

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 8, LETRA A), ART. 12, LETRA B), N°11 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 3, ART. 10, ART. 20, N°3. (ORD. N° 893, DE 06.04.2021)

Tributación aplicable a las sumas obtenidas en el comercio de bienes mediante un modelo de negocios denominado “dropshipping”.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación aplicable a remuneración obtenida por gestionar para clientes nacionales la compra de productos extranjeros exhibidos en su sitio web mediante un modelo de negocios denominado “dropshipping”.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el “dropshipping” es una variante del e-commerce en donde se genera la venta de productos por catálogo, sin inversión de inventario y al por menor. De esta forma, el minorista se ocupa de efectuar la venta, sin que él posea el producto (es decir, genera ventas sin tener el producto inventariado). Para ello, el minorista llega a un acuerdo con un proveedor mayorista de los productos en venta (generalmente proveedores de China), para que sea este último quien se encargue del envío de los pedidos al cliente final.

Expresa que la logística tradicional del comercio electrónico cambia por completo porque en el “dropshipping” la tienda online solamente se encarga de crear el espacio virtual en donde promocionar una variedad de productos internacionales (que ofrece un proveedor que se encuentra fuera del territorio nacional y deben ser importados al país donde se encuentra el consumidor), de gestionar las órdenes de los clientes, el marketing y el servicio post venta. De este modo, es la empresa mayorista extranjera quien se encarga de almacenar, empaquetar y enviar los productos a los clientes finales, quien además emite la factura comercial (invoice) a nombre del cliente final.

El modelo de negocios genera beneficios a través de la diferencia entre el precio ofertado en la propia plataforma y el precio acordado por el producto con el proveedor internacional. Al momento de la compra, el cliente final acepta estar importando el producto para consumo personal y, dado el costo del producto (habitualmente menor a US\$30), generalmente aplica – según informa en su presentación – una excepción tributaria aduanera, de modo que la importación no genera pago de IVA ni otros costos adicionales asociados a una importación comercial.

Sin perjuicio de lo anterior, en presentación complementaria posterior informa expresamente que, en su caso particular, las compras se realizan de forma individual (uno a uno), con distintas direcciones de envío, por lo que no obtienen ningún tipo de descuento, del tipo mayorista, al momento de efectuar el negocio con los posibles proveedores de estas plataformas. De hecho, manifiesta que no habrá variación en el precio de venta del proveedor.

Destaca que la importación se genera directamente al cliente final, a cuyo nombre se emite la destinación aduanera, sin pasar por manos del minorista.

Finalmente, para tener mayor certeza jurídica antes de realizar la actividad, solicita se confirmen o refuten las siguientes afirmaciones:

- 1) Las remesas al extranjero, a no domiciliados ni residentes en Chile, para pagar el precio de bienes que serán importados no se afecta con impuesto adicional.
- 2) La importación de bienes cuyo valor CIF es inferior a US\$30 no se grava con arancel ni con IVA.
- 3) La promoción e intermediación de productos en plataformas digitales es un servicio del artículo 20°, N° 5, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y, por lo tanto, está exento de IVA.
- 4) El mayor valor obtenido en la promoción e intermediación de productos en plataformas digitales está afecto al impuesto a la renta de Primera Categoría, aplicando todas las reglas de tales contribuyentes, incluyendo las deducciones de los gastos necesarios.

II ANÁLISIS

En relación con las materias consultadas, y tal como se ha señalado en otras oportunidades¹, este Servicio sólo tiene competencia para pronunciarse sobre materias de tributación fiscal interna, de manera que el presente análisis únicamente puede referirse a los aspectos vinculados con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, sin incluir lo concerniente a los derechos de aduana.

Precisado lo anterior, se informa que, tras definir en el artículo 2° el hecho gravado general “ventas” y “servicios”, el artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) enumera una serie de hechos gravados especiales, que se consideran ventas o servicios, según corresponda.

Entre los hechos gravados especiales, la letra a) del artículo 8° de la LIVS, grava con IVA a las “importaciones”, sean habituales o no.

De este modo, independiente de quien realiza la importación, frecuencia o el tipo de bien que se importe, las importaciones siempre se gravan con IVA, salvo que medie a su respecto alguna exención establecida expresamente por la ley.

Al respecto, el artículo 12, letra B), N° 11 de la LIVS, libera de IVA, entre otras hipótesis, a las importaciones que cumplan con las condiciones previstas en la posición 00.23, del Arancel Aduanero.

Según dispone el Arancel Aduanero, esa partida incluye “encomiendas, envíos postales, envíos de entrega rápida y carga general, ocasional, sin carácter comercial, hasta por un valor FOB de US\$30, aunque estén comprendidos en otras partidas del arancel aduanero”.

Al respecto, para la correcta interpretación y aplicación del artículo 12, letra B), N° 11, de la LIVS, se consultó al Servicio Nacional de Aduanas sobre el alcance de la referida disposición, evacuando su informe mediante Ord. N° 335 de 2021.

En lo fundamental, dicho Servicio informó lo siguiente:

- 1) La partida 00.23 del Arancel Aduanero vigente fue modificada por la Ley N° 20.997, que moderniza la legislación aduanera. Tras su nueva redacción, la referida partida dejó de tener armonía o concordancia con la nota legal de la partida 00.23.

Sin embargo, agrega dicho Servicio, que por aplicación de las normas relativas a la derogación de las leyes previstas en el artículo 52 del Código Civil, que regula la derogación tácita de la Ley, y teniendo presente que una nota legal establece criterios normativos que deben seguirse para interpretar, regular o dar aplicación a la glosa de la que se trate, si una de estas últimas es modificada o dejada sin efecto, naturalmente la nota legal que le acompaña también se ve modificada o dejada sin efecto, por aplicación del principio según el cual “lo accesorio sigue la suerte de lo principal”.

En consecuencia, el Servicio Nacional de Aduanas concluye que la modificación introducida por la Ley N° 20.997 a la glosa de la partida 00.23 del Arancel Aduanero ha dejado sin efecto lo prescrito en la nota legal que acompañaba a aquella en su texto anterior.

Por lo tanto, la aplicación de la Partida 00.23 del Arancel Aduanero debe realizarse sin observancia de lo que dispone su nota legal, por estar esta última tácitamente derogada.

- 2) Respecto de lo que debe entenderse por “envío ocasional” y “sin carácter comercial”, según lo dispuesto en la Partida 00.23 del Arancel Aduanero, en su texto vigente, para efectos de su correcta aplicación y en relación con la exención contenida en el artículo 12, letra B), N° 11, de la LIVS, el Servicio Nacional de Aduanas señala que “[f]ijar un parámetro numérico general, estático y único, para todos o algunos tipos de mercancías, que determine el número de importaciones que deben producirse para considerarlas como habituales, conlleva el riesgo de hacer inaplicable la norma a casos concretos, debiendo analizarse siempre caso a caso (...) Aparece entonces como más adecuado configurar conceptualmente la ocasionalidad de un envío, en atención a quien si realiza la importación, lo hace como una actividad común o constante”.

¹ Oficio N° 196 de 2011

- 3) En cuanto al concepto de “carácter comercial” de una importación el Servicio Nacional de Aduanas informa que “[d]efinir normativamente el carácter comercial de una actividad – la que en este caso toma forma de importación – resulta pertinente acudir a la conceptualización de los “actos de comercio” que realiza el Código de Comercio en su artículo 3 (...). Siendo así, es posible concluir que cada vez que estemos en presencia de una importación que pueda encuadrarse en alguna de esas actividades, estaremos ante una importación de carácter comercial”.

De este modo, lo anterior cobra relevancia en particular respecto del N° 1 del artículo 3° del Código de Comercio, al disponer que la “compra y permuta de cosas muebles, hecha con ánimo de venderlas, permutarlas o arrendarlas, en la misma forma o en otra distinta, y la venta, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas”, en relación a qué se entiende por “dropshipping”

Este tipo de comercio electrónico se define como una variante en donde una tienda no mantiene los productos que vende en stock; en su lugar, cuando se vende un producto, se compra la mercancía de una tercera persona y luego se envía directamente al cliente. Esto significa que el comerciante nunca ve o manipula el producto.

Es decir, la acción que ejecuta el intermediario que realiza el “dropshipping” se encuadra como “acto de comercio” conforme al N° 1° del artículo 3° del Código de Comercio, ya que, independiente de que la empresa o particular que ejecuta esta variante de comercio, no mantiene los productos en stock, ejecuta la acción de compra de mercancía a un tercero para la venta posterior del producto, lo cual tendría como consecuencia que, independiente que el valor FOB del producto sea menor de US\$ 30, esta acción siempre tendría un carácter comercial, en consideración a lo que indica la norma legal del Código de Comercio, por lo tanto, si la importación es efectuada directamente por quien comercia mediante la modalidad de dropshipping no sería aplicable la Partida Arancelaria 00.23, al no cumplirse el requisito de que el envío de mercancía sea “Sin carácter comercial”.

- 4) Ahora bien, la importación de las mercancías al alero de la Partida 00.23 se realizan en su mayoría mediante envíos postales y vía courier, en donde el importador es una persona natural que no ejecuta ni participa en la variante comercial de “dropshipping”. Por tanto, independiente de la modalidad de comercio electrónico por medio de la cual haya adquirido la mercancía, si la persona que está efectuando la importación no tiene habitualidad en el acto y tampoco la realiza con carácter comercial, se aplica la franquicia arancelaria prevista en la Partida 00.23, en la medida que el valor FOB del producto sea menor a US\$30.

Considerando lo informado por el Servicio Nacional de Aduanas y conforme lo interpretado por este Servicio², sólo las importaciones que cumplan los requisitos establecidos por el Servicio Nacional de Aduanas para ser calificadas en la Partida 00.23 del Arancel Aduanero se encontrarán exentas de IVA.

Respecto del modelo de negocio que pretende implementar el minorista, de su presentación se desprende que dicho modelo no consistiría en la venta de bienes sino en la prestación de un servicio consistente en adquirir, por cuenta de sus clientes en Chile, los productos extranjeros exhibidos en su página y ofrecidos por proveedores ubicados fuera del territorio nacional.

Lo anterior porque, una vez que el cliente ingresa la solicitud de compra a la plataforma operada por el minorista en Chile, ésta direcciona automáticamente el pedido al proveedor extranjero, quien se encarga de efectuar directamente el despacho del producto al cliente nacional, a quien se emite la documentación comercial que respalda la venta y quien acepta importar el producto para su consumo personal.

Juntamente con el ingreso de la orden, el cliente deposita la cantidad de dinero indicada en la plataforma, a fin que el minorista gestione la adquisición del bien.

² Oficio N° 196 de 2011

Si, con posterioridad, el cliente nacional tiene problemas con el producto, el minorista se encarga, como parte del servicio, de gestionar los cambios o reembolsos ante el proveedor a fin de entregar una solución a su cliente, siendo éste el valor agregado que busca otorgar al servicio prestado, según lo manifestado en presentación complementaria a su presentación original.

Consecuente con ello, al actuar el minorista como un mandatario para comprar por cuenta de sus clientes nacionales, y siendo el encargo de índole comercial, la remuneración se encuentra gravada con IVA, por clasificarse en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, como rentas del comercio, en relación con lo dispuesto en el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.

La base imponible en este caso es la diferencia entre el precio cobrado por el proveedor extranjero y el monto depositado por el cliente nacional para cumplir el encargo, monto por el cual se debe emitir la respectiva boleta a sus clientes, según lo dispuesto en los artículos 52 y artículo 69 de la LIVS.

En cuanto a la aplicación de las normas de la LIR, el artículo 3° dispone que toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea de una fuente en el país o fuera de él, en tanto las personas no residentes en Chile pagarán impuestos solo por rentas de fuente chilena.

El artículo 10° de la LIR considera como rentas de fuente chilena aquellas que provienen de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

En el presente caso, los bienes ofrecidos en la plataforma del minorista se encuentran situados fuera de Chile y son vendidos por un proveedor extranjero. Siendo una renta de fuente extranjera, obtenida por una persona sin domicilio ni residencia en el país, no cumple con el presupuesto básico para ser una renta gravada, razón por la cual las sumas remesadas por el cliente no se afectan con impuesto adicional.

Por otra parte, los artículos 58, 59 y 60 de la LIR, que describen las cantidades gravadas con el impuesto adicional – o exentas del mismo –, no comprenden entre ellas las cantidades pagadas por la adquisición de bienes situados en el extranjero y vendidos por no residentes en el país.

Finalmente, conforme al N° 3 del artículo 20 de la LIR, se grava con impuesto de primera categoría (IDPC) a las rentas del comercio, actividades que este Servicio ha entendido referidas a las señaladas en el artículo 3° del Código de Comercio. La tasa general aplicable es de un 25%, salvo que se trate de contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14, letra A), de la LIR, en cuyo caso se aplica una tasa del 27%.

En este contexto, y tal como se indicó precedentemente, el minorista actuará como mandatario para la compra de bienes situados en el extranjero – obteniendo por ello una remuneración que será deducida del precio cobrado al cliente final – actividad comercial de acuerdo con el artículo 3° del Código de Comercio, clasificada en el N° 3 del artículo 20 de la LIR.

De este modo, por las rentas obtenidas, el minorista se encuentra sujeto a las normas de la primera categoría, lo que incluye la determinación de la renta líquida imponible de acuerdo con los artículos 29 al 33 de la LIR, sin perjuicio de la posibilidad de acogerse al régimen Pro Pyme, contenido en el artículo 14, letra D), de la LIR, si cumple los requisitos legales.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de los consultado se informa que:

- 1) Las remesas al extranjero correspondientes al pago de los bienes internados al país por los clientes finales no se encuentran afectas a impuesto adicional por tratarse de rentas de fuente extranjera obtenidas por personas sin domicilio ni residencia en el país, de acuerdo con el artículo 3°, en relación con el artículo 10°, ambos de la LIR.
- 2) La importación de bienes se encuentra siempre gravada con IVA conforme al artículo 8°, letra a), de la LIVS, salvo que los bienes reúnan los requisitos dispuestos por el Servicio Nacional de Aduanas para ser importados bajo la partida arancelaria 00.23 y beneficiarse de la liberación de IVA, contenida en el artículo 12, letra B), N° 11, de la LIVS.

- 3) La remuneración obtenida por cumplir el encargo de adquirir por cuenta de sus clientes productos en el exterior se encuentra afecta a IVA conforme al artículo 2º, N° 2º), en relación con el N° 3 del artículo 20º de la LIR, como rentas del comercio.

La base imponible del IVA corresponde a la diferencia entre el precio cobrado por el proveedor extranjero y el monto depositado por el cliente nacional para cumplir el encargo.

- 4) Las rentas obtenidas por el minorista, en cumplimiento del mandato comercial de compra de productos en el extranjero, clasificadas en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, están además afectas al IDPC.

La determinación del impuesto se sujeta a las normas contenidas en los artículos 29 al 33 de la LIR, sobre determinación de la renta líquida imponible, sin perjuicio que pueda acogerse a las normas del artículo 14, letra D), de la LIR, si cumple los requisitos legales.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 893, de 06.04.2021

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos