

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 8 LETRA N) N° 2, ART. 11 LETRA E), ART. 12 LETRA E N° 7 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 59 ART. 59 BIS – CIRCULAR N° 42 DE 2020 – OFICIOS N° 2000 DE 2017, N° 982 DE 2021 Y N° 1042 DE 2021. – (ORD. N° 99, DE 07.01.2022)

Tratamiento tributario de remuneración por servicios prestados por un market place.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la remuneración por servicios de entretenimiento online o vía streaming, prestados a través de una plataforma tipo market place.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, AAA – que se desempeña en el área de las telecomunicaciones – opera de dos maneras para poner a disposición de sus clientes la posibilidad de contratar suscripciones de entretenimiento online (plataformas que desarrollan contenidos digitales), a través de una plataforma tipo Marketplace, a saber:

- a) Modalidad pass through: AAA actúa como ente meramente recaudador para que sus clientes finales – domiciliados en Chile – puedan acceder a contenidos de entretenimiento online, cuyo servicio es prestado por empresas domiciliadas en el exterior.

El cliente final chileno paga – a través de AAA – la prestación del servicio de entretenimiento online o vía streaming – a modo de ejemplo, películas, videos, series, música, juegos, entre otros – de prestadores de plataformas de entretenimiento que son, a su vez, desarrollados por contribuyentes constituidos y domiciliados en el exterior.

Por el servicio de entretenimiento online, el cliente chileno paga una determinada suma de dinero la que, a su vez, es recaudada por AAA y es remesada mensualmente (o con la periodicidad establecida en cada contrato particular) a los desarrolladores y prestadores finales del referido servicio de entretenimiento.

En cuanto a su tratamiento tributario, señala que los montos pagados por los clientes y recaudados por AAA – para luego ser remesados a los prestadores extranjeros – se encontrarán afectos a IVA de acuerdo con el nuevo hecho gravado especial contenido en el N° 2 de la letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), en concordancia con el nuevo inciso tercero del artículo 5° del referido cuerpo legal.

Para estos efectos, como se instruye en la Circular N° 42 de 2020, el prestador del servicio deberá declarar y pagar el IVA conforme al procedimiento establecido en los artículos 35 A y siguientes de la LIVS.

- b) Modalidad reseller: AAA vende directamente el contenido digital (proporcionado, a su vez, por el prestador de servicios extranjero), debiendo remesar el valor acordado con el proveedor extranjero por las suscripciones contratadas.

En cuanto a su tratamiento tributario, señala que AAA es responsable de recargar el IVA en la respectiva boleta o factura que emita a su cliente (consumidor final), por tratarse de una actividad gravada según lo dispuesto en el N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), como actividades de diversión o esparcimiento.

Por su parte, el pago que a su vez AAA deba realizar al prestador del servicio de plataforma digital – domiciliado en el extranjero – por el licenciamiento, también se encontrará gravado con IVA por corresponder al nuevo hecho gravado especial contenido en el N° 2 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS. AAA deberá actuar como agente retenedor del impuesto, procediendo a la retención, declaración y pago del IVA respectivo.

En relación con las normas de la LIR, señala que tanto bajo la modalidad “pass-through” como “reseller”, las sumas a ser remesadas por AAA a los prestadores de servicios de plataformas

digitales constituidas y domiciliadas en el exterior se encontrarán afectas a impuesto adicional (“IA”), de tasa 30%, según el inciso primero del artículo 59 de la LIR.

Conforme a lo establecido en el N° 4 del artículo 74 de la LIR, AAA será el encargado de retener el referido IA y enterarlo en arcas fiscales en la forma y plazos establecidos por la ley y por las instrucciones impartidas por el Servicio.

Agrega que, bajo el escenario descrito precedentemente, se hace necesario entonces volver a analizar la aplicación de IVA en las modalidades bajo las cuales opera AAA, en concordancia con lo dispuesto en el N° 7) de la letra E del artículo 12 de la LIVS y artículo 59 bis de la LIR, solicitando confirmar los siguientes criterios:

1. Modalidad pass-through: las sumas recaudadas y a ser remesadas por AAA a los prestadores de servicios de contenidos digitales (plataformas), tendrán el siguiente tratamiento tributario:
 - 1.1. Cuando el suscriptor no sea contribuyente de IVA, los pagos efectuados a los proveedores extranjeros se encuentran exentos de IA, según el artículo 59 bis de la LIR, gravándose en consecuencia con IVA conforme al artículo 8°, letra n), de la LIVS. El IVA deberá ser declarado y pagado por el prestador extranjero.
 - 1.2. Cuando el suscriptor sea contribuyente de IVA, los pagos efectuados a los proveedores extranjeros se encuentran afectos al IA comprendido en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, cuya tasa es de 30%. En cuanto al IVA, y considerando el N° 2 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS, así como la exención contenida en el N° 7) de la letra E del artículo 12 del referido cuerpo legal, es posible concluir que dichas sumas se encuentran exentas de IVA.
2. Modalidad reseller: el pago remesado por AAA a los prestadores de servicios de plataformas digitales se encuentra afecto a IA de tasa 30% (por aplicación del artículo 59, inciso primero, de la LIR) y exento de IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12, letra E, número 7) de la LIVS. AAA será el encargado de retener el referido IA y enterarlo en arcas fiscales en la forma y plazos establecidos por la ley.

Por su parte, la remuneración a ser pagada por los clientes de AAA como contraprestación a la suscripción para acceder a plataformas digitales de entretenimiento se encuentra afecta a IVA, debiendo AAA emitir el documento tributario correspondiente y enterar el referido impuesto en arcas fiscales.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado, supuesto que AAA es un prestador de servicios chileno, es necesario considerar los siguientes cuerpos normativos:

- a) La letra n)¹ del artículo 8° de la LIVS, que grava determinados servicios remunerados, realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, que sean prestados o utilizados en Chile².

En particular, el N° 2 de la citada letra n) grava el “suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos y otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros”.

- b) El N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, que declara exentos de IVA los ingresos afectos al IA establecido en el artículo 59 de la LIR, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados³ en Chile, y gocen de una exención de dicho

¹ Nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS, agregada por el artículo tercero, N° 4, letra g), de la Ley N° 21.210.

² De acuerdo con 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.

³ El artículo tercero, N° 7, letra a), de la Ley N° 21.210, intercaló en el N° 7, entre las expresiones “servicios prestados” y “en Chile”, la expresión “o utilizados”.

impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile.

En lo fundamental, como lo ha señalado este Servicio⁴ el propósito del artículo 12, letra E, N° 7, de la LIVS, es que los servicios prestados o utilizados en Chile, afectos tanto a IVA como al IA del artículo 59 de la LIR, sólo paguen uno de los dos tributos.

- c) El artículo 59 bis de la LIR, al establecer que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos del IA por la prestación de los servicios señalados en la letra n) del artículo 8° de la LIVS, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes de IVA.
- d) El artículo 59 de la LIR, que, en lo que interesa al presente Análisis, grava con IA el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, a personas sin domicilio ni residencia en el país, por:
 - (i) El uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas u otras prestaciones similares, sea que consistan en regalías o cualquier forma de remuneración (inciso primero, tasa de 30%).

De acuerdo con la Circular N° 42 de 2020⁵, en la descarga vía internet de videos, películas, música, textos, revistas, diarios y libros, 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.

- (ii) Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, con tasa de 35%. Al respecto, este Servicio⁶ ha interpretado que 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 LIR.
- e) Finalmente, la letra e) del artículo 11 de la LIVS, que considera sujeto del impuesto al “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”⁷.

Teniendo presente lo anterior y lo descrito en su presentación, se informa lo siguiente respecto de los criterios que solicita confirmar:

1) Modalidad pass-through:

- a) Si el suscriptor de los servicios de contenido digital prestados por plataformas extranjeras no tiene la calidad de contribuyente de IVA, dichas prestaciones se encuentran exentas del IA y, en consecuencia, gravadas con IVA, de conformidad con la letra n) del artículo 8° de la LIVS, el cual deberá ser retenido y enterado por el prestador extranjero, confirmándose el criterio expuesto en su presentación.
- b) Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que no existe una exención en las leyes ni existe convenio para evitar la doble tributación, los servicios de contenido de entretenimiento digital se encontrarán gravados con IA del artículo 59 de la LIR, con tasa de 30% o 35%, según corresponda, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por el beneficiario del servicio conforme al artículo 74 de la LIR.
- c) Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que existe un convenio para evitar la doble tributación que fije una tasa distinta de IA que la establecida en el artículo 59 de la LIR, se aplica la tasa de IA eventualmente establecida en el convenio, el cual deberá

⁴ Oficios N° 982 y N° 1042, ambos de 2021.

⁵ Circular N° 42 de 2020, apartado 2.5.5., letra b), literal (ii)

⁶ Oficio N° 2000 de 2017 y Circular N° 42 de 2020, apartado 2.5.5., letra b), literal (i).

⁷ Reemplazado por el N° 5 del artículo 3° de la Ley N° 21.210, con vigencia a contar del 1° de junio de 2020, según el artículo vigésimo noveno transitorio de la Ley.

ser retenido, declarado y pagado por el beneficiario del servicio conforme al artículo 74 de la LIR.

- d) Si el suscriptor es contribuyente de IVA, y supuesto que exista un convenio para evitar la doble tributación que deje exento de IA la prestación, no le será aplicable la liberación de IVA establecida en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, encontrándose el servicio gravado con IVA, de conformidad con la letra n) del artículo 8° de la LIVS, debiendo informarse a la plataforma extranjera que no efectúe la retención del impuesto ya que – conforme la letra e) del artículo 11 de la LIVS – el beneficiario del servicio es el sujeto del impuesto.

2) Modalidad reseller:

- a) La remuneración que obtiene AAA por el sublicenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital que realiza a los suscriptores se grava con IVA conforme la letra h) del artículo 8° de la LIVS, debiendo AAA recargar el IVA de la operación en la respectiva boleta o factura. Por su parte, el licenciamiento que obtiene AAA corresponderá aplicar la letra n) del artículo 8 de la LIVS, sin perjuicio de lo señalado en los apartados siguientes.
- b) Supuesto que no exista convenio suscrito con el país del prestador extranjero para evitar la doble tributación, el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital que haga AAA al prestador extranjero se encontrarán gravados con el IA, con tasa de 30% o 35%, según corresponda, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por AAA conforme al artículo 74 de la LIR. El referido pago estará exento de IVA.
- c) Supuesto que exista un convenio para evitar la doble tributación que fije una tasa distinta de IA que la establecida en el artículo 59 de la LIR (respecto la renta, la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital), en este caso – al igual que en la letra anterior – el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital se encontrará gravada con IA, con la tasa establecida en el convenio, el cual deberá ser retenido, declarado y pagado por AAA, conforme al artículo 74 de la LIR. El referido pago estará exento de IVA.
- d) Supuesto que exista convenio para evitar la doble tributación con el país del prestador extranjero que exima de IA el pago de la remuneración por el licenciamiento de los servicios de contenido de entretenimiento digital – por aplicación de la contra excepción de IVA establecida en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS – dicha remuneración se encontrará gravada con IVA, debiendo informarse a la plataforma extranjera que no efectúe la retención de impuesto ya que – conforme la letra e) del artículo 11 de la LIVS – AAA, como beneficiario del servicio, es el sujeto del impuesto.

III CONCLUSIÓN

Atendida su extensión y los diversos supuestos que envuelven, ténganse por absueltas las consultas conforme al Análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 99, de 07.01.2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos