

DEPARTAMENTO EMISOR: Impuestos Indirectos	CIRCULAR N° 42
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 11 DE JUNIO DE 2020
MATERIA: Imparte instrucciones sobre la tributación y régimen de administración del Impuesto al Valor Agregado a servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.	REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020; Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825 de 1974; Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824 de 1974.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210 (en adelante la “Ley”), que introduce diversas modificaciones a la legislación tributaria, entre ellas al Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

En particular, se introduce un nuevo hecho gravado especial en el artículo 8°, letra n), y un nuevo Párrafo 7° bis al Título II de la LIVS, además de modificar los artículos 3°, 5°, 11 y 12, letra E, N° 7, de dicha ley, todos los cuales vienen a regular la tributación y régimen de administración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a prestadores de servicios no domiciliados ni residentes en Chile que, desde el extranjero, prestan servicios utilizados en el territorio nacional.

Asimismo, se incorpora a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974 (LIR), el nuevo artículo 59 bis, que exime de Impuesto Adicional (IA) los servicios gravados en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS en los casos que se señalan.

Considerando las modificaciones referidas en lo precedente, se ha estimado necesario impartir las instrucciones contenidas en la presente circular.

El texto actualizado de las normas modificadas se contiene en documento anexo a esta Circular.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. CONSIDERACIONES GENERALES

El comercio internacional de bienes y servicios ha creado importantes desafíos para las jurisdicciones que, como la nuestra, tienen un esquema de tributación de IVA, especialmente cuando son adquiridos por consumidores finales de vendedores o prestadores ubicados en otros países.

El desarrollo de la “economía digital” ha incrementado la capacidad de efectuar transacciones, vender bienes o prestar servicios alrededor del mundo sin la necesidad de tener presencia física en el país donde se encuentra el consumidor.

Uno de los objetivos de la Ley fue otorgar un tratamiento tributario moderno y adecuado a la economía digital en sus diversas manifestaciones, así como asimilar el tratamiento que enfrentan dichas actividades digitales con el aplicado a las empresas tradicionales, a efectos de situarlas en pie de igualdad.

Así, considerando el trabajo de la OCDE, la ley establece un sistema simplificado de registro y pago del impuesto en Chile, aplicable a prestadores de servicios no domiciliados ni residentes en el país, conforme al principio de destinación¹.

Cuando sea necesario, se distinguirá entre servicios prestados directamente al consumidor final (business-to-consumer, de empresa a consumidor final o B2C), de aquellos prestados a otras empresas (business-to-business, entre empresas o B2B)².

¹ OECD International VAT/GST Guidelines (2017), punto 3.1

² OECD International VAT/GST Guidelines (2017), capítulo 3.

2. SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL EXTRANJERO

2.1. Nuevo hecho gravado especial

La Ley introdujo un nuevo hecho gravado especial en la LIVS, agregando un literal n) a su artículo 8°, que se aplica a determinados servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que sean prestados o utilizados en Chile.

Cabe tener presente que, de acuerdo a lo dispuesto en el nuevo inciso tercero, agregado al artículo 5° de la LIVS, se presume que los servicios del artículo 8° letra n) prestados en forma digital son “utilizados en el territorio nacional” si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos, concurren al menos dos de las situaciones que la propia norma contempla (analizados en el apartado 2.2. sobre territorialidad).

Lo anterior no implica que dichos servicios se encuentren, o encontraban antes de las modificaciones legales, liberados de IVA, debiendo calificarse y analizarse la aplicación del gravamen a la luz de las reglas generales sobre la materia, incluyendo las reglas de territorialidad. Al respecto, la presunción de utilización en territorio nacional, referida en el párrafo anterior, solo tiene como propósito reforzar que este nuevo hecho gravado no tiene por finalidad gravar extraterritorialmente y comprende únicamente a servicios que sean prestados o utilizados en Chile.

Los distintos casos comprendidos por el artículo 8°, letra n), de la LIVS, pueden verificarse tanto en servicios B2C como en servicios B2B pero, como se analizará más adelante, el mecanismo de declaración y pago es distinto según uno u otro caso.

Para efectos de simplicidad, y salvo que deba precisarse algo distinto, se entenderá por prestador extranjero, plataforma extranjera o desarrollador extranjero u otras expresiones análogas, al prestador, plataforma o desarrollador, según corresponda, domiciliado o residente en el extranjero. Para los mismos fines, se entenderá como prestador chileno, desarrollador chileno, usuario chileno u otras expresiones análogas, al prestador, desarrollador o usuario, según corresponda, domiciliado o residente en Chile.

2.1.1. Intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación

La primera hipótesis grava con IVA los servicios remunerados de “intermediación” realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero y prestados o utilizados en Chile. Dichos servicios, análogos al concepto de corretaje, importan una intermediación asalariada a las partes con el fin de facilitarles la conclusión de sus contratos, cualquiera sea la forma en que dicha intermediación se lleve a cabo, esto es, mediante plataformas digitales u otros medios.

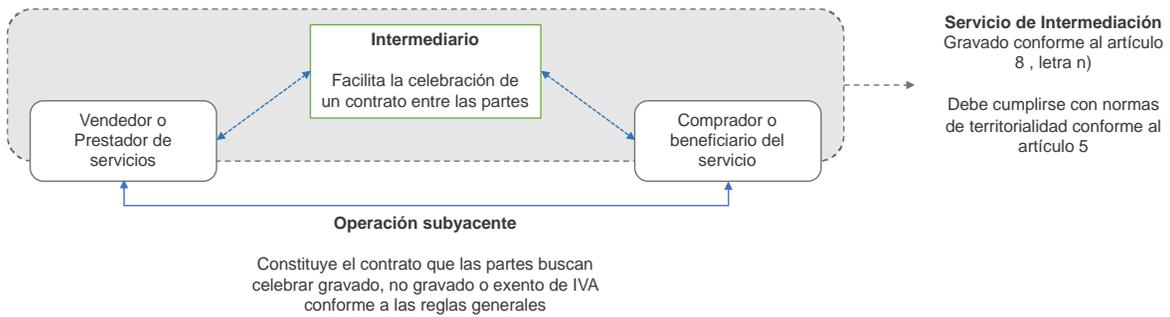
A partir de lo anterior, se aclara que los servicios de intermediación prestados por una plataforma extranjera a un prestador extranjero de bienes o servicios están fuera del ámbito de territorialidad de la LIVS. Consistente con lo anterior, en estos casos no se configuraría ninguna de las situaciones que describe el inciso tercero del artículo 5° para presumir la utilización de estos servicios en Chile.

Por tanto, no se grava con IVA la comisión que una plataforma extranjera cobra al desarrollador extranjero de una aplicación que se vende en la plataforma ni tampoco la comisión que la plataforma extranjera cobra al vendedor extranjero del bien que se importa. Con todo, en ambos casos estarán gravados con IVA tanto la venta de la aplicación utilizada en Chile, como la del bien que se importa al país.

En cambio, si la comisión por la intermediación se cobra a un prestador de servicios (servicio subyacente) chileno, que utiliza el servicio de intermediación en Chile, debiesen concurrir las situaciones que describe el inciso tercero del artículo 5° para presumir la utilización de estos servicios en Chile. Lo mismo se aplicará respecto de la intermediación de bienes prestada a un usuario chileno, en la medida que, si los bienes se encuentran en el extranjero, se de origen a una importación.

- 1) En el contexto del presente hecho gravado resulta imprescindible distinguir entre:
 - (a) El servicio de intermediación, que busca facilitar la celebración de un contrato entre las partes, gravado conforme al N°1 de la letra n) del artículo 8°; y,

- (b) La operación subyacente, que corresponde al contrato que las partes buscan finalmente celebrar y que constituye su principal interés, pudiendo encontrarse gravado, no gravado o exento de IVA conforme a las reglas generales o estar afecto a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.



Es importante destacar que, al requerir expresamente la ley la existencia de una remuneración, cabe aplicar el hecho gravado, cualquiera sea la denominación que ella reciba (como, por ejemplo, cobro por "habilitación de servicio", "tarifa por servicio", "cuota de solicitud" o acceso, cargo, entre otros).

Tratándose de plataformas de intermediación que cobran su comisión a los prestadores de servicios o vendedores subyacentes y esta comisión forma parte del precio cobrado al usuario final, no corresponde recargar el IVA a este usuario final por la comisión cobrada al prestador del servicio subyacente utilizado en Chile o al vendedor subyacente, en la medida que se trate de una comisión gravada.

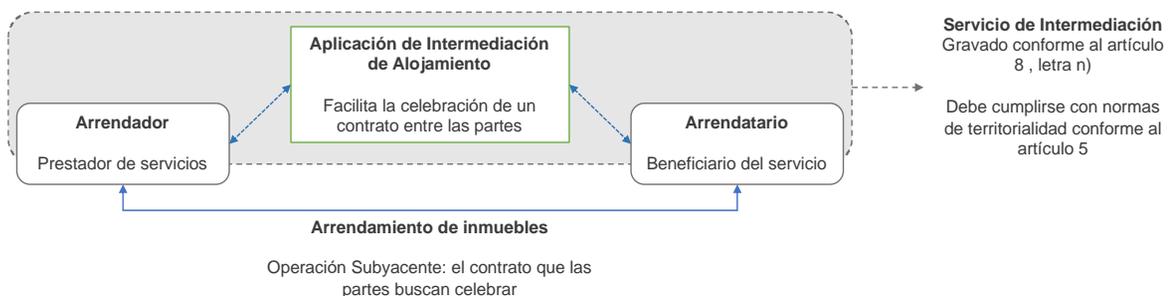
- 2) Las operaciones objeto de la intermediación gravada por este artículo pueden corresponder a:

- a) Servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza.

La Ley grava el servicio de intermediación con independencia del servicio subyacente. En este sentido, la expresión "cualquiera sea su naturaleza" precisa que no es necesario que el servicio subyacente se encuentre gravado con IVA, pudiendo perfectamente tratarse de un servicio no gravado o exento de dicho impuesto.

Así, por ejemplo, el servicio subyacente podría encontrarse exento conforme al artículo 12, letra E, N° 17 de la LIVS, que declara exentos los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados registrados ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile.

Ejemplos:

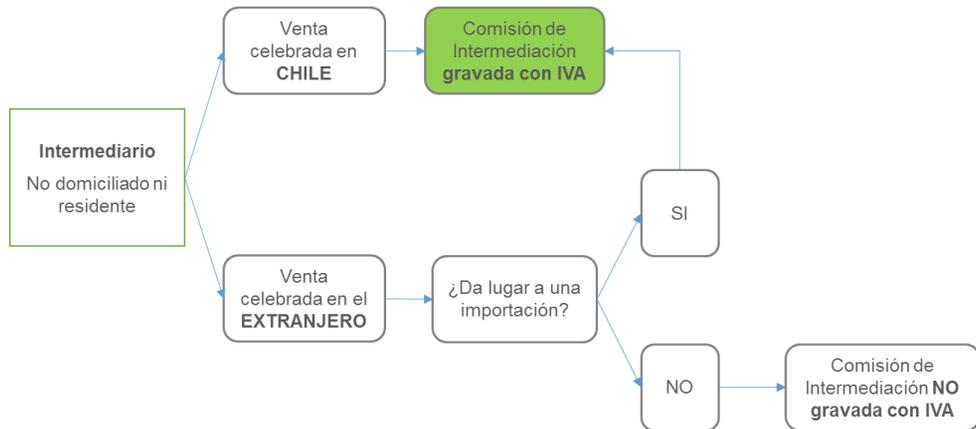


- b) La intermediación de ventas, ya sea que estas se realicen en Chile o en el extranjero, siempre que estas últimas den origen a una importación.

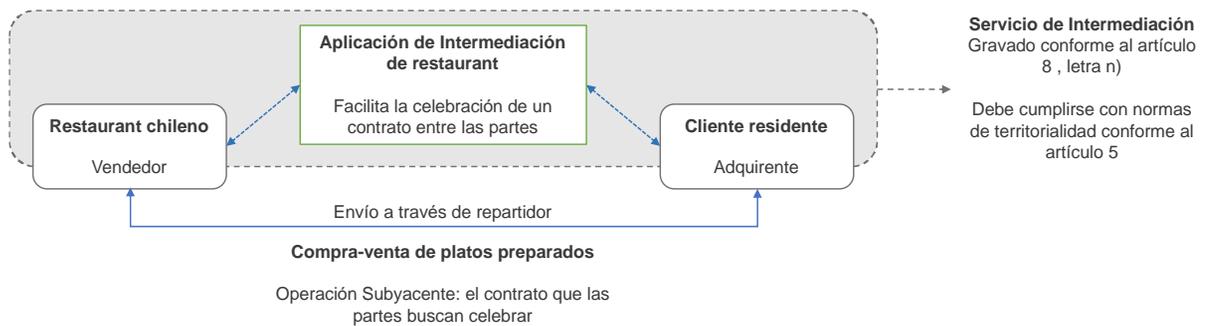
Lo anterior resulta de la aplicación del principio de destinación, según el cual, se atribuye el derecho de imposición al país de destino, es decir, el del lugar donde el bien o servicio se consume y se manifiesta en que se gravan las importaciones en tanto que las exportaciones se declaran exentas³.

³ Este principio tiene aplicación según se depende del artículo 8° letra a) de la LIVS que grava las importaciones y del artículo 12, letra D, del mismo texto legal, que exime las exportaciones del IVA.

La siguiente figura da cuenta de cómo se aplica esta regla:



Ejemplo:



Nota: si el repartidor paga una comisión a la plataforma extranjera, estaría afecta a IVA al configurarse uno de los hechos gravados del artículo 8, letra n), de la LIVA.

Si se aplicó IVA a la comisión de intermediación de una venta celebrada en el extranjero que, en definitiva, no dio lugar a una importación, el prestador del servicio de intermediación incorporado al régimen simplificado del Párrafo 7° bis del Título II de la LIVA, previa devolución del monto del impuesto a quien lo soportó, podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 35 G de dicho cuerpo legal y descontar dicho monto del impuesto a pagar en el período tributario correspondiente.

Este hecho gravado aplica igualmente tratándose de operaciones B2B, en que el beneficiario de este servicio de intermediación es un contribuyente del impuesto en Chile. Cabe destacar que el prestador del servicio extranjero estará liberado de recargar el IVA correspondiente a esta operación siempre que el beneficiario del servicio le informe que tiene la calidad de contribuyente de IVA. En estos casos, el beneficiario del servicio será el responsable de declarar y enterar el IVA conforme a lo dispuesto en el artículo 11, letra e) de la LIVA⁴.

2.1.2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros

El entretenimiento digital se entiende como una forma de satisfacer necesidades de diversión y ocio mediante la combinación entre dispositivos y contenidos digitales. Para estos efectos la Ley dispone un listado no taxativo, que incluye videos, música, juegos u otros análogos. Además de los señalados en la norma se encuentran, por ejemplo, video-juegos, mapping, hologramas, realidad virtual, realidad aumentada, etc.

Cabe tener presente que, conforme a esta segunda hipótesis de la letra n) del artículo 8° de la LIVA, se incluyen expresamente como contenidos digitales de entretenimiento a los textos, revistas, diarios y libros.

⁴ Para estos efectos, el beneficiario del servicio que es contribuyente de IVA deberá emitir una factura de compra por esta operación, a menos que opere alguna exención del IVA.

En términos generales, los contenidos digitales corresponden a información digitalizada, almacenada en formato electrónico, que se puede copiar, transmitir y utilizar en dispositivos electrónicos, transmitidos mediante redes de telecomunicación, principalmente internet.

Por otra parte, la norma señala que el suministro o entrega de los mencionados contenidos digitales puede hacerse a través de descarga, streaming u otra tecnología.

A título meramente ilustrativo, se entiende por descarga la transferencia de archivos informáticos a través de un canal de comunicación para su almacenamiento local y su posterior uso, y, por streaming, la transmisión y uso en tiempo real de datos, o con un leve desfase entre ambas, permitiendo su uso mientras la transmisión aún está en progreso pudiendo o no almacenarse a largo plazo.

Bajo esta segunda hipótesis de la letra n) debe aplicarse IVA a la remuneración percibida por los servicios de entretenimiento prestados a por medio de plataformas de juegos y apuestas on line.

Sobre el particular, se hace presente que, conforme se ha señalado⁵, la calificación de la licitud o ilegalidad de un determinado juego no le compete al Servicio de Impuestos Internos, al cual sólo le corresponde, dentro de sus atribuciones, determinar si la actividad respectiva se encuentra afecta o no con algún tributo.

2.1.3. Puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática

El numeral 3. de la letra n) del artículo 8° de la LIVS, grava con IVA la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática en forma remunerada por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

Este hecho gravado comprende, en lo principal, distintos modelos de operación de la llamada “computación en nube” o “cloud computing”, tales como “software as a service” – SaaS, “platform as a service” – PaaS e “infraestructura as a service” – IaaS, la cual, en términos generales, implica la provisión de los señalados recursos informáticos a través de internet.

Sobre la materia, y a falta de definición legal en nuestro ordenamiento jurídico, es posible recurrir a lo indicado por otros organismos técnicos.

Al respecto, por ejemplo, de acuerdo al Instituto Nacional de Estándares y Tecnología, dependiente del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, la computación en la nube es un modelo que permite el acceso en todas partes, de una manera conveniente y bajo demanda, a un grupo compartido de recursos informáticos configurables (por ejemplo, redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y servicios) que se pueden aprovisionar y liberar rápidamente con un mínimo esfuerzo de gestión o interacción del proveedor de servicios.⁶

Este modelo de nube se compone de los siguientes tres modelos de servicio:

- a) Software como servicio (SaaS). El consumidor puede utilizar las aplicaciones del prestador que se ejecutan en una infraestructura en la nube. Se puede acceder a las aplicaciones desde varios dispositivos de clientes a través de una interfaz de cliente ligero, como un navegador web (por ejemplo, correo electrónico basado en la web) o una interfaz de programa. El consumidor no gestiona ni controla la infraestructura de la nube subyacente, incluida la red, los servidores, los sistemas operativos, el almacenamiento o incluso las capacidades de las aplicaciones individuales, con la posible excepción de la configuración de la aplicación limitada específica del usuario.
- b) Plataforma como servicio (PaaS). El consumidor puede implementar en la infraestructura de la nube aplicaciones creadas o adquiridas por él, usando lenguajes de programación, bibliotecas, servicios y herramientas compatibles con el prestador. El consumidor no administra ni controla la infraestructura de nube subyacente, incluida la red, servidores, sistemas operativos o

⁵ Oficio N° 122 de 2013.

⁶ NIST Special Publication 800-146, Cloud Computing Synopsis and Recommendations, Mark Badger (NIST), Tim Grance (NIST), Robert Patt-Corner (Global Tech), Jeffrey Voas (NIST), mayo de 2012, <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-146.pdf>

almacenamiento, pero tiene control sobre las aplicaciones implementadas y posiblemente los ajustes de configuración para el entorno de alojamiento de aplicaciones.

- c) Infraestructura como servicio (IaaS). El servicio entregado al consumidor es el aprovisionamiento de procesamiento, almacenamiento, redes y otros recursos informáticos fundamentales donde el consumidor puede implementar y ejecutar softwares, que puede incluir sistemas operativos y aplicaciones. El consumidor no administra ni controla la infraestructura de nube subyacente, pero tiene control sobre los sistemas operativos, el almacenamiento y las aplicaciones implementadas; y posiblemente un control limitado de componentes de red seleccionados (por ejemplo, firewalls de host).

2.1.4. Publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada

Finalmente, el numeral 4. de la letra n) del artículo 8° de la LIVS, grava con IVA los servicios remunerados de publicidad realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

Aclara la Ley que la forma en la cual sea entregada, materializada o ejecutada la publicidad (por ejemplo, por medios digitales o tradicionales) no es una condicionante para la aplicación del impuesto.

2.2. Territorialidad del impuesto

El artículo 5°, inciso primero, de la LIVS, dispone que el impuesto establecido en dicha ley gravará tanto los servicios prestados como los utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

En su inciso segundo, la norma dispone que el servicio se entenderá prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.

De este modo, en cuanto a la territorialidad, el artículo 5° delimita la aplicación del IVA desde dos perspectivas:

- a) desde el punto de vista del prestador del servicio, al señalar que, si la actividad que genera el servicio se realiza en Chile, dicha prestación estará gravada con IVA y,
- b) desde el punto de vista del usuario, al gravarse con IVA los servicios que se utilicen en territorio nacional.

Sin perjuicio de lo anterior, conforme lo señalado en el apartado 2.1. anterior y considerando que puede resultar complejo determinar cuándo el servicio prestado en forma digital es utilizado en territorio nacional, la Ley incorporó un inciso tercero al artículo 5°, aplicable únicamente a los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero comprendidos en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS, describiendo situaciones en las cuales se presume que el servicio es “utilizado” en el territorio nacional.

Al respecto, es importante aclarar que tanto el nuevo hecho gravado contemplado en la letra n) del artículo 8° de la LIVS, así como las nuevas reglas de territorialidad introducidas en el inciso tercero del artículo 5° de la misma ley, tienen por objeto reforzar el principio general de territorialidad establecido en los incisos primero y segundo del citado artículo 5°. Esto es, en ningún caso pretenden gravar con carácter de extraterritorialidad servicios que no se utilizan ni prestan en Chile.

Por lo mismo, las situaciones que permiten presumir la “utilización” de los servicios en comento dentro del territorio nacional, dispuestas en el inciso tercero del artículo 5° de la LIVS, deben aplicarse e interpretarse en sentido estricto.

De este modo, junto con facilitar la verificación del elemento territorial, estas situaciones permiten delimitar los servicios respecto de los cuales el artículo 8°, letra n), de la LIVS, resulta aplicable, dejando fuera servicios que la Ley no ha pretendido gravar como, por ejemplo, las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile.

Por la misma razón, los pagos a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR, que fundamentalmente dicen relación con servicios prestados y utilizados en el extranjero, no debieran gravarse con IVA porque no son “utilizados” ni prestados en Chile. En efecto, atendido que la presunción de “utilización” en territorio nacional de los servicios de la letra n) del artículo 8° de la LIVS debe interpretarse y aplicarse en sentido restringido, los servicios objeto de los pagos a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR, tampoco debieran entenderse utilizados en Chile, dada su naturaleza. Por otra parte, tampoco debieran entenderse prestados en Chile porque corresponderían a rentas de fuente chilena gravados conforme al artículo 60 de la LIR.

En consecuencia, dichos pagos tampoco quedarían sujetos a la contra excepción dispuesta en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS. Esta norma dispone que los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17 de la Ley de la Renta y los afectos al IA establecido en el artículo 59 de la misma ley, estarán exentos de IVA, “salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.” Al respecto, y según se explicó en el párrafo anterior, los pagos a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR, fundamentalmente, no dicen relación con servicios prestados ni utilizados en Chile (sobre este párrafo y el anterior, ver letras a) y d) del apartado 2.5.5.).

Conforme al nuevo inciso tercero del artículo 5° se presume que el servicio es utilizado en el territorio nacional si concurren, al menos, dos de las siguientes situaciones:

- a) Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;
- b) Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;
- c) Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o,
- d) Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.

Las referencias al usuario del servicio, titular de la cuenta o tarjeta y suscriptor, deben entenderse efectuadas al beneficiario del servicio que es provisto por el prestador extranjero o plataforma, y no necesariamente al beneficiario de la actividad o servicio subyacente, a menos que este último sea también beneficiario del servicio prestado por el prestador extranjero.

Así, por ejemplo, en el caso de una plataforma dedicada a la intermediación en la venta de alimentos, el usuario sería el restaurante y no el comprador de la comida, ya que este último es el usuario/beneficiario de la actividad subyacente, salvo que a este último también se le recargue una comisión por el servicio de intermediación.

Las situaciones que permiten aplicar la presunción de utilización en Chile establecidas en el inciso tercero del artículo 5° de la LIVS, también sirven para sostener que las operaciones realizadas en el extranjero, en que ambas partes son no residentes, no cumplen con la territorialidad del IVA, por lo que no se encuentran alcanzadas por el hecho gravado.

Por otra parte, la ley señala que dichas situaciones deben analizarse al tiempo de:

- (i) contratar dichos servicios o
- (ii) de realizar los pagos correspondientes a ellos

Estos hitos temporales no son copulativos, debiendo analizarse periodo por periodo, hacia el futuro y en forma aislada, según el último hito que ocurra. Lo anterior, porque las situaciones a), b), c) y d), que hacen aplicable la presunción de territorialidad, son mutables en el tiempo.

Luego, verificándose al menos dos de las situaciones que hacen aplicable la presunción, ya sea al tiempo de contratar o de efectuar cualquier pago (hitos temporales), se presumirá que el servicio es utilizado en Chile para los efectos de aplicar el impuesto.

Por otra parte, como la verificación de las situaciones que hacen aplicables la presunción debe efectuarse considerando el último hito temporal que ocurra, bien puede suceder que un servicio que se presumía prestado en Chile no lo esté efectivamente (por ejemplo, cambio de medio de pago a otro no emitido en Chile, geolocalización fuera del país por un traslado, etc.), caso en el cual el prestador extranjero o el usuario chileno podrán acreditar que no corresponde aplicar IVA a dicho pago. En consecuencia, tratándose de una presunción simplemente legal, queda salva la posibilidad del contribuyente o del usuario chileno en cuanto a acreditar que no se configura la presunción o que el servicio no fue efectivamente utilizado en Chile.

Si, en definitiva, no se configura el elemento de territorialidad y el impuesto se hubiere pagado erróneamente, el contribuyente que hubiere devuelto el impuesto a quien lo soportó, podrá descontarlo del monto del impuesto que le correspondería pagar, según lo dispuesto en el artículo 35 G.

Finalmente, se precisa que, cumpliéndose los hitos temporales arriba señalados, la plataforma está habilitada para recargar debidamente el IVA, salvo cuando el recargo se torne indebido por factores sobrevinientes que den origen a una devolución.

2.3. Devengo del impuesto

De acuerdo al artículo 9°, letra a), de la LIVS, la regla general respecto del devengo es que el IVA que grava las prestaciones de servicios se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio, en caso que no se hubieren emitido facturas o boletas, según corresponda, o no correspondiere emitirlos.

En armonía con lo anterior, el artículo 35 D de la LIVS dispone que los contribuyentes incorporados al régimen deben recargar a la contraprestación “recibida” por los servicios afectos, el impuesto de la LIVS, el que se calculará aplicando “a dicha contraprestación” la tasa establecida en el artículo 14 de la LIVS.

Agrega el inciso segundo del artículo 35 D que el impuesto a pagar se determinará sobre la base de la suma de los impuestos “recargados conforme al inciso primero”, por los servicios prestados en el período tributario respectivo.

Para estos efectos, se entiende por “período tributario” un periodo de uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente, debiendo declarar y pagar los impuestos devengados en un período tributario, hasta el día 20 del primer mes siguiente (artículo 35 E).

Conforme lo anterior se sigue que, en el caso de los contribuyentes incorporados a dicho régimen, es aplicable la regla general de devengo, es decir, el impuesto se devenga en la fecha en que la remuneración se percibe o se pone, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio, a pesar que la prestación se verifique en una oportunidad distinta al pago o puesta a disposición de la remuneración.

Cabe hacer presente que, dada la configuración de la relación entre el prestador extranjero y el beneficiario del servicio, por regla general, la puesta a disposición de la remuneración y, por consiguiente, el devengo del impuesto, se materializará al momento de producirse el recargo de la remuneración en la tarjeta de pago con provisión de fondos, débito, crédito o cualquier otro sistema de pago que haya designado el usuario.

2.4. Sujeto responsable del pago del impuesto

El artículo 10°, inciso segundo, de la LIVS, dispone que el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales. Por ende, el sujeto del impuesto será el prestador del servicio gravado respectivo (esto es, en quien recae legalmente la obligación de declarar y enterar el impuesto en arcas fiscales)⁷.

Tratándose de servicios subyacentes prestados a través de una plataforma o marketplace, considerando que frente al usuario chileno dicha plataforma o marketplace aparece como prestador del servicio subyacente y recauda el total del precio correspondiente a dicho servicio por cuenta del

⁷ Con todo, la LIVS, en la letra e) de su artículo 11, alteraba dicha regla en el caso que la persona que efectúe la prestación fuera un residente en el extranjero, disponiendo en tal circunstancia que el beneficiario del servicio sería considerado sujeto del impuesto.

prestador subyacente, la respectiva plataforma o marketplace deberá retener y enterar en arcas fiscales el impuesto correspondiente al prestador subyacente, si se dan a su respecto los requisitos para que su servicio se encuentre gravado en Chile.

A título ilustrativo, los marketplaces o emarketplaces son plataformas online, creadas y gestionadas por una empresa que actúa como un tercero neutral para poner en contacto a compradores y vendedores de bienes y servicios con el objeto de que éstos efectúen una transacción comercial.

En estos casos la tasa correspondiente deberá aplicarse al total del precio cobrado, según lo dispuesto en el artículo 15 de la LIVS, que dispone que la base imponible del IVA corresponde al valor de la operación respectiva.

El Servicio, en uso de sus facultades legales, dictará las resoluciones e instrucciones pertinentes para el debido cumplimiento de esta obligación.

Al respecto, cabe señalar que, de acuerdo al artículo 28 del Código Tributario, el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo.

Sobre el particular, este Servicio ha interpretado que el concepto de “encargo fiduciario” comprende cualquier tipo de acto, contrato u operación que incluya un traspaso de bienes y prime la confianza o la consideración especial respecto del gestor, como, por ejemplo, un mandato (especialmente si es a nombre propio y con provisión de fondos), un trust, un joint venture⁸.

Lo anterior es aplicable al caso de una plataforma o marketplace que, como fuera expuesto antes, aparece como prestador del servicio subyacente y recauda, por sí o a través de un tercero, el total del precio correspondiente a dicho servicio por cuenta del prestador subyacente.

En consecuencia, y sin perjuicio de la posibilidad de ordenarse el cambio de sujeto del impuesto en casos particulares, para los efectos tributarios será la plataforma o marketplace el sujeto responsable de retener, declarar y pagar el impuesto, cualquiera sea la naturaleza del encargo fiduciario que exista con el prestador del servicio subyacente, así como la modalidad en que se recauden los pagos (por sí o a través de terceros).

Lo expuesto en los párrafos precedentes no es aplicable tratándose de un marketplace en que el servicio subyacente sea prestado por un domiciliado o residente en Chile, ya que, respecto de este último, no se aplica el hecho gravado especial contemplado en el artículo 8° letra n) sino las reglas generales para los prestadores chilenos. En estos casos, el marketplace sólo deberá enterar el IVA correspondiente a su comisión, en la medida que se configure a su respecto los requisitos del hecho gravado establecido en el artículo 8° letra n) N° 1 de la LIVS.

Por otra parte, la Ley modificó el artículo 11 de la LIVS, disponiendo que el beneficiario del servicio será considerado sujeto del impuesto cuando se cumplan los siguientes dos requisitos:

- a) Que la prestación sea realizada por un prestador domiciliado o residente en el extranjero; y
- b) Que el beneficiario del servicio sea un contribuyente del Título II de la LIVS.

En consecuencia, en caso de configurarse estos dos requisitos, el beneficiario del servicio tiene la obligación de informar al prestador extranjero que no debe efectuar la retención del IVA. El incumplimiento de la referida obligación o la entrega de información falsa no será imputable al prestador extranjero quien, además, no tendrá la obligación de verificar la calidad de contribuyente del IVA (o no) que le informe su cliente nacional, sin perjuicio de tener que enviar periódicamente al Servicio la nómina de los contribuyentes a quienes no se les haya efectuado la retención del impuesto en razón de la información recibida.

El procedimiento para la entrega de esta información, y su periodicidad, serán regulados por el Servicio de mediante una resolución, fijando un procedimiento transitorio para el caso que el prestador extranjero, no habiendo sido informado oportunamente por el cliente nacional sobre su calidad de contribuyente de IVA, o no habiendo implementado los mecanismos para procesar esta

⁸ Oficio N° 693 de 2018

información, hubiere efectuado el recargo del impuesto. En estos casos, el cliente chileno, contribuyente del IVA, podrá utilizar como crédito fiscal el impuesto enterado por su prestador extranjero, sin necesidad que éste último proceda a su devolución.

Para efectos del cumplimiento de la obligación de declaración y pago del impuesto la Ley establece un nuevo régimen simplificado en el Párrafo 7° bis que se incorpora al Título II de la LIVS, analizado en el número 3 más adelante.

2.5. Reglas de armonización entre IVA e IA en relación a los hechos gravados del artículo 8° letra n) de la LIVS

A continuación, y sin perjuicio de las instrucciones que se impartan en otras circulares, se comentan los aspectos más relevantes y ciertos casos, a modo referencial, que permiten interpretar de modo sistemático el propósito y alcance de las modificaciones legales.

2.5.1. Modificación al artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS

Previo a la modificación introducida a este artículo, la exención de IVA allí contenida favorecía a los ingresos afectos al impuesto establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que éstos remuneraran servicios prestados en Chile y dichos ingresos gozaran de una exención del referido IA por aplicación de leyes o de convenios para evitar la doble tributación en Chile.

La modificación en comento incorporó también en dicha excepción a los servicios utilizados en Chile.

Por lo tanto, desde la entrada en vigencia de esta modificación, no procederá aplicar la liberación de IVA contenida en el artículo 12, letra E), N° 7 de la LIVS tratándose de las sumas que remuneran servicios prestados o utilizados en Chile que se encuentren exentas del IA contenido en el artículo 59 de la LIR en virtud de una ley o de un convenio.

Si, por el contrario, dichas sumas no se favorecen con una exención del mencionado IA, resultará plenamente aplicable la exención de IVA.

En resumen, con esta modificación, aquellos servicios prestados o utilizados en Chile, que se encuentren afectos a IVA y cuya remuneración se encuentre afecta también al IA del artículo 59 de la LIR, sólo pagarán en virtud del artículo 12, letra E), N° 7, uno de los dos tributos, en este caso, el IA.

Como se aprecia, la modificación introducida al artículo 12, letra E), N° 7, se enmarca en el contexto más general de modificaciones necesarias para armonizar la introducción del nuevo hecho gravado establecido en la letra n) del artículo 8° de la LIVS con, a su turno, el IA del artículo 59 de la LIR.

2.5.2. Exención de IA por ciertos pagos al extranjero establecida en la letra F) del artículo 14 de la LIR

De acuerdo al artículo 14, letra F), de la LIR, los pagos realizados por empresas sujetas a lo establecido en el artículo 14 letra A) o D) del mismo cuerpo legal cuyo promedio anual de ingresos de su giro no exceda de 100.000 unidades de fomento en los tres años comerciales anteriores a aquel en que se realiza el pago respectivo, por la prestación de servicios de publicidad en el extranjero y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet, a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, estarán exentos del IA establecido en el N° 2 del artículo 59.

Conforme lo anterior, y por aplicación de la contra excepción dispuesta en el artículo 12, letra E), N° 7, de la LIVS, en la medida que los pagos efectuados por las empresas referidas en el párrafo anterior respecto de servicios prestados o utilizados en Chile se encuentren exentos del IA del artículo 59 de la LIR, esos pagos quedarán afectos a IVA.

2.5.3. Nueva exención de IA

La Ley agregó un nuevo artículo 59 bis a la LIR, el cual establece que los servicios a que se refiere el artículo 8°, letra n), de la LIVS, estarán exentos del IA, en tanto ellos se presten a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA.

El objetivo de la exención en comento es, por una parte, asegurar la aplicación del IVA a los servicios gravados en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS, prestados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, en tanto hace inaplicable la excepción contenida en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS; y por la otra, evitar que ambos impuestos (IVA e IA) se apliquen simultáneamente al mismo servicio.

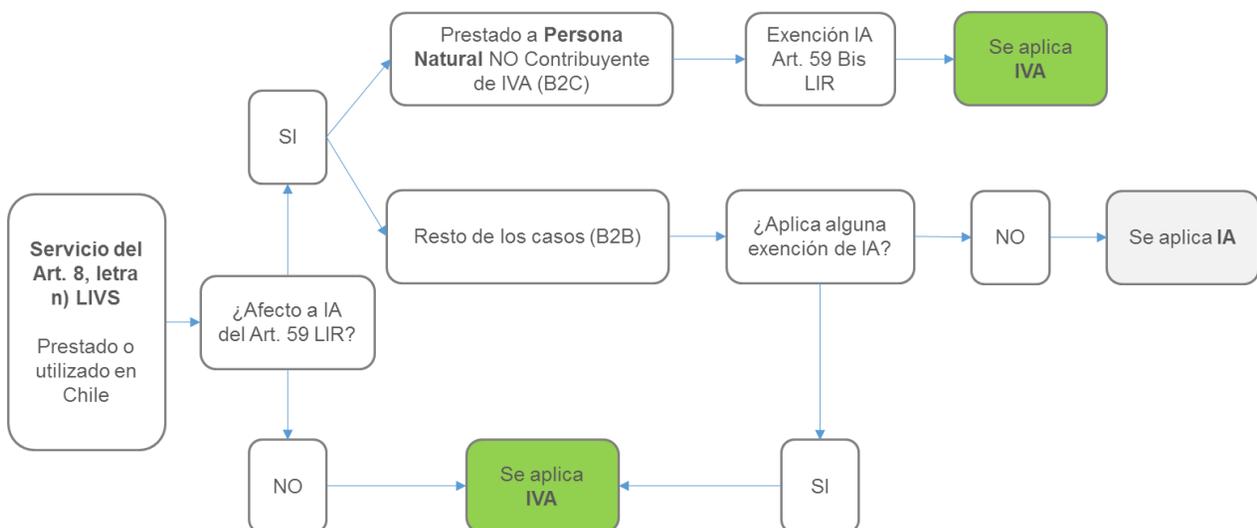
La exención en comento, en conjunto con el establecimiento de un régimen simplificado aplicable a los respectivos prestadores de servicios no domiciliados ni residentes en Chile, permite simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, particularmente la declaración y pago del IVA con que se afectan los servicios que se prestan a personas naturales que no sean contribuyentes del referido impuesto.

Finalmente, cabe hacer presente que los servicios del artículo 8°, letra n), de la LIVS, prestados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile a personas jurídicas no se benefician con la exención de IA establecida en el artículo 59 bis de la LIR. Asimismo, no se benefician con dicha exención de IA los servicios prestados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile a personas naturales que sean contribuyentes de IVA.

Por consiguiente, la aplicación de IA o de IVA se sujetará a las normas generales en la materia y a lo dispuesto en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS.

2.5.4. Cuadro resumen

A partir de lo dispuesto en los artículos 8°, letra n), y 12, letra E, N° 7 de la LIVS, así como del artículo 59 bis de la LIR, es posible efectuar el siguiente cuadro resumen⁹:



10

2.5.5. Algunas situaciones especiales del artículo 8°, letra n), de la LIVS, frente al IA

a) Intermediación de servicios prestados en Chile.

El artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la LIR, grava con IA, con tasa de 35%, entre otros conceptos, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, dentro de los cuales cabe incluir en principio los servicios de intermediación gravados conforme al N° 1 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS. Lo anterior es sin perjuicio de la tasa aplicable conforme a los convenios para evitar la doble tributación.

Con todo, el artículo 59, inciso cuarto, N° 2 de la LIR dispone que estarán exentas de IA, entre otras sumas, las pagadas por concepto de “comisiones”, incluyendo tanto al mandato comercial como la correduría.

En definitiva, para determinar si el servicio se encuentra exento de IA debe dilucidarse si se está en presencia de un mandato de carácter comercial, sea que se trate de una comisión propiamente tal,

⁹ Siempre que corresponda conforme a la aplicación del principio de territorialidad.

¹⁰ En el cuadro resumen, la expresión “no afecto a IA del Art. 59 LIR”, por simplicidad, quiere significar que el pago está afecto, pero que en definitiva no aplica por operar una exención conforme a la ley o los convenios.

un corretaje o intermediación de carácter mercantil, caso en el cual procede la exención de IA; o bien, si la prestación de los servicios referidos obedece a una naturaleza jurídica distinta, caso en el cual no procede. Para lo anterior es esencial determinar la mercantilidad del encargo.

En cualquier caso, se debe tener presente lo señalado en el apartado 2.2., sobre territorialidad del impuesto, en el sentido que los pagos a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR, que fundamentalmente dicen relación con servicios prestados y utilizados en el extranjero, no debieran gravarse con IVA conforme a letra n) del artículo 8° de la LIVS, porque dada su naturaleza no debieran entenderse prestados ni utilizados (presunción) en Chile.

En consecuencia, dichos pagos tampoco quedarían sujetos a la contra excepción dispuesta en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS, ya comentada.

b) Suministro o entrega de contenido de entretenimiento digital:

- (i) Juegos: De acuerdo a lo señalado por este Servicio, la prestación que involucra la provisión de videojuegos que permite jugar con o a través del programa por un prestador sin domicilio ni residencia en Chile, consiste en un servicio de entretenimiento y esparcimiento enmarcado en el N° 2 del artículo 59 de la LIR¹¹, gravándose con IA con tasa de 35% o bien la tasa correspondiente conforme a los convenios para evitar la doble tributación eventualmente aplicables.

Lo anterior, por cierto, sin perjuicio que, conforme al artículo 59 bis de la LIR, estos pagos puedan estar exentos del IA tratándose de servicios prestados a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA (en cuyo caso el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile deberá retener, declarar y pagar el IVA conforme al régimen simplificado establecido en el Párrafo 7° bis del Título II de la LIVS).

- (ii) Videos, películas, música, textos, revistas, diarios y libros: Cabe entender que, cuando se descargan dichos productos vía internet, se está en presencia de una licencia de uso, en virtud de la cual quien tiene la titularidad del derecho de autor, sea por sí mismo o como cesionario de aquél, otorga la autorización para descargar dichos elementos en el equipo del usuario final. En este contexto, se enmarcaría dentro de lo dispuesto en el artículo 59 de la LIR, gravándose con IA con tasa de 30%, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble tributación vigentes.

c) Puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática

El artículo 59 de la LIR grava con IA las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por el uso, goce o explotación de modelos de programas computacionales que no sean calificados como estándar. Esta puesta a disposición también quedaría gravada en el N° 3 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS. Esto no significa que tenga un doble gravamen, pues debe determinarse, en cada caso, si procede la aplicación de la exención establecida en el artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS, o aquella exención establecida en el artículo 59 bis de la LIR.

Tratándose de cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el uso, goce o explotación de programas estándar, éstas se encuentran exentas del IA establecido en el artículo 59 de la LIR, pero gravados con IVA como consecuencia de la modificación incorporada por la Ley al artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS, que incluyó como contra excepción a la exención de IVA establecida en este número, a los servicios que gozan de exención de IA por aplicación de leyes o convenios para evitar la doble imposición, que se presten o utilicen en Chile.

d) Publicidad

El artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la LIR, grava con IA, con tasa de 35%, las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero (dentro de los cuales se incluyen los servicios de publicidad gravados por el N° 4 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS). Lo anterior es sin perjuicio de la tasa correspondiente conforme a los convenios para evitar la doble tributación eventualmente aplicables.

El párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR declara exentas de IA las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, entre otros

¹¹ Oficio. N° 2000 de 2017

conceptos. Para que proceda esta exención los servicios deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes, considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el Director de este Servicio.

Con todo, respecto de las sumas pagadas en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, entre otros conceptos, se debe tener presente lo señalado en la letra a), anterior, a propósito de las comisiones (no gravadas con IA ni tampoco con IVA de la letra n) del artículo 8° de la LIVS).

3. RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS NI RESIDENTES EN CHILE

El trabajo realizado por la OCDE¹² y otras organizaciones internacionales, así como la experiencia individual de ciertos países, indican que una adecuada recaudación de IVA en operaciones transfronterizas B2C se logra exigiendo a los prestadores su registro y el pago del impuesto en el país donde tiene lugar el consumo. En la implementación de tal sistema, se recomienda a las jurisdicciones considerar el establecimiento de un régimen de registro y cumplimiento simplificado, a efectos de facilitar el cumplimiento por parte de los prestadores de servicio no residentes.

En concordancia con las recomendaciones de la OCDE, la Ley incorpora al Título II de la LIVS un nuevo Párrafo 7° bis, que establece un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile.

A continuación, se analizan los principales aspectos de este régimen simplificado.

3.1. Ámbito del presente régimen

Conforme al nuevo artículo 35 A, el régimen simplificado es aplicable a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), de la LIVS para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en dicha ley.

Por su parte, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10° de la LIVS, el impuesto afecta a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales. Sin embargo, el artículo 11, letra e), de la LIVS, tratándose de prestaciones realizadas por un prestador domiciliado o residente en el extranjero, considera como sujeto del impuesto al beneficiario del servicio, siempre que éste sea un contribuyente del IVA.

Así, de una interpretación armónica de ambas disposiciones, se desprende que el presente régimen es aplicable a todas aquellas operaciones efectuadas con personas naturales y jurídicas que no tengan la calidad de contribuyentes de IVA.

En particular, tratándose de personas jurídicas que no sean contribuyentes del IVA pero sean beneficiarias de servicios afectos a dicho impuesto, prestados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, que no se hayan inscrito en el presente régimen, podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos que se les autorice a retener y enterar el tributo respectivo en arcas fiscales, de acuerdo a lo establecido en el inciso tercero del artículo 3° de la LIVS, para lo cual el Servicio dictará, en cada caso, la resolución correspondiente.

Asimismo, la Ley también permite a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación simplificada por la prestación de otros servicios gravados con IVA, diferentes a los gravados en el artículo 8°, letra n) de la LIVS.

Cabe aclarar que, tratándose de servicios prestados por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile se aplican todas las exenciones de IVA contempladas en la legislación nacional que pudieren favorecerlos.

¹² OECD International VAT/GST Guidelines (2017), punto 3.131 y siguientes.

El presente régimen no impide que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, en lugar del presente régimen simplificado, opten por inscribirse en el régimen general de IVA, quedando afectos a las reglas generales de la LIVS y demás legislación tributaria.

3.1.1. Inscripción

El procedimiento de inscripción, y el ejercicio de la facultad contenida en el nuevo artículo 35 B, que se analiza a continuación, se definirá por medio de una resolución dictada al efecto.

La inscripción no implica en caso alguno la constitución de un establecimiento permanente¹³ en Chile ni genera más obligaciones que las que expresamente se imponen en la ley y en las instrucciones dictadas al efecto.

El listado de los contribuyentes extranjeros que cumplen con sus obligaciones tributarias mediante su inscripción en el presente régimen será publicado en el sitio web del Servicio.

En el contexto del presente régimen simplificado, el artículo 35 B dispone que el Director estará facultado para eximir total o parcialmente a los contribuyentes del presente régimen de las obligaciones que a continuación se señalan o sustituirlas por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado, a saber:

- a) Artículo 51 de la LIVS, referido a la inscripción en el Rol Único Tributario.
- b) Párrafo 2° del Título IV del Libro Primero del Código Tributario, que comprende fundamentalmente las siguientes obligaciones:
 - (i) Artículo 67: inscripción en registros especiales, en caso de ser requerido por la respectiva Dirección Regional;
 - (ii) Artículo 68°: declaración jurada de inicio de actividades y modificaciones posteriores; y
 - (iii) Artículo 69: término de giro.

3.1.2. Principales aspectos del régimen simplificado

Siguiendo las recomendaciones de la OCDE¹⁴, se facilita el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los prestadores extranjeros, liberándose a los contribuyentes del presente régimen de las siguientes cargas o disposiciones de la LIVS:

- a) Los contribuyentes sujetos al presente régimen no tendrán derecho a crédito fiscal (artículo 35 C). Dicha disposición acerca al presente régimen a los denominados “regímenes de sólo pago” (pay-only regimes), buscando asegurar un adecuado balance entre la simplificación y el resguardo de la recaudación fiscal, toda vez que el contribuyente extranjero se beneficiará de una declaración de impuestos menos compleja, facilitando dicho proceso y la labor fiscalizadora de este Servicio.

Sin embargo, se hace presente que los proveedores de servicios prestados desde el extranjero tienen derecho a registrarse y tributar de acuerdo al régimen general que rige a los contribuyentes en el país.

Lo anterior significa que podrán obtener el rol único tributario, podrán realizar un inicio de actividades y podrán tener derecho a un crédito contra el débito fiscal determinado en el periodo respectivo.

- b) Liberación de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones (artículo 35 C). En virtud de la norma referida, los contribuyentes incorporados al presente régimen se encuentran liberados de la obligación de emitir boletas, facturas, notas de crédito o débito y otros documentos tributarios.

¹³ Conforme se establece en los artículos 2 N° 12, 38 y 58 N° 1 de la LIR.

¹⁴ Mechanisms for the effective collection of VAT/GST when the supplier is not located in the jurisdiction of taxation (2017), punto C.1.1

- c) No será aplicable lo dispuesto en el Párrafo 3º del Título IV de la LIVS (artículo 35 H), que regula el denominado “Registro de Compras y Ventas”, atendido que los contribuyentes del presente régimen no emiten documentos tributarios ni efectúan adquisiciones de bienes o servicios con derecho a crédito fiscal.
- d) En general, no serán aplicables las demás disposiciones de la LIVS en lo que no sean compatibles con la naturaleza del presente régimen simplificado (artículo 35 H). Principalmente, y a modo meramente referencial, cabe señalar:
 - (i) Artículo 20, relativo al débito fiscal y determinación del impuesto a pagar;
 - (ii) Artículo 21, rebajas del impuesto determinado o débito fiscal;
 - (iii) Artículo 22, facturación indebida;
 - (iv) Párrafo 6º del Título II (artículos 23 a 28), del crédito fiscal;
 - (v) Párrafo 2º del Título IV (artículos 52 a 58), de las facturas y otros comprobantes de ventas y servicios;
 - (vi) Artículo 64, sobre declaración y pago del impuesto, entre otros.

3.1.3. Recargo del impuesto al beneficiario del servicio

Siendo el IVA un impuesto de recargo – lo que implica que su importe económico se traslada al consumidor, quien finalmente lo soporta – el artículo 35 D de la LIVS dispone que los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen del Párrafo 7º bis deberán recargar a la contraprestación recibida por los servicios afectos, el impuesto de esta ley.

Acto seguido, dispone que el impuesto a recargar se determinará aplicando a la respectiva contraprestación recibida, la tasa establecida en el artículo 14 de la LIVS, esto es, un 19% actualmente. Es decir, la Ley mantiene la mecánica del régimen general contenida en el artículo 69, inciso primero, de la LIVS, con las adecuaciones pertinentes dada la naturaleza del presente régimen simplificado. La referencia a la “respectiva contraprestación” debe entenderse efectuada a aquella que se paga al prestador extranjero por la prestación de los servicios contenidos en la letra n) del artículo 8º de la LIVS, y que está afecta al IVA y no, por ejemplo, a las comisiones bancarias cobradas al usuario previo a la recepción de la contraprestación por el prestador extranjero, que no forman parte de la base imponible del impuesto que grava los referidos servicios de la letra n) del artículo 8º de la LIVS .

Cabe tener presente que el artículo 10º de la LIVS contiene la regla general en esta materia, estableciendo como sujeto del impuesto al prestador de servicios.

En consecuencia, los contribuyentes del presente régimen simplificado deberán siempre recargar el IVA a los beneficiarios de sus servicios conforme al artículo 10º de la LIVS y declararlo y pagarlo en arcas fiscales al final del período tributario respectivo.

Excepcionalmente, lo anterior no resultará aplicable en dos situaciones:

- a) Cuando el beneficiario del servicio informe su calidad de contribuyente de IVA al prestador extranjero. En tal caso, el respectivo beneficiario del servicio será el exclusivo responsable del cumplimiento de la obligación tributaria respectiva, conforme al artículo 11, letra e) de la LIVS.

Como se analizó anteriormente, el artículo 11, letra e) de la LIVS, altera la regla del artículo 10º del mismo cuerpo legal, únicamente cuando el beneficiario del servicio sea un contribuyente de IVA y siempre que la prestación sea realizada por un prestador domiciliado o residente en el extranjero. En tal caso, no se aplica el régimen simplificado y el contribuyente de IVA beneficiario del servicio pasa a tener la calidad de sujeto del impuesto, por el solo ministerio de la ley, debiendo emitir una “Factura de Compra” por la operación, y declarar y enterar directamente el impuesto en arcas fiscales sin intervención alguna del prestador del servicio. El impuesto que conste en dicha factura de compra podrá dar derecho a crédito fiscal, según las reglas generales.

Será entonces responsabilidad exclusiva del contribuyente chileno informar debidamente a la plataforma esta calidad, y en dichos casos, declarar y pagar el IVA correspondiente. En ausencia de dicha información, el prestador extranjero deberá retener el impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

El procedimiento para informar la calidad de contribuyente del IVA y el sistema de consulta serán regulados por el Servicio de Impuestos Internos mediante una resolución.

- b) Cuando los servicios se encuentren exentos de IVA por encontrarse afectos a IA, conforme a la regla del artículo 12, letra E, N° 7 de la LIVS y el beneficiario del servicio así lo informe al prestador extranjero. En tal caso, con la sola información recibida, el prestador extranjero no recargará el IVA y el beneficiario o pagador del servicio será exclusivo responsable como agente retenedor del correspondiente IA, según las reglas de declaración y pago de dicho impuesto. En ausencia de dicha información por parte del beneficiario del servicio, el prestador extranjero estará habilitado para recargar el IVA y declararlo y enterarlo en arcas fiscales conforme a las reglas analizadas en esta circular.

El procedimiento para informar la calidad de contribuyente del IA será regulado por el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

3.1.4. Cálculo, declaración y pago del impuesto

El impuesto que los contribuyentes del presente régimen simplificado deberán declarar y enterar en arcas fiscales, corresponderá a la suma total de los impuestos recargados en sus operaciones, conforme al inciso primero del artículo 35 D, en cada período tributario respectivo.

A continuación, la ley dispone que, para estos efectos, se entenderá por “período tributario” un periodo de uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente. Por tanto, el contribuyente se encuentra en total libertad para elegir el período tributario que estime conveniente, sin importar sus umbrales de ventas, servicios que presta, la moneda de declaración o pago, ni cualquier otro aspecto.

No obstante, cabe aclarar que la elección del período tributario que efectúe el contribuyente no podrá ser objeto de modificación sino hasta el 1° de enero del año comercial siguiente a aquel en que se ejerció la opción respectiva.

Los períodos trimestrales serán fijos (no móviles) y se ordenarán de la siguiente forma:

Trimestre	Meses
1	Enero, Febrero y Marzo
2	Abril, Mayo y Junio
3	Julio, Agosto y Septiembre
4	Octubre, Noviembre y Diciembre

Los contribuyentes deberán declarar en forma simplificada y pagar los impuestos devengados en un período tributario, ya sea mensual o trimestral, hasta el día 20 del primer mes siguiente de terminado el referido período.

Sin embargo, teniendo presente que el primer período a declarar y pagar corresponde al mes de junio del año 2020, excepcional y únicamente por este primer período, los contribuyentes podrán declarar y pagar los impuestos correspondientes a dicho mes, adicionándolo al tercer trimestre fijo, correspondiente a los meses de julio, agosto y septiembre, que deben ser enterados hasta el 20 de octubre de 2020. De este modo, los prestadores extranjeros que ejerzan esta opción, deberán realizar su primera declaración y pago de este IVA en octubre, por los servicios gravados que presten durante los meses de junio, julio, agosto y septiembre.

La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el Servicio de Impuestos Internos habilitará al efecto.

En caso que no se declare y pague el impuesto dentro de los plazos señalados previamente, se aplicará la sanción establecida en el artículo 97, N° 2, del Código Tributario.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente.

En el contexto del presente régimen, la ley habilita a este Servicio para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.

El artículo 35 F de la LIVS establece una serie de disposiciones que regulan la moneda de pago del impuesto.

La regla general, para efectos del presente régimen, es que el pago del impuesto en arcas fiscales se efectúe en moneda extranjera, considerando que este régimen está dirigido a contribuyentes que no tienen domicilio ni residencia en el país.

Se faculta al Director para establecer los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera, mediante norma de general aplicación. En dicho contexto, la resolución respectiva establecerá las divisas en las cuales podrá efectuarse dicho pago.

Excepcionalmente, la ley faculta al Director para autorizar que la determinación y pago del impuesto se realice en moneda nacional cuando la operación se efectúe en moneda extranjera. En consecuencia, la declaración y pago del impuesto en pesos chilenos será regulado mediante resolución del Director, de la misma forma que la regulación de la operatividad del régimen simplificado que establecen los nuevos artículos 35 A y siguientes de la LIVS.

Al respecto, para las operaciones en moneda extranjera y pago del impuesto en moneda nacional, previa autorización, la Ley establece reglas para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, debiendo estarse al tipo de cambio a la fecha de pago del impuesto según la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se efectuará el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto que corresponda pagar en el extranjero en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada.

Cabe aclarar que, por aplicación del N° 1° del artículo 18 del Código Tributario, siendo la regla general la declaración y pago de impuestos en moneda nacional, no se requiere de autorización especial en caso que la operación se efectúe en moneda nacional y la determinación y pago del impuesto se realice también en moneda nacional.

3.1.5. Ajustes

El artículo 35 G establece reglas especiales aplicables en la eventualidad de producirse descuentos, anulación, rescisión, terminación o resolución de servicios que afecten el impuesto previamente determinado.

En tales casos, la Ley dispone que los contribuyentes del Párrafo 7° bis, "previa devolución" al consumidor del servicio del monto del impuesto recargado y cobrado en su oportunidad, podrán descontar dicho monto del impuesto que le correspondería pagar en el período tributario en que hayan efectuado la devolución, o en los periodos tributarios posteriores si en el mismo periodo tributario no correspondiera realizar un pago de IVA o si el que procede fuera menor.

Dicha norma es coherente con el hecho que los contribuyentes del presente régimen simplificado se encuentran liberados de la emisión de documentos tributarios, disposición que incluye las notas de crédito, por lo que el ajuste se debe efectuar directamente en el formulario electrónico respectivo como un descuento del monto total a pagar al final del período tributario correspondiente y en los períodos sucesivos, hasta la total imputación del monto pagado en exceso.

A su vez, lo anterior también razona sobre la idea que el procedimiento del artículo 126 del Código Tributario, en relación al artículo 128 del mismo código, no resulta un mecanismo idóneo respecto de contribuyentes no domiciliados ni residentes en el territorio nacional afectos al presente régimen.

3.2. Normas especiales de control

3.2.1. Fiscalización de los contribuyentes sujetos al régimen simplificado

El inciso primero del nuevo artículo 35 I de la LIVS, mandata al Servicio de Impuestos Internos para utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos de que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con los hechos gravados establecidos en el artículo 8°, letra n) de la LIVS, u otros en que se autorice el régimen simplificado establecido en el artículo 35 A, y que sean prestados digitalmente, independientemente del lugar o jurisdicción donde la información respectiva se encuentre alojada.

Por otra parte, considerando que el impuesto establecido en el artículo 8° letra n) de la LIVS es un impuesto sujeto a retención o recargo, tienen aplicación a su respecto todas las normas de la legislación interna que regulan los plazos de prescripción.

El Servicio, mediante resolución, regulará el mecanismo público para recibir denuncias o antecedentes respecto de prestadores extranjeros que no estén cumpliendo en tiempo y forma con sus obligaciones tributarias.

3.2.2. Solicitud de información respecto de las operaciones subyacentes

El inciso segundo del artículo 35 I de la LIVS, faculta al Servicio de Impuestos Internos para solicitar, fundadamente, a los contribuyentes sujetos al régimen simplificado del Párrafo 7° bis del Título II, la entrega de la siguiente información de que dispongan:

- a) Sobre la identificación de los vendedores o prestadores de servicios, respecto de los que intermedian; y
- b) De las cantidades que se paguen o pongan a disposición de dichos vendedores o prestadores.

Como puede apreciarse, la facultad en análisis está relacionada directamente con el hecho gravado regulado en el número 1 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS, que grava los servicios remunerados de intermediación efectuados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

Es importante considerar que el ejercicio de esta facultad no implica necesariamente el inicio de un procedimiento de fiscalización respecto del prestador no domiciliado ni residente en Chile, sino que se orienta a obtener información respecto de las operaciones subyacentes u objeto de la intermediación y al cumplimiento tributario en Chile de los respectivos vendedores o prestadores de servicios de dichas operaciones subyacentes.

3.2.3. Retención por parte del emisor de medios de pago

El nuevo inciso séptimo del artículo 3° de la LIVS, faculta al Director del Servicio de Impuestos Internos para disponer un cambio especial de sujeto pasivo del IVA.

Esta disposición habilita para designar como agentes retenedores del total o una parte de los impuestos de la LIVS, a emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos, respecto de todo o parte de las operaciones realizadas por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que no se hayan sujetado al régimen de tributación simplificada establecido en el párrafo 7° bis y que se solucionen por intermedio de los respectivos agentes retenedores.

En otros términos, esta norma constituye una salvaguarda del interés fiscal, sea que el propio contribuyente lo solicite fundadamente o en la eventualidad que se detecte, por las instancias de fiscalización, la existencia de contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que realicen operaciones gravadas con IVA y que no den cumplimiento a sus obligaciones tributarias en Chile, ya sea a través del régimen simplificado del Párrafo 7° bis del Título II de la LIVS o conforme a las reglas generales de la LIVS.

De esta forma, cuando sea pertinente, el presente cambio de sujeto debe ser formalizado a través de una resolución fundada dictada por el Director del Servicio de Impuestos Internos en tal sentido que establezca la identificación o mecanismos para identificar a los contribuyentes sujetos a retención, las operaciones sujetas a retención de IVA y las demás menciones necesarias para su correcta

operación. En caso que sea procedente, la nómina de las empresas sujetas a la obligación de retener, en los términos del citado inciso séptimo, se publicará en el sitio web de este organismo sii.cl

Los agentes retenedores deberán operar descontando, del monto total del pago en que intervienen, el monto del impuesto calculado en base a la tasa establecida en el artículo 14 de la LIVS, respecto de las operaciones en que intervienen desde la fecha en que se declara el correspondiente cambio de sujeto.

Lo anterior no implica que el prestador de servicios extranjero que no se hubiere inscrito en el registro simplificado, se libere de su obligación de pagar el IVA correspondiente a los periodos en que no estuvo registrado. Respecto de esta situación, el Servicio de Impuestos Internos hará uso de sus facultades de fiscalización para determinar el impuesto, reajustes, interés y multas aplicables.

Por su parte, los agentes retenedores deberán declarar y enterar en arcas fiscales los impuestos recargados en la oportunidad correspondiente, esto es, hasta el día 20 del mes siguiente al que hayan efectuado la retención.

III VIGENCIA

Conforme al artículo vigésimo noveno transitorio de la Ley, las modificaciones analizadas entran en vigencia tres meses transcurridos desde la entrada en vigencia de la misma, esto es, el 1° de junio de 2020.

De este modo, y de acuerdo a la regla de devengo comentada en el apartado 2.3. de la presente circular, el impuesto establecido en la letra n) del artículo 8° de la LIVS se aplica respecto de los servicios prestados a contar del 1° de junio y cuya remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio a partir de la misma fecha, sin perjuicio del periodo tributario en que se declare y pague conforme al régimen simplificado del Párrafo 7° bis de la LIVS, tratándose de los contribuyentes incorporados a dicho régimen.

Lo anterior, atendido que, conforme al artículo 35 A, en relación al artículo 35 D, del Párrafo 7° bis del Título II de la LIVS, el régimen de tributación simplificada rige sólo a partir del 1° de junio respecto de los servicios “afectos” que se “presten” a contar de la misma fecha, y respecto de los cuales se debe recargar la contraprestación recibida. Luego, las reglas sobre devengo del impuesto deben interpretarse en el contexto de las distintas disposiciones legales asociadas al nuevo hecho gravado de la letra n) del artículo 8° de la LIVS, todas las cuales entran en vigencia a partir de la misma fecha.

Por ende, los servicios prestados antes de dicha fecha pero que sean remunerados con posterioridad al 1° de junio quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto regulado en la presente circular.

A partir de la misma fecha los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán iniciar los trámites para ingresar al régimen de tributación simplificada establecido en el Párrafo 7° bis del Título II de la LIVS, sin perjuicio que dicho ingreso se haga efectivo una vez que las modificaciones legales entren en vigencia.

Saluda a Ud.,

DIRECTOR

SRG/JAS/EJF/apb

DISTRIBUCIÓN:

- A INTERNET
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO

ANEXO: NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Tras las diversas modificaciones introducidas por el artículo tercero de la Ley N° 21.210, el texto actualizado de las normas pertinentes de la LIVS es el siguiente:

“Artículo 3°- Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

En el caso de las comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de esta ley que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho.

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que por la aplicación de lo dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la ley de la renta, o a **que les sea devuelto conforme a los artículos 80 y siguientes, caso en el cual la solicitud** deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuado por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.

Igualmente, la Dirección podrá determinar que las obligaciones que afecten a los contribuyentes a que se refieren los incisos primero y segundo correspondan a un vendedor o prestador del servicio, o al mandatario, también respecto del impuesto que debe recargar el adquirente o beneficiario, por las ventas o servicios que estos últimos a su vez efectúen o presten a terceros cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización.

En los casos a que se refiere el inciso anterior, la Dirección podrá, para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, determinar la base imponible correspondiente a la transferencia o prestación de servicio que efectúe el adquirente o beneficiario, cuando se trate de especies no sujetas al régimen de fijación de precios.

Asimismo, la Dirección podrá imponer a los vendedores o prestadores de servicios exentos, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que corresponda a los adquirentes afectos o a determinadas personas que importen desde los recintos de Zonas Francas.

La Dirección podrá disponer, mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte de los impuestos contemplados en esta ley, respecto de todo o parte de las operaciones realizadas por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que no se hayan sujetado al régimen de tributación simplificada establecido en el párrafo 7° bis y que se solucionen por su intermedio.

En el caso de ventas de bienes corporales muebles ubicados fuera del territorio nacional, la Dirección podrá autorizar, a solicitud de parte, mediante una o más resoluciones fundadas, que el vendedor o el intermediario retenga y entere en arcas fiscales, en forma anticipada, el impuesto que afectará su importación, cuando dichos bienes tengan por destino el territorio nacional y sean comprados por personas domiciliadas o residentes en Chile que no tengan la

calidad de contribuyentes del Título II de esta ley. Para este efecto, será aplicable el régimen simplificado establecido en el párrafo 7° bis.”^{15 16}

“Artículo 5°- El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.

Tratándose de los servicios del artículo 8° letra n) que sean prestados en forma digital, se presumirá que el servicio es utilizado en el territorio nacional si, al tiempo de contratar dichos servicios o realizar los pagos correspondientes a ellos, concurren al menos dos de las siguientes situaciones:

- i. Que la dirección IP del dispositivo utilizado por el usuario u otro mecanismo de geolocalización indiquen que este se encuentra en Chile;**
- ii. Que la tarjeta, cuenta corriente bancaria u otro medio de pago utilizado para el pago se encuentre emitido o registrado en Chile;**
- iii. Que el domicilio indicado por el usuario para la facturación o la emisión de comprobantes de pago se encuentre ubicado en el territorio nacional; o,**
- iv. Que la tarjeta de módulo de identidad del suscriptor (SIM) del teléfono móvil mediante el cual se recibe el servicio tenga como código de país a Chile.”¹⁷**

“Artículo 8°- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

(...)

n) Los siguientes servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero:

- 1. La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación;**
- 2. El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros;**
- 3. La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y**
- 4. La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.”¹⁸**

“Artículo 11°- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto:

(...)

¹⁵ El numeral 2 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 introdujo las siguientes modificaciones al artículo 3° de la LIVS:

- a) Eliminó, en el inciso tercero, la expresión “a su juicio exclusivo”.
- b) Reemplazó, en el inciso tercero, la frase “que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual” por la siguiente frase: “que les sea devuelto conforme a los artículos 80 y siguientes, caso en el cual la solicitud”.
- c) Eliminó, en el actual inciso final, la expresión “a su juicio exclusivo”.
- d) Agregó los incisos séptimo y octavo, nuevos, transcritos.

¹⁶ Si bien se reproduce el artículo actualizado íntegramente, cabe considerar que únicamente los dos incisos finales (nuevos) son objeto de la presente circular

¹⁷ El numeral 3 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 agregó al artículo 5° un inciso tercero nuevo, pasando el tercero a ser cuarto y así sucesivamente.

¹⁸ La letra g) del numeral 4 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 agregó en el artículo 8° una letra n), nueva, transcrita.

e) El beneficiario del servicio que sea un contribuyente del impuesto de este Título, siempre que la prestación sea realizada por un prestador domiciliado o residente en el extranjero; (...)¹⁹

“Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

(...)

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

(...)

7) Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados **o utilizados** en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile;²⁰

“Párrafo 7° bis

Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile

Artículo 35 A.- Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados conforme al artículo 8°, letra n), para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos establecidos en esta ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que tratan los artículos siguientes. Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos sujetarse a este régimen de tributación simplificada por la prestación de otros servicios a las referidas personas naturales.

Artículo 35 B.- El Director, estará facultado para, eximir total o parcialmente a los contribuyentes del presente régimen de las obligaciones dispuestas en el artículo 51, mediante normas de carácter general, y, asimismo, de las obligaciones establecidas en el Párrafo 2° del Título IV del Libro Primero del Código Tributario, o bien, para sustituirlas por otros procedimientos que constituyan un trámite simplificado.

Artículo 35 C.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis no tendrán derecho a crédito fiscal y se encontrarán liberados de la obligación de emitir documentos tributarios por sus operaciones.

Artículo 35 D.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán recargar a la contraprestación recibida por los servicios afectos, el impuesto de esta ley, el que se calculará aplicando a dicha contraprestación la tasa establecida en el artículo 14.

El impuesto que estos contribuyentes deberán pagar se determinará sobre la base de la suma de los impuestos recargados conforme al inciso primero, por los servicios prestados en el período tributario respectivo. Para estos efectos, se entenderá por “período tributario” un período de uno o tres meses seguidos, a elección del contribuyente.

Artículo 35 E.- Los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7° bis deberán declarar en forma simplificada y pagar los impuestos devengados en un período tributario, hasta el día 20 del primer mes siguiente.

La declaración y pago del impuesto se realizará electrónicamente, a través del portal o mecanismo digital que el Servicio de Impuestos Internos habilite al efecto, estando facultado con ese objeto para disponer y requerir información en idiomas distintos al español.

¹⁹ El numeral 5 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 reemplazó la letra e) del artículo 11.

²⁰ La letra a) del numeral 7 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 intercaló en el número 7 de la letra E del artículo 12, entre las expresiones “servicios prestados” y “en Chile”, la expresión “o utilizados”.

Artículo 35 F.- El Director, mediante norma de general aplicación, establecerá los procedimientos necesarios para la determinación y pago del impuesto en moneda extranjera.

De igual forma, el Director podrá autorizar que la determinación y pago del impuesto se realice en moneda nacional, cuando la operación se efectúe en moneda extranjera. Para determinar la paridad cambiaria entre la moneda nacional y la moneda extranjera, se estará al tipo de cambio a la fecha de pago del impuesto según a la información que publique el Banco Central de Chile en conformidad a lo dispuesto en el número 6 del Capítulo I del Compendio de Normas de Cambios Internacionales. Si la moneda extranjera en que se efectuara el pago no es una de aquellas informada por el Banco Central, el impuesto que corresponda pagar en el extranjero en dicha divisa deberá primeramente ser calculado en su equivalente en dólares de los Estados Unidos de América, de acuerdo a la paridad entre ambas monedas, para luego convertirse a su equivalente en pesos chilenos de la forma ya indicada.

Artículo 35 G.- En los casos de descuentos, anulación, rescisión, terminación o resolución de servicios, el contribuyente que hubiere devuelto al consumidor del servicio el impuesto respectivo, podrá descontar del monto del impuesto que le correspondería pagar en el periodo tributario en que aquellas situaciones se hayan producido, o los periodos tributarios posteriores si en el mismo periodo tributario no correspondiera realizar un pago o si el que procede fuera menor.

Artículo 35 H.- No será aplicable lo dispuesto en el Párrafo 3º del Título IV, ni las demás disposiciones de esta ley en lo que no sean compatibles con la naturaleza del régimen establecido en el presente párrafo.

Artículo 35 I.- El Servicio de Impuestos Internos podrá utilizar todos los medios de fiscalización tecnológicos de que disponga para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con los hechos gravados establecidos en el artículo 8º letra n) u otros en que se autorice el régimen simplificado establecido en el artículo 35 A, y que sean prestados digitalmente, independientemente del lugar o jurisdicción donde la información respectiva se encuentre alojada.

Asimismo, el Servicio podrá solicitar, fundadamente, a los contribuyentes sujetos a lo establecido en el régimen de este Párrafo 7º bis, que entreguen información que tengan disponible sobre la identificación de los vendedores o prestadores de servicios respecto de los que intermedian y de las cantidades que se paguen o pongan a disposición de dichos vendedores o prestadores.”²¹

Por otra parte, el texto actualizado de las normas de la LIR que tienen incidencia en la presente circular es el siguiente:

“Artículo 59 bis.- Los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos del impuesto adicional por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8 letra n) de la ley de impuesto a las ventas y servicios contenida en el decreto ley N° 825 de 1974, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en el referido decreto ley.”.

“Artículo vigésimo noveno transitorio.- Las modificaciones a los artículos 54 y 69 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el decreto ley número 825 de 1974, entrarán en vigencia seis meses después de la publicación de la presente ley en el Diario Oficial, tratándose de contribuyentes emisores de facturas electrónicas, y doce meses contados desde la misma fecha, para aquellos que no tengan tal calidad.

Las modificaciones incorporadas por el artículo tercero de la presente ley a lo dispuesto en los incisos séptimo y octavo del artículo 3º, el inciso tercero del artículo 5º, la letra e) del artículo 11; el artículo 8º letra n), el inciso cuarto del artículo 27 bis y el Párrafo 7 bis, todos ellos del decreto ley N° 825, de 1974, entrará en vigencia transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de esta ley. En el mismo plazo entrará en vigencia el nuevo artículo 59 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por el artículo segundo de la presente ley.”

²¹ El numeral 22 del artículo tercero de la Ley N° 21.210 agregó, a continuación del artículo 35, un Párrafo 7º bis, nuevo, “Del régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile”