

Aplicación del Impuesto Adicional a los pagos efectuados al extranjero por la adquisición de gift cards virtuales.

Se ha solicitado un pronunciamiento a esta Dirección Nacional, respecto a la consulta formulada por don AAAA, en representación de BBBB, debidamente complementada con posterioridad, relativa a la aplicación del Impuesto Adicional (en adelante IA) a los pagos efectuados al extranjero por la adquisición de gift cards virtuales.

I.- ANTECEDENTES.

Señala el consultante que BBBB adquirirá gift cards virtuales en el extranjero que permitirán la contratación de servicios o la compra de productos en diversas tiendas online, las que venderá en Chile a terceros adquirentes.

Aclara al respecto, que las gift cards virtuales son códigos alfanuméricos que representan un crédito en dólares en las referidas tiendas online, códigos que, como se indicó, permitirán a los terceros adquirentes contratar los servicios o comprar los productos de que se trate.

BBBB adquirirá las gift cards virtuales directamente en las referidas tiendas online (emisores) o a revendedores de aquellas (resellers), todas personas jurídicas domiciliadas en el extranjero (principalmente en Estados Unidos), bajo las siguientes dos modalidades, según especifica el consultante:

- a) Compra anticipada en el extranjero de diversas gift cards virtuales, con el objeto de mantener un stock, las que posteriormente venderá a terceros adquirentes en Chile, adicionando una comisión al precio de las mismas.
- b) Compra en el extranjero de la gift card virtual de que se trate, una vez que el tercero haya confirmado la compra de la misma en Chile y le haya pagado el precio de ésta y la respectiva comisión.

En ambos casos, será BBBB quién pagará las gift cards virtuales a los emisores o revendedores de las mismas, ya sea a través de tarjeta de crédito bancaria, transferencia bancaria internacional, paypal o bitcoin, dependiendo de las circunstancias y los montos involucrados.

Hace presente, asimismo, que en ambas modalidades los terceros adquirentes deberán comprar las gift cards virtuales a través del sitio de Internet de BBBB, ya sea mediante transferencias bancarias o depósitos en efectivo en la cuenta corriente de dicha empresa, y que la entrega de aquellas se efectuará mediante la revelación de los respectivos códigos alfanuméricos.

Expuesto el referido modelo de negocio, consulta, en particular, si los pagos que BBBB efectuará al extranjero para adquirir las referidas gift cards virtuales se deben afectar con el IA dispuesto en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR) y si de afectarse, procede la aplicación de la exención establecida en el inciso 1° de dicho artículo.

II.- ANÁLISIS:

1.- Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, sin mediar la utilización de gift cards virtuales.

En términos generales, se debe tener presente que las rentas que se paguen o abonen en cuenta, a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por concepto de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, se gravan con IA, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR.

A mayor abundamiento, subyace a dicha norma el factor de conexión denominado “*fuentes pagadora*”, factor que, analizado desde la perspectiva de nuestro país, habilita a gravar con IA los pagos efectuados por contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, independientemente del territorio en el extranjero desde donde se realicen las actividades o se presten los servicios.

El citado impuesto, cuya tasa general es de 35% y cuya base imponible está conformada por el precio del servicio prestado, sin deducción alguna, se aplica en calidad de único a la renta y debe ser retenido por la persona o entidad que pague o abone en cuenta la renta afecta al referido tributo, debiendo declararse y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención, conforme a lo dispuesto por los artículos 74 N° 4 y 79 de la LIR. Sobre este punto, es importante hacer presente que, será el beneficiario del servicio de que se trate quien pague o abone en cuenta la referida remuneración y, por tanto, el obligado a efectuar la retención y no la entidad financiera que finalmente remesa la respectiva remuneración¹.

Cabe precisar a este respecto, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 82 de la LIR los impuestos sujetos a retención, como el indicado precedentemente, se adeudan desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos², se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de percepción.

En el caso consultado, si bien no se especifican todos y cada uno de los servicios que se pueden contratar en las tiendas online aludidas, cabe hacer presente que por regla general las sumas pagadas o abonadas en cuenta a empresas domiciliadas en el extranjero, por concepto de remuneraciones por servicios de entretenimiento y esparcimiento a través de Internet que permitan, por ejemplo, el acceso a video juegos, películas, series, televisión y otros tipos de entretenimientos audiovisuales o a contenido o material musical, se enmarcan dentro del hecho gravado en comento, asumiendo que los referidos servicios se prestan en el extranjero y no a través de establecimientos permanentes en Chile³, no siéndoles aplicables la exención establecida en el inciso 1°, del artículo 59 de la LIR por exceder la naturaleza de dichos servicios a la mera utilización de un programa computacional estándar.

Asimismo, se debe tener en consideración que también se gravan con el referido IA las sumas remesadas al exterior por concepto de servicios de publicidad y de almacenamiento de archivos digitales prestados por empresas domiciliadas en el extranjero, en la medida que sean prestados en los términos referidos en el párrafo precedente.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe hacer presente, que de acuerdo a lo dispuesto en la letra B.-, del artículo 14 ter de la LIR, se encuentran exentas del IA establecido en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 del referido cuerpo legal, las cantidades obtenidas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país en la prestación de servicios de publicidad en el exterior y el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet a empresas domiciliadas o residentes en Chile que cumplan determinados requisitos⁴. Sin embargo, añade la primera de las nomas indicadas, el señalado IA se aplicará con tasa de 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso 1° del artículo 59 de la LIR⁵. Igualmente, los pagos realizados por concepto de servicios de publicidad, en la medida que guarden estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país, se encuentran exentos del referido IA, conforme a lo dispuesto en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR.

Por otra parte, resulta necesario aclarar que no se gravan con IA las sumas remesadas al exterior por concepto de compras de bienes situados en el extranjero, efectuadas a través de Internet, en el evento que las empresas vendedoras se encuentren domiciliadas en el extranjero, las que constituyen, en principio, rentas de fuente extranjera no sujetas a tributación en Chile. Sin perjuicio de lo anterior, si dicha remesa incluye, además del precio del bien adquirido, el pago de remuneraciones por servicios de intermediación prestados por empresas domiciliadas en el extranjero dueñas de los portales de Internet a través de las cuales se comercializan bienes de terceros, aquellas se afectarán con IA en los términos antes indicados⁶.

En consecuencia, de lo referido en los párrafos anteriores, es posible extraer como regla general que las sumas que se paguen o abonen en cuenta a tiendas online, se gravarán con el IA establecido en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, en la medida que digan relación con remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, y no a través de establecimientos permanentes en Chile, y las indicadas cantidades no se encuentren expresamente exentas de dicho impuesto.

¹ Así lo hizo presente este Servicio en el Oficio N° 2124 de 2010.

² De acuerdo a lo instruido en el Oficio N° 1672 de 2005, la mera contabilización como gasto, que no va acompañada o precedida de alguno de los otros presupuestos señalados en la norma en comento, no determina la obligación de retener el IA.

³ Caso en el cual resultará aplicable el régimen general de tributación, esto es, Impuesto de Primera Categoría (IDPC) e Impuesto Global Complementario (IGC) o IA, según corresponda.

⁴ Debe tratarse de empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de la LIR –sea que se hayan acogido o no a las disposiciones de las letras A) o C), del artículo 14 ter de dicho cuerpo legal–, cuyo promedio anual de ingresos del giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años comerciales.

⁵ Esto es, cuando se encuentren constituidos, domiciliados o residentes en alguno de los países que formen parte de la lista a que se refieren los artículos 41 D y 41 H de la LIR.

⁶ Salvo que califiquen de comisión, en cuyo caso se eximen del IA, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR.

2.- Remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, en el caso de mediar la utilización de gift cards virtuales.

El modelo de negocio descrito por el consultante importa la transferencia de un derecho personal, representado por una gift card virtual⁷, que permitirá al acreedor contratar servicios prestados por empresas extranjeras o comprar bienes situados en el extranjero, de propiedad de dichas empresas o intermediados por las mismas, por un monto equivalente al crédito adquirido, acreedor que estará representado finalmente por el comprador final en Chile de la señalada gift card virtual.

De esta manera, y en la medida que concurran las circunstancias señaladas en el N° 1 anterior, los pagos efectuados al exterior que tengan por objeto la adquisición de gift cards que permitan la contratación posterior de servicios que han de prestarse en el extranjero, ya sea que se adquieran del emisor o del revendedor de las mismas y aun cuando representen pagos anticipados de dichos servicios, constituyen pagos de remuneraciones clasificadas en N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR y, por tanto, afectas a IA. Asimismo, y por las razones indicadas en el número precedente, los pagos efectuados al exterior que tengan por objeto la adquisición de gift cards que permitan la compra de bienes situados en el exterior, ya sea que se adquieran del emisor o del revendedor de las mismas, no se gravan con IA.

En consecuencia, dado que será BBBB quién en todos los casos pagará las gift cards virtuales a los emisores o a los revendedores de las mismas, será aquella, conforme a lo dispuesto en el N° 4, del artículo 74 de la LIR, la obligada a efectuar la respectiva retención, en los casos y con la tasa que corresponda, debiendo declararla y enterarla en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente de efectuado el pago, de acuerdo a lo establecido en el artículo 79 del señalado cuerpo legal. Lo anterior, aun cuando la remuneración se esté pagando anticipadamente, pues el hecho que gatilla el deber de retención, atendido lo dispuesto en el primero de los artículos y el modelo de negocio planteado, es el pago de la referida remuneración.

3.- Medios de pago involucrados en la adquisición de las gift cards virtuales.

Los medios a través de los cuales BBBB efectúe el pago de las gift cards, no obstan a la aplicación de los impuestos que correspondan, en este caso, del IA establecido en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR.

Cabe acotar, a este respecto, que el artículo 18 del Código Tributario dispone que, por regla general, los contribuyentes deben llevar contabilidad, presentar sus declaraciones y pagar los impuestos en moneda nacional, sin perjuicio de establecer determinadas excepciones en las que los contribuyentes pueden utilizar ciertas monedas extranjeras para dichos efectos.

De este modo, de pagar las gift cards virtuales en moneda extranjera, BBBB deberá efectuar las debidas conversiones a moneda nacional para efectos de cumplir las obligaciones tributarias correspondientes.

A mayor abundamiento, dado que el bitcoin no puede ser considerado una moneda de curso legal en Chile, ni tampoco una moneda extranjera o divisa, conforme se indicó en el Oficio N° 963 de 2018, de *pagarse* las gift cards virtuales con bitcoin, se deberá proceder a valorizar dichos “pagos” en moneda nacional para efectos de cumplir las obligaciones tributarias correspondientes, valorización que deberá acreditarse fehacientemente ante este Servicio.

III.- CONCLUSIÓN:

En base al análisis efectuado, y considerando solo los antecedentes que reseña en su presentación, se indica lo siguiente:

1.- Los pagos efectuados al exterior por la compra de gift card que permitan la contratación de servicios prestados en el extranjero, se afectarán con el IA establecido en el N° 2, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, en los términos señalados en los N° 1 y 2 del apartado precedente, independiente del medio a través del cual se realice el pago, y siempre que los mismos no se encuentren exentos conforme a los artículos 14 ter y 59 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que tratándose de pagos por la compra de gift cards virtuales que permitan la contratación de servicios de diversión y esparcimiento a través de internet, no resultan aplicables las exenciones aludidas en el párrafo anterior.

⁷ En dicho sentido se instruye en el Oficio N° 865 de 2016.

2.- No se gravan con IA las sumas remesadas al exterior por gift card que permitan la adquisición de bienes situados en el exterior.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 406 del 31-01-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos