

## EMPRENDIMIENTOS TECNOLÓGICOS EN CHILE: ASPECTOS TRIBUTARIOS

### Esteban Escalona Caba

Contador Auditor  
Universidad de Concepción  
Magister en Tributación  
Universidad de Chile



### RESUMEN

El emprendimiento tecnológico durante la última década en Chile, ha mostrado un significativo aumento avalado por los buenos resultados económicos y el constante apoyo económico del Estado a este tipo de iniciativas. Son más de un millón setecientos cincuenta mil emprendedores (*start-up*) asociados al sector tecnológico, ya sea como creadores de tecnología o como usuarios de ella para llevar a cabo sus proyectos. Existen diferentes programas de subsidios para emprendimientos como Start-Up Chile, Innova Bío-Bío, entre otros, que ha promovido la creación e innovación a través de compartir experiencias entre los emprendedores nacionales como también atrayendo talentos extranjeros. Sin embargo, dentro de las muchas actividades que deben enfrentar los emprendedores y que muchas veces dejan de lado, ya sea por desconocimiento o por lo costoso del servicio, es un análisis periódico de la situación tributaria de su negocio.

En Chile existen un sinnúmero de incubadoras de negocios que apoyan el emprendimiento, sin embargo carecen de herramientas para asesorar o “incubar” el crecimiento de estas empresas, y por lo tanto también dejan de lado las obligaciones tributarias de estos proyectos, dejando un flanco de riesgo latente que deben enfrentar estas empresas. Una muestra de este riesgo, fue la fiscalización que aplicó el Servicio

de Impuestos Internos a los servicios prestados por Google AdWords durante los años comerciales 2010 y 2011, y que derivó en giros a diferentes empresas por parte del organismo fiscalizador, por montos de entre los \$10.000.000 hasta los \$1.500.000.000.

Por ello el presente artículo se enfocará en los principales aspectos, desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>117</sup> y la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios<sup>118</sup>, a los que se pueden ver enfrentadas las empresas de emprendimiento tecnológico en Chile, para de esta forma alertar sobre posibles riesgos tributarios. Pero este artículo también ayudará a otros tipos de emprendimiento, ya que se analizarán desde la arista tributaria, operaciones que transversalmente toca a todo el mundo del emprendimiento, como la utilización de las *stock options*, exportaciones de servicios o contratación de personas sin domicilio ni residencia en Chile.

## 1.- INTRODUCCIÓN

La innovación tecnológica es un concepto difícil de definir, ya que más que un producto concreto, consiste en crear nuevos productos o procesos productivos que mejoren los ya existentes<sup>119</sup>. La OCDE en el año 1997 realizó una de las primeras definiciones económicas de innovación, la cual fue revisada y modificada posteriormente:

*“Una innovación, es la introducción de un nuevo, o significativamente mejorado, producto (bien o servicio), de un nuevo proceso, de un nuevo método de comercialización o de un nuevo método organizativo, en las prácticas internas de la empresa, la organización del lugar de trabajo o las relaciones exteriores”<sup>120</sup>.*

Un dato interesante respecto a la innovación lo entrega la octava Encuesta de Innovación (2011-2012), del Ministerio de Economía, y Science, Technology and Innovation in Europe, Edition 2013, en base a la CIS\_2010 (Community Innovation Survey), según la cual y de acuerdo a los estándares internacionales y homologando la forma de medición de la tasa de innovación con la Unión Europea (empresas con más

---

<sup>117</sup> Contenida en el Artículo Primero del DL 824 de 1974.

<sup>118</sup> Contenida en el Artículo Primero del DL 825 de 1974.

<sup>119</sup> Durán, Daniel y Taller de Estudios Sectoriales. 2012. “Mercado de la Innovación tecnológica en Chile”. Boletín de estudios sectoriales N°4. Depto. de Economía, Universidad de Chile. 4p.

<sup>120</sup> OCDE y Eurostat. 2005. Manual de Oslo, guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación. 3ª ed. España, grupo Tragsa. 56p.

de 9 trabajadores, excluyendo sector agricultura), el porcentaje de empresas que innovaron en Chile es de 26.9%, mientras que el promedio de la Unión Europea es de 26.8%, lo que nos permite ubicarnos un puesto sobre el promedio de Europa. Cabe mencionar que este es un dato aproximado, dado que la tasa calculada por la Unión Europea incluye a aquellas empresas que realizan actividades de innovación tecnológica en curso o abandonadas durante el periodo.

En Chile la tasa de innovación, considerando todos los sectores económicos, según la octava Encuesta de Innovación en empresas año 2011 y 2012, realizado por el Ministerio de Economía, dio como resultado que los sectores que tuvieron una mayor tasa de innovación fueron el de Energía, Minería y Manufactura, con tasas de 49,6%, 45% y 33,8% respectivamente. Por el contrario, los resultados más bajos se observaron en los sectores Intermediación Financiera (14,1%), Transporte (14,4%) y Pesca (16,5%).

Como se puede ver, el emprendimiento no es algo nuevo en Chile. Lo realmente novedoso es el grado de crecimiento que ha mostrado en las últimas décadas. Si entre los años 1940 a 1970, los emprendedores que iniciaron actividad como independiente llegaban tan solo a un 10,1%, en la década de los ochenta aumentó a un 12,2%, en los noventa a 19,4%, y solamente en los primeros tres años de esta década (2010 a 2013), éste llegó a un 24,5%<sup>121</sup>. Por su parte en encuesta realizada por el **Global Entrepreneurship Monitor (GEN)** del año 2012, nos muestra otro dato interesante: un 43% de la población tiene intenciones de emprender en algún momento, cifra que supera con creces encuesta realizada el 2002 donde tan solo un 8,7% manifestaba dicha intención. En la actualidad son 1.753.505 emprendedores (en su mayoría hombres) cuya edad oscila entre los 45 y 64 años, ubicados principalmente en Santiago, Concepción y Valparaíso, según encuesta sobre Microemprendimiento 2013, del Ministerio de Economía. De éstos tan solo un 48% ha iniciado actividades ante el Servicio de Impuestos Internos, principalmente porque existe la percepción de que no existen beneficios al formalizarse.

Sin embargo los emprendimientos asociados a la tecnología corresponden a negocios relativamente nuevos en Chile, pero que tiene amplias expectativas debido a la estable economía mostrada por el país, los diferentes fondos públicos puestos para impulsar (como la Corporación de Fomento de la Producción, CORFO, a través de sus programas de financiamiento e instrumentos de garantía, apoyo y fomento de la innovación, o la Comisión Nacional de Investigación Científica y Tecnológica, CONICYT, entre otros) este desarrollo y los diversos programas impulsados por

---

<sup>121</sup>Ministerio de Economía Fomento y Turismo. 2013. Tercera encuesta sobre Microemprendimiento (EME3) 2013.

universidades y grupos independientes de emprendedores. En poco tiempo ya gozan de gran prestigio internacional. Así tenemos títulos como el “Chilecon Valley Latinoamericano”<sup>122</sup>, otorgado en el año 2012 por la revista británica *The Economist*, o uno más reciente otorgado a comienzos de año por el Foro Económico Mundial y el Global Entrepreneurship Monitor (GEN), que reconoció a nuestro país como líder del emprendimiento tecnológico mundial. Ello no es una casualidad si pensamos que actualmente en Santiago existen exitosos programas como “Start-Up Chile” que invitan a emprendedores chilenos y de todo el mundo a desarrollar sus proyectos en nuestro país, creando un verdadero ecosistema de ideas y negocios en torno a la tecnología. Sin embargo, casi el 90% estos emprendimientos no logran crecer por diversas razones como la falta de capitales “ángeles”, situación de pleno empleo donde es muy difícil encontrar profesionales que se arriesguen a trabajar en este tipo de empresas y el pequeño mercado nacional<sup>123</sup>. Pero a ello debemos ir sumando otros agentes o responsabilidades que se hacen más imperantes a medida que los negocios crecen y con ellos las obligaciones financieras, que indudablemente, tiene directa o indirectamente su arista tributaria.

Tenemos un caso muy bullado a la mano.

Más de doscientas empresas fiscalizadas por el no pago del impuesto adicional establecido en el artículo 59 N°2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (En adelante la LIR), cuya tasa del 35%, por el uso de Google AdWords, servicio publicitario que ubica los anuncios patrocinados entre los resultados más visibles de las búsquedas de los cibernautas y posiciona *banners* de distinto tipo que aparecen en páginas web, y que llevó al organismo fiscalizador a cobrar impuestos más sus reajustes y multas por montos de entre los diez millones hasta los casi mil quinientos millones de pesos, que a juicio de Juan Pablo Swett, presidente de la ASECH<sup>124</sup>, llevó a muchos emprendedores a la quiebra. Ello deja en clara evidencia sobre la importancia de controlar correctamente las obligaciones tributarias de los emprendedores.

Dada la reciente cultura emprendedora en el área tecnológica, y la falta de educación emprendedora, no existen verdaderas redes de apoyo a las personas que desean entrar

---

<sup>122</sup> The Economist. 2012. The Lure of the Chilecon Valley. <http://www.economist.com/node/21564589> (consulta: 01 de junio 2015)

<sup>123</sup> Muñoz Brand, Maricel. 2014. Conozca los principales obstáculos de los emprendedores en Chile. (en línea) EMOL sábado 12 de abril de 2014.

<http://www.emol.com/noticias/economia/2014/04/11/654929/conozca-los-principales-obstaculos-para-los-emprendedores-en-chile.html> (consulta: 01 de junio 2015)

<sup>124</sup>Asociación de Emprendedores de Chile.

en este ambiente con sus ideas innovadoras o un ecosistema maduro para llevarlas a cabo. Parte importante y muy ausente son las fuentes de financiamiento privadas como los “*venture capital*”, “*private equity*”, “*capitalistas ángeles*”<sup>125</sup>, entre otras fuentes. Concordemos que si bien existen las llamadas “incubadoras de negocios”, por lo menos en nuestro país –muy lejano a lo que sucede en países con mayor cultura emprendedora- en su mayoría solo se dedican a administrar los fondos que la CORFO pone a disposición de los emprendedores para que estos ejecuten sus proyectos. Esta carencia lleva a los emprendedores, a no poder contar con un contador capacitado en temas tributarios o un asesor tributario que sea capaz de prever los diferentes riesgos tributarios a los cuales puede caer el emprendedor en las dinámicas aristas de su negocio, principalmente el relacionado con el área tecnológica, que posee muchas obligaciones respecto del impuesto adicional.

Como políticas públicas, ya he mencionado que existen diferentes tipos de subvenciones otorgadas principalmente por la CORFO, y desde el punto de vista tributario, existe la Ley N°20.241 del año 2008, sobre incentivo tributario a la investigación y desarrollo (I+D), la cual se creó para incentivar la inversión privada en este tipo de proyectos, pues solo se invierte un 0,4 del PIB en I+D, lo cual es muy inferior a las cifras mostradas por los países desarrollados, que invierten un 2,4% del PIB<sup>126</sup>.

Es por ello que en el presente artículo se analizarán los principales aspectos a los que se ven enfrentados los emprendedores del área tecnología, situaciones a las que también se ven enfrentados otros tipos de contribuyentes. Además se analizarán desde el punto de vista de la Reforma Tributaria establecida en la Ley N°20.780 publicada en el Diario Oficial en septiembre del año 2014, la cual no ha sido muy beneficiosa para este segmento, pues como señaló Alan Farcas (Director de la ASECH) en las diferentes discusiones de la Reforma, respecto a la Depreciación instantánea propuesta en la reforma: “*Dichos emprendedores, que hoy trabajan para hacer de Chile un país mejor, no tienen activos, no invierten en activos, sino en personas, en capital humano y en conocimiento*”<sup>127</sup>, y efectivamente el mayor gasto corresponde a ese concepto. Otro cambio que no beneficia a este tipo de emprendimientos, es el de las *stock options* donde probablemente se terminará tributando dos veces por tales operaciones muy utilizadas por las *start ups* para atraer talentos a trabajar en sus proyectos.

---

<sup>125</sup> Son tipos de operaciones financieras a través de las cuales se facilita con capital financiero a empresas start-up con elevado potencial y riesgo en fase de crecimiento.

<sup>126</sup> OECD. 2012. Main science and technology indicators. 2da Encuesta en I+D.

<sup>127</sup> Cámara de Diputados. 2014. Boletín N°9290-05. Reforma tributaria. 64p.

## 2.- SITUACIONES A ANALIZAR

Si bien existen muchas situaciones a analizar desde el punto de vista tributario, en este artículo nos enfocaremos en los más utilizados por las empresas asociadas al emprendimiento tecnológico, que son:

- a) *Stock options*
- b) Servicios de publicidad.
- c) Uso de programas computacionales.
- d) Contratación de recursos humanos.

El análisis comprenderá su situación respecto del impuesto a la Renta, en especial lo que tiene relación con el Impuesto Adicional, además del Impuesto al Valor Agregado. Como se señaló, y en los casos que corresponda, se analizarán las repercusiones que tendrá la reforma tributaria en dichos escenarios.

### 2.1 Planes de compensación a trabajadores o *stock options*

Las *stock options* (también se conoce como opciones de compras de acciones o planes de compensación), son una forma muy utilizada por las *start-ups* a nivel mundial y en especial en el mundo empresarial de los Estados Unidos (principalmente por aquellas asociadas al giro de tecnologías de la información<sup>128</sup>) para incentivar y retener ejecutivos o talentos necesarios para el crecimiento de una organización, creando un vínculo de reforzamiento estratégico que une a los empleados con los intereses de la compañía. En los Estados Unidos, gran parte del crecimiento de las *start-ups* durante la década de los noventa, se debió a la utilización de las “*stock options*”, como también de otras formas de remuneración, permitiéndoles adquirir valioso capital humano de una forma menos costosa, además de constituir una importante fuente de financiamiento para aquellas empresas que están en una etapa previa de apertura a la bolsa o de adquirir financiamientos de capitales ángeles.

Sin embargo, una de las desventajas asociada a este tipo de incentivo, es la manipulación de los resultados financieros (contabilidad creativa) por parte de los ejecutivos que tienen asociada su remuneración a un indicador, para obtener mayores beneficios al momento de vender su participación. Tal es el caso de ENRON y

---

<sup>128</sup>Internacionalmente es más conocida por la sigla IT por su significado en inglés: *information technology*

ROYAL AHOLD, durante la década pasada. En nuestro país tenemos un caso más reciente: LA POLAR.<sup>129</sup>

Uno de los primeros antecedentes del *stock options* o planes de compensación en Chile, lo entrega la Superintendencia de Valores y Seguros (S.V.S.), que mediante la Norma de Carácter General N°99<sup>130</sup>, del 10 de agosto del año 2000, y haciendo uso de la facultad conferida en el inciso segundo del artículo 4° de la Ley 18.045<sup>131</sup>, del Mercado de Valores, estableció que las ofertas de suscripción o adquisición de acciones de una sociedad, *no constituyen oferta pública de valores, cuando sean dirigidas a los trabajadores de la sociedad, y destinadas al cumplimiento de políticas de incentivos laborales*, cumpliendo, entre otros, con el requisito establecido en la letra c), referido a que: *“los destinatarios de la oferta deben tener relaciones contractuales laborales o pertenecer a la administración de las sociedades de que se trate”*.

Sin embargo, esta norma era bastante restringida ya que solo regulaba las ofertas de acciones que las sociedades anónimas extranjeras realizaban en el territorio chileno. Es por ello que en el mismo año el *“stock options”* fue incorporado al artículo 24 de la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, mediante el artículo 2 N°5 de la Ley 19.705<sup>132</sup>:

*“5. Agréganse al artículo 24, los siguientes incisos tercero, cuarto y final: “En los aumentos de capital de una sociedad anónima abierta podrá contemplarse que hasta un 10% de su monto se destine a planes de compensación de sus propios trabajadores o de sus filiales. En esta parte, los accionistas no gozarán de la opción preferente a que se refiere el artículo siguiente.*

---

<sup>129</sup>En todos estos casos altos ejecutivos de las respectivas sociedades, utilizaron la “contabilidad creativa”, término inventado luego de los casos ENRON y Worldcom (EE.UU), para aumentar ficticiamente el valor de sus acciones. En el caso de La Polar, los ejecutivos realizaron repactaciones automáticas unilaterales de las deudas de sus clientes, con la finalidad de inflar las ganancias de la compañía, incentivar la compra de acciones por parte de los inversionistas, mientras dichos ejecutivos las venden obteniendo altas utilidades en esas operaciones fraudulentas.

<sup>130</sup>[http://www.svs.cl/normativa/ncg\\_99\\_2000.pdf](http://www.svs.cl/normativa/ncg_99_2000.pdf)

<sup>131</sup>Artículo 4°.- Se entiende por oferta pública de valores la dirigida al público en general o a ciertos sectores o a grupos específicos de éste.

La Superintendencia, mediante norma de carácter general, podrá establecer que determinados tipos de ofertas de valores no constituyen ofertas públicas, en consideración al número y tipo de inversionistas a los cuales se dirigen, los medios a través de los cuales se comunican o materializan y el monto de los valores ofrecidos.

<sup>132</sup>Publicada en el Diario Oficial el día 20 de diciembre de 2000.

*Sin embargo, si los accionistas no ejercieren su derecho preferente a suscribir en todo o parte las restantes acciones, el saldo no suscrito podrá igualmente ser destinado a planes de compensación de dichos trabajadores, si así lo hubiere acordado la junta de accionistas.*

*El plazo para suscribir y pagar las acciones por parte de los trabajadores dentro de un plan de compensación podrá extenderse hasta por cinco años, contado desde el acuerdo de la junta de accionistas respectiva".*

Luego vendrían otras modificaciones que reforzarían aún más las “*stock options*” en el mercado nacional. Tal es el caso de la Ley N°19.768<sup>133</sup>, que introdujo adecuaciones de índole tributaria al mercado de capitales y flexibilizó el mecanismo de ahorro voluntario; ley N°19.769<sup>134</sup>, que flexibilizó las inversiones de los fondos mutuos y compañías de seguro, creó la administradora general de fondos, facilitó la internacionalización de la banca, y perfeccionó las leyes de sociedades anónimas y de fondos de inversiones. Pero sin lugar a dudas una de las más importantes y que dio un verdadero empuje a los emprendimientos nacionales o *start-up*, fue la ley N°20.190<sup>135</sup>, que introdujo una serie de adecuaciones tributarias e institucionales para fomentar la industria de capital de riesgo, continuando con la modernización del mercado de capitales. Entre ellas se encuentra la creación de la modalidad de Sociedades por Acciones (SpA) y, en lo que respecta al “*stock options*”, permitió que fuera utilizado por cualquier tipo de sociedad anónima (incluidas las SpA), eliminando del inciso tercero del artículo 24 de la Ley 18.046, la palabra “abierta”<sup>136</sup>.

Ahora bien, analizado lo anterior, las *stock options*, se puede definir como “*un contrato que materializa un sistema de compensación laboral, y mediante el cual se otorga al trabajador la facultad de ejercer la opción de comprar, en un plazo predeterminado y a un precio preferente y también predeterminado, acciones de la sociedad anónima abierta, con la cual se relaciona directa o indirectamente a través de su contrato de trabajo*”<sup>137</sup>.

Bajo esta definición y enfocando nuestro análisis desde el punto de vista tributario, tiene diferentes efectos ya sea en el contexto de la tributación de las rentas percibidas

<sup>133</sup>Publicada en el Diario Oficial el día 07 de noviembre de 2001

<sup>134</sup>Publicada en el Diario Oficial el día 07 de noviembre de 2001

<sup>135</sup>Publicada en el Diario Oficial el día 05 de junio de 2007

<sup>136</sup>Artículo 2 N°12 letra B) de la Ley N°20.382.

<sup>137</sup>Shmitz Vaccaro, Christian. 2002. Las *stock options* y su introducción en Chile. Revista Chilena de Derecho. Vol. 29. Nro3, pp557-572 (2002) sección estudios.



por el trabajador, por una parte, y por la otra, en la tributación de los gastos en que incurre la empresa al retribuir a sus trabajadores con opciones sobre acciones.

### **2.1.1 Tributación del stock options hasta el 31 de diciembre de 2016.**

Como se ha mencionado, la oferta de *stock options*, como compensación, consiste en un derecho subjetivo que le permitirá al trabajador comprar un cierto número de acciones a un valor prefijado. Bajo este concepto, y dado que el trabajador tiene tan solo una cierta expectativa de recibir un incremento en su patrimonio, que se generaría por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones y el precio fijado en la opción de compra al momento de su enajenación efectiva, no es renta para el trabajador.

El proceso de *stock options* consta de los siguientes pasos a analizar:

- i. La empresa otorga a sus trabajadores la opción de adquirir acciones a un valor de colocación;
- ii. Los trabajadores pueden ejercer su opción para adquirir las acciones sólo después de que se cumpla un plazo o requisitos;
- iii. Una vez cumplido el plazo o requisitos, el trabajador tiene el derecho a ejercer su opción, adquiriendo con sus propios recursos las acciones al precio de colocación fijado en el primer punto;
- iv. El trabajador vende sus acciones, pudiendo obtener una ganancia de capital que representa el premio por su desempeño.

Tributariamente, entre los puntos i) al iii), la renta no se encuentra percibida ni devengada, según el artículo 2 N°1 y 2 de la LIR<sup>138</sup>, por lo tanto no es renta para el trabajador. Del mismo modo, el artículo 17 N°8 y 18 de la LIR, que regula el tratamiento tributario del mayor valor en la enajenación de acciones, establece que este mayor valor afecto a los impuestos de esta ley se calculará deduciendo del precio de venta de las acciones el valor de adquisición reajustado conforme a las normas del artículo 41° de la LIR. Es decir, estará gravado el mayor valor afecto a impuesto cuando se genera la diferencia entre el precio de venta de éstas y su costo de

---

<sup>138</sup>El Servicio de Impuestos Internos mediante Oficio N°2890 del 11 de octubre de 2007, ha definido renta como un concepto “sumamente amplio y deja fuera únicamente aquellos ingresos que no significan un incremento de patrimonio, así como aquellos que la ley expresamente ha declarado como no constitutivos de renta; ingresos estos últimos que son de carácter excepcional y que, por tanto, deben interpretarse restrictivamente.

adquisición reajustado, y no la adquisición de un activo a un valor inferior a su valor de mercado. En efecto el oficio N°3307 del 08 de agosto del año 2001, estableció que:

2. *“...desde el punto de vista de la Ley de la Renta la posible renta o resultado que puede reeditar la compra o inversión en acciones para el adquirente o accionista, sólo pueden corresponder al reparto de las utilidades generadas por la sociedad anónima respectiva (dividendos), o bien al mayor o menor valor (ganancia o pérdida de capital)–determinado éste en conformidad con las normas del Artículo 17° N° 8, de la Ley de la Renta, en concordancia con el Artículo 18 de esta misma ley –que se genere al inversionista, sólo con ocasión o en la oportunidad de la enajenación de estos mismos valores.(...)”*

***(...)En otras palabras, la compra de una acción en un valor inferior o superior al de su cotización bursátil, no genera para el adquirente resultados tributarios reconocidos como tales por la Ley de la Renta en el momento de la compra de estos valores, sino que dicho resultado tributario, de mantenerse, es reconocido por el referido texto legal sólo con ocasión de la enajenación.”***

Según el pronunciamiento anterior, solamente en el caso de que las acciones, detallada en el punto iv), tengan la naturaleza jurídica de remuneración del artículo 42 N°1 de la LIR (se entiende que no ha habido desembolso por parte del trabajador) gatillaría la tributación para el trabajador con impuesto único de segunda categoría o adicional. En caso de que el trabajador haya ejercido su derecho, adquiriendo con sus propios recursos las acciones, y posteriormente las enajena generando un mayor valor, quedaría afecta a la tributación del N°8 del artículo 17 de la LIR.

Sin embargo, este criterio cambia si la acción tiene un carácter cedible a terceros o cuando no tenga costo para el trabajador. Respecto del primer criterio, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la cesibilidad de la opción, permite atribuirle un valor intrínseco a ésta:

*“...Este Servicio efectivamente ha señalado que cuando en el marco de un Plan de Incentivo, se entrega una opción al trabajador para adquirir acciones de la empresa, si el trabajador ejerce la opción y compra las acciones, en la medida que lo haga con recursos propios, se produce simplemente una modificación en la composición de su patrimonio, y se deberá esperar a que el trabajador enajene las acciones que adquirió para determinar su tributación conforme a lo dispuesto por la LIR.*

*Ahora bien, si se estipula la cesibilidad de la opción de adquisición de acciones de manera que ésta puede transferirse a un tercero a título oneroso, dicha opción tendrá un valor intrínseco, independiente del valor de las acciones, y al ingresar al*

*patrimonio del trabajador sin que se efectúe un desembolso a cambio del mismo, lo incrementará. Por tanto, la entrega de la opción constituirá para el trabajador una renta, de conformidad con el concepto amplio que consagra el número 2 del artículo 2 de la LIR...*<sup>139</sup>

Respecto del segundo criterio (no tiene costo para el trabajador), el organismo fiscalizador ha señalado que al cumplir con los dos requisitos señalados en el artículo 41 del Código del Trabajo para calificar un determinado estipendio como remuneración, esto es, que se trate de una contraprestación en dinero o en especie avaluable en dinero; y que el derecho del trabajador a percibir del empleador esta contraprestación tenga como causa el contrato de trabajo, también tiene la naturaleza jurídica de remuneración.

*“...Así las cosas, cabe entender que la entrega de estas opciones sin costo para el trabajador por parte de la empresa al trabajador tendrá la naturaleza jurídica de remuneración en la medida que el derecho del trabajador a percibirla del empleador tenga como causa el contrato de trabajo, y en esa medida, queda clasificada en el número 1 del artículo 42 de la LIR...”*<sup>140</sup>

### **2.1.2 Impuesto Único del Artículo 21° del DL N°824**

Respecto a la tributación del artículo 21° de la LIR, las normas del Título III de la Ley N° 18.046 (sobre sociedades anónimas), establece que se pueden implementar planes de compensación laboral con sus trabajadores, además del aumento de capital de la sociedad (artículo 24° de la ley), a través de una recompra de acciones de su propia emisión (artículo 27 de la ley).

Respecto de la vía establecida en el artículo 27°, las sociedades anónimas sólo podrán adquirir y poseer acciones de su propia emisión, cuando su adquisición permita cumplir un acuerdo de la junta extraordinaria de accionistas en las condiciones señaladas en los artículos 27 a 27 D de ese texto legal.

*Artículo 27 C.- Las acciones adquiridas en virtud de lo dispuesto por el número 4) del artículo 27, deberán ser enajenadas por la sociedad dentro del plazo máximo de veinticuatro meses a contar de su adquisición, y si así no se hiciera, el capital quedará disminuido de pleno derecho.*

<sup>139</sup>Servicio de Impuestos Internos. Oficio 1042 del 04 de mayo de 2011.

<sup>140</sup>Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1042 del 04 de mayo de 2011.

*Al momento de enajenarlas, la sociedad deberá realizar una oferta preferente a los accionistas en los términos referidos en el artículo 25. Sin embargo, no será obligatoria esa oferta cuando la cantidad total de acciones a ser vendidas dentro de cualquier período de doce meses no supere el 1% del capital accionario de la sociedad, siempre que cuente con aprobación de la junta de accionistas.*

*Si los accionistas no ejercieren, en todo o en parte, el derecho preferente señalado en el inciso anterior o se tratare de acciones que se encuentran dentro del cupo mencionado, la enajenación deberá efectuarse siempre en una bolsa de valores.*

*El plazo previsto en el inciso primero será de 5 años cuando las acciones se hayan adquirido para cumplir un **programa o plan de compensación a trabajadores** de la sociedad aprobado por la junta de accionistas, caso en el cual tampoco será obligatoria la oferta preferente a los accionistas.*

En tal circunstancia, la sociedad anónima tiene cinco años como plazo máximo, para enajenar los títulos recomprados, caso en el cual tampoco será obligatoria la oferta preferente de los referidos títulos a los accionistas.

El artículo 21°, inciso primero, literal iii) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que:

*“Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:*

*iii. Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A, de la ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C, de la misma ley. Tales cantidades se reajustarán de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede a aquel en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones.*

De acuerdo a lo anterior, si se enajenan acciones según un plan de compensación (*stock options*), en un plazo de 5 años (Art. 27 C, inciso final), quedarán gravadas con el impuesto único del artículo 21°, cuya tasa es del 35%.-

### 2.1.3 Tributación del stock options, desde el 01 de enero de 2017

Hasta ahora, aplicar un plan de *stock options* presenta ventajas tributarias cuando se compara con otros tipos de compensaciones que se otorgan a trabajadores por su desempeño. Este es un instrumento muy utilizado por distintas legislaciones que ven un gran incentivo para los emprendimientos y, de esta forma, a las economías de los países. En Estados Unidos, al igual que Chile, los empleados no tienen que tributar en el momento de adquirir estas opciones, sino que solamente al momento de su venta, impuestos que de todas formas no son demasiado elevados. En España, hasta el 31 de diciembre del año 2014, el trabajador estaba afecto a impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF), al momento de ejercer la opción y al momento de la venta. Sin embargo, existía una exención en el primer momento (al ejercer la opción) de hasta 12.000 euros anuales por cada trabajador. Sin embargo a partir de enero de 2015, dicha exención fue eliminada, tributando al momento de ejercer la opción y al momento de la venta.

De la misma forma, en nuestro país, la Ley N°20.780 sobre la reforma tributaria, realizó modificaciones a los incisos último y penúltimo del N° 8 del artículo 17 de la LIR<sup>141</sup>, los que tendrán un efecto directo sobre los derechos de opción para la adquisición de acciones. En efecto, la nueva redacción señala lo siguiente:

*“...Constituye mayor remuneración para los directores, consejeros y trabajadores, el beneficio que proviene de la entrega que efectúa la empresa o sociedad, sus relacionadas, controladores u otras empresas que formen parte del mismo grupo empresarial, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la ley N° 18.045 sobre mercado de valores, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior; así como del ejercicio o cesión de la misma. Lo anterior, independientemente de la tributación que pueda afectarle por el mayor valor obtenido en la cesión o enajenación de los títulos o instrumentos adquiridos una vez ejercida la opción y del costo tributario que corresponda deducir en dicha operación.*

*Para los efectos de este número, se entenderá por fecha de adquisición o enajenación, la del respectivo contrato, instrumento u operación.”*

Una interpretación a la norma señalada, y que va en la línea de la renta devengada, es que el trabajador tribute al momento de otorgar una opción y luego, al momento de enajenarla. De ser así, y bajo el supuesto que el pago de impuesto al momento de otorgar la opción, no dé derecho a un crédito al momento de la enajenación, las *stock*

---

<sup>141</sup>Comienzan a regir desde el 1 de enero de 2017, según lo establecido en el inciso 1° del Art. 1° transitorio de la Reforma Tributaria.

*options* a partir del 1 de enero de 2017, tributarían en dos ocasiones: al momento de otorgar la opción, quedando afecta a la tributación del artículo 42 N°1 de la LIR, al ser considerada como remuneración, y al momento de la venta o enajenación por parte del trabajador, quedando afecta a la tributación del N°8 del artículo 17 del mismo cuerpo legal.

Sin lugar a dudas esta modificación va en contra de las políticas de emprendimiento que el país ha ido instaurando en los últimos veinte años. Ahora bien, considerando que este tipo de compensaciones, son utilizadas para mantener a importantes ejecutivos de las grandes empresas (Cencosud, Falabella, SMU y Parque Arauco tienen contemplados planes a sus ejecutivos que suman US\$ 406 millones<sup>142</sup>), y si el objetivo era reglamentar a ese segmento de contribuyentes (grandes ejecutivos) hubiese sido más beneficioso para nuestro ecosistema emprendedor, haber fijado una política de exención, tal como ocurría en España hasta el año 2014, donde los primeros 12.000 euros (\$8.148.000 al 12 de mayo de 2015), estaban libres de tributación al momento de ejercer la opción.

## 2.2 Servicios de publicidad (Google AdWords)

En el contexto de fiscalización del impuesto adicional, llevado a cabo por el Servicio de Impuestos Internos durante el año 2012 a los años comerciales 2010 y 2011, se realizaron cruces de información entre los formularios N°50 (Sobre declaración mensual y pago simultáneo de impuestos) y las declaraciones juradas N°1850<sup>143</sup> (sobre Impuesto Adicional de la Ley de Impuesto a la Renta que grava a las rentas de fuente nacional percibidas o devengadas por personas sin domicilio ni residencia en Chile), para verificar el correcto cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, respecto de las obligaciones de retener, declarar y pagar los impuestos según lo establecido en los incisos primero y segundo del N°4 del artículo 74 de la LIR, en

<sup>142</sup>La lluvia de *stock options* en el *retail* y la “reculada” de César Barros con La Polar”. Diario El Mostrador, 21 de octubre de 2013. <http://www.elmostrador.cl/negocios/2013/10/21/la-lluvia-de-stock-options-en-el-retail-y-la-reculada-de-cesar-barros-con-la-polar/>

<sup>143</sup>Declaración que debe ser presentada por los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile que en conformidad con las disposiciones contenidas en el Artículo 74 N°4 del D.L N°824, en concordancia con lo señalado en los Artículos 79 y 82 del mismo texto legal, deban practicar las retenciones de Impuesto Adicional por el pago, distribución, retiro, remesa, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado de las rentas de los Artículos 14 bis, Art. 58, 59, 60 y Art. 61 o por las mismas rentas acogidas a convenios vigentes para evitar la doble tributación internacional, incluyendo aquellas que se encuentren exentas o se trate de aquellas rentas o cantidades que deban tributar en el respectivo país de residencia, en virtud de la aplicación de tales convenios. Para el AT 2015, la declaración jurada 1850 fue reemplazada por la Declaración Jurada 1912.-

relación con lo señalado en los artículos 79 y 82 del mismo texto legal, por rentas remesadas al exterior, pagadas, retiradas, distribuidas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile y de la obligación de informar el detalle de dichas rentas a través de la declaración jurada N°1850.

El Servicio de Impuestos Internos, obtuvo información de la empresa Google Inc., en Estados Unidos, respecto de sus clientes que en Chile pagaron por utilizar el servicio de publicidad a Google AdWords<sup>144</sup>, correspondiente a los años comerciales 2010 y 2011, servicios que según el artículo 59 inciso cuarto N°2 de la LIR, se encuentra afecto al impuesto adicional<sup>145</sup> con tasa del 35%, al tratarse de una remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en Chile (recordemos que el impuesto adicional grava las rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile). Además, de acuerdo a lo ordenado por el artículo 74, N° 4, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la remuneración y enterado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención (mediante Formulario N°50 sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos), según lo dispone el artículo 79, de la misma Ley.

En efecto, el impuesto adicional se divide en dos grandes grupos:

1. Modalidad de Declaración, que es aquella donde el impuesto adicional grava la totalidad de las rentas de fuente chilena y donde además la retención es solo un anticipo a la cuenta del Impuesto Adicional que debe ser declarado anualmente mediante Formulario N°22, sobre Impuestos Anuales a la Renta.
2. Modalidad de Retención, aquella que el Impuesto Adicional grava determinadas rentas con un tributo que por norma general tiene carácter de único<sup>146</sup>, el cual permite cumplir con la obligación tributaria en forma directa sin que exista la obligación de presentar declaración anual de impuestos; es decir, tiene carácter de tributación final o definitiva.

Los servicios de publicidad, al estar incluido en el artículo 59 inciso cuarto N°2 de la LIR, se encuentra en la **modalidad de retención**, como también se encuentran en dicha clasificación los servicios personales del artículo 60 inciso segundo y los

---

<sup>144</sup>Google AdWords es la plataforma publicitaria para anunciantes. Permite a las marcas crear anuncios o banners dirigidos hacia un sitio web (el suyo, generalmente) o hacia una presencia en redes sociales.

<sup>145</sup>El Impuesto Adicional es un tributo que se aplica en reemplazo del Impuesto Global Complementario a personas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, y que han percibido rentas de fuente chilena.

<sup>146</sup>Artículo 59, inciso penúltimo.

dividendos del artículo 58 N°2, ambos de la LIR<sup>147</sup>. Bajo esta modalidad de retención, el impuesto se devenga al momento de la remesa, pago, abono en cuenta, se ponga a disposición del interesado, etc. Cabe destacar que la mera contabilización del gasto que no sea acompañada del pago, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado, no determina la obligación de retener el impuesto.

Volviendo al caso de la fiscalización realizada a los servicios publicitarios prestados por Google AdWords, el Servicio de Impuestos Internos realizó la persecución a los contribuyentes que contrataron dichos servicios, toda vez que el artículo 83 de la LIR, habilita al organismo fiscalizador para perseguir la responsabilidad del pago de los impuestos de retención respecto de los obligados a efectuarla.

*Artículo 83.- La responsabilidad por el pago de los impuestos sujetos a retención en conformidad a los artículos anteriores recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73.*

En el proceso de fiscalización se revisaron más de 200 empresas que no aplicaron la retención y pago, argumentando el desconocimiento de la norma y la falta de claridad por parte de Google AdWords, respecto de la composición de sus cobros y de la obligación de retener dicho impuesto. Según información de esa época, se realizaron giros por montos de los diez millones (incluyen impuestos, reajustes y multas) hasta los más de mil quinientos millones de pesos.

En los casos que el contribuyente no ha cumplido con la obligación de retener el impuesto adicional, caso en el cual el impuesto es de cargo del deudor, la fórmula a aplicar es la siguiente<sup>148</sup>:

---

<sup>147</sup>En la modalidad de declaración, se encuentran las rentas de Establecimientos Permanentes (art.58 N°1), Retiros (Art.60 inciso 1), Ganancias de Capital (Art.58 N°3 y 60 inciso 1) y otras rentas del artículo 60 inciso 1.

<sup>148</sup>Servicio de Impuestos Internos. Circular N°7 del año 1989 además se puede consultar oficio N°1.228 del 20 de abril de 1988 y Oficio N°2.108 del 14 de julio de 1955, emitida por el mismo organismo fiscalizador.



$$\frac{\text{Renta Líquida o Neta Remesada al prestador del servicio} \times \text{Tasa del Impuesto Adicional correspondiente}}{100 - \text{tasa del Impuesto Adicional}} = \text{Impuesto Adicional Determinado}$$

**Ejemplo:**

Remesa al exterior:	2.700.000
Incremento:	<u>1.453.846</u> <sup>149</sup>
Base Imponible Incrementada	4.153.846
Retención del 35%	<u>1.453.846</u>
Monto remesado al exterior	2.700.000

La retención practicada se declara en el Formulario N°50<sup>150</sup> sobre Declaración y Pago simultáneo de Impuestos:

		Tasa	Base Imponible	Impuesto a Pagar		
<b>Línea 18</b>	Otros servicios prestados en el extranjero Art. 59 N°2 LIR	<b>35%</b>	<b>Cód. 244</b> 4.153.846	<b>Cód. 718</b>	1.453.846	<b>(+)</b>

En aquellos casos en que el impuesto es de cargo del prestador del servicio, la fórmula a aplicar es:

<sup>149</sup>Incremento en razón de 35/65

<sup>150</sup>La Resolución Exenta N°9 del 22 de enero de 2014, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, instruye sobre nueva estructura y contenido del Formulario N°50, que con motivo de la publicación de la Ley N° 20.630, en el Diario Oficial el 27/09/2012, que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, modificando, entre otras normas, aquellas que dicen relación con las retenciones de impuestos que deben practicarse a personas sin domicilio ni residencia en Chile, contenidas en el N°4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, surge la necesidad de adecuar el Formulario 50 de Declaración y Pago Simultáneo Mensual de Impuestos; Cabe destacar que el Formulario N°50 es de multideclaración, es decir, el retenedor puede presentar más de un formulario en un mismo período, pudiendo por ejemplo, presentar un formulario por cada tipo de renta o prestador de servicio. Esto permite demostrar con mayor facilidad al ente fiscalizador los impuestos soportados en el país.

$$\text{Renta Bruta Prestador} \times \text{Tasa Impuesto} = \text{Monto de Impuesto a Pagar}$$

Remesa al exterior: 2.700.000

Retención 35% 945.000

Base Imponible 1.755.000

		Tasa	Base Imponible	Impuesto a Pagar
<b>Línea 18</b>	Otros servicios prestados en el extranjero Art. 59 N°2 LIR	<b>35%</b>	<b>Cód. 244</b> 2.700.000	<b>Cód. 718</b> 945.000 <b>(+)</b>

Respecto al impuesto a pagar, hay que atender especialmente a si el servicio fue prestado por un contribuyente perteneciente a algún país con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, conforme a lo señalado en el inciso 11° del artículo 74 N° 4 de la LIR. Si requiere declarar para este código en un mismo período, operaciones afectas a distintas tasas de retención por aplicación de Convenios, deberá presentar un formulario distinto para cada tasa<sup>151</sup>.

Los contribuyentes que han realizado retenciones por este concepto, deberán presentar, a partir del Año Tributario 2015, la Declaración Jurada 1912 (Sobre Declaración Jurada Anual sobre retenciones de Impuesto y sobre rentas o cantidades pagadas, distribuidas, retiradas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas sin domicilio ni residencia en Chile), en reemplazo de la anterior DJ N°1850. Esto debido a los cambios introducidos a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N°20.630, de 2012, y a lo señalado en los artículos 81 N° 1, letra c) y N°2, letra c), y 86 letra B de la Ley N° 20.712 de 2014; solicitando como información para realizar un adecuado control y validación con lo informado en el Formulario N°50 y además poder realizar intercambios de información con administraciones tributarias de otros países; todo ello a fin de optimizar los procesos de fiscalización y administración de la información requerida y facilitar el cumplimiento tributario

Un tema importante a considerar es la diferencia entre los servicios publicitarios prestados por empresas como Google AdWords, donde se pone a disposición de sus clientes una plataforma para promocionar productos y los **servicios de publicidad**

<sup>151</sup>Con Estados Unidos el convenio fue suscrito en el año 2010, siendo aprobado por el senado chileno en noviembre de 2014, estando aún pendiente la ratificación por parte del congreso Norteamericano.

**prestados por una agencia publicitaria** que diseña, prepara y desarrolla publicidad por cuenta de un anunciante. En dichos casos, si ese servicio publicitario es prestado desde el extranjero, se encontrará clasificado en el inciso final del artículo 59 N°2, esto es, con tasa del 15%:

*“...Estarán afectas a este impuesto, con una tasa de 15%, las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y por aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica, presta a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o el exterior. Sin embargo, se aplicará una 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 primero de este artículo, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso...”*

Respecto de la tributación con el **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**, los servicios consistentes en proveer de espacios publicitarios en Internet, constituyen un hecho gravado con dicho tributo, en virtud del artículo 8, y en concordancia con el artículo 2, N° 2, de la ley, por cuanto este tipo de servicios se encuentra clasificado en el N° 3 del artículo 20° de la LIR, además de aplicar el concepto de territorialidad del impuesto (usado en Chile), del artículo 5de la LIVS, que establece:

*“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.*

Sin embargo, el artículo 12 letra E, N°7, señala que estarán exentos:

*“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 éstos últimos se trate de servicios prestados 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;”*

Por lo anterior, este tipo de publicidad se encuentra exenta de IVA al ser un servicio gravado con el impuesto adicional del artículo 59 del D.L. 824 de 1974.

### **Reforma establecida por la Ley N°20.780 de 2014.**

La reforma tributaria, consideró una exención en la tributación del Impuesto Adicional por concepto de publicidad (como Google AdWords) para las micro, pequeñas y medianas empresas, acogidas al sistema de tributación simplificada del artículo 14 Ter

de la LIR, y que según lo establecido en el inciso 1 del Artículo 1 transitorio de la Reforma tributaria, rige a contar del 01 de enero de 2017.

En lo particular señala que:

#### **Artículo 14 ter Letra B.-**

*Exención de impuesto adicional por servicios prestados en el exterior.*

*Las cantidades establecidas en el número 2, del artículo 59, 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 obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de esta ley, sea que se hayan acogido o no a las disposiciones de las letras A) o C) de este artículo, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales, se encontrarán exentas de impuesto adicional. Sin embargo, se aplicará una 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 primero del artículo 59, lo que deberá ser acreditado y declarado en la forma indicada en tal inciso.*

Según la modificación anterior, los contribuyentes acogidos a este sistema de tributación, no estarán gravados, por ejemplo, con el impuesto adicional del artículo 59 N°2 de la LIR, por los pagos que realicen a la empresa Google AdWords, por sus servicios de publicidad en Internet. Además la norma agrega otro beneficio relacionado con el “uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet”, lo cual, para hacer efectiva la exención, el organismo fiscalizador deberá interpretar que se entiende por plataformas de servicios tecnológicos de internet, pues podría clasificarse, como por ejemplo, servicios SAAS<sup>152</sup>, contratados desde el extranjero.

### **2.3 Uso de programas computacionales**

Se entiende por programas computacionales estándar, el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un computador o procesador, a fin de efectuar u

---

<sup>152</sup> Software as a service. Es un modelo de distribución de software donde el soporte lógico y los datos que maneja, se alojan en servidores de una compañía de Tecnología de información y comunicación a los que el cliente accede vía internet.

obtener un determinado proceso o resultado<sup>153</sup>, contenidos en *cassette, diskette*, disco, cinta magnética u otro soporte material o medio, todo ello de acuerdo con las definiciones o especificaciones técnicas establecidas en la Ley N° 17.336 de 1970, sobre Propiedad Intelectual, y siempre que los derechos que se transfieran se limiten a los necesarios para permitir el uso del mismo y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso<sup>154</sup>.

Un ejemplo de este tipo de programas, es una licencia básica adquirida por una empresa hidroeléctrica nacional a una empresa brasileña con características especiales para su actividad. (oficio 2058 del 26 de septiembre de 2013)

La Ley N° 20.630<sup>155</sup>, introdujo una modificación al inciso primero del artículo 59° de la LIR incorporando una exención de Impuesto Adicional sobre las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio o residencia en el país, por el uso de programas computacionales estándar:

*“...salvo que las cantidades se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, en cuyo caso estarán exentas de este impuesto...”*

Hasta antes de la modificación al inciso primero del artículo 59 de la LIR, los programas computacionales estándar, estaban gravados con tasa del 35%, en calidad de único a la renta según lo establecido en los artículos 74 N°4 y 79 de la LIR<sup>156</sup>. Al no haber modificación alguna al inciso final del N°2 del artículo 59 de la LIR, los programas computacionales mandados a confeccionar a pedido o a medida de los usuarios, de acuerdo a sus propias necesidades y uso exclusivo (son considerados como servicios personales prestados por concepto de ingeniería o asesorías técnicas en general), continúan siendo gravados con el impuesto adicional, tasa del 15%. En ese caso deberán declarar la retención en Formulario N°50, según el siguiente ejemplo:

Servicio pagado: \$10.000.000

---

<sup>153</sup> Por ejemplo los SaaS, (Software as a Service), que operan bajo la modalidad de “Cloud Computing” (computación en la nube o servicios en la nube).

<sup>154</sup> Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1482 del 22 de agosto de 2014

<sup>155</sup> Publicada en el Diario Oficial el día 27 de septiembre de 2012

<sup>156</sup> Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°3532 del 29 de diciembre de 1998

Línea 17	Trabajos de ingeniería o técnicos y servicios profesionales o técnicos, prestados en el extranjero Art. 59 N°2 LIR	Tasa	Base Imponible		Impuesto a Pagar		
		15%	Cód. 712	10.000.000	Cód. 715	1.500.000	(+)

En el código 712, se registra el monto bruto, sin deducción alguna, de las remuneraciones por trabajos de ingeniería o técnicos y servicios profesionales o técnicos prestados en el extranjero, pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas sin domicilio ni residencia en el país, que cumplan con los requisitos para estar afectas a la tasa rebajada de 15%, según lo establecido en el inciso cuarto del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.

Cabe destacar que dentro del concepto de asesorías técnicas, señaladas en el inciso final del N°2 del artículo 59 de la LIR, se encuentran los contratos de consultoría, contratos de ingeniería<sup>157</sup>, contratos de asistencia técnica y contratos de información técnica (como proveer antecedentes y estudios técnicos altamente especializados).

Respecto de la **Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios**, hay que distinguir entre un contrato de licencias o sublicencia de uso de software y un servicio de diseño, programación e implementación de un sistema computacional.

Respecto de las licencias o sublicencias de uso de software, el artículo 8 de la LIVS, grava con IVA las siguientes operaciones:

*“El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares”.*

De lo anterior se desprende que ley grava con IVA toda cesión del uso, con absoluta prescindencia del elemento temporal, es decir, resulta indiferente si ésta se encuentra limitada en el tiempo o es indefinida<sup>158</sup>, siempre que recaiga sobre marcas, patentes de

<sup>157</sup>Corresponden a aquellos que tienen por objeto la prestación de servicios técnicos destinados a resolver problemas concretos de la empresa contratante de la ingeniería, realizando una serie de soluciones básicas como detalladas (diseño de equipos, obras civiles, instalación de equipos, entre otros)

<sup>158</sup> La cesión del uso siempre es temporal ya que conforme al artículo 10°, de la Ley N° 17.336, en general la protección otorgada por la ley a la propiedad intelectual dura por toda la vida del

invención, procedimientos o fórmulas industriales u otras prestaciones similares. Sin embargo, el uso o goce de licencias prestadas desde el extranjero, a pesar de estar exentas de Impuesto Adicional del artículo 59 del D.L. 824 de 1974, igual le sería aplicable la exención establecida en el artículo 12 letra E, N°7, salvo que se trate de servicios **prestados en Chile**. Ello porque en la cesión del uso de programas computacionales estándar (que serán utilizados en Chile), sólo puede ser efectuada por el titular del derecho de autor, según lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley N° 17.336. Considerando que el derecho de autor nace por el sólo hecho de la creación de la obra, según dispone el artículo 1 de la referida ley, se concluye que la actividad que genera el servicio y por tanto la prestación, se produce en el lugar donde se encuentra domiciliado el titular del derecho, ya que es allí donde éste, como único facultado para ceder el uso de su obra, efectúa mediante el licenciamiento de los programas computacionales la cesión del uso de los mismos. Por lo anterior, en el caso de programas computacionales estándar cuya licencia de uso es otorgada en el extranjero, por encontrarse allí el domicilio del titular de dichas licencias, se entiende que el servicio es prestado en el exterior.

Respecto de los servicios de diseño, programación e implementación de un sistema computacional, estos no se encuentran gravados con I.V.A., toda vez que no se encuentra incluido en el hecho gravado establecido en el artículo 2° del D.L. N°825 de 1974, debido a que se trata de una actividad clasificada en el N°5 del artículo 20 del D.L. N°824 de 1974.

#### **2.4. Contratación de Recursos Humanos**

Para el análisis de la situación tributaria en la contratación de personas, respecto del Impuesto Adicional contemplado en el Título IV de la LIR, uno de los principios que se deben analizar son los de residencia y domicilio.

La residencia se encuentra definida en el número 8 del artículo 8 del Decreto Ley N°830 de 1974, y la define como “toda persona natural que permanezca más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos”. Por su parte, el concepto de “domicilio” no ha sido definido para los efectos tributarios, por lo que se debe atender a lo dispuesto en el artículo 59 del Código Civil, que lo define como “la residencia, acompañada, real o

---

autor y se extiende hasta por 50 años más, contados desde la fecha de su fallecimiento. Tratándose de programas computacionales, en el caso que señala el artículo 8° de la misma ley, la protección es de 50 años a contar desde la primera publicación de la obra. Las obras cuyo plazo de protección se haya extinguido conforme a lo anterior, pertenecen al patrimonio cultural común, de acuerdo a lo que establece el artículo 11° de la ley citada.

presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.” De lo expuesto, se desprende que dos son los elementos que deben distinguirse para que una persona pueda entenderse domiciliada en un lugar, la residencia, y el ánimo de permanecer en éste, y por lo tanto, una persona que carece, sea de uno o de ambos requisitos, no tiene domicilio en Chile

Por “año calendario”, según el número 7 del artículo 2 de la LIR, se entiende el período de doce meses que termina el 31 de Diciembre. Por su parte, el concepto de “año tributario”, el número 9 del mismo artículo 2° de la LIR, lo define como el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

Sin perjuicio de lo anterior, es posible que un contribuyente adquiera domicilio desde el primer día de ingreso al país siempre que concurren los requisitos y circunstancias que permitan determinar el ánimo de constituirlo, tales como:

- i. Haberse mudado a Chile con toda su familia;
- ii. Que arrendó o compró su casa habitación en Chile;
- iii. Que sus hijos estudian en colegios del país y
- iv. Que además, se vino a Chile en razón de un contrato de trabajo.

Finalmente el artículo 4 de la LIR, establece una medida de precaución respecto de aquellas persona que pierden su residencia en el país, expresa que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas, manteniendo la condición de estar sujetas al principio de renta de fuente mundial<sup>159</sup>.

Primeros 6 meses de permanencia	A partir del séptimo mes
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impuesto Adicional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impuesto Único de Segunda Categoría en caso de ser empleados</li> <li>• Impuesto Global Complementario, en caso de ser independientes</li> </ul>

<sup>159</sup>Bajo este principio, consagrado en el artículo 3 de la LIR el contribuyente con domicilio o residencia en Chile responde ilimitadamente por la totalidad de sus rentas, tanto de fuente chilena como extranjera.



Si acreditan domicilio desde el primer día de ingreso al país, prevalece la norma del séptimo mes.

En el caso de una persona que ha sido contratada a honorarios por un tiempo y trabajo específico determinado y bajo una visa temporaria, no son antecedentes suficientes para acreditar domicilio en Chile, ya que no cumplen con los requisitos enumerados anteriormente para acreditar el domicilio desde el primer día de ingreso al país.<sup>160</sup>

Respecto de la pérdida de residencia o domicilio, el artículo 103 de la LIR señala que la persona afectada pasará de forma inmediata a ser contribuyente del impuesto Adicional, siendo el propio contribuyente quien debe evaluar dicha pérdida de domicilio o residencia, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.

#### **2.4.1 Servicios prestados en Chile por una persona sin domicilio ni residencia en Chile**

Como se señaló, por los primeros seis meses de permanencia en el país, las personas tributan con el impuesto adicional, de acuerdo al artículo 59, inciso 4°, N° 2, inciso final, de la LIR, con tasa de 15%, por los pagos efectuados a personas sin domicilio ni residencia en Chile por la prestación de servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica preste a través de un consejo, informe o plano, sea que se presten en Chile o en el exterior<sup>161</sup>. La tasa se eleva a 20% si el acreedor o beneficiario de las remuneraciones se encuentra en alguna de las situaciones indicadas en la parte final del inciso primero del mismo artículo 59; esto es:

- i. Que estén constituidos, domiciliados o residan en algunos de los países que forman parte de la lista a que se refiere el N°2 del artículo 41 D de la Ley de la Renta, contenida en el D.S. de hacienda N°628, publicado en el Diario Oficial de 03.12.2003.
- ii. Posean o participen en un 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor de las regalías o remuneraciones, o se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro.

El pagador de las rentas debe retener y enterar el impuesto adicional, de acuerdo a los artículos 74° N° 4, 79° y 82° del D.L. 824 de 1974, al momento de pagar, remesar,

---

<sup>160</sup>Oficio N°179 del 19.01.2005

<sup>161</sup>Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°480 del 12 de febrero de 2015

abonar en cuenta o poner a disposición del beneficiario las respectivas rentas, declarando en el Formulario N°50

### Ejemplo:

Remuneración: 5.000.000

		Tasa	Base Imponible		Impuesto a Pagar		
<b>Línea 16</b>	Trabajos de ingeniería o técnicos y servicios profesionales o técnicos, prestados en Chile Art. 59 N°2 LIR	15%	<b>Cód. 707</b>	5.000.000	<b>710</b>	750.000	(+)

En el código 707 se debe registrar el monto bruto, sin deducción alguna, de las remuneraciones por trabajos de ingeniería o técnicos o por servicios profesionales o técnicos realizados por una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica a través de un consejo, informe o plano, prestados en Chile, cuando dichas remuneraciones sean pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición de personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en el país y cumplan con los requisitos para estar afectos a la tasa rebajada de 15%, según lo establecido en el inciso cuarto del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR<sup>162</sup>. En el código 710 se debe registrar el monto resultante de aplicar la tasa de 15% sobre la base imponible registrada en el código 707.

Cabe recordar que al ser un impuesto de retención, se entiende cumplida la obligación tributaria con la presentación y pago del impuesto mediante el formulario señalado, sin que exista obligación de presentar declaración anual.

#### 2.4.2 Servicios prestados fuera de Chile por una persona con domicilio y residencia en Chile

Respecto de los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas desde el exterior y que hayan sido gravadas en el extranjero, se aplica lo establecido en el artículo 41 C de la LIR. Cada vez es más recurrente que personas con domicilio y residencia en Chile, realizan trabajos fuera del país (principalmente en Latinoamérica) en forma temporal como una forma de hacer crecer las inversiones en dichos países.

<sup>162</sup>Circular N°8 del 02 de febrero de 2007.

Las persona que ha obtenido rentas en Chile y que además en un período o en varios obtuvieron rentas desde el extranjero (por ejemplo con un país que tiene convenio), situación establecida en el artículo 41 C, debe declarar el impuesto (reliquidado en el mes en que percibió rentas de Chile y el extranjero) mediante Formulario N°50 (línea 53), el cual tiene el carácter de temporal ya que se deberá esperar el término del período tributario para determinar la tributación final del contribuyente. Cabe señalar que la empresa en Chile deberá presentar la Declaración Jurada 1853 “Declaración Anual sobre Rentas de Fuente Extranjera”.

### **Ejemplo.**

Renta Fuente Chilena<sup>163</sup>: \$ 4.600.000 Impuesto Único \$646.884

Renta Fuente Extranjera (Perú)\$13.138.820

La renta en dicho país se afectó con Impuesto de Retención Tasa 34% \$6.500.100

1.- A la renta del Art.43 N°1, se le agrega la renta de fuente extranjera para determinar el nuevo impuesto a pagar en el mes de agosto de 2014.

Renta Nacional \$4.600.000

Renta. Extranjera \$13.138.820

Total: \$17.738.820 esta es la nueva base imponible afecta a Impto. Único del mes.

2.- Se determina el nuevo impuesto a pagar en el mes de Agosto, según tabla de Impuesto del mes de marzo de 2014.

3.- Nuevo Impuesto determinado según tabla: \$5.800.641, menos impuesto Único pagado en el mes de agosto por \$646.884

$\$5.800.641 - \$646.884^{164} = \$5.153.757$

Este monto se declara en Formulario N°50, y es pagado por el propio trabajador.

<sup>163</sup>Art. 43 N°1 de la LIR

<sup>164</sup>Corresponde al impuesto único de 2cat pagado por el empleador.

		Base Imponible		Impuesto a Pagar		
<b>Línea 53</b>	Impuesto Único Segunda Categoría enterado al Fisco por el propio trabajador	<b>Cód. 707</b>	17.738.820	<b>Cód. 710</b>	5.153.757	(+)

Aplicación de franquicia para evitar la doble tributación (Art. 41 C, N°3)

Renta Nacional : \$4.600.000

Renta Externa :\$13.138.820

Crédito Externo : \$3.348.536 (4.1)

**Total: \$21.087.356**

(4.1) Cálculo de Crédito Externo Incrementado:

$$\frac{\$6.500.000}{0,34} \times 0,34 = \$3.348.536$$

La nueva base de \$21.087.356, la cual considera el crédito externo incrementado, se lleva a la Tabla del Impuesto Único de Segunda Categoría de agosto, para determinar la nueva obligación tributaria.

Impuesto Único:\$7.140.055

Crédito Externo:\$3.348.536

Total a pagar **\$3.791.519** (histórico) se debe reajustar a diciembre.

$\$3.791.519 \times 1,022 = \mathbf{\$3.874.932}$  (reajustado)

El impuesto que el contribuyente con rentas en Chile y el Extranjero, debió pagar al fisco era de \$3.874.932. Sin embargo pagó por concepto de impuesto Único la suma histórica de \$5.800.641, compuesto por:

Impuesto Único pagado por el Empleador (Form.29): \$646.884

Impuesto Único pagado por el trabajador (Form.50): \$5.153.757

\$5.800.641

Reajustado a Diciembre: \$5.800.641 x 1,022= \$5.928.255

En conclusión, el contribuyente pagó en exceso un impuesto de \$1.925.709 (que le servirá de crédito contra su impuesto Global Complementario solicitar) mediante Formulario N°22 AT 2015, línea 34.

Línea	Crédito al IGC o IUSC por impuestos pagados o retenidos en el exterior (Arts. 41 A letra A y 41 C)	Cód.	1.925.709	-
34		746		

### 3.- CONCLUSIÓN

El emprendimiento tecnológico, si bien ha tenido un importante crecimiento en nuestro país, más del 90% de éstos no logran sustentarse por sí solos debido a motivos como, el escaso mercado nacional, pocos inversionistas, entre otros componentes que dificultan la arriesgada aventura de impulsar proyectos de diferente envergadura en el área de la innovación. Desde el punto de vista tributario, este tipo de emprendimientos, debido a sus necesidades inmediatas de crecer como también a sus siempre escasos recursos económicos, dejan abierta una arista de alto riesgo tributario, principalmente por las diferentes operaciones que desarrolla dentro y fuera del país. Un caso ejemplar es el de Google AdWords. Más de doscientos contribuyentes de diferentes segmentos, por desconocimiento de la normativa, no pagaron el impuesto adicional por los servicios publicitarios prestados por la empresa norteamericana y que significó pagar cuantiosas sumas a las empresas involucradas.

Si bien las situaciones analizadas en este artículo hace referencia a las empresas del mundo tecnológico, como la publicidad en medios digitales, contratación de software, *stock options* y contratación de personal extranjero, es cierto que no es algo ajeno a muchas empresas de otros rubros, también ligadas a la innovación.

La reforma tributaria, no ha sido muy conveniente para el segmento innovador. Las modificaciones al artículo 17 N°8 de la LIR, afectará directamente la tributación de una herramienta muy utilizada por las *start-ups* a nivel mundial para atraer capital humano experto a bajo costo: las *stock options*, que probablemente harán tributar dos veces a sus beneficiarios a partir del 01 de enero del año 2017. Por otra parte, uno de

los grandes beneficios promocionados por la reforma tributaria, como lo es la “depreciación instantánea” no es algo que genere grandes ahorros tributarios a los emprendedores tecnológicos, toda vez que sus mayores gastos están relacionados con la contratación de capital humano.

Otra modificación introducida por la Reforma Tributaria, y que probablemente no tendrá efecto alguno en este tipo de emprendimientos, es la exención a la tributación del Impuesto Adicional por concepto de publicidad (como Google AdWords) para las micro, pequeñas y medianas empresas, acogidas al sistema de tributación simplificada del artículo 14 Ter de la LIR. Probablemente los contribuyentes emprendedores no se organizarán bajo esta modalidad de tributación simplificada, por el solo hecho de acceder a tal exención, por ello tampoco beneficiará a estos contribuyentes.

#### **4.-BIBLIOGRAFÍA**

- Cámara de Diputados. 2014. Boletín N°9290-05. Reforma tributaria. 64p.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N°824. Ley sobre impuesto a la renta.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 1974. Decreto Ley N°825. Ley sobre impuesto a las ventas y servicios.
- CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley N° 20.780. Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.
- Duran, Daniel y taller de estudios sectoriales. 2012. “Mercado de la Innovación tecnológica en Chile”. Boletín de estudios sectoriales N°4. Depto. de Economía, Universidad de Chile.
- Manual Tributario AFIICH. 2011. Tributación de las Personas no Residentes o no Domiciliadas en Chile.
- Ministerio de Economía Fomento y Turismo. 2013. Tercera Encuesta sobre Microemprendimiento (EME3) 2013. <http://www.economia.gob.cl/estudios-y-encuestas/encuestas/encuestas-de-emprendimiento-y-empresas/tercera-encuesta-sobre-microemprendimiento/> (consulta: 22 de mayo 2015)
- Muñoz Brand, Maricel. 2014. Conozca los principales obstáculos de los emprendedores en Chile. (en línea) EMOL sábado 12 de abril de 2014.

La lluvia de *stock options* en el *retail* y la “reculada” de César Barros con La Polar. (en línea) El Mostrador, 21 octubre de 2013. <http://www.elmostrador.cl/mercados/2013/10/21/la-lluvia-de-stock-options-en-el-retail-y-la-reculada-de-cesar-barros-con-la-polar/> (consulta: 19 mayo 2015)

OCDE y Eurostat. 2005. Manual de Oslo, guía para la recogida e interpretación de datos sobre innovación. 3ª ed. España, Grupo Tragsa. 56p.

OECD. 2012. Main science and technology indicators. 2da Encuesta en I+D.

Shmitz Vaccaro, Christian. 2002. Las stock options y su introducción en Chile. Revista Chilena de Derecho. Vol. 29. Nro3, pp557-572. sección estudios.

The Economist. 2012. The Lure of the Chilecon Valley. <http://www.economist.com/node/21564589> (consulta: 01 de junio 2015)

