

“S TRES TECH N. V. con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DIRECCION GRANDES CONTRIBUYENTES”

RUC 23-9-0000806-0

RIT GR-15-00091-2023

Cuantía Neta UTM: 0

Multa UTM: 0

Reajuste UTM: 0

Intereses UTM: 0

Cuantía Bruta UTM: 0

Santiago, diecisiete de noviembre del dos mil veintitrés.

VISTOS.

A. RECLAMO TRIBUTARIO.

A fojas 01, con fecha 01 de septiembre de 2023, comparece don EDUARDO LAGOS LORENT, Cédula Nacional de Identidad N° 8.530.997-8, abogado, en representación convencional del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile **S3 TECH N.V.**, persona jurídica de derecho privado, constituida en Curazao, Antillas Holandesas, número de usuario 59.319.920-7 (en adelante indistintamente, la “Reclamante”, el “Contribuyente” o “S3 TECH”), quien en tiempo y forma interpone reclamo tributario de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, en contra de la **Resolución Exenta SII N°320, de 25 de enero de 2023** (en adelante la “Resolución Reclamada”), de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (en adelante indistintamente, el “Servicio”, “SII”, la “Administración” o el “Reclamado”).

1. PLAZO.

Señala que, pese a que la resolución impugnada fue notificada con fecha 30 de enero de 2023, la presente reclamación se interpone dentro del plazo legal, pues en contra de la referida resolución se interpuso RAV con fecha 13 de marzo de 2023, la que solo fue resuelta con fecha 4 de julio de 2023. Agrega que, a sola presentación de la RAV suspende el plazo para la interposición de la reclamación al tenor de la letra c) del artículo 123 bis del Código Tributario.

Destaca que, si bien la posición del SII al resolver la RAV fue considerarla inadmisibles, por considerar erróneamente que la resolución impugnada sólo producía efectos futuros, según el tenor de la referida letra c) del artículo 123 bis recién citada, basta con su sola interposición para producir la suspensión del plazo.

Documento firmado electrónicamente por don/ña Felipe Alberto Muñoz Albonico, el 17-11-2023.
Verifique este documento en www.tta.cl, con el siguiente código de verificación
8f5e1c687a8b405faf2ddf13b3e7a83a



2. PROCEDENCIA DE LA RECLAMACIÓN EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.

Expone que, la reclamación es procedente en contra de la resolución, toda vez que ésta incide en el pago de un impuesto, pues al excluir al Contribuyente de la inscripción al registro de IVA a los Servicios Digitales, obsta a que ésta pueda dar cumplimiento al pago íntegro y oportuno del IVA que grava los servicios que presta de conformidad al artículo 8 letra n) del Decreto Ley N°825, sobre el IVA, por lo que corresponde a uno de los actos a que se refiere el artículo 124 del Código Tributario.

Señala que, contrariamente a lo que resolvió la resolución que se pronunció sobre la RAV, la resolución impugnada si incide actualmente en el pago de un impuesto, toda vez que desde la fecha de la exclusión del Contribuyente del Registro de IVA a los Servicios Digitales, se ha visto impedida de pagar íntegra y oportunamente el IVA que ha gravado sus servicios durante los últimos meses.

Concluye que, es indiscutible que la resolución incide en el pago de un impuesto, y no constituye un mero riesgo o potencialidad, como pareció entenderlo el SII al resolver la RAV. Es más, en este caso se produce la peculiar circunstancia de que un contribuyente desea cumplir con sus obligaciones tributarias, y el SII, en virtud de una resolución, le impide cumplirlas y pagar los impuestos que adeuda.

3. MARCO LEGAL Y CONSTITUCIONAL DE LA FACULTAD FISCALIZADORA DEL SII.

Indica que, la facultad fiscalizadora del SII es una potestad establecida en la Ley. Dado que, en el Derecho Público chileno, las autoridades del Estado sólo pueden realizar aquellos actos que les están expresamente permitidos en la ley y sólo pueden desarrollarlos en la forma que prescriba la ley, deben tenerse presente las fronteras que acotan su actuar.

Expone que, sobre este particular, el artículo 6° de la Constitución Política de la República establece que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, indicando además que la infracción de esta norma genera responsabilidades y sanciones para los infractores.

Explica que, por su parte, el artículo 7° de la Constitución señala que los órganos del Estado deben actuar válidamente, previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley; asimismo agrega que ninguna magistratura, persona o grupo de personas puede atribuirse por razón alguna otra autoridad o derechos que los que expresamente les haya conferido la Constitución o las leyes. La

Documento firmado electrónicamente por don/ña Felipe Alberto Muñoz Albonico, el 17-11-2023.
Verifique este documento en www.tta.cl, con el siguiente código de verificación
8f5e1c687a8b405faf2ddf13b3e7a83a



sanción para quien transgrede esta última norma es la nulidad del acto, además de las responsabilidades que correspondan por la dictación del mismo.

Argumenta que, además del límite legal, fundamental en el Derecho Público Chileno, los órganos de la administración también están sujetos a las instrucciones del superior jerárquico, de manera que además de ceñirse estrictamente a la ley los órganos del Estado deben sujetar todas y cada una de sus actuaciones a las instrucciones que imparta el respectivo Jefe de Servicio, en uso de sus atribuciones legales.

Agrega que, el SII en cuanto órgano de la Administración del Estado, está sujeto a la Constitución, a la Ley N°18.575, de Bases Fundamentales de Administración del Estado, y a la Ley N°19.880 y rige para las actuaciones de los funcionarios del SII toda vez que aseguran la correcta administración, fiscalización y legalidad en el cumplimiento de la obligación tributaria por la vía de establecer derechos a los contribuyentes (Circular N°41 de 2006).

4. VICIOS DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.

4.1. INFRACCIÓN AL LÍMITE LEGAL DE LA FACULTAD INTERPRETATIVA

Señala que, a través de la resolución que se impugna, la Sra. Subdirectora de Fiscalización excluyó de la inscripción en el Registro de IVA a los Servicios Digitales al Contribuyente, sobre la base de “prestar servicios de entretenimiento de contenido digital en contravención al ordenamiento jurídico chileno aplicable a dichos servicios”.

Indica que, antes de discutir el fondo de dicha afirmación, hace presente que al fundamentarla de dicha forma, la Sra. Subdirectora excedió el ámbito de sus atribuciones pues pasó a interpretar normativa de la Ley N°19.995, que Establece las Bases Generales para la Autorización, Funcionamiento y Fiscalización de Casinos de Juego, en circunstancias que no cuenta con competencias para ello.

Expone que, de conformidad el artículo 1° del Código Tributario, sus disposiciones se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del SII.

Destaca que, reitera lo anterior el artículo 4° del mismo código, al disponer que sus normas solo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, agregando que de ellas no se podrán inferir, salvo disposición en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.



Explica que, el artículo 9° del D.F.L. N°7, dispone que al Subdirector de Fiscalización y al Director de Grandes Contribuyentes se les entienden conferidas todas las facultades que esta ley, el Código Tributario y otras disposiciones legales otorgan o les confieran en el futuro a los Directores Regionales, cuyas facultades interpretativas están establecidas en el artículo 6°, Letra B, N°1 del Código Tributario, de manera que quedan acotadas por las disposiciones de los artículos 1° y 4° del mismo código, ya citadas.

Concluye que, la facultad interpretativa de la Sra. Subdirectora de Fiscalización debe entenderse limitada a disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna, no pudiendo inferirse, salvo disposición en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes tales como la Ley N°19.995 lo que implicó, a lo menos, que la Sra. Subdirectora (i) calificó la existencia de un juego de azar, y (ii) determinó que en el caso concreto se vulneraba el marco regulatorio establecido para dichos juegos, sin tener competencias para ello. De esta forma, por haber sido dictada en infracción al límite legal de sus atribuciones, y de conformidad a las normas constitucionales citadas anteriormente, la resolución impugnada debe ser considerada nula.

4.2. FALTA DE MOTIVACIÓN SUFICIENTE EN LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

Agrega que, aún si se estimare que la Sra. Subdirectora tenía la facultad para interpretar la Ley N°19.995, dentro de la resolución impugnada no existe un desarrollo argumentativo que sustente de qué manera en el caso concreto se vulnera el marco regulatorio de la referida ley, por lo que dicho acto administrativo también es nulo por carecer de motivación suficiente al tenor de los estándares que ha exigido la Excma. Corte Suprema. Cita al efecto Sentencia en causa Rol N°3598-17, considerando séptimo.

Expone que, la Contraloría General de la República (en adelante “CGR”) ha señalado en numerosos dictámenes, para diferentes tipos de actos de la Administración, que la fundamentación del acto no se cumple con la sola anunciación de los motivos, sino que el fundamento debe comprobarse y demostrarse. Cita al efecto Dictamen N| 23.518 de 2016.

4.3. ERROR DE FONDO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

Destaca que, en cuanto al fondo, esto es, que el Contribuyente preste servicios de entretenimiento de contenido digital en contravención al ordenamiento jurídico chileno, cabe señalar que de conformidad al artículo 1° de la Ley N°19.995, la autorización, funcionamiento, administración y fiscalización de los casinos de juego, así como los juegos de azar que en ellos se desarrollen, se regularán por las disposiciones de la presente ley y



sus reglamentos. De esta manera que de partida es claro al tenor de la propia ley, que ésta no regula juegos de azar desarrollados fuera de casinos de juego.

Agrega que, el artículo 2 de la señalada ley dispone que corresponde al Estado determinar los requisitos y condiciones bajo las cuales los juegos de azar y sus apuestas asociadas pueden ser autorizados, la reglamentación general de los mismos, como también la autorización y fiscalización de las entidades facultadas para desarrollarlos, atendido el carácter excepcional de su explotación comercial, en razón de las consideraciones de orden público y seguridad nacional que su autorización implica, agregando que es atribución exclusiva de la Superintendencia de Casinos y Juegos, la de autorizar o denegar en cada caso la explotación de casinos de juego en el territorio nacional.

Sostiene que, el término casino de juego está definido en el artículo 3 letra c) de la referida ley, como: “el establecimiento, inmueble o parte de un inmueble, consistente en un recinto cerrado, en cuyo interior se desarrollarán los juegos de azar autorizados, se recibirán las apuestas, se pagarán los premios correspondientes y funcionarán los servicios anexos.” Lo anterior sin perjuicio de lo señalado en el artículo 63 de la misma ley, que se refiere a la posibilidad de que existan casinos de juego en naves mercantes nacionales.

Indica que, de esta forma, los juegos de azar regulados en la Ley N°19.995 son los que se desarrollan en casinos de juego, donde el casino de juego corresponde al inmueble y excepcionalmente naves mercantes nacionales, no quedando comprendidos casinos virtuales, máxime cuando los servidores que los proveen están localizados fuera del territorio nacional.

Señala que, lo anterior se ratifica en el artículo 5°, que señala que los operadores solo pueden explotar los juegos de azar que dicha ley y sus reglamentos autoricen y siempre que cuenten con la licencia para ello, agregando que los juegos de azar cuya licencia haya sido otorgada al operador, deben ser explotados por éste en forma directa, quedando prohibida toda transferencia, arrendamiento, cesión o entrega de su explotación a terceros a cualquier título, y que los juegos de azar a que se refiere dicha ley y sus reglamentos sólo se podrán autorizar y desarrollar en los casinos de juego amparados por el correspondiente permiso de operación, agregando que en ningún caso el referido permiso de operación comprenderá juegos de azar en línea. Ergo, según el tenor de la ley es el permiso a los operadores el que en ningún caso puede comprender juegos de azar en línea.



Destaca que, en el ámbito infraccional, el artículo 45 señala que no se podrán desarrollar y explotar los juegos de azar que la presente ley establece sino en la forma y condiciones que ella regula, y sólo por las entidades que en ella se contemplan (esto es, casinos debidamente autorizados).

Expone que, de la revisión de las normas de la Ley N°19.995, se concluye que únicamente los casinos de juego debidamente autorizados, pueden explotar aquellos juegos de azar contenidos en catálogo que lleva la Superintendencia de Casinos, pero dicha normativa no alcanza a los juegos de azar en línea, prestados desde servidores ubicados fuera del territorio nacional, a los cuales acceden voluntariamente las personas desde sus equipos electrónicos, por lo que la declaración de que el Contribuyente desarrolla actividades en contravención al ordenamiento jurídico chileno, según resolvió la Sra. Subdirectora, y que sustenta la resolución impugnada es errónea, y procede entonces anularla y reintegrar al Contribuyente al registro de IVA a los Servicios Digitales.

4.4. INFRACCIÓN A LA JURISPRUDENCIA REITERADA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA Y DEL PROPIO SII

Señala que, aun cuando incorrectamente se estimare que la actividad desarrollada por el Contribuyente fuere ilícita, existe jurisprudencia reiterada, tanto del SII como de nuestros tribunales superiores de justicia que ha señalado que la licitud o ilicitud de una actividad lucrativa es irrelevante para los fines tributarios. Cita al efecto Sentencia de la Excma. Corte Suprema en causa Rol 5616-2011, Oficio del SII N° 2181 de 2009, N° 3591 de 2021 y 233 de 2022.

4.5. INFRACCIÓN A LAS INSTRUCCIONES DEL SR. DIRECTOR NACIONAL

Expone que, la Resolución Reclamada contraviene las instrucciones del Director Nacional del SII. Cita al efecto lo indicado en la Circular N° 42 de 2020.

Concluye indicando que, los vicios de la Resolución Reclamada son múltiples, inciden directamente en el pago del IVA que deuda la Contribuyente, y por tanto ameritan que ésta sea dejada sin efecto en su totalidad.

Con base en lo indicado, solicita que la Resolución Exenta SII N° 320 de 25 de enero de 2023 emitida por la Subdirección de Fiscalización sea anulada y dejada sin efecto, ordenando la reincorporación del Contribuyente al registro de IVA a los Servicios Digitales, con costas.



B. RESPUESTA AL RECLAMO TRIBUTARIO.

A fojas 58 y siguientes, con fecha 29 de septiembre de 2023, comparece don Tyrone Yáñez, en representación del Servicio de Impuestos Internos, quien, al otrosí de su presentación, evacúa el traslado conferido por este Tribunal, solicitando el rechazo del reclamo en todas sus partes, que se confirme la Resolución Reclamada con costas, en mérito de los fundamentos de hecho y derecho que a continuación expone.

El SII efectúa un resumen de los antecedentes generales de la causa, también de los argumentos vertidos en el reclamo tributario de folio 01 y siguientes del expediente electrónico y sobre la delimitación de la controversia señala que versa sobre si la Resolución Exenta N°320, se encuentra emitida de conformidad a derecho, de acuerdo con las alegaciones efectuadas por la contribuyente en su escrito de reclamo

CONTESTACIÓN DEL RECLAMO.

1. ACERCA DE LA SUPUESTA INFRACCIÓN AL LÍMITE LEGAL DE LA FACULTAD INTERPRETATIVA

Señala que, la Resolución Exenta N°320 es suficiente para desvirtuar lo indicado por la contribuyente en su reclamo, por cuanto la Subdirectora de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos en ningún caso ha realizado interpretación alguna de la Ley N°19.995.

Agrega que, según da cuenta el considerando 6° de la Resolución Reclamada, en el primer párrafo se realiza una transcripción de los artículos 1° y 2° de la Ley N°19.995, para en el párrafo segundo de dicho considerando, expresar lo señalado por la Superintendente de Casinos de Juegos: *“en este marco regulatorio, los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, que sólo excepcionalmente, en virtud de una ley creada al efecto, es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente, por lo que las personas naturales o jurídicas distintas a las ya autorizadas en nuestro país, no pueden desarrollar juego de azar en línea, al no contar con una norma de rango legal expresa que lo habilite para ello.”* Luego, en los considerandos 7° y 8° de la Resolución Reclamada, transcribe lo indicado en el artículo 5° y 45 de la Ley N°19.995, a efectos de entregar los fundamentos normativos que debe contener todo acto administrativo para arribar a lo indicado en lo resolutivo de dicha Resolución.

Expone que, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y siguientes de la Ley N°19.995, la Superintendencia de Casinos de Juego tiene entre sus atribuciones

Documento firmado electrónicamente por don/ña Felipe Alberto Muñoz Albonico, el 17-11-2023.
Verifique este documento en www.tta.cl, con el siguiente código de verificación
8f5e1c687a8b405faf2ddf13b3e7a83a



supervigilar y fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y técnicas para la instalación, administración y explotación de los casinos de juego que operen en el país, además, entre sus funciones y atribuciones tiene, por medio de un Consejo Resolutivo, la atribución exclusiva de otorgar, denegar, renovar y revocar los permisos de operación de casinos de juego en el país, como asimismo las licencias de juego y servicios anexos, de conformidad con las disposiciones de dicha ley.

Cita al efecto lo indicado en el Oficio Ordinario N° 31 de fecha 07 de enero de 2022, emitido por la Superintendencia de Casinos de Juegos y agrega que, el SII, lejos de exceder sus atribuciones e interpretar normas de derecho común, se ha limitado a aplicar lo dispuesto en la ley N°19.995. En otras palabras, careciendo de competencia para calificar la licitud o ilegalidad de una determinada actividad, ha resuelto, aplicar, supletoriamente, las normas del derecho común, de conformidad con lo establecido en artículo 2°, del Código Tributario, con el fin de fundamentar un acto administrativo.

Destaca que, la Resolución Exenta N° 26 de fecha 14 de marzo de 2023, emitida por la subdirección de Fiscalización del SII, excluyó a una serie de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile del régimen de tributación simplificada de la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, por prestaciones de servicios con contenido ilícito. Cita al efecto los considerandos 7° y 8° de la señalada resolución.

Expone que, en consecuencia, la Subdirectora de Fiscalización del SII no ha realizado interpretación alguna de la Ley N°19.995, ya que, a efectos de fundamentar la decisión indicada en la resolución reclamada, considera la interpretación efectuada por el órgano llamado por la ley para efectuar tal cometido que, en este caso es la Superintendencia de Casinos de Juego, mediante los Oficios Ordinarios N°31 de fecha 07 de enero de 2022; y el N°882/2022 de fecha 24 de junio de 2022, en los cuales, la Superintendente señaló expresamente al SII que *“los juegos de azar constituyen en nuestro país una actividad económica regulada, en principio de naturaleza ilícita, que sólo excepcionalmente, en virtud de una ley creada al efecto, es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente, como son los casos de los juegos de azar administrados por Polla Chilena de Beneficencia S.A., Lotería de Concepción S.A., los hipódromos y los casinos de juego”*.

Argumenta que, la propia Reclamante, en su escrito de reclamo, en primer lugar, reconoce ser un casino virtual, de manera que no resulta ser un hecho controvertido que ella efectúa juegos de azar y, en segundo lugar que, ha sido la propia Superintendencia de Casinos de Juego mediante los Oficios Ordinarios indicados quien le ha señalado expresamente al SII que la actividad realizada por la reclamante contraviene el ordenamiento jurídico chileno.



2. RESPECTO DE LA SUPUESTA FALTA DE MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Destaca que, de una simple lectura de la Resolución Exenta N°320, queda en evidencia que ella se encuentra plenamente motivada y fundamentada. Se puede fácilmente verificar que la Resolución fundada y detalladamente indica el motivo de la impugnación realizada que, le permiten a la Reclamante poder ejercer sus pretensiones en el proceso, indicando fehacientemente los motivos que a su juicio adolecería el acto reclamado.

Cita al efecto sentencia dictada por el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero respecto de la motivación de los actos administrativos, la que fue confirmada por la Ittma. Corte de Apelaciones en causa Rol 1-2023 con fecha 24 de mayo de 2023.

Agrega que, se puede apreciar fehacientemente que la Resolución Exenta N°320 ilustra el régimen del artículo 8°, letra n), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que grava los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero conocido como IVA a los Servicios Digitales. Luego, se refiere a las normas tributarias aplicables, a la Resolución Exenta N° 55 de 2020 a lo dispuesto en la Ley N° 19.995 y a lo señalado por la Superintendencia de Casinos de Juegos, para finalmente resolver la exclusión de la inscripción del registro IVA a los servicios digitales de la Reclamante.

Hace presente además que, no basta simplemente con la mera ausencia de los fundamentos deseados por la Contribuyente, para poder dejar sin efecto un acto administrativo, sino que además se requiere que esta ausencia le produzca un perjuicio al reclamante traducido en la ausencia de sus posibilidades de impugnación del acto, lo que en la especie no ha acontecido, toda vez que la reclamante ha tomado cabal conocimiento del acto, sus antecedentes y los motivos por los cuales se dictó la presente resolución, lo que resulta evidente al leer el libelo del reclamo, de manera tal que, no resulta posible acceder a la pretensión de la reclamante en cuanto a la invalidación del presente acto. Cita al efecto Sentencia de la Excma. Corte suprema en causa Rol 42.690-2017.

Concluye que, la Resolución Exenta N°320 contiene una fundamentación o motivación suficiente, tanto en los hechos como en el derecho. Lo que sucede en realidad es que la reclamante no comparte los argumentos del SII para excluirla de la inscripción del registro de IVA a los Servicios Digitales. Es tan evidente la fundamentación o motivación del acto reclamado que, la Contribuyente ha podido efectuar alegaciones señalando las razones o motivos por lo que no comparte la decisión contenida en el acto reclamado, lo cual da



cuenta el escrito de reclamo, razón por la cual, la Reclamante no ha sufrido ningún perjuicio reparable con la declaración de nulidad por falta de fundamentación.

3. SOBRE LA SUPUESTA ERRADA CALIFICACIÓN DE CASINOS DE JUEGO AL TENOR DE LA LEY N° 19.885

Señala que, la controversia planteada por la Contribuyente, en este punto, se relaciona con una supuesta interpretación de la Ley N°19.995, efectuada por parte del Servicio, cuestión que, como se indicó precedentemente, no ha acontecido, sin perjuicio de que el SII, a efectos de fundamentar el acto reclamado, haya recurrido a otras normas legales.

Agrega que, no fue el servicio, sino que, la propia Superintendencia de Casinos de Juego, que mediante el Oficio Ordinario N°31 de fecha 07 de enero de 2022, señaló que:

“... es importante tener presente que, en nuestro país, los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, en principio de naturaleza ilícita, que sólo excepcionalmente, en virtud de una ley creada al efecto, es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente, como son los casos de los juegos de azar administrados por Polla Chilena de Beneficencia S.A., Lotería de Concepción S.A., los hipódromos y los casinos de juego”.

En este marco regulatorio, salvo los juegos de azar desarrollados por la Lotería de Concepción, Polla Chilena de Beneficencia y Teletrak, que cuentan con norma expresa que los habilita para operar determinados juegos de azar en línea, las demás personas naturales o jurídicas distintas a las referidas en nuestro país, no pueden desarrollar juego de azar en línea, al no contar con una norma de rango legal expresa que lo habilite para ello”.

Expone que, de lo indicado precedentemente, concluye, que los juegos de azar son una actividad ilícita y que, excepcionalmente estas actividades pueden ser autorizadas por ley. Pues bien, la reclamante no cuenta con norma alguna que lo habilite para operar juegos de azar en línea, por lo que, de acuerdo con lo indicado por la superintendencia de casinos de juegos y lo expresamente señalado en la Ley N° 19.885, la contribuyente no se encuentra autorizada para realizar dichas actividades en Chile.

Añade que, lo anterior se encuentra ratificado en un muy reciente fallo dictado por la Excelentísima Corte Suprema, con fecha 12 de septiembre de 2023, en autos Rol N°152.138-2022, conociendo del recurso de protección interpuesto por la recurrente Polla Chilena de Beneficencia S.A., en contra de Mundo Pacífico S.A.



Concluye que, lo alegado por la reclamante en cuanto a que la Ley N°19.995 no le resulta aplicable, puesto que de dicha normativa no se vislumbraría la hipótesis de afectar a los juegos de azar en línea prestados por servidores ubicados fuera del territorio nacional, razón por la cual, su actividad no contravendría el ordenamiento jurídico nacional, correspondiendo dejar sin efecto la Resolución Reclamada, carece de asidero a la luz de la interpretación realizada por la Superintendencia de Casinos de Juego y por la reciente sentencia dictada por la Excelentísima Corte Suprema en cauda Rol 152.138-2022.

4. ACERCA DE SUPUESTA INFRACCIÓN A LA JURISPRUDENCIA REITERADA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA Y DE LAS INSTRUCCIONES EMANADAS TANTO DEL PROPIO SII COMO LAS DE SU DIRECTOR

Sostiene que, la jurisprudencia citada por la Contribuyente en nada desvirtúa lo resuelto por la Resolución Reclamada, toda vez, nada señala respecto de la tributación de la reclamante, dado que lo que ordena la referida resolución es, excluir para a la contribuyente de la inscripción al registro de IVA a los Servicios Digitales, por desarrollar una actividad, calificada como ilícita.

Indica que, respecto a lo indicado por la contribuyente en cuanto a que la Resolución Exenta N°320 iría en abierta infracción o contradicción con la jurisprudencia administrativa y circulares dictadas por el Servicio, a saber, el Oficio N°3591 de 2021, el Oficio N°233 del 2022 y la Circular N°42 del año 2020, dicha afirmación no es efectiva, ya que, de una atenta lectura de dichos documentos, no se vislumbra contradicción alguna con la resolución reclamada. Cita al efecto los oficios indicados.

Hace presente que, el Oficio N°2394 del 10 de agosto de 2022, emitió un pronunciamiento respecto de los juegos de azar señalando lo siguiente: “... en el entendido que la rifa o sorteo se realiza de forma esporádica para enajenar bienes personales o recaudar fondos para financiar una obra de caridad, y no como una actividad regular o recurrente, según se desprende de su presentación. Luego, al menos para fines tributarios y respecto de la consulta N° 3) del Antecedente, se informa que para contribuyentes domiciliados o residentes en Chile no es posible iniciar actividades ni existe código de actividad económica para tales efectos, en nuestro país”. Agrega que, lo señalado en el párrafo anterior, lo reafirma la Resolución Exenta SII N°26, de fecha 14 de marzo de 2023, en sus considerandos 7°, 8 ° y 9. Cita al efecto los considerandos indicados.

Concluye que, ni en la Circular ni en los Oficios citados, tanto por la contribuyente, como por el SII, se vislumbra contradicción alguna entre ellos, así como tampoco entre ellos y la Resolución Exenta N°320, sino que, por el contrario, se observa un desarrollo orgánico y



progresivo, que va precisando ciertas materias, de modo tal que, de dicha Resolución no ha podido desprenderse o concluirse que el SII estableció un criterio interpretativo contradictorio con pronunciamientos anteriores, razón por la cual debe ser rechazada la pretensión de la reclamante.

I. PETICIONES CONCRETAS

Finaliza indicando que, la Resolución Exenta SII N°320, de fecha 25 de enero 2023, emitida por la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, y reclamada ante este Tribunal, se encuentran ajustada a Derecho, y se solicita:

- 1) Se rechace íntegramente el reclamo.
- 2) Se confirme íntegramente la Resolución Exenta SII N° 320, de fecha 25 de enero de 2022, emitida por la Subdirección de Fiscalización del Servicio.
- 3) Se condene en costas a la Reclamante.

II. CONTENIDO Y DILIGENCIAS DEL PROCESO.

- 1º) **A folio 1 y siguientes**, con fecha 01 de septiembre de 2023, consta escrito de reclamo tributario.
- 2º) **A folio 58 y siguientes**, con fecha 29 de septiembre de 2023, evacúa el traslado conferido por este Tribunal.
- 3º) **A fs. 97**, con fecha 23 de octubre de 2023, se lleva a cabo audiencia de conciliación la que no se produce.
- 4º) **A fs. 98**, con fecha 23 de octubre de 2023, se dicta resolución dejando constancia de que no se recibirá la causa a prueba por no existir controversia sobre hechos.
- 5º) **A fs. 100**, con fecha 31 de octubre de 2023, el Tribunal cita a las partes a oír sentencia.

III. CONSIDERANDO.

PRIMERO. Que, a fs. 01 y siguientes, con fecha 01 de septiembre de 2023, comparece don EDUARDO LAGOS LORENT, Cédula Nacional de Identidad N° 8.530.997-8, abogado, en representación convencional del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile **S3 TECH N.V.**, persona jurídica de derecho privado, constituida en Curazao, Antillas Holandesas, número de usuario 59.319.920-7, quien en tiempo y forma interpone reclamo tributario de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, en contra de la **Resolución Exenta SII N°320, de 25 de enero de 2023** de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, solicitando que sea anulada y dejada sin efecto, ordenando la reincorporación de la Contribuyente al registro de IVA a los servicios digitales, según los fundamentos de hecho y de derecho previamente referidos en



la parte expositiva de esta sentencia y que en virtud del principio de economía procesal se tienen por reproducidos

SEGUNDO. Que, a folio 58 y siguientes, con fecha 29 de septiembre de 2023, comparece don Tyrone Yáñez, en representación del Servicio de Impuestos Internos, quien, al otrosí de su presentación, evacúa el traslado conferido por este Tribunal, solicitando el rechazo del reclamo en todas sus partes, que se confirme la Resolución Reclamada con costas, en mérito de los fundamentos de hecho y derecho referidos en la parte expositiva de esta sentencia y que en virtud del principio de economía procesal se tienen por reproducidos.

TERCERO. Que, a folio 98 del expediente electrónico, este Tribunal resolvió no recibir la causa a prueba atendido a que no existía controversia sobre hechos, recayendo ésta sobre puntos de derecho. Dicha resolución no fue impugnada por las partes.

CUARTO. Que, corresponde a este Tribunal en aplicación del artículo 76 inciso segundo de la Constitución Política de la República pronunciarse sobre la validez del acto administrativo reclamado en autos, esto es, la **Resolución Exenta SII N°320, de 25 de enero de 2023** de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para ello interpretar y aplicar las normas legales pertinentes.

QUINTO. Que, a continuación, este Tribunal expondrá el marco general de la normativa aplicable al caso para efectos de contextualizar la controversia planteada en el proceso.

El artículo 6 de la Constitución Política de la República señala que: *“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República.*

Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo.

La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.”

A su vez, el artículo 7 del mismo cuerpo legal dispone que: *“Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.*

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.”



Por su parte, el artículo 1 del Código Tributario establece que, las disposiciones de dicho Código se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que, por ley, sean de competencia del SII. Y, el artículo 4 del mismo señala que, las normas del Código regirán para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1, y de ellas no se podrán inferir, salvo norma expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

El artículo 6 letra A) N° 1 del Código Tributario indica que, el Director Nacional deberá interpretar administrativamente las disposiciones tributarias.

El artículo 8 n) del Decreto Ley N° 825 dispone que se encontrarán gravados con IVA los servicios que enumera cuando sean realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, estos servicios son: 1) La intermediación de servicios prestados en Chile, cualquiera sea su naturaleza, o de ventas realizadas en Chile o en el extranjero siempre que estas últimas den origen a una importación; 2) El suministro o la entrega de contenido de entretenimiento digital, tal como videos, música, juegos u otros análogos, a través de descarga, streaming u otra tecnología, incluyendo para estos efectos, textos, revistas, diarios y libros; 3) La puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática; y 4) La publicidad, con independencia del soporte o medio a través del cual sea entregada, materializada o ejecutada.

A su vez, el párrafo 7 bis del Decreto Ley N° 825 establece las normas que reglan el régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile en los artículos 35 A y siguientes.

Por otra parte, el artículo 1 de la Ley N° 19.995 que establece las Bases Generales para la Autorización, Funcionamiento y Fiscalización de Casinos de Juegos, dispone que *“La autorización, funcionamiento, administración y fiscalización de los casinos de juego, así como los juegos de azar que en ellos se desarrollen, se regularán por las disposiciones de la presente ley y sus reglamentos.”*

A su vez, el artículo 2 de la señalada ley dispone que, *“Corresponde al Estado determinar, en los términos previstos en esta ley, los requisitos y condiciones bajo los cuales los juegos de azar y sus apuestas asociadas pueden ser autorizados, la reglamentación general de los mismos, como también la autorización y fiscalización de las entidades facultadas para desarrollarlos, todo lo anterior, atendido el carácter excepcional de su explotación comercial, en razón de las consideraciones de orden público y seguridad nacional que su autorización implica.(...)”*



Conforme al artículo 3 de la Ley N° 19.995 se entiende por juegos de azar *“aquellos juegos cuyos resultados no dependen exclusivamente de la habilidad o destreza de los jugadores, sino esencialmente del acaso o de la suerte, y que se encuentran señalados en el reglamento respectivo y registrados en el catálogo de juegos.”*; y, por casino de juego *“el establecimiento, inmueble o parte de un inmueble, consistente en un recinto cerrado, en cuyo interior se desarrollarán los juegos de azar autorizados, se recibirán las apuestas, se pagarán los premios correspondientes y funcionarán los servicios anexos. Lo anterior es sin perjuicio de lo señalado en el artículo 63.”*

Luego, el artículo 5 de dicha ley indica que: *“Los operadores sólo podrán explotar los juegos de azar que esta ley y sus reglamentos autoricen y siempre que cuenten con la licencia para ello.*

Los juegos de azar cuya licencia haya sido otorgada al operador, deberán ser explotados por éste en forma directa, quedando prohibida toda transferencia, arrendamiento, cesión o entrega de su explotación a terceros a cualquier título.

Los juegos de azar a que se refiere esta ley y sus reglamentos sólo se podrán autorizar y desarrollar en los casinos de juego amparados por el correspondiente permiso de operación, según se establece en las disposiciones siguientes. En ningún caso el permiso de operación comprenderá juegos de azar en línea. (...)

El artículo 35 de la Ley N° 19.995 dispone la creación de la Superintendencia de Casinos de Juegos, para luego, el artículo 36 de la misma ley indicar que corresponde a dicho organismo la supervigilancia y fiscalización del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y técnicas para la instalación, administración y explotación de los casinos de juego que operen en el país.

Finalmente, el N° 4 del artículo 37 de la ley indicada señala que, entre las facultades y atribuciones de la superintendencia de Casinos de Juegos fiscalizar el desarrollo de los juegos, según las normas reglamentarias de los mismos, como también el correcto funcionamiento de las máquinas e implementos usados al efecto.

Que, finalmente, el inciso 2° del artículo 11 de la señalada Ley dispone que: *“Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos”.*

Documento firmado electrónicamente por don/ña Felipe Alberto Muñoz Albonico, el 17-11-2023.
Verifique este documento en www.tta.cl, con el siguiente código de verificación
8f5e1c687a8b405faf2ddf13b3e7a83a



SEXTO. Que, precisado lo anterior, este Tribunal se pronunciará respecto de las alegaciones formuladas en la etapa de discusión del proceso, previo a ello, se analizará el contenido de la Resolución Reclamada en autos para efectos de ilustrar a este Tribunal en los considerandos sucesivos.

SÉPTIMO. Que, conforme consta a folio 14 y siguientes del expediente electrónico, la parte Reclamante acompañó copia de la Resolución Ex. SII N° 320 de fecha 25 de enero de 2023 emitida por la Subdirección de Fiscalización del servicio de Impuestos Internos, documento del que puede observarse lo siguiente:

1.- En los considerandos 1° a 4° se hace referencia a las normas que resultarían aplicables al caso, esto es, los artículos 8 n), 35 A) y 35 I) del Decreto Ley N° 825 y la Resolución Ex. SII N° 55 de 2020 que instruye sobre la inscripción a dicho régimen.

2.- En el considerando 5°, se hace referencia al artículo 2 del Código Tributario que establece la aplicación supletoria de las normas de derecho común, en lo no previsto por el Código.

3.- En el considerando 6° se hace referencia a los artículos 1 y 2 de la Ley N° 19.995 indicando cuáles son las condiciones para que se puedan operar los juegos de azar, por su carácter excepcional en atención a las consideraciones de orden público y seguridad nacional que implica su autorización.

Agrega el mismo considerando que, los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, que solo excepcionalmente, en virtud de una ley creada al efecto, es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente, por lo que aquellas personas que no cuenten con dicha autorización no pueden desarrollar juegos de azar en línea, por no existir una norma legal expresa que lo habilite para ello.

4.- En el considerando 7° se indica que conforme al artículo 5 de la Ley N° 19.995, los operadores solo pueden explotar los juegos de azar que la ley y el reglamento autoricen y cuando cuenten con licencia para ello, no pudiendo transferirse o cederse dicha licencia. Además, los juegos de azar solo se pueden autorizar y desarrollar en los casinos de juego cuando se tenga el permiso de operación.

El permiso de operación en ningún caso comprende juegos de azar en línea.



5.- En el considerando 8°, haciendo referencia al artículo 45 de la Ley N° 19.995 se indica que no se pueden desarrollar y explotar los juegos de azar que a ley establece sino en la forma y condiciones que ella regula y solo por las entidades que ellas comprendan.

6.- En la parte Resolutiva de la Resolución impugnada en autos se establece la exclusión de la inscripción al registro de IVA a los Servicios Digitales, al contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile **S3 TECH N.V., NÚMERO DE USUARIO N°59.319.920-7** por prestar servicios de entretenimiento de contenido digital en contravención al ordenamiento jurídico chileno aplicable a dichos servicios.

I. EN CUANTO A LA FACULTAD DE INTERPRETACIÓN DEL SII.

OCTAVO. Que, tal como se indicó en el considerando quinto del presente laudo, el Código Tributario rige para aquellas materias de tributación fiscal interna que sean de competencia del SII, rigiendo las normas de dicho cuerpo normativo solo para la aplicación o interpretación del mismo y demás disposiciones sobre tributación fiscal interna, no pudiendo inferirse, salvo norma en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.

En el mismo sentido, el artículo 6 letra A) N° 1 del Código Tributario confiere la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias al Director Nacional del SII. Y, el artículo 6 B) N°1, a los Directores Regionales.

NOVENO. Que, conforme a las normas anteriores, el Director Nacional del SII y los funcionarios en los que éste delegue sus facultades, únicamente tienen potestad para interpretar normas o leyes tributarias que se encuentren en el marco de la tributación fiscal interna del país.

DÉCIMO. Que, en este contexto, se alega por la Reclamante que en la Resolución Reclamada el SII habría excedido de sus facultades al calificar como ilícita las actividades que realiza, pues su labor de interpretación únicamente alcanza a las disposiciones tributarias, no pudiendo extenderse a otras leyes como la Ley N° 19.995 que establece las Bases Generales para la Autorización, Funcionamiento y Fiscalización de Casinos de Juego.

UNDÉCIMO. Que, conforme consta en la Resolución Reclamada, el SII da cuenta de los requisitos que se deben cumplir para desarrollar como actividad los juegos de azar, según establecen las normas que regulan la materia y, en particular, la Ley N° 19.995, haciendo énfasis en que se trata de una actividad económica regulada y que solo puede ser explotada



excepcionalmente por aquellos que cuenten con una ley que los autorice, pudiendo solo realizarse de dicha forma y por los operadores autorizados al efecto.

DUODÉCIMO. Que, en este orden de ideas, este Tribunal estima que, por medio de la Resolución Reclamada, la Subdirectora de Fiscalización no ha interpretado las normas contenidas en la Ley N° 19.995 que regula las bases generales para la Autorización, Funcionamiento y Fiscalización de Casinos de Juegos, al excluir al Contribuyente de la inscripción al registro de IVA a los Servicios digitales, sino únicamente se ha limitado a verificar el cumplimiento de los requisitos que establece dicha ley para realizar la actividad económica de juegos de azar.

Así se desprende del resolutivo del acto administrativo reclamado en autos que dispone que la exclusión se debe a que **S3 TECH N.V., NÚMERO DE USUARIO N°59.319.920-7**, presta “servicios de entretenimiento de contenido digital en contravención al ordenamiento jurídico chileno aplicable a dichos servicios.”

DECIMOTERCERO. A mayor abundamiento, tal como indica el SII en su evacúa traslado, se puede observar que conforme al artículo 36 de la Ley N° 19.995, es la Superintendencia de Casinos de Juego quien tiene la labor de supervigilar y fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y técnicas de los casinos de juego que operen en el país.

En este contexto, es que dicha institución determinó mediante Oficio Ordinario N° 31 de fecha 07 de enero de 2022 que: “en nuestro país, los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, en principio de naturaleza ilícita, que sólo excepcionalmente, en virtud de una ley creada al efecto, es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente, como son los casos de los juegos de azar administrados por Polla Chilena de Beneficencia S.A., Lotería de Concepción S.A., los hipódromos y los casinos de juego” (...) “En este marco regulatorio, salvo los juegos de azar desarrollados por la Lotería de Concepción, Polla Chilena de Beneficencia y Teletrak, que cuentan con norma expresa que los habilita para operar determinados juegos de azar en línea, las demás personas naturales o jurídicas distintas a las referidas en nuestro país, no pueden desarrollar juego de azar en línea, al no contar con una norma de rango legal expresa que lo habilite para ello”.

En otras palabras, ha sido la Superintendencia de Casinos de Juego quien, en uso de las facultades que le confiere la Ley N° 19.995, ha estimado que el desarrollo o explotación de los juegos de azar en línea, sin contar con la autorización para ello, constituye una actividad ilícita.

DECIMOCUARTO. Así las cosas, este Tribunal considera que mediante la Resolución Reclamada no ha existido la extralimitación de facultades alegada por la Reclamante, por cuanto el SII se ha limitado a aplicar lo dispuesto en la Ley N° 19.995 y lo interpretado por



la Superintendencia de Casinos de Juegos, conforme se ha señalado en los párrafos anteriores, por lo que esta alegación habrá de ser rechazada.

II. EN CUANTO A LA FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RECLAMADA.

DECIMOQUINTO. Que, en este aspecto, la Reclamante alega que en la Resolución Reclamada no existe un desarrollo argumentativo que sustente de qué manera en el caso concreto existe una vulneración a la Ley N° 19.995, por lo que debe ser declarado nulo.

DECIMOSEXTO. Que, el deber de fundamentación de los actos administrativos se encuentra regulado en los artículos 11 y 41 de la Ley N° 19.880 y recientemente, incorporado en el Código Tributario como derecho de los contribuyentes en la letra a) N° 4 del artículo 8 bis.

Sobre el particular, el artículo 8 bis del Código Tributario dispone que las actuaciones del SII deben indicar *“con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no (...)”*

En este sentido, la motivación o fundamentación es un requisito esencial de todo acto administrativo, cuyo objeto principal es que los administrados puedan conocer las razones fácticas y jurídicas que han llevado a la administración a adoptar una determinada decisión, generando con ello, minimizar que las decisiones de ésta se encuentren permeadas de discrecionalidad y arbitrariedad; y, además, que los administrados puedan defenderse de las decisiones adoptadas por la administración. Así también lo ha entendido nuestra doctrina y jurisprudencia.

DECIMOSÉPTIMO. Que, sobre el particular, consta a folio 14 y siguientes del expediente electrónico, copia de la Resolución Ex. SII N° 320 de fecha 25 de enero de 2023 emitida por la Subdirección de Fiscalización del servicio de Impuestos Internos, la que, de acuerdo con lo desarrollado en el considerando séptimo de la presente sentencia, da cuenta de que en ella el SII hace referencia al régimen tributario aplicable al caso, esto es, al artículo 8 n) y artículos 35 A) e I) del Decreto Ley N° 825, a la Resolución Exenta N° 55 de 2020 que instruye sobre la inscripción en el registro en el régimen de tributación simplificada del párrafo 7 bis del Título II del Decreto Ley N° 825, luego se hace referencia a lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario para proceder a hacer referencia a las normas que establece la Ley N° 19.995, indicando cuáles son los requisitos para que se puedan realizar operaciones de juegos de azar y la interpretación que ha efectuado la Superintendencia de Casinos de Juego sobre la licitud de los juegos de azar en línea, concluyendo la exclusión



de la inscripción al registro de IVA a los Servicios Digitales, al Reclamante de autos por prestar servicios de entretenimiento de contenido digital en contravención al ordenamiento jurídico aplicable a dichos servicios.

DECIMOCTAVO. Que, en este orden de ideas, este Tribunal estima que en la Resolución Reclamada el SII efectúa una clara exposición de los argumentos que le llevan a excluir de la inscripción al registro de IVA a los servicios digitales a **S3 TECH**, pudiendo establecerse que cuenta con los elementos suficientes que permiten comprender que, ésta presta servicios de contenido digital los que, a la luz de la normativa que establece la Ley N° 19.995, no cumplen con los requisitos para ser realizados, contraviniendo lo regulado en dicha normativa.

DECIMONOVENO. Que, no obstante lo anterior, este Tribunal comparte la tesis del SII en cuanto no basta con que un acto administrativo se estime como carente de fundamentación para que este sea declarado nulo, pues conforme indica el N° 8 del artículo 1 de la Ley N° 20.322, para declarar la nulidad de un acto administrativo por vicios de forma se requiere que recaiga en algún requisito esencial y genere perjuicio al interesado, no alegándose esto último por la Reclamante de autos.

VIGÉSIMO. Que, conforme a lo indicado anteriormente, este Tribunal estima que la Resolución Reclamada no adolece de la falta de fundamentación alegada por la Reclamante de autos, por lo que dicha alegación habrá de ser rechazada.

III. EN CUANTO AL ERROR DE FONDO DE LA RESOLUCIÓN RECLAMADA.

VIGÉSIMO PRIMERO. Que, al respecto, la Reclamante funda su reclamo en que la Ley N° 19.995 no regula los juegos de azar desarrollados fuera de casinos de juego, agregando que, en la especie, no estamos en presencia de un casino de juego. Por lo anterior, dicha ley no alcanza a los juegos de azar en línea, prestados por servidores ubicados fuera del territorio nacional a los cuales acceden voluntariamente las personas desde sus equipos electrónicos.

VIGÉSIMO SEGUNDO. Que, conforme indica el artículo 1 de la Ley N° 19.995, dicha ley regula la autorización, funcionamiento, administración y fiscalización de los casinos de juegos, así como los juegos de azar que en ellos se desarrollen.

En otras palabras, el artículo 1 fija el ámbito de aplicación de la Ley N° 19.995.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 2° de la señalada ley dispone que: *“Corresponde al Estado determinar, en los términos previstos en esta ley, los requisitos y condiciones bajo los cuales los juegos de azar y sus apuestas asociadas pueden ser autorizados, la reglamentación general de los mismos, como también la autorización y*





fiscalización de las entidades facultadas para desarrollarlos, todo lo anterior, atendido el carácter excepcional de su explotación comercial, en razón de las consideraciones de orden público y seguridad nacional que su autorización implica.”

De la norma anterior, se puede desprender como principio general que, solo excepcionalmente se pueden desarrollar actividades de explotación de juegos de azar cuando se cuente con autorización para ello y por las entidades que establezca la ley, debido a su carácter excepcional. En este sentido, toda entidad que no cuente con dicha autorización no se encuentra facultada para realizar actividades de juegos de azar.

VIGÉSIMO TERCERO. Que, en el mismo sentido se pronunció la Superintendencia de Casinos de Juego por medio del Oficio Ordinario N° 31 de fecha 07 de enero de 2022, ya citado anteriormente, al indicar que, *“en nuestro país, los juegos de azar constituyen una actividad económica regulada, en principio de naturaleza ilícita, que sólo excepcionalmente, en virtud de una ley creada al efecto, es autorizada para ser desarrollada y explotada comercialmente, como son los casos de los juegos de azar administrados por Polla Chilena de Beneficencia S.A., Lotería de Concepción S.A., los hipódromos y los casinos de juego”,* de esta forma, salvo los juegos de azar que desarrollan dichas instituciones, *“las demás personas naturales o jurídicas distintas a las referidas en nuestro país, no pueden desarrollar juego de azar en línea, al no contar con una norma de rango legal expresa que lo habilite para ello”.*

VIGÉSIMO CUARTO. A mayor abundamiento, la Excma. Corte Suprema en causa Rol N° 152.138-2022 de fecha 12 de septiembre de 2023, estimo que las apuestas deportivas en línea eran una actividad restringida en su explotación exclusivamente a quien se encuentra facultado legalmente al efecto, lo que reviste de ilegalidad a cualquier otra actividad desarrollada al margen del ordenamiento legal.

VIGÉSIMO QUINTO. Que, en este orden de ideas, este Tribunal comparte la tesis del Servicio de Impuestos Internos, tesis que se funda en la interpretación de la Superintendencia de Casinos de Juegos y en la postura de la Excma. Corte Suprema respecto del tema, en cuanto a que las actividades de juegos de azar en línea son, en principio ilícitas, salvo en aquellos casos en que exista una ley que autorice a una determinada persona natural o jurídica a ejercerla.

En este sentido, no existiendo una ley que faculte a la Reclamante a ejercer la actividad de juegos de azar, esta Magistratura estima que dichas actividades son realizadas de forma ilegal y en contravención al ordenamiento jurídico.



VIGÉSIMO SEXTO. Que, con base en lo anterior, este Tribunal considera que, en la especie, no ha existido una errada aplicación de la Ley N° 19.995 por las razones ya expuestas, por lo que esta alegación habrá de ser rechazada.

IV. EN CUANTO A LA INFRACCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA REITERADA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA Y DE LA EMANADA DEL SII Y DEL DIRECTOR

VIGÉSIMO SÉPTIMO. Que, en este aspecto, la Reclamante indica que, aún cuando incorrectamente se estimare que su actividad es ilícita, existe jurisprudencia reiterada de los Tribunales Superiores de Justicia y del SII, que ha señalado que la ilicitud o ilicitud de una actividad lucrativa es irrelevante para fines tributarios.

En este aspecto, la Reclamante cita jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema y del SII en las que se hace referencia a la tributación de las rentas ilícitas y a la forma de determinar la base imponible del IVA en el caso de las apuestas online.

Además, alega infracción a la Circular N° 42 de 2020, que establece la forma en que debe aplicarse el IVA a las plataformas de juegos y apuestas online.

VIGÉSIMO OCTAVO. Que, sobre el particular, la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema que cita la Reclamante (Sentencia Rol N° 5616-2011) se refiere específicamente a que los ingresos provenientes de actividades ilícitas deben tributar conforme a las normas pertinentes. Por su parte, la jurisprudencia administrativa del SII que cita la Reclamante hace referencia a la ausencia de facultades interpretativas de la entidad respecto a la licitud o ilicitud de terminadas materias o bien, a la forma en que se debe aplicar el IVA en caso de las apuestas online.

VIGÉSIMO NOVENO. Que, en este sentido, este Tribunal estima que, en la especie, no existe la infracción a la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia que alega la Reclamante en su escrito de folio 01 y siguientes del expediente electrónico, por cuanto dicha jurisprudencia se refiere a la tributación que debe afectar a las rentas ilícitas, en la medida que constituyen un incremento de patrimonio y en el caso de autos, la controversia versa sobre la exclusión del Reclamante del registro simplificado del IVA a los servicios digitales, cuestiones completamente distintas.

En otras palabras, al Reclamante le afecta el deber de declarar y pagar impuestos por las rentas ilícitas que obtiene de los juegos de azar online, pero ello no implica que forzosamente tenga que estar incluido en el registro simplificado del IVA a los servicios digitales, como pretende. Esto último no es más que un tema administrativo que es de facultad del SII decidir, en la medida que se cumplan con las condiciones para ello.



TRIGÉSIMO. Que, cuestión similar ocurre en el caso de la jurisprudencia del SII citada por la Reclamante, por cuanto, el SII se limita a indicar que evaluando las consecuencias tributarias y no pudiendo calificar la licitud o ilicitud de una determinada actividad, corresponde aplicar cierto hecho gravado o cierta tributación a la actividad que se refiere.

TRIGÉSIMO PRIMERO. Que, en este sentido, este Tribunal comparte lo alegado por la Reclamante, en cuanto a que el SII no tiene facultades de interpretación respecto de normativa distinta a la tributaria, pero tal como se señaló en los considerandos anteriores, en la especie el SII solo se ha limitado a verificar el cumplimiento de requisitos y a aplicar la interpretación que la Superintendencia de Casinos de Juegos ha realizado al efecto, no efectuando una calificación de la licitud o ilicitud de las actividades realizadas por la Reclamante.

TRIGÉSIMO SEGUNDO. Que, así las cosas, esta magistratura no advierte la existencia de una contradicción entre la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia o de la jurisprudencia emanada del SII y lo Resuelto en la Resolución Reclamada, por cuanto en dicha resolución la autoridad fiscal se limita a aplicar la interpretación ya efectuada por la Superintendencia de Casinos de Juegos y a resolver un tema administrativo de inscripción de registros, sin referirse a la tributación que afectaría a las actividades de juegos de azar, por lo que esta alegación habrá de ser rechazada.

TRIGÉSIMO TERCERO. Que, por lo anteriormente expuesto y razonado, este Tribunal rechazará el reclamo tributario de folio 01 y siguientes, y manteniendo firme la Resolución Reclamada.

TRIGÉSIMO CUARTO. Que, en mérito de las alegaciones formuladas por las partes, la aplicación del principio de legalidad y demás principios generales del derecho tributario y las normas que regulan la materia, se arribó a las conclusiones enunciadas en los considerandos que anteceden y el que resto de las alegaciones y antecedentes en nada alteran lo ya resuelto.

Por tanto, en mérito de las consideraciones de hecho precedentes y razones legales ya expuestas y visto además, lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, artículos 1, 2, 6 y 124 del Código Tributario; artículos 8 n) y 35 A) y siguientes del Decreto Ley N° 825, artículos 1, 2, 3, 35, 45 y siguientes de la Ley N° 19.995; artículos 11 y 41 de la Ley que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado; artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, auto acordado sobre la forma de las sentencias, principios, doctrinas invocadas y demás normas legales que resulten pertinentes, y apreciada la prueba



aportada al proceso de acuerdo a las reglas de la sana crítica, tomando en especial consideración su multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión; apreciada la prueba de acuerdo a la sana crítica.

SE RESUELVE:

- I. **NO HA LUGAR** al reclamo tributario de fojas 01 y siguientes, de fecha 01 de septiembre de 2023, interpuesto por don EDUARDO LAGOS LORENT, Cédula Nacional de Identidad N° 8.530.997-8, abogado, en representación convencional del contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile **S3 TECH N.V.**, persona jurídica de derecho privado, constituida en Curazao, Antillas Holandesas, número de usuario 59.319.920-7, en contra de la **Resolución Exenta SII N°320, de 25 de enero de 2023**, de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos. En consecuencia:
- II. **CONFÍRMESE** la **Resolución Exenta SII N°320, de 25 de enero de 2023**, de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.
- III. **NO SE CONDENA EN COSTAS** a la parte Reclamante, por estimar que tuvo motivo plausible para litigar.

PUBLÍQUESE, REGÍSTRESE y en su oportunidad **ARCHÍVESE**.

Notifíquese la presente resolución por carta certificada a la parte reclamante y por la publicación de su texto íntegro en el sitio de internet del Tribunal a la parte reclamada. Dese aviso a los correos electrónicos registrados por las partes. Déjese testimonio en el expediente.

Pronunciada por don **FELIPE MUÑOZ ALBÓNICO**, Juez Subrogante del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

Autoriza doña **EVELINE COLLAO IMAÑA**, Secretaria Subrogante del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

Documento firmado electrónicamente por don/ña Felipe Alberto Muñoz Albonico, el 17-11-2023.
Verifique este documento en www.tta.cl, con el siguiente código de verificación
8f5e1c687a8b405faf2ddf13b3e7a83a



Timbre Electrónico

Felipe Alberto Muñoz Albonico
Juez(S) Tribunal R. Metropolitana. Primero
Incorpora **Página Electrónica**
Avanzada