumentos excesivos de impuestos (en el sentido que lo que verdaderamente causaría daño al jugador son las pérdidas excesivas y no el hecho de jugar, y a mayor impuesto menor retorno al jugador lo que se traduce en más pérdidas), se han mostrado en todo caso a favor del establecimiento de este impuesto del 1% a las ganancias del juego para efectos de investigación, educación y tratamiento¹⁴². Una propuesta como la incorporada en el Boletín N° 14.838-03, que permite descontar los desembolsos que las plataformas realicen en relación a la promoción del juego responsable, parece una herramienta adecuada para reconocer los pagos e inversiones que los operadores actualmente realizan, haciéndolos partícipes directamente en la decisión de cómo enfrentar los problemas vinculados al juego, siendo un punto medio entre el aporte voluntario y un impuesto adicional.

2.4.4. Impuesto por concepto de entradas

Como hemos señalado, el artículo 58 de la Ley N° 19.995 contempla un impuesto de 0,07 UTM por concepto de ingreso a las salas de juego, que es teóricamente soportado por el usuario y que debe ser retenido por las sociedades operadoras. Durante la discusión del Boletín N° 14.838-03 se ha propuesto adaptar el impuesto antes señalado a la lógica en línea, gravando la apertura de cuentas de usuarios en las distintas plataformas. Lo anterior como una medida que promueva el juego responsable, creando un estímulo para que los usuarios no tengan tantas cuentas como plataformas se encuentren autorizadas.

Al respecto, es importante recordar que el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que cuando las sociedades operadoras de casinos de juego, por razones promocionales, no retengan impuesto alguno a sus clientes (soportándolo directamente), podrán descontar dicho desembolso como gasto. A mayor abundamiento, señala “*que en la medida en que los*

¹⁴¹ En el contexto de cambios legislativos, un *White Paper* es un documento oficial del Gobierno en el que se expone al público los lineamientos sobre futuras propuestas, para efectos de su consulta y discusión previo a ser presentado al Parlamento.

¹⁴² NEWALL y ROCKLOFF (2022), 1.

mismos asciendan precisamente al monto del respectivo impuesto que la empresa operadora decide subvencionar a sus clientes, no cabe duda que debe ser aceptado como razonable”¹⁴³.

Otro punto relevante es si el hecho del pago por apertura de cuenta (por exceso de un eventual impuesto), pudiese generar un hecho gravado con IVA. En el famoso oficio donde el Servicio aborda en extenso la situación tributaria de las apuestas en línea en un contexto de ilegalidad, señaló que *“las tarifas o comisiones por apertura y mantención de cuentas en la plataforma, por conversión de moneda extranjera y por compra y venta de criptomonedas, no quedarían afectas a IVA, al no estar incluidas en la letra n) del artículo 8°”¹⁴⁴*, interpretación que podría cambiar luego de la Ley N° 21.420 al ampliarse el hecho gravado general.

3. IMPACTO DE LA CARGA TRIBUTARIA

Como se ha señalado en las páginas anteriores, existen buenos argumentos para establecer un régimen tributario similar al que actualmente rige sobre los casinos presenciales, consistente en impuestos de común aplicación y un impuesto específico que se haga cargo de la externalidad de la actividad, con una tasa similar a aquella que tienen los países OCDE de la muestra. Pese a ello, los agentes de la industria han señalado que lo anterior sería una carga tributaria excesiva, lo que discutiremos a continuación.

3.1. Utilización del sistema tributario como herramienta de regulación

En la industria del juego la utilización del régimen tributario como herramienta de control no es necesariamente una mala idea, en especial en cuanto los aspectos positivos que suelen vincularse con los casinos presenciales en nuestro país (tales como desarrollo del turismo, creación de empleos en regiones, desarrollo de eventos culturales, etc.) son inexistentes en la industria *online*. Por lo mismo, podría ser deseable que el Estado promueve un régimen tributario que lleve a los consumidores a gastar sus fondos en otro tipo de industria que le permita recaudar lo mismo y que no genere efectos negativos que anulen el efecto recaudatorio, o que en subsidio, lo sigan haciendo en casinos presenciales, donde la recaudación ya está constituida en base a un impuesto específico por sobre los ordinarios, el cual además tiene un elemento local en cuanto a su distribución.

Adicionalmente, la carga tributaria no tiene en el caso de los casinos *online*, el mismo impacto que podría tener un alza de impuestos en otra industria. De acuerdo a Vidal-Puga, *“una característica destacable de las apuestas en línea (que incluyen deportes, casinos y juegos de cartas como el póker) es que los operadores requieren poco más que una página web para entrar a un nuevo mercado”¹⁴⁵*. De hecho, el autor señala que *“una característica relevante de este mercado es la insignificancia de*

¹⁴³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.984, de 5 de octubre de 2009.

¹⁴⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.

¹⁴⁵ VIDAL-PUGA (2017), 145.

los costos marginales en el volumen de apuestas”¹⁴⁶. En otras palabras, desarrollando la actividad en una jurisdicción, incorporar una nueva adicional constituye casi en exclusiva ingresos marginales (con bajos o inexistentes costos marginales asociados), por lo que, aunque sean menos rentables desde el punto de vista de los impuestos, no tienen problemas en estar en dichas jurisdicciones.

3.2. *Correcta determinación de la carga total*

Durante la tramitación del Boletín N° 14.838-03, la industria del juego en línea ha sostenido que una propuesta como la anterior llevaría a nuestro país a ser uno de aquellos con la mayor carga tributaria del mundo presentando una fórmula que, reconociendo las distintas bases imponibles, hace una suma casi lineal de los impuestos, *fees* y gravámenes que la afectan. Con ello, señalan que la tasa efectiva sería en nuestro país cercana al 37,6%¹⁴⁷. Tres argumentos contra la afirmación anterior pueden señalarse.

Primero, si el cálculo fuese correcto (y parece no serlo), la carga sobre el *GGR* sería más baja que la de Francia (55,2%), casi idéntica a la que regirá en Países Bajos desde el año 2026 (37,8%), y menos de 3 puntos más alta que la de Grecia. Lo anterior sin contar diversos estados de Estados Unidos con tasas de impuesto específico superiores al 50% del *GGR*. Por lo mismo, no es cierto, como se ha informado en medios de comunicación, que esta sea la carga tributaria más alta del mundo¹⁴⁸, aunque sí estaríamos en la parte alta de la muestra.

Segundo, el cálculo propuesto por la industria presenta dos errores graves. El primero de ellos es que incorpora dentro de la fórmula que resulta en un 37,6% impuestos de general aplicación (IVA), los *fees* por operar, aportes eventualmente descontables por concepto de aporte al juego responsable e impuestos específicos. Lo correcto, por el contrario, es comparar impuesto específico con impuesto específico, pues son ellos los que reconocen la externalidad que genera la actividad y permiten diferenciar a los operadores de otras empresas que operan en otros sectores industriales sin externalidades. Así, el IVA no tiene nada que ver en la ecuación, como tampoco corresponde incorporar el *fee*, el cual, si bien se calcula en base al *GGR*, no tiene naturaleza de impuesto sino de permiso por operar, de naturaleza variable. De hecho, bastaría desanclarlo del *GGR* (como sucede en muchas jurisdicciones) para aminorar el cálculo de la industria. Con todo, si estamos dispuestos a contaminar la ecuación, no se deben olvidar, también, ciertas ventajas relativas de nuestro país, como la inexistencia de impuestos a transacciones comerciales (que en muchos países gravan el abono a la cuenta de juegos) y una intensa red de tratados para evitar la doble imposición, que establecen tratamientos tributarios preferenciales respecto de los servicios

¹⁴⁶ VIDAL-PUGA (2017), 145.

¹⁴⁷ AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA (2024), 40.

¹⁴⁸ DIARIO FINANCIERO. Carlos Baeza, representante de los casinos online: “Si tenemos la mayor carga tributaria del mundo, los objetivos de recaudación se pierden”. Edición online del 3 de julio de 2023.

que reciban desde el extranjero y pueden significar importantes beneficios para los dueños mediante la integración del impuesto corporativo de la empresa con el impuesto adicional de sus propietarios de manera total.

El tercer error grave se da a nivel metodológico, y es en la determinación del IVA. Para sostener su tasa del 37,6% los representantes de las plataformas no realizan descuento alguno por concepto de crédito fiscal, considerando que el débito fiscal IVA terminará siendo su impuesto definitivo a pagar. Se debe recordar que el modelo regulatorio obliga a las sociedades operadoras a constituirse en el país, las que serán además beneficiarias de servicios y adquirirán bienes gravados con IVA. Hemos señalado que de acuerdo a *Tax Foundation* una de las ventajas de nuestro sistema de IVA es la amplia base de aplicación (en especial luego de la Ley N° 21.420). Por lo mismo, cualquier cálculo serio debiese incorporar una deducción por créditos fiscales IVA, al menos tomando como referente una empresa modelo.

3.3. Canalización del juego ilegal

Uno de los parámetros con los cuales se mide el éxito de un sistema regulatorio es la capacidad de canalizar la demanda hacia las plataformas legales y registradas en un país, en desmedro de las plataformas que seguirán operando en la ilegalidad.

Lo cierto es que la canalización es un desafío que, utilizando términos deportivos, se juega en muchas canchas. Hemos aportado antecedentes que nos permiten sostener que la carga tributaria acá expuesta no es excesiva considerando países OCDE y la experiencia del juego presencial. Pero si así lo fuese, el sector debe ser gestionado con otras políticas y medidas que impiden a los jugadores acercarse a la oferta no autorizada, tales como prohibición de publicidad de plataformas ilegales, entrega de información de los efectos dañinos del juego, y la prohibición del juego fuera de ciertas regiones (aplicable al juego presencial)¹⁴⁹, a las que podemos añadir el control de medios de pago y transacciones comerciales, tributación elevada de las ganancias obtenidas en plataformas ilegales, entre otras, las que junto a un regulador fuerte y establecido como es la SCJ cooperarán en la canalización de los jugadores. Adicionalmente, si bien es cierto que se ha demostrado que la demanda es sensible a los cambios en los impuestos, para afirmar su verdadero efecto deben considerarse también elementos macroeconómicos (tasa de desempleo y salarios) y de estructura del mercado (apertura del mercado y existencia de sustitutos como oferta presencial)¹⁵⁰.

Por último, el debate de la canalización debe ajustarse a la realidad. Que sean las plataformas que operan, de acuerdo a las sentencias de la Excma. Corte Suprema en un marco de ilegalidad, quienes adviertan los efectos que una mala regulación pueda significar en términos de usuarios protegidos y recaudación fiscal, es a lo menos curioso.

¹⁴⁹ GUNAY (2023), 13.

¹⁵⁰ SIEGEL y WILLIAMS (2004), 858-859.

Nuestra situación actual, y en esto no hay que equivocarse, es de una canalización cercana al 0% (tomando en consideración el peso relativo del sistema de pronósticos deportivos que administra Polla), lo que se traduce en no recaudación fiscal, sin certificación de la aleatoriedad del juego ni revisión de estándares internacionales, sin protección de los derechos de los usuarios (el SERNAC ha hecho campañas concientizando al respecto) ni de niños, niñas y adolescentes. Por lo tanto, esta no es una discusión de cuánto juego pasará a ser ilegal (el que en ningún caso aumentará), sino una de cuánto crecerá el juego legal (y cuál es el tope que podría tener bajo un sistema regulatorio de estas características), por lo que frente a la regulación estamos ante un escenario que sólo muestra ganancias.

CONCLUSIONES

A lo largo de estas páginas se ha señalado el camino que puede recorrer nuestro país desde un régimen donde las plataformas operan en un contexto de ilegalidad (verificándose hechos gravados, pero con dificultades prácticas en la recaudación) hacia uno de regulación. En dicho escenario, los impuestos jugarán una herramienta fundamental en encontrar un equilibrio entre aumentar la oferta, pero también hacerse cargo de las externalidades que la actividad genera. Por lo mismo, el riesgo no está en el establecimiento de impuestos, sino en que ellos superen una carga óptima. Para dichos efectos, hemos propuesto construir un sistema similar al que rige hoy en día a los casinos presenciales, con un impuesto específico cuya base imponible sea el *GGR* y tenga una tasa cercana al 19,66%. Este, además, podría reconocer de cierta manera la necesidad de desarrollar desembolsos vinculados a prácticas que promueven el juego responsable, otorgando libertad a los contribuyentes para pagar dicho monto o realizar desembolsos de manera directa que promuevan dicho fin.

Sobre el IVA, parece correcto que los servicios sigan siendo afectados por dicho impuesto, pues es indubitado que la actividad se encuentra gravada en base al nuevo hecho gravado de los servicios digitales y no se observan razones evidentes para establecer una exención. De hacerlo, como en un momento el Boletín N° 14.838-03 lo planteó al consagrar la naturaleza sustitutiva del impuesto específico frente al IVA, no sólo se vulneran principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico como la igualdad ante las cargas y neutralidad de los tributos, sino que también se afecta la cadena del IVA. Si tomamos como experiencia el aporte recaudatorio de la industria de los casinos presenciales, además, existen fundados temores respecto del nulo aporte que significaría lo anterior por sobre otras actividades económicas que no generan externalidades, al compensarse el impuesto específico con el débito fiscal que determinan mes a mes.

BIBLIOGRAFÍA

8° JUZGADO DE GARANTÍA DE SANTIAGO. Resolución de reapertura y nuevo plazo de cierre de investigación, Causa RIC 2200207497-6, de 10 de mayo de 2024.

- AGRUPACIÓN CHILENA DE PLATAFORMAS DE APUESTAS EN LÍNEA. *Apuestas en línea en Chile. 2024-2025*. Disponible en línea en el perfil de LinkedIn del representante de la Agrupación. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- CAVADA HERRERA, JUAN PABLO. “*Aplicación de IVA a plataformas digitales y casas de apuestas online*”. Biblioteca Nacional del Congreso Nacional de Chile, Asesoría Técnica Parlamentaria, 2022. Disponible en línea en [https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33574/2/Aplicacion_de_IVA_a_plataformas_digitales_y_casas_de_apuestas_on_line_rev_RBS_edit_PA.pdf]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- CONTARDO GONZÁLEZ, JUAN IGNACIO. “*Ilegalidad de los casinos y casas de apuestas deportivas en línea*”. Derecho Público Iberoamericano, N° 24, 2024, 179-189.
- CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN. Sentencia Causa Rol N° Protección-63.620-2022, “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A.”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-257-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Contencioso Administrativo-258-2024, “Red de Televisión CHV S.A. con Consejo Nacional de Televisión”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Protección-6598-2024, “Embotelladoras Chilenas Unidas S.A. con Frigolett”.
- CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. Sentencia Causa Rol N° Protección-14919-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 3.983-1996, “Juan Pablo Dávila con Servicio de Impuestos Internos”.
- CORTE SUPREMA, Sentencia Causa Rol N° 990-05, Anonimizada.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 152.138-2022, “Polla Chilena de Beneficencia S.A. con Mundo Pacífico S.A”.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 235.469-2023, “Asociación Nacional de Fútbol Profesional con Gajardo”.
- CORTE SUPREMA. Sentencia Causa Rol N° 251.304-2023, “Cybernet SpA con Ilustre Municipalidad de Santiago”.
- CRAIG, SAMUEL. *Getting a Handle of the Taxation of Sports Betting*. Loyola Marymount University: Entertainment Law Review, Vol 44, No. 1, 2023, 1-41.
- DEPARTMENT FOR CULTURE, MEDIA & SPORT. *High stakes: gambling reform for the digital age*. Disponible en línea en: [<https://www.gov.uk/government/publications/high-stakes-gambling-reform-for-the-digital-age/high-stakes-gambling-reform-for-the-digital-age>]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- FERMANDOIS V., ARTURO. *Derecho Constitucional Económico*. Tomo II, regulación, tributos y propiedad. Santiago: Ediciones UC, 2014.
- GÜNAY, HAMDİ FURKAN. *Taxation as a Policy Instrument for Social and Economic Effects of Gambling*. Journal of Gambling Issues, 2023.
- MAURER, HELMUT. *Derecho Administrativo. Parte General*. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- MILLAR, SANFORD I. *Taxation of Regulated Internet Gambling*. Regulating Internet Gaming. Challenges and Opportunities. Ed. Anthony Cabot & Ngai Pindell. Nevada: UNLV Gaming Press, 2013.

- MINISTERIO DE HACIENDA. Informe sobre Exenciones y Regímenes Especiales. Comisión Tributaria para el Crecimiento y la Equidad, 2021. Disponible en línea en: [https://www.hacienda.cl/noticias-y-eventos/noticias/comision-tributaria-para-el-crecimiento-y-la-equidad-entrega-informe-sobre]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE. *La Constitución Económica chilena ante los Tribunales de Justicia*. Santiago: Ediciones Universidad Finis Terrae, 2016.
- NEWALL, PHILIP W.S.; ROCKLOFF, MATTHEW J. *Risk of using taxation as a public health measure to reduce gambling-related harms*. The Lancet, Public Health, 2022, 7(8).
- NOYES, JAMES; BHATTACHARYA, AVEEK; SALUTIN, GIDEON. *Fiscally Responsible. The case for reforming Remote Gaming Duty*. Social Market Foundation, 2024. Recurso electrónico disponible en [https://www.smf.co.uk/publications/raising-remote-gaming-duty/]. Fecha última visita: diciembre de 2024.
- OECD. *Directrices Internacionales sobre IVA*. París: OECD Publishing, 2021.
- PATON, DAVID; SIEGEL, DONALD S.; WILLIAMS, LEIGHTON V. *Taxation and the Demand for Gambling: New Evidence from the United Kingdom*. National Tax Journal, Vol. LVII, No. 4, 2004, 847-861.
- PINTO PERRY, GERMÁN. *Análisis tributario: discusión, opinión y crítica*. Rubicón Editores, 2024, 37-40.
- VIDAL-PUGA, JUAN. *On the effect of taxation in the online sports betting market*. Journal of the Spanish Economic Association 8(2), 2017, 145-175.
- SCHENK, ALAN; THURONYI, VICTOR; AND CUI, WEI. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press, 2015.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.181, de 26 de junio de 2009.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.984, de 5 de octubre de 2009.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 122, de 22 de enero de 2013.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.388, de 27 de diciembre de 2016.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42, de 11 de junio de 2020.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.591, de 21 de diciembre de 2021.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 233, de 25 de enero de 2022.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.802, de 3 de junio de 2022.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.141, de 26 de octubre de 2022.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N° 26, de 14 de marzo de 2023.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 369, de 15 de febrero de 2024.
- SUBSECRETARÍA DE JUSTICIA. Oficio Ordinario N° 5.293, de 31 de agosto de 2023.
- TAX FOUNDATION. *Tax Competitiveness Index 2024*. Disponible en línea en [https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2024/10/International-Tax-Competitiveness-Index-2024-FV.pdf]. Fecha última visita: diciembre de 2024.