FACULTAD DE DERECHO
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DE CHILE

EXENCIÓN DE IVA EN SERVICIOS AFECTOS A IMPUESTO ADICIONAL DEL ART. 59 DE LA LEY SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA

Investigación para optar al grado de Magíster en Derecho LLM, Mención Derecho Tributario

Nombre del Profesor guía: Rodrigo Benítez Córdoba
Nombre de la Alumna Investigadora: Gabriela Anita Varas Melo

Santiago, Agosto, 2020.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN 10
CAPÍTULO 1: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O IVA EN CHILE 12
1.1. MARCO TEÓRICO 12
1.2. MARCO NORMATIVO 13
1.3. SERVICIOS GRAVADOS CON IVA 14
1.3.1. Servicios prestados en territorio nacional 16
1.3.2. Servicios utilizados en territorio nacional 17
1.4. EXENCIONES EN GENERAL Y DE IVA EN PARTICULAR 19
CAPÍTULO 2: EXENCIÓN DE IVA EN SERVICIOS AFECTOS AL IMPUESTO ADCIONAL DEL ART. 59 DE LA LIR 20
2.1. REDACCIÓN DE LA EXENCIÓN DE IVA EN EL TIEMPO 21
2.1.1. Desde la publicación de la LIVA hasta fines de 2012 21
2.1.2. Desde el 1 de enero de 2013 hasta el 29 de febrero de 2020 22
2.1.3. A contar del 1 de marzo de 2020 23
2.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DE IVA 25
2.2.1. Servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR 25
2.2.2. Servicios afectos al Impuesto Adicional por una norma diferente 26
2.3. CONTRA EXCEPCIÓN EN LA EXENCIÓN DE IVA RESPECTO DE SERVICIOS EXENTOS DE IMPUESTO ADICIONAL 27
2.3.1. Exención de Impuesto Adicional en virtud del art. 59 de la LIR 28
2.3.2. Exención de Impuesto Adicional en otras normas 35
2.3.3. Exención de Impuesto Adicional por aplicación de Convenios 35
2.4. PRINCIPALES EFECTOS DE LA NUEVA REDACCIÓN DE LA CONTRA EXCEPCIÓN 38
2.4.1. Uniforma el tratamiento de IVA respecto de servicios 38
2.4.2. Necesidad de revisar tributación de servicios transfronterizos 39
2.4.3. Mayor desarrollo jurisprudencial 39
CAPÍTULO 3: SITUACIÓN DE LOS PRESTADORES EXTRANJEROS 41
3.1. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE 42
3.1.1. Contribuyentes de IVA y prestadores extranjeros en general 42
3.1.2. Prestadores extranjeros residentes en países sin y con Convenio 44
3.1.3. Situación de prestadores residentes en un país con Convenio 45

3.1.4. Finalidad de los Convenios para evitar la doble tributación 46
3.1.5. Podría incrementar la carga económica del prestador del servicio 48
3.2. EL OBJETIVO INICIAL DEL LEGISLADOR NO HABRÍA SIDO GRAVAR CON IVA TODOS LOS SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE EXENTOS DE IMPUESTO ADICIONAL ... 51
3.2.1. El objetivo inicial fue evitar exenciones en servicios digitales 51
3.2.2. El alcance amplio de la contra excepción no habría sido un efecto buscado, sino una consecuencia aceptada 53
3.2.3. La nueva contra excepción sería extraterritorial..... 63
3.3. ANÁLISIS DEL IVA QUE GRAVA A PRESTADORES EXTRANJEROS 66
3.3.1. Elementos del IVA en Chile 66
3.3.2. Elementos del IVA que grava servicios utilizados en Chile 68
3.3.3. Elementos de los impuestos a la renta en Chile en general y del Impuesto Adicional en particular 74
3.3.4. Recalificación del IVA que grava servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta 76
CAPÍTULO 4: ALTERNATIVAS PARA PREVENIR O MORIGERAR LOS EFECTOS DEL IVA SOBRE SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE 83
4.1. APARENTE FALTA DE MECANISMOS PARA PREVENIR LOS EFECTOS DEL IVA POR SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE 84
4.1.1. Falta de mecanismos en la legislación interna..... 84
4.1.2. Ausencia de mecanismos en los Convenios..... 85
4.2. ALTERNATIVAS QUE PODRÍA ADOPTAR EL CONTRIBUYENTE 86
4.3. ALTERNATIVAS QUE PODRÍA ADOPTAR EL LEGISLADOR..... 89
4.3.1. Alternativas dentro de los Convenios..... 89
4.3.2. Alternativas dentro de las Directrices de la OCDE en IVA 90
4.4. EVENTUAL SANCIÓN INTERNACIONAL 94
4.4.1. Conflicto internacional por modificación a LIVA 95
4.4.2. Eventual conflicto internacional 98
CONCLUSIONES 101
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA 103
NORMAS CITADAS 104
JURISPRUDENCIA CITADA 108

ABREVIATURAS

Aduanas: Servicio Nacional de Aduanas.

Art(s).: Art.(s).

Código Civil: Código Civil, contenido en el art. 2 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2000 del Ministerio de Justicia.

Código Tributario: Código Tributario, contenido en el art. 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974.

Constitución o **CPR** o **Carta Magna**: Decreto N° 100 de 2005, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile.

Convención de Viena: Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, contenida en el Decreto N° 381 del 22 de junio de 1981.

Convenio(s) para evitar la doble tributación o **Convenio(s)**: Convenio(s) para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Decreto Ley N° 2.752 de 1979: Decreto Ley N° 2.752 de 1979, que modifica el Decreto Ley N° 825, de 1974, a fin de integrar impuestos a alas bebidas alcohólicas al sistema IVA.

Directrices de la OCDE en IVA o **Directrices**: Directrices en materia de IVA contenidas en el documento *International VAT/GST Guidelines*, publicado por la OCDE.

GATT: Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, de acuerdo a sus siglas en inglés.

IPC: Índice de Precios al Consumidor.

ISD o **Impuesto a los Servicios Digitales**: Impuesto a los Servicios Digitales, establecido en la redacción inicial del proyecto de ley que derivó en la publicación de la Ley de Modernización.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

Ley N° 16.840: Ley N° 16.840 de 1968, que reajusta sueldos y salarios, modifica y crea las plantas de personal que indica, suplementa el presupuesto vigente, modifica impuestos, aprueba normas varias del sector público, modifica las leyes y decretos con fuerza de ley que señala, y otras materias.

Ley N° 19.534: Ley N° 19.534 de 1997, que modifica el artículo 42 del D.L. N° 825, de 1974, relativo al impuesto adicional a las bebidas alcohólicas.

Ley N° 19.716: Ley N° 19.716 de 2001, que adecua a las normas de la Organización Mundial del Comercio, el impuesto adicional al Impuesto al Valor Agregado que grava a las bebidas alcohólicas que se indican.

Ley N° 19.738: Ley N° 19738 de 2001, que contiene nomas para combatir la evasión tributaria.

Ley N° 20.154: Ley N° 20.154 de 2006, que reduce las tasas del Impuesto Adicional a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior.

Ley N° 20.630: Ley N° 20.630 de 2012, que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

Ley N° 20.899: Ley N° 20.899 de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Ley de Propiedad Intelectual: Ley N° 17.336 de 1970, de Propiedad Intelectual.

Ley de Modernización o **Ley N° 21.210**: Ley N° 21.210 de 2020, que moderniza la legislación tributaria.

LIVA: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N° 825, de 1974.

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el art. 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

Modelo de Convenios de la OCDE: Modelo de Convenio según el capítulo *Model Tax Convention on Income and on Capital*, contenido en el documento *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, publicado por la OCDE.

N°: Número.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OMC: Organización Mundial del Comercio

PIB: Producto Interno Bruto.

Prestador(es) extranjero(s): Prestador(es) de servicios con domicilio o residencia en el extranjero.

Prestador(es): Prestador(es) de servicios de acuerdo a lo prescrito en el art. 2 N° 4 de la LIVA.

Protocolo Modificatorio: Protocolo Modificatorio al Convenio entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de la República Popular China para Eliminar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscal en relación a los Impuestos sobre la Renta.

Proyecto de Ley: Proyecto de ley que luego se convirtió en la Ley de Modernización

Reforma Tributaria: Ley N° 20.780 de 2014, que contiene la Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, modificada por la Ley N° 20.899 de 2016.

Régimen Simplificado: Sistema o régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile establecido en los arts. 35 A y siguientes de la LIVA.

Reglamento o **Reglamento del IVA:** Decreto N° 55 de 1977, que aprueba el Reglamento de la Ley del sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

SII o Servicio: Servicio de Impuestos Internos.

USD: Dólares de los Estados Unidos de América.

RESUMEN

El 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley de Modernización, modificando, entre otros, a la LIVA.

Una de las modificaciones más relevantes y que, al parecer, habría pasado desapercibida inicialmente, se refiere a la exención de IVA en virtud de la cual están exentos de ese impuesto los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, contenida en el art. 12, letra E, N° 7, de la LIVA.

La modificación consiste en cambiar la norma de contra excepción allí contenida, en una forma que limita aun más la aplicación de la exención, con efectos a contar del 1 de marzo de 2020[1].

Hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley de Modernización, la exención señalada establecía que estaban exentos de IVA los servicios que estén afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, salvo que se tratare de servicios **prestados** en Chile y que gozaren de una exención de Impuesto Adicional, en virtud de las leyes o por aplicación de Convenios para evitar la doble tributación.

En virtud de los cambios que introduce la Ley de Modernización, a contar de su entrada en vigencia, la norma establece que están exentos de IVA los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, salvo que se trate de servicios prestados **o utilizados** en Chile y que gocen de una exención de Impuesto Adicional en virtud de las leyes o por aplicación de Convenios para evitar la doble tributación.

Es decir, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley de Modernización, la exención de IVA señalada encontraba limitada su aplicación únicamente respecto de aquellos servicios prestados en Chile y exentos de Impuesto Adicional, por lo tanto, los servicios prestados en el extranjero y utilizados en Chile sí gozaban de la exención, incluso estando exentos de

[1] LEY N° 21.210 de 2020, art. primero transitorio.

Impuesto Adicional. En cambio, a contar de la entrada en vigencia de la modificación, cambia redacción de la exención de IVA señalada, mediante una ampliación de la contra excepción en los términos explicados. De esta forma, la exención de IVA encuentra un límite adicional para su aplicación, por lo que ahora tampoco beneficia a los servicios utilizados en Chile y exentos de Impuesto Adicional. Al respecto, identificamos que no existe una definición legal de servicio utilizado en territorio nacional.

Esta investigación tiene por objeto identificar los efectos de la modificación a la contra excepción de IVA señalada, identificar si se producen casos de tributación no deseada, tanto respecto de prestadores de servicios que sean residentes en países con un Convenio para evitar la doble tributación vigente con Chile, como de aquellos que sean residentes en países sin Convenio, analizar si es un impuesto extraterritorial, y finalmente señalar si, dentro de la legislación, es posible identificar alternativas para prevenir situaciones de tributación no deseada.

Adelantamos que se produce una diferencia a nivel de tratamiento tributario entre prestadores contribuyentes de IVA y prestadores extranjeros en general, así como también entre prestadores extranjeros, distinguiendo según sean residentes en países con y sin Convenio. En este sentido, se prevé un eventual conflicto entre la nueva redacción del art. 12, letra E, N° 7, de la LIVA y el compromiso adquirido por el Estado de Chile mediante la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación, por cuanto Chile habría renunciado a parte de su soberanía fiscal respecto de determinadas rentas, en particular limitando su potestad tributaria respecto al impuesto a la renta por servicios prestados desde el extranjero, no obstante, considerando las similitudes entre el IVA que grava servicios prestados desde el extranjero y el Impuesto Adicional, podría entenderse que Chile intenta revivir esa soberanía fiscal. En este sentido, la investigación realizada permite concluir que la modificación legal en comento podría ser cuestionable a la luz del principio de

la *pacta sunt servanda* o buena fe, consagrado en la Convención de Viena[2] y que se encuentra presente en todo tratado internacional, por lo tanto, también en los Convenios para evitar la doble tributación suscritos y vigentes.

Si bien la modificación a la exención de IVA estaría en línea con las recomendaciones de la OCDE respecto a la forma de gravar servicios transfronterizos, tal alineamiento sería solo parcial. Los prestadores residentes en países con Convenio quedarían en una situación de desventaja frente a prestadores contribuyentes de IVA y a prestadores residentes en países sin Convenio.

Por lo mismo, analizamos alternativas para prevenir o morigerar los efectos que produce la modificación a la contra excepción de IVA señalada con énfasis en quienes son residentes en un país con el cual Chile ha suscrito y mantiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación, ya sea aquellas que puede adoptar el contribuyente, las que pueda adoptar el legislador en forma voluntaria, o incluso, las que puedan originarse en una recomendación de un organismo internacional.

Finalmente, es importante tener en consideración que esta investigación fue realizada en base a la información disponible, y que a la fecha de entrega,[3] el SII aún no había publicado instrucciones sobre la materia, sin perjuicio de referirse en forma tangencial a la señalada modificación legal en el punto 2.5.1 de la Circular N° 42, publicada el 11 de junio de 2020. Sin perjuicio, creemos que si bien sería beneficioso para la investigación poder contar con tales instrucciones, el conflicto jurídico identificado requiere una solución que excedería la facultad interpretativa y para dictar instrucciones del Director de Impuestos Internos[4].

---

[2] CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS, Viena, (23 de mayo de 1969). Disponible en: https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/Convencion_Viena.pdf Fecha de consulta: 1 de agosto de 2020.

[3] Esta investigación fue enviada para su revisión final en el mes de agosto de 2020.

[4] DECRETO LEY N° 830 de 1974, art. 6, letra A. No obstante la advertencia señalada, es preciso tener en consideración que, en ocasiones anteriores, sin perjuicio de la limitación legal, de todas formas el SII ha modificado vía Circular el tratamiento legal aplicable.

INTRODUCCIÓN

Mediante esta investigación se explicará el alcance de una de las modificaciones que introdujo la Ley de Modernización en materia de IVA, en particular, aquella que modifica la exención de IVA en virtud de la cual están exentos de ese impuesto los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, contenida en el art. 12, letra E, N° 7, de la LIVA.

La exención señalada contiene además una contra excepción; de acuerdo a su redacción anterior, la exención encontraba limitada su aplicación respecto de servicios **prestados** en Chile y que gozaren de una exención de Impuesto Adicional, en virtud de las leyes o por aplicación de Convenios para evitar la doble tributación. En cambio, con motivo de las modificaciones que introdujo la Ley de Modernización en IVA, actualmente la exención además encuentra limitada su aplicación respecto de servicios **utilizados** en Chile, con efectos a contar del 1 de marzo de 2020[5].

El objetivo de esta investigación es identificar los efectos de la modificación a la exención de IVA que se producen por ampliar los casos de contra excepción, los casos de tributación no deseada y las eventuales alternativas para prevenir dicho efecto no deseado.

Con miras en tal propósito, esta investigación inicia analizando el IVA en Chile. En este contexto se observa un eventual conflicto debido a la falta de definición legal del concepto de utilizado en territorio nacional, concepto que, como señalamos, es el protagonista de la modificación legal bajo análisis.

Luego, explicamos la exención de IVA en comento, es decir, la exención en virtud de la cual los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR están exentos de IVA, explicando los cambios en la redacción de dicha exención en el tiempo y su ámbito de aplicación en relación a los servicios afectos al Impuesto Adicional en general. Asimismo, analizamos los casos

[5] LEY N° 21.210 de 2020, art. primero transitorio.

donde se prevé la aplicación de la contra excepción, es decir, casos donde no aplicará la exención de IVA, y finalmente explicamos los principales efectos que se identifican con motivo de la entrada en vigencia de la modificación al art. 12, letra E, N° 7 de la LIVA. Adelantamos que todos los servicios presados desde el extranjero se encuentran afectos al Impuesto Adicional, por disponerlo así el art. 59 N° 2 de la LIR.

El análisis continúa, enfocado ahora en la situación de los prestadores de servicios que tienen domicilio o residencia en el extranjero, comparando la situación de ellos con los contribuyentes de IVA y la situación entre ellos, según sean residentes en un país con o sin Convenio. Adelantamos que los pesadores residentes en un país con Convenio tienen más posibilidades de caer en el nuevo caso de contra excepción, en tanto solo ellos podrán estar exentos de Impuesto Adicional en virtud de la aplicación de un Convenio. En este contexto, planteamos que la modificación a la exención de IVA, en el sentido de ampliar tanto los casos donde aplica la contra excepción, no habría sido un efecto buscado por el legislador.

En este contexto, analizamos los elementos del IVA que grava a los prestadores extranjeros, en contraste con los elementos característicos del IVA en Chile y con los elementos característicos del Impuesto Adicional, e intentamos una recalificación del IVA que grava a los prestadores extranjeros como un impuesto a la renta.

Finalmente, analizamos las alternativas para prevenir o morigerar los efectos del IVA que grava a los prestadores extranjeros, identificando una aparente falta de mecanismos con tal propósito tanto en la legislación interna como en los Convenios. Luego, analizamos las alterativas que podría adoptar el contribuyente y las que podría adoptar el legislador, para finalmente analizar las que podrían ser resultado de un conflicto internacional, tomando como ejemplo la recomendación efectuada por la OMC en el año 2000 al Estado de Chile, en el sentido de modificar la legislación interna para cumplir con los acuerdos internacionales.

CAPÍTULO 1: IMPUESTO AL VALOR AGREGADO O IVA EN CHILE

1.1. MARCO TEÓRICO

El IVA es un impuesto que grava el consumo, ya que se aplica sobre la venta de bienes y prestación de servicios, usando como base imponible el precio de venta o el valor de los servicios[6].

La doctrina ha clasificado los impuestos al consumo según si gravan una o todas las etapas del proceso de comercialización. En el primer caso se denominan monofásicos, mientras que en el segundo caso se les conoce como **multifásicos**, y pueden ser de tipo acumulativo o no acumulativo. Los acumulativos gravan el proceso en forma continua, sin deducción alguna. En cambio, los impuestos multifásicos **no acumulativos** permiten deducir el impuesto soportado del impuesto a pagar, por lo que es relevante identificar el mayor valor en la operación[7].

Dicho mayor valor se puede identificar mediante el sistema real o económico, el cual compara el valor de producción con el valor de materias primas e insumos, o mediante el **sistema financiero**, que compara las compras y ventas en un período determinado, ya sea utilizando un método de base contra base, o impuesto contra impuesto. La comparación base contra base considera el precio de compra y de venta, al mayor se le resta el menor, y se aplica el impuesto a la diferencia. En cambio, la comparación de **impuesto contra impuesto** considera el impuesto soportado en la compra o en servicio, y lo rebaja del impuesto que grava la venta o el servicio prestado[8].

---

[6] DECRETO LEY N° 825 de 1974, arts. 1 y 14 a 18.
[7] VERGARA (2009), pp. 9 a 11.
[8] VERGARA (2009), pp. 11 a 15.

La doctrina clasifica al IVA como un impuesto indirecto, ya que no lo soporta el sujeto pasivo del impuesto, sino que se traslada al comprador o beneficiario del servicio[9]. En este sentido, el SII ha señalado que "el IVA se caracteriza por ser un impuesto de traslación o recargo ya que la carga económica de éste no recae sobre el propio contribuyente que ejecuta el hecho gravado, sino que es trasladada a otra persona, el adquirente, quien deberá soportar en su patrimonio el peso del tributo"[10], basándose para ello en lo dispuesto por el art. 69 de la LIVA, en cuanto mandata que las personas que realicen operaciones gravadas con IVA deberán cargar a los compradores o beneficiarios del servicio una suma igual al monto del impuesto.

Adelantamos que el IVA en Chile es un impuesto multifásico, no acumulativo, que identifica el mayor valor mediante el sistema financiero, comparando impuesto contra impuesto. Asimismo, que se trata de un impuesto de traslación o recargo.

1.2. Marco Normativo

El Impuesto al Valor Agregado o IVA en Chile es un impuesto sobre el consumo, ya que grava con una tasa del 19% la venta de bienes corporales ubicados en Chile, los servicios que son prestados o utilizados en Chile, y otras operaciones que dicha ley asimila a ventas o servicios, usando como base imponible el precio de venta o el valor de los servicios[11].

En el caso de ventas u operaciones que se asimilan a ventas, la LIVA exige que los bienes estén ubicados en territorio nacional, y **en el caso de servicios u operaciones que se asimilen a servicios, exige que sean**

[9] Figueroa (2010) p. 125. Definido por contraposición a los impuestos directos, que son aquellos donde la carga tributaria es soportada por el titular de la renta y no por un tercero, señalando como ejemplo el impuesto a la renta. Disponible en: https://app-vlex-com.pucdechile.idm.oclc.org/#/search/jurisdiction:CL+content_type:4/%22doble+tributacion%22+internacional/WW/vid/318973487. Visitado el: 8 de junio de 2020.
[10] Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1773 (20 de julio de 2012).
[11] Decreto Ley N° 825 de 1974, arts. 1 a 5 y 14 a 19.

prestados o utilizados en territorio nacional, independiente de si la remuneración ha sido pagada en Chile o en el extranjero[12]. Es decir, el IVA grava ventas y servicios en la medida en que, además, se cumpla con el requisito de territorialidad.

En términos generales, el IVA en Chile funciona sobre un mecanismo de débito y crédito. Así, la suma del IVA recargado en ventas y prestaciones de servicios de un período constituye débito fiscal, y el IVA recargado en las facturas por importaciones, adquisiciones y utilización de servicios constituye crédito fiscal[13]. Sujeto al cumplimiento de requisitos legales, los contribuyentes gravados con IVA tendrán derecho a usar el crédito fiscal que generen contra el débito fiscal que se determine en el mismo período[14]. De esta forma, el IVA sería verdaderamente un impuesto que solo grava el valor que el vendedor o prestador del servicio ha agregado en cada etapa de comercialización.

Nuestra investigación se refiere a los servicios gravados con IVA, por lo que a continuación, explicaremos el tratamiento de tal operación en particular.

1.3. Servicios Gravados Con IVA

El IVA grava a los servicios prestados o utilizados en territorio nacional, sin que sea relevante si ello ocurre en forma esporádica o habitual[15]. Por lo tanto analizaremos qué se entiende por servicio y luego el elemento de territorialidad.

En primer lugar, la LIVA define el vocablo servicio como “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración…”[16], en la medida que la remuneración provenga del ejercicio de las actividades contenidas en los N°

[12] Decreto Ley N° 825 de 1974, arts. 4 y 5 inc. primero.
[13] Decreto Ley N° 825 de 1974, arts. 20 y 23.
[14] Decreto Ley N° 825 de 1974, arts. 23 a 27 bis.
[15] Decreto Ley N° 825 de 1974, art. 2 N° 4.
[16] Decreto Ley N° 825 de 1974, art. 2 N° 2.

3 y 4 del art. 20 de la LIR, cuyo listado es extenso[17], y, entre otras, incluye actividades de la industria, del comercio, de la construcción, publicitarias, de comisionistas con oficina establecida, de establecimientos de enseñanza particular, y de empresas de diversión y esparcimiento. Lo descrito corresponde al denominado **hecho gravado básico** de servicio.

Asimismo, la LIVA describe en su art. 8, diferentes operaciones, señalando que para efectos de ese impuesto, se considerarán como ventas y servicios, según corresponda. En la parte que nos interesa, asimila a servicios las operaciones descritas en las letras e)[18], g) a j)[19], l)[20] y n)[21] de dicho art. 8.

[17] El art. 20 N° 3 de la LIR enumera las siguientes actividades: "…de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones". Por otro lado, el mismo art. 20, en su N° 4 enumera las siguientes actividades: "…corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2° del art. 42°, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento".

[18] El art. 8 letra e) de la Ley del IVA asimila a un servicio: "los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción".

[19] El art. 8 letra g) de la Ley del IVA asimila a un servicio: "el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio (…)". Luego, el art. 8 letra h) de la Ley del IVA asimila a un servicio: "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". Luego, el art. 8 letra i) de la Ley del IVA asimila a un servicio: "el estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin". Finalmente, el art. 8 letra j) de la Ley del IVA asimila a un servicio: "las primas de seguros de las cooperativas de servicios de seguros (…)".

[20] El art. 8 letra l) de la Ley del IVA asimila a un servicio: "los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizados por un vendedor".

[21] El art. 8 letra n) de la Ley del IVA se refiere a los Servicios Digitales, asimilando a un servicio aquellos servicios remunerados realizados por prestadores con domicilio o residencia en el extranjero, que enumera, siendo ellos:

"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;

Estas operaciones corresponden al denominado **hecho gravado especial**. Hacemos presente la operación descrita en la letra n) del art. 8 fue incorporada por la Ley de Modernización a contar del 1 de junio de 2020, y se refiere a los denominados Servicios Digitales prestados por prestadores residentes o domiciliados en el extranjero.

Luego de determinar que respecto de un servicio se cumplen los requisitos del hecho gravado básico o especial, corresponde luego analizar si además se trata de un servicio prestado o utilizado en Chile, es decir, si cumple con el denominado **requisito de territorialidad,** pues solo en caso de que se cumplan los requisitos del hecho gravado y que además esté presente algún factor de conexión territorial, ya sea desde el punto de vista del prestador del servicio o desde el usuario[22] podremos decir que el servicio está gravado con IVA.

1.3.1. Servicios prestados en territorio nacional

La LIVA es clara en señalar qué se entiende por servicio prestado en Chile, disponiendo que "se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice"[23]. Se trata de un concepto definido en la ley, y que como tal, gobierna a todos los contribuyentes.

Por lo tanto, en la medida que la actividad que genera el servicio se desarrolle en Chile, es decir, que esté presente el factor de conexión territorial desde el punto de vista del prestador, el servicio estará gravado con IVA.

---

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".

[22] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1217 (22 de julio de 2010).

[23] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 5 inc. segundo.

1.3.2. Servicios utilizados en territorio nacional

Actualmente, en materia de IVA **no hay definición legal de la palabra utilizado** en territorio nacional; ni la LIVA ni su Reglamento lo definen, por lo tanto, a diferencia de lo que ocurre con el término de servicios prestados en Chile, **para determinar el alcance de la palabra utilizado, debemos recurrir a la interpretación administrativa** que ha efectuado el Servicio[24].

Las primeras interpretaciones del SII las encontramos en dos pronunciamientos de 1980, los que resaltan la diferencia entre prestar y utilizar un servicio, señalando que se trata de "hechos que no son homólogos sino que antagónicos en el sentido que el primero implica una acción hacia terceros y el segundo una del propio beneficiario del servicio, lo que se ve corroborado, a mayor abundamiento, por la parte final del inciso, que hace independientes ambas acciones"[25]. Ambas interpretaciones concluyen que la utilización del servicio **tendrá lugar en Chile, en tanto allí el beneficiario tiene su domicilio, desarrolla la actividad propia de su giro y genera los beneficios que le reporta el servicio**[26].

En el año 2010, luego de señalar el principio de territorialidad se analiza desde la perspectiva del usuario, el SII reitera que el servicio se entenderá utilizado en el lugar donde el titular del patrimonio en el cual se radican los efectos económicos del encargo tenga su residencia o domicilio, es decir **donde el beneficiario del servicio tenga su residencia o domicilio**[27].

Las interpretaciones más recientes del SII coinciden en que el servicio se entenderá utilizado en Chile en la medida en que **en ese lugar se**

---

[24] DECRETO LEY N° 830 de 1974, art. 6, letra A).
[25] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 34 (16 de mayo de 1980) y Oficio N° 2045 (7 de abril de 1980).
[26] Ambos, el Oficio y la Circular, se refieren al arrendamiento de un bien corporal mueble, señalando que la utilización del servicio corresponde al uso y goce del bien por parte del arrendatario. En el mismo sentido, el Oficio N° 163 del 18 de enero de 2005.
[27] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1217 (22 de julio de 2010).

encuentre domiciliado el beneficiario o receptor del servicio, y se diferencian en agregar como segundo requisito, que **allí se desarrolle la actividad que se beneficia del servicio**[28] o que **allí desarrolle la actividad propia de su giro**[29].

Recogiendo de forma armónica la interpretación administrativa señalada, identificamos como elementos comunes para entender que un servicio es utilizado en territorio nacional, que: (i) el beneficiario o receptor del servicio tenga domicilio o residencia en país; (ii) que la actividad que se beneficie del servicio se desarrolle en Chile; y (iii) en el caso que sea aplicable, que el beneficiario desarrolle la actividad propia de su giro en Chile. La presencia de tales elementos permitiría identificar, por lo tanto, que estamos frente a un servicio utilizado en territorio nacional de acuerdo a la LIVA.

En principio pareciera ser que el concepto es claro, sin embargo, advertimos que **podrían surgir dudas respecto a su aplicación práctica, principalmente respecto del elemento que señala que la actividad que se beneficia del servicio se desarrolle en Chile**. En primer lugar, ¿qué ocurre si el beneficiario es una persona natural sin inicio de actividades?, pues en ese caso estaría presente solo uno de los tres elementos, lo que implica concluir que una persona natural nunca estaría gravada con IVA por servicios utilizados en Chile[30]. Luego, considerando una persona jurídica ¿se refiere a la actividad principal o a cualquier actividad?, pues en caso de incluir cualquier actividad, incluso los servicios que se contraten en el marco de un viaje de negocios se entenderían utilizados en Chile.

Es decir, sin perjuicio de que la jurisprudencia administrativa del SII evidencia un intento por definir qué se entiende por servicio utilizado en territorio nacional, se trataría de una materia que no está exenta de discusión.

---

[28] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 362 (25 de febrero de 2014).
[29] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficios N° 1484 (2 de junio de 2015) N° 1920 (27 de julio de 2015) y N° 1485 (2 de junio de 2015).
[30] Salvo que se trate de Servicios Digitales, respecto de los cuales la Ley de Modernización incorporó una presunción de utilización en la Ley del IVA.

Agregamos que la ausencia de una definición de rango legal implica que no hay certeza jurídica en torno al alcance del concepto.

En este sentido, de acuerdo a nuestra Constitución[31], la formación y modificación de las leyes se sujeta a un procedimiento extenso, lo que, entre otras cosas, aseguraría un debate razonado sobre cualquier modificación, e inevitablemente, otorga tiempo a los interesados para que conozcan el alcance de las modificaciones legales. En cambio, el criterio expresado por el Servicio mediante oficios puede cambiar en cualquier momento, sin que medie un debate previo, bastando su publicación en el Diario Oficial para que se presuma de derecho que el nuevo criterio es conocido por todos los contribuyentes[32], por lo que los elementos para identificar un servicio utilizado en territorio nacional previamente explicados podrían cambiar sin previo aviso.

1.4. EXENCIONES EN GENERAL Y DE IVA EN PARTICULAR

Anteriormente señalamos que para que un servicio esté gravado con IVA deben cumplirse los requisitos del hecho gravado básico o especial establecido en la ley y cumplirse con el requisito de territorialidad. Sin embargo, es posible que, cumpliéndose los requisitos del hecho gravado y cumpliendo con el requisito de territorialidad, el servicio finalmente no esté afecto a IVA en virtud de una disposición que lo exime de tal impuesto. Estos son los llamados **servicios exentos de IVA**.

En este contexto, cabe preguntarse por la naturaleza de las exenciones. Podría sostenerse que se trata de un beneficio establecido por el legislador en favor del contribuyente y por tanto, renunciable, de forma tal que el contribuyente podría decidir no beneficiarse de la exención y aplicar a la operación respectiva los impuestos que, sin la exención, aplicarían.

[31] DECRETO N° 100 de 2005, arts. 65 y siguientes.
[32] DECRETO LEY N° 830 de 1974, art. 26, inc. tercero, en relación al art. 15.

Sin embargo, es posible encontrar en la doctrina la postura contraria, la cual sostiene que **el hecho tributario no se produce y la obligación tributaria no nace cuando existe una exención[33] de forma tal que no son disposiciones alternativas, sino simultáneas e incompatibles entre sí,** existiendo por un lado una disposición general que prevé el hecho constitutivo de la obligación de impuesto, y por el otro, una disposición especial que crea la exención y paraliza la eficacia de ese hecho por la previsión de otro que, de verificarse, impide la producción de los efectos típicos del primero, evitando el nacimiento del tributo o la obligación[34]. Por lo tanto, a pesar de estar, al menos aparentemente, establecidas en beneficio del contribuyente, podemos concluir que las disposiciones que establecen exenciones tributarias no serían voluntarias ni menos renunciables para los contribuyentes.

Finalmente, hacemos presente que las exenciones de IVA las encontramos principalmente en la Ley de IVA, en sus arts. 12 y 13.

CAPÍTULO 2: EXENCIÓN DE IVA EN SERVICIOS AFECTOS AL IMPUESTO ADCIONAL DEL ART. 59 DE LA LIR

La LIVA establece en su art. 12, letra E, N° 7, que están exentas de dicho impuesto IVA las remuneraciones y servicios que correspondan a ingresos no constitutivos de renta en virtud del art. 17 de la LIR o que estén afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR.

Sin embargo, a continuación de la exención, el art. agrega una contra excepción, señalando “salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados 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” [35].

[33] MASSONE (2013) Tomo II, p. 1279.
[34] MASSONE (2013) Tomo II, pp. 1269, 1270 y 1285.
[35] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 12 letra E) N° 7.

Considerando el alcance de esta investigación, hacemos presente que cada vez que nos refiramos a **la exención**, a **la exención de IVA** o a **la exención de IVA por Impuesto Adicional**, se entenderá que nos referimos a la norma en virtud de la cual los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR están exentos de IVA, contenida en el art. 12, letra E, N° 7, de la Ley de IVA.

La redacción de la exención ha tenido variaciones en el tiempo. Como se aprecia, actualmente la norma establece una exención, limitada por una contra excepción que, en el caso de verificarse, hace inaplicable la exención, de forma tal que el servicio correspondiente estará gravado con IVA.

2.1. REDACCIÓN DE LA EXENCIÓN DE IVA EN EL TIEMPO

La exención de IVA establecida en el art. 12, letra E, N° 7 de la Ley de IVA ha sido modificada en diferentes oportunidades, por lo que resulta interesante revisar tales modificaciones.

2.1.1. Desde la publicación de la LIVA hasta fines de 2012

De acuerdo al texto original de la LIVA, **estaban exentos de ese impuesto los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR**[36]; la norma no contemplaba una contra excepción.

La redacción de la norma, en particular, la frase **afectos al Impuesto Adicional,** generó una discusión acerca de si, para aplicar la exención de IVA, era necesario haber pagado efectivamente el Impuesto Adicional o, por el contrario, si la exención beneficiaba también a los servicios afectos y exentos del Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR.

[36] De acuerdo al art. 59 N° 7 de la Ley de IVA en la versión de 1975.

La discusión finalmente fue zanjada por el SII. Se optó por una interpretación amplia de la norma, entendiendo que la exención beneficiaba al servicio incluso cuando estuviese exento de Impuesto Adicional[37]. De esta forma, todo servicio afecto al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR estaba exento de IVA.

2.1.2. Desde el 1 de enero de 2013 hasta el 29 de febrero de 2020

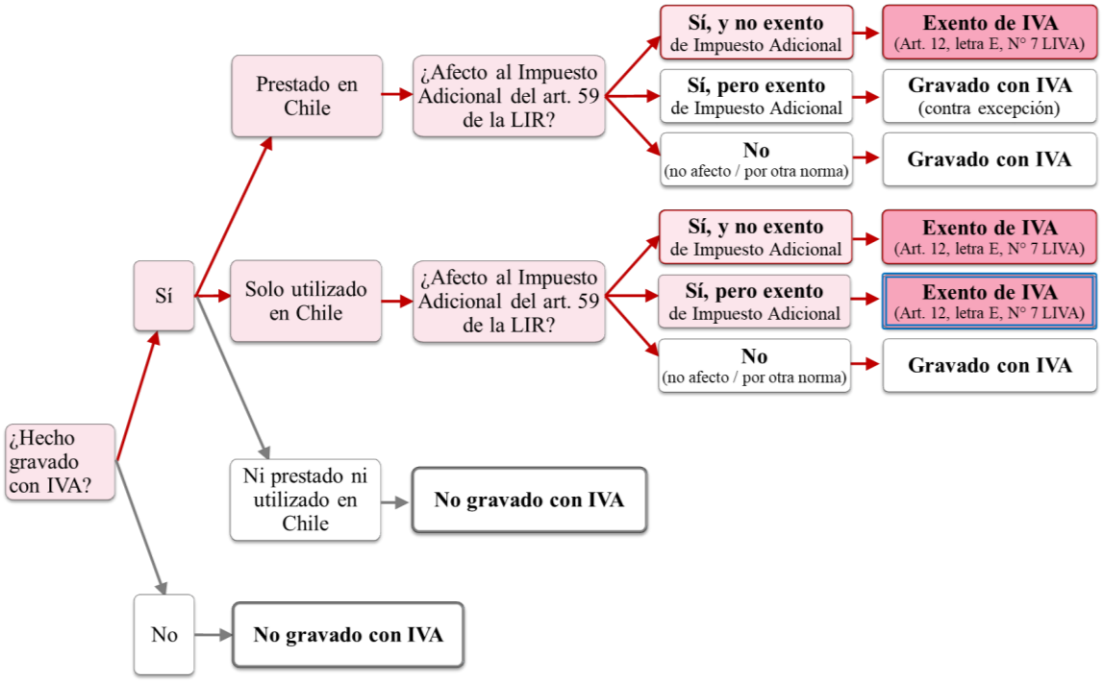
La exención se mantuvo sin modificaciones importantes hasta el año 2013, donde la Ley 20.630 introdujo un primer límite a la aplicación de la exención en comento[38], señalando que **están exentos de IVA los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, salvo que se trate de servicios prestados en Chile y que además, gocen de una exención de Impuesto Adicional, ya sea por aplicación de la ley o Convenios**. Es decir, se introdujo una contra excepción que afectaba solo a los servicios prestados en Chile, manteniendo el beneficio disponible respecto de servicios prestados desde el extranjero y solo utilizados en Chile.

De esta forma, para determinar si un servicio afecto al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR estaba exento de IVA, a contar del año 2013 había que analizar si: (i) era prestado en Chile y además (ii) gozaba de una exención de Impuesto Adicional; pues en tal caso tenía aplicación la contra excepción, dejando de estar exento de IVA. Del otro lado, respecto de los servicios utilizados en Chile[39] era irrelevante analizar si gozaban o no de una exención de Impuesto Adicional, pues siempre estarían exentos de IVA.

---

[37] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2083 (1 de junio de 1987).
[38] La Ley N° 20.630 que perfecciona la legislación tributaria y financia la reforma educacional, fue publicada el 27 de septiembre de 2012 y entró en vigencia el 1 de enero de 2013.
[39] Salvo que se exprese lo contrario, cada vez que nos refiramos a servicios utilizados en Chile, se entiende que el servicio es prestado desde el extranjero.

En consecuencia, para determinar si tenía aplicación la exención de IVA era posible efectuar la siguiente metodología de análisis[40]:



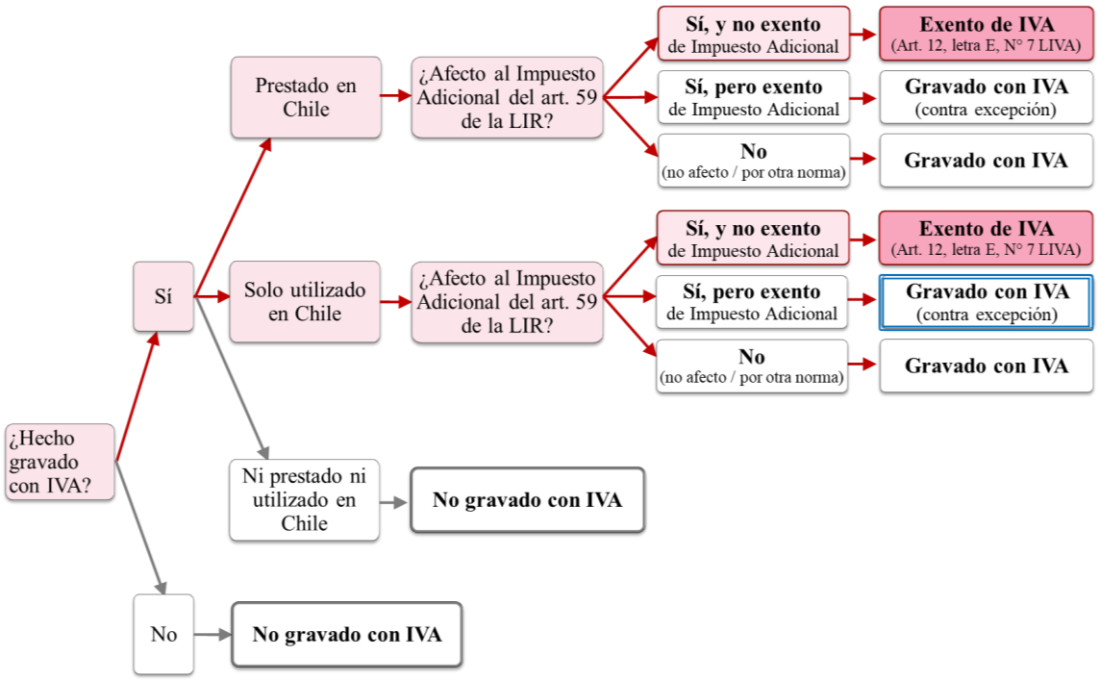
2.1.3. A contar del 1 de marzo de 2020[41]

La Ley de Modernización introduce un segundo límite a la aplicación de la exención en comento, señalando que, a contar del 1 de marzo de 2020, están exentos de IVA los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, salvo que se trate de servicios prestados **o utilizados en Chile** y que además, gocen de una exención de Impuesto Adicional, ya sea por ley o por Convenios. Es decir, la **nueva contra excepción** afecta a los servicios utilizados en Chile, ampliando la limitación del beneficio señalado a los servicios prestados desde el extranjero y solo utilizados en Chile.

[40] La metodología señalada solo tiene fines ilustrativos. En ningún caso intenta ser una guía práctica aplicable a todos los hechos gravados con IVA, ya que cada uno debe analizarse por separado, considerando las normas generales y especiales aplicables en cada caso.
[41] De acuerdo al Art. primero transitorio de la Ley de Modernización.

De esta forma, para determinar si un servicio afecto al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR está exento de IVA, a contar del 1 de marzo de 2020 corresponde analizar si: (i) es prestado **o utilizado en Chile** y además (ii) si goza de una exención de Impuesto Adicional, pues en tal caso tiene aplicación la contra excepción, dejando de estar exento de IVA.

Por lo tanto, para determinar si tiene aplicación la exención de IVA, es posible efectuar una metodología de análisis similar, modificada:



Somos redundantes en señalar que, **hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley de Modernización, era posible que un servicio del art. 59 de la LIR estuviese exento de Impuesto Adicional y también exento de IVA**. En cambio, a contar de la entrada en vigencia de la Ley de Modernización, si el servicio está exento de Impuesto Adicional, siempre estará gravado con IVA, en la medida que se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA y se preste o utilice en Chile, salvo que tenga aplicación una exención diferente.

2.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DE IVA

La norma es precisa en señalar que la exención tiene lugar en el caso de servicios afectos **al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR**. Es decir solamente aplica respecto de cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile en los casos contemplados en dicho artículo, dejando fuera del ámbito de aplicación de la exención a aquellos servicios afectos a Impuesto Adicional por cualquier otra disposición que no sea el art. 59 de la LIR.

En este sentido, es importante tener presente que el Impuesto Adicional es un impuesto a la renta, en particular, aquel que grava la renta pagada o abonada en cuenta a no residentes ni domiciliados en Chile.

2.2.1. Servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR

La norma señalada grava con Impuesto Adicional, en términos generales, el pago o abono en cuenta realizado a personas sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de: regalías, programas computacionales o *software*[42], derechos de autor, intereses, **remuneraciones por servicios**, primas de seguro y reaseguro, fletes marítimos, cesión de uso o goce temporal de naves extranjeras, y pagos por un contrato de arrendamiento de un bien de capital importado. Esta norma establece como regla general que la tasa del impuesto es un 35%, sin perjuicio de establecer tasas reducidas en algunos casos.

Respecto a las remuneraciones por servicios, el art. 59 N° 2 de la LIR se refiere en general a **servicios prestados en el extranjero** y los grava con tasa del 35%, salvo que se trate de “trabajos de ingeniería o técnicos y por

[42] Es posible encontrar en la jurisprudencia administrativa las palabras programa computacional como un sinónimo de *software*. Para efectos de esta investigación, también las utilizaremos como sinónimos.

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"[43], en cuyo caso la norma señala la aplicación de una tasa reducida de un 15% e incrementa la tasa a un 20% si el beneficiario de la renta es residente en un país considerado como régimen fiscal preferencial de acuerdo al art. 41 H de la LIR. Cabe destacar que también aplica la tasa reducida del 15 o 20% cuando las cantidades se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por servicios de ese tipo prestados en Chile.

Por lo tanto, **todos los servicios de cualquier naturaleza que sean prestados en el extranjero y pagados o abonados en cuenta a no residentes ni domiciliados en Chile estarán afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, y en consecuencia, podrán beneficiarse de la exención de IVA** en la medida que cumplan los requisitos para ello, es decir, en la medida que no estén exentos del Impuesto Adicional. Lo mismo aplicará, en el caso excepcional de servicios prestados en Chile y pagados o abonados en cuenta a no residentes ni domiciliados en Chile en los términos explicados.

2.2.2. Servicios afectos al Impuesto Adicional por una norma diferente

Corresponde a los servicios que están afectos al Impuesto Adicional en virtud de cualquier disposición legal diferente al art. 59 de la LIR. Estos servicios se encuentran **fuera del ámbito de aplicación de la exención de IVA**, por lo tanto, salvo que tenga aplicación una exención diferente, estarán gravados con IVA y con Impuesto Adicional.

Si bien no son el objeto de nuestro análisis, es preciso tener en consideración que existen. Este sería el caso, por ejemplo, de las remuneraciones y pagos por servicios comprendidos en la norma residual del art. 60 de la LIR, la cual grava con Impuesto Adicional, en términos generales,

[43] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 59 N° 2.

las rentas de fuente chilena, es decir, rentas por actividades desarrolladas en Chile[44], cuando sean percibidas o devengadas por no residentes ni domiciliados en Chile, y que correspondan a servicios o actividades no descritas en el art. 59 de la LIR.

Considerando que el art. 59 de la LIR incluye las rentas de fuente chilena en la medida que correspondan a un cierto tipo de servicios, las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a no residentes ni domiciliados en el país por servicios generales estarán gravadas con Impuesto Adicional por el art. 60 de la LIR, y debido a que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención de IVA, además estarán gravadas con IVA en la medida que se cumplan los requisitos para ello, salvo que tenga aplicación una exención diferente.

2.3. CONTRA EXCEPCIÓN EN LA EXENCIÓN DE IVA RESPECTO DE SERVICIOS EXENTOS DE IMPUESTO ADICIONAL

Reiteramos que, hasta el 29 de febrero de 2020, todos los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, aun estando exentos de dicho impuesto, estaban exentos de IVA si se utilizaban en Chile. Asimismo, que a contar del 1 de marzo de 2020 tales servicios ya no gozan de la exención de IVA, por lo tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA, y considerando que cumplen el requisito de territorialidad, estarán gravados con IVA.

A continuación, analizamos los casos en los cuales un servicio puede estar exento de Impuesto Adicional. Hacemos presente que, salvo que de su contexto se infiera lo contrario, cada vez que hablemos de un servicio exento

[44] De acuerdo al inc. primero del art. 10 de la LIR, para efectos del impuesto a la renta, son consideradas rentas de fuente chilena aquellas que provienen de actividades desarrolladas en Chile.

de Impuesto Adicional, nos referimos a un servicio afecto al Impuesto Adicional de art. 59 de la LIR y exento, en virtud de la ley o de un Convenio.

2.3.1. Exención de Impuesto Adicional en virtud del art. 59 de la LIR

Junto con establecer que determinadas cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas no domiciliadas ni residentes en Chile están gravadas con Impuesto Adicional, el art. 59 de la LIR señala en qué casos el pago o abono en cuenta de tales cantidades estará exento de dicho impuesto[45]. En el caso de las regalías y programas computacionales, la LIR señala que está exento de Impuesto Adicional el pago o abono en cuenta por el **derecho de uso de *software* estándar.** De acuerdo a la Historia de la Ley, también gozan de esta exención los libros digitales[46].

En el caso de remuneraciones por servicios pagados al exterior, la LIR señala que está exento el pago por fletes, almacenaje, pesaje, gastos de embarque y desembarque, muestreo y análisis de productos, ciertos casos de seguros y operaciones de reaseguros, telecomunicaciones internacionales, **comisiones**, y someter productos chilenos a fundición, refinación u otros procesos especiales. Asimismo, que respecto de bienes y servicios exportables producidos en Chile, está exento el pago por servicios prestados en el extranjero que correspondan a publicidad y promoción, investigación científica y tecnológica, análisis de mercado, y ciertas asesorías y defensas legales. En caso de prestaciones calificadas como servicios de exportación, está exento el pago al exterior por trabajos y servicios técnicos o de ingeniería. Respecto de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, se establece una exención en caso de que los pagos sean efectuados por Asociaciones Gremiales sujeto a ciertas condiciones.

---

[45] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 59 N° 1 a 6.
[46] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630, p. 13. Reiterado en pp. 75, 97 y 355.

Finalmente, la norma establece una exención en caso de ciertas primas de seguros contratadas con compañías no establecidas en Chile cuando provengan, entre otros, de actividades navieras o de aeronavegación y por créditos de exportación, y en caso de remuneraciones o primas provenientes de seguros, reaseguros y fianzas, que garanticen el pago de obligaciones por créditos o derechos de terceros en ciertos casos relacionados a concesiones de obras públicas en empresas portuarias.

Dentro de las exenciones de Impuesto Adicional en virtud de la ley, nos interesa revisar aquella que se refiere al pago o abono en cuenta por el derecho a uso de programas computacionales estándar, así como aquella referida al pago o abono en cuenta de comisiones mercantiles prestadas en el extranjero, ya que ambas fueron objeto de modificaciones en el último tiempo, modificaciones y que son relevantes para este análisis.

Exención de Impuesto Adicional en caso de comisiones

Respecto a las **comisiones** por intermediación mercantil prestadas desde el extranjero, la exención de Impuesto Adicional se observa desde la primera versión de la LIR[47], sin embargo, la norma en su texto original agregaba un requisito para gozar de la exención, señalando que "será necesario que las sumas sean verificadas por los organismos oficiales correspondientes (…)[48]" que, de acuerdo a lo instruido por el SII decía relación con informar ciertos antecedentes de la operación al Servicio[49]. La norma fue

[47] En este sentido, el artículo 59 N° 2 de la LIR acuerdo al texto publicado en el año 1974 señala que están gravadas con Impuesto Adicional las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, y luego agrega que estarán exentas de dicho impuesto las sumas que se paguen por, entre otros, comisiones.

[48] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 59 N° 2, de acuerdo al texto publicado con fecha 31 de diciembre de 1974.

[49] Al respecto, la Circular del SII N° 52 del 1 de diciembre de 1992 exigía informar la individualización del pagador de la renta y del beneficiario, una descripción breve del servicio prestado por el extranjero, y el monto a pagar en moneda extranjera, además de requerir acompañar una copia autorizada del contrato o documento que acredite la operación.

modificada en el año 2001[50], agregando que para gozar de la exención "será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación (…)"[51], para lo cual el SII estableció la obligación de presentar el Formulario 1854 Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional Art. 59 N°2[52].

El texto se mantuvo sin modificaciones hasta **la Ley N° 20.899, la cual reemplazó el requisito de informar las operaciones al SII para aplicar la exención, por una mera obligación de informar la operación y sus características al SII, sin supeditar la aplicación de la exención de Impuesto Adicional al cumplimiento de dicha obligación de informar**. Por lo tanto, es posible identificar una intención de aplicar esta exención de Impuesto Adicional en forma amplia: (i) en primer lugar, destaca por el texto expreso de la modificación; (ii) en segundo lugar, cabe señalar además que la Ley N° 20.899 fue publicada en febrero de 2016, sin embargo su artículo quinto transitorio hace aplicable esta modificación sobre cantidades pagadas o abonadas en cuenta a contar del 1 de enero de 2015; y (3) en tercer lugar, señalamos que respecto de cantidades pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales 2010 a 2014, en caso de no haberse cumplido oportunamente, la norma transitoria agregó la posibilidad de corregir ese puede cumplirse hasta el 30 de junio de 2016, es decir hasta más de 4 meses con posterioridad a la publicación de la Ley N° 20.899, por cuanto se trataría de un incumplimiento meramente formal[53]

---

[50] En virtud del artículo 2, letra j), N° 2, de la Ley N° 19.738, publicada el 19 de junio de 2001.
[51] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 59 N° 2, de acuerdo al texto vigente a contar del año tributario 2002 según lo estipulado por el artículo primero transitorio de la Ley 19.738 que establece dicha modificación. Cabe destacar que la Circular N° 19 de 2002 precisa que esta modificación aplica para operaciones que se efectúen a contar del 19 de junio de 2001.
[52] Mediante la Resolución Exenta N° 1, del 3 de enero de 2003.
[53] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.899, p. 12. Sin perjuicio de que la Historia de la Ley se refiere a empresas y asociaciones de exportadores en relación a la modificación en comento, dicha obligación se cumplía presentando el Formulario N° 1854, cuyo contenido excede la actividad de exportación e incluye diferentes servicios, entre los

Nos interesa destacar que, **a sabiendas de que los pagos también gozaban de una exención de IVA,** se observa un ánimo claro de facilitar la aplicación de la exención de Impuesto Adicional por pago o abono en cuenta de comisiones por intermediación mercantil prestadas desde el extranjero.

Exención de Impuesto Adicional en caso de software estándar

El tratamiento tributario de pagos por derecho de uso de ***software* estándar** no se incluyó en forma expresa en la LIR sino hasta el año 2007, por lo tanto, con anterioridad a esa fecha, el SII reguló la materia mediante su jurisprudencia administrativa.

Es posible encontrar oficios antiguos que se refieren al tratamiento tributario de pagos por derecho de uso de *software* en general. Sin embargo, no fue sino hasta 1996 que el SII señaló que, frente a sumas remesadas al exterior por importaciones de *software*, **se debía distinguir entre el soporte físico del intelectual**, por cuanto la importación del soporte físico no está afecta a Impuesto Adicional, en cambio el soporte intelectual sí. **Respecto del soporte intelectual, también señaló que se debía distinguir si el *software* era estandarizado, en cuyo caso recibía el tratamiento de regalías del art. 59 inc. 1 de la LIR donde la tasa del Impuesto Adicional es 30%**, o si se trataba de un *software* a medida, en cuyo caso recibía el tratamiento de un servicio personal de ingeniería o asesoría técnica del art. 59 N° 2 de la LIR, donde la tasa del Impuesto Adicional era 20%[54]. Lo señalado va en línea con el criterio establecido por Aduanas respecto a importaciones de *software*, en cuanto ordenó informar el valor del soporte físico, y en forma separada, el valor o costo del *software*, para aplicar Impuesto Adicional[55]. Sin embargo, la

cuales se encuentran las comisiones, de acuerdo a las instrucciones contenidas en las Resoluciones Exentas del SII N° 1 del 3 de enero de 2003 y N° 17 de 2 de abril de 2003.

[54] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 912 (27 de marzo de 1996). Es posible encontrar otros oficios en el mismo sentido, tales como el Oficio N° 1233 del 8 de mayo de 1998 y el Oficio N° 5184 del 1 de diciembre de 2004.

[55] SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, Fax Circular N° 1212 (30 de diciembre de 2003) y Ordinario N° 1235 (30 de enero de 2004).

calificación del pago por importaciones de *software* como una regalía no se encontró exenta de polémica[56].

Recién el 1 de enero de 2007 se incorporó como un hecho gravado con Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, el pago o abono en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por el uso, goce o explotación de *software* en general, gravándolas con tasa del 15%, en virtud de la entrada en vigencia de las modificaciones de la **Ley N° 20.154**. En sus instrucciones, el SII señala que con esta modificación se igualó el tratamiento tributario de los programas computacionales estándar y a pedido[57]. El mensaje del proyecto de ley que luego se convirtió en la Ley N° 20.154 señaló **necesario reducir la tasa de Impuesto Adicional sobre la transferencia tecnológica extranjera**, **para incorporar conocimientos nuevos, facilitar el acceso a procesos tecnológicos extranjeros de vanguardia e impulsar el desarrollo de la industria local de *software*.** Gran parte del conocimiento de economías pequeñas y abiertas como la chilena proviene del extranjero, por lo que la forma más viable y eficiente de innovar es adoptar y adaptar los avances

[56] En este sentido, destacamos la comunicación sostenida entre el profesor Rodrigo Benítez y un abogado del Conservador de Derechos Intelectuales, del Departamento de Derechos Intelectuales, en contraste con los oficios del SII señalados. El profesor Benítez efectuó una consulta el año 2004 mediante carta enviada con fecha 27 de septiembre, explicando porqué **la importación o compra de una copia de un programa computacional no implica una licencia o autorización por parte del titular para utilizar la propiedad intelectual**. En primer lugar, señala que la importación se refiere a la mercancía, es decir, un bien corporal, por oposición a un derecho, como lo sería la propiedad intelectual. Luego, entre los varios argumentos esgrimidos, destacamos el que se refiere a la Ley de Propiedad Intelectual; en primer lugar, hace presente que dicha ley protege el derecho de autor de un programa computacional, para luego señalar que en su art. 18 establece un listado taxativo con operaciones que implican utilizar una propiedad intelectual y requieren autorización del titular del derecho, y cuyo pago se denomina regalía. Por lo tanto, concluye que **el pago por importación o compra de un programa computacional no correspondería al pago por una regalía**, sino que se debiese asimilar a la importación o compra de un libro. En respuesta a su carta, con fecha 29 de septiembre del mismo año, el Abogado del Conservador de Derechos Intelectuales señaló, que **efectivamente, la suma de dinero pagada por la importación o compra de un *software* no constituye una regalía** que se pague por la utilización de la obra intelectual, por cuanto la importación de una copia de *software* estándar no implicaría necesariamente la existencia de una licencia o autorización por parte del titular del derecho intelectual para su utilización de acuerdo al señalado art. 18.

[57] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 8 (2 de febrero de 2007). Asimismo, se indica que solamente se dejó fuera del hecho gravado con Impuesto Adicional a los programas indispensables para el funcionamiento de máquinas o equipos, llamados programas de base.

científicos y tecnológicos del mundo. Así, los esfuerzos internos en materia de innovación deben aprovechar el conocimiento mundial, en vez de sustentarse en forma exclusiva del conocimiento interno[58].

Dicho mensaje agrega que si bien, la reducción a la tasa del Impuesto Adicional **representaría una rebaja en la recaudación tributaria** de aproximadamente USD 12,5 millones, dicha reducción representa además un aporte a las políticas del plan Chile Compite[59] cuyo propósito fue **fortalecer el crecimiento económico del país**, por cuanto la reducción beneficia únicamente a actividades que incentiven y promuevan en forma legítima el desarrollo y la tecnología, estimulando así la industria tecnológica, la innovación y creación de nuevas tecnologías relacionadas con importación[60].

Finalmente, la **Ley N° 20.630** incorporó una exención de Impuesto Adicional por el pago o abono en cuenta por el derecho a uso de programas computacionales estándar dentro de un grupo de modificaciones pro crecimiento y competitividad[61], agregando una definición legal de dicho concepto, "(…) 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"[62]. El mensaje del proyecto de ley que luego se convirtió en la Ley N° 20.630 señala que el Impuesto Adicional sobre el uso, goce o explotación de programas computacionales, incluyendo el *software* estándar, **representa un aumento en el precio final de programas computacionales extranjeros utilizados**

---

[58] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.154, pp. 3 y 4.
[59] Con fecha 19 de julio de 2006, el ministro de Hacienda de la época, Andrés Velasco, presentó el señalado Plan Chile Compite, consistente en 15 medidas económicas que tuvieron como propósito, entre otros, fomentar el acceso a las tecnologías. RUDNIK, María Paz (2007). "Gobierno lanza plan "Chile Invierte" enfocado en inversión y pymes". Disponible en http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=23648. Fecha de consulta: 23 de julio de 2020.
[60] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.154, p. 23.
[61] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630, p. 87. Reiterado en pp.
[62] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 59 inc. primero.

en Chile, lo que atentaría contra la competitividad de Chile, y debido a ello, se propone incorporar una exención de Impuesto Adicional por pagos por licencias de uso de *software estándar*[63], exención que también beneficia a los libros digitales[64].

Nos parece relevante señalar que la exención de Impuesto Adicional en relación a pagos por licencias de uso de programas computacionales estándar, si bien tuvo detractores, finalmente se aprobó. En este sentido, consideramos relevante uno de los argumentos esgrimidos a favor de la excepción, el cual, reconociendo la existencia de opositores, señala "¿Se van a oponer a la rebaja del impuesto al *software*? **Hace mucho tiempo que la computación dejó de ser un problema de los que más tienen. Es un problema de desarrollo. Debemos bajarle el impuesto a los *softwares*, porque traen mayor producción y capacidad de creación a las empresas que generan empleos"**[65]. En un sentido similar, el informe preparado por el Instituto Chileno de Derecho Tributario respecto de esta modificación, en cuanto se refiere a la exención como una medida positiva del proyecto de ley que luego se convirtió en la Ley N° 20.630, por cuanto, realmente tiene por propósito darle mayor competitividad a la economía chilena[66].

Finalmente, nos interesa destacar que, **a sabiendas de que los pagos también gozaban de una exención de adicional,** se observa una intención manifiesta en torno a eximir también de la aplicación del Impuesto Adicional, el pago o abono en cuenta de derechos de uso de *software* estándar. Adicionalmente en este caso la exención de Impuesto Adicional es fruto de un trabajo legislativo de varios años, como hemos explicado.

---

[63] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630, p. 8.
[64] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630, p. 13. Reiterado en pp. 75, 97 y 355.
[65] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630, p. 111.
[66] CURTZE (2012), p. 2. Disponible en http://www.ichdt.cl/userfiles/Reforma%20Tributaria%20An%C3%A1lisis%20ICHDT%202012%20v4.pdf. Visitado el: 9 de julio de 2020.

2.3.2. Exención de Impuesto Adicional en otras normas

Así como el art. 59 de la LIR establece exenciones de Impuesto Adicional, también es posible encontrar tales exenciones en otras normas, tanto dentro de la LIR como en leyes especiales. A continuación señalamos algunas exenciones relevantes identificadas.

Dentro de la LIR, encontramos una norma que establece una exención de Impuesto Adicional respecto a los servicios de publicidad prestados en el extranjero y por el uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de internet, cuando sean pagados por empresas que tengan un promedio anual de ingresos del giro igual o inferior a 100.000 UF y que se encuentren acogidas al art. 14 letra A) o D) de la LIR[67].

Dentro de la Ley N° 16.840, encontramos también una exención de Impuesto Adicional sobre las cantidades que pague o abone en cuenta una universidad reconocida por el Estado por determinados servicios que allí se indican[68].

Finalmente, volvemos a la LIR para referirnos a la situación especial del nuevo art. 59 bis. En virtud de la Ley de Modernización, a contar del 1 de junio de 2020[69] se incorpora una exención de Impuesto Adicional a la LIR respecto de los Servicios Digitales, en el sentido de que todos los servicios descritos en el nuevo hecho gravado del art. 8 letra n) de la LIVA están exentos de Impuesto Adicional en la medida que sean prestados a personas naturales que no sean contribuyentes de IVA.

2.3.3. Exención de Impuesto Adicional por aplicación de Convenios

[67] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 14 letra F).
[68] LEY N° 16.840 de 1968, art. 234.
[69] LEY N° 21.210 de 2020, art. vigésimo noveno transitorio, inc. segundo.

Si bien la contra excepción a la exención de IVA en comento limita la aplicación de la exención en el caso de servicios exentos de Impuesto Adicional por aplicación de un Convenio, es preciso aclarar que los Convenios no establecen exenciones, sino que Chile se abstiene de gravar una renta en particular en virtud de la aplicación de un Convenio suscrito y vigente, y por tal razón, la renta no se afecta, finalmente, con el Impuesto Adicional.

Los Estados tienen soberanía fiscal, que se exterioriza en la potestad tributaria, la cual reconoce límites internos y externos. Los límites internos los encontramos en la Constitución[70] y los externos, en los tratados internacionales[71]. De esta forma, mediante la suscripción de tratados internacionales, los Estados renuncian a parte de su soberanía fiscal, pudiendo ejercer la potestad tributaria plenamente sobre la parte no renunciada, debiendo observar los límites internos.

En particular, **con el propósito de eliminar la doble imposición en los impuestos a la renta, los Estados suscriben Convenios**, en virtud de los cuales cada Estado renuncia a parte de su soberanía fiscal respecto de las rentas cubiertas por el Convenio, y luego en conjunto, distribuyen la potestad tributaria[72].**En los Convenios celebrados por Chile**, los cuales en su mayoría siguen el Modelo de Convenios de la OCDE, tal distribución se traduce en una limitación a la potestad tributaria en el país de la fuente, ya sea absoluta o parcial, y en que el país de la residencia puede gravar la renta sin límites. Por lo tanto, es posible que en virtud de una disposición en particular de un Convenio, **sin perjuicio de que se cumplan los requisitos del hecho gravado con Impuesto Adicional, Chile deba abstenerse de gravar la**

[70] En el caso de Chile, encontramos el principio de reserva legal en los inc. segundo y cuarto N° 1 del art. 65 de la CPR, y la garantía constitucional de igual repartición de los tributos en el art. 19 N° 20 de la CPR.

[71] MASBERNAT (2002) pp. 4 a 7. En VLex, código de búsqueda VLEX-43457276, Fecha de consulta: 15 de julio de 2020.

[72] SALASSA (2014) pp. 266 y 267. Disponible en: https://app-vlex-com.pucdechile.idm.oclc.org/#/search/jurisdiction:CL+content_type:4/%22derecho+tributario+internacional+%22/WW/vid/656605929. Fecha de consulta: 15 de julio de 2020.

renta, pero no en virtud de una exención, porque los Convenios no establecen exenciones, sino que en virtud de una limitación externa al ejercicio de la potestad tributaria, debido a que el Estado de Chile ha renunciado a su soberanía fiscal sobre esa renta e impuesto.

En este sentido, interesa el tratamiento de los servicios prestados desde el extranjero, el cual se encuentra consagrado en términos generales en el Art. 7 de los Convenios suscritos por Chile. La norma señala que, en la medida en que se cumplan los requisitos para ello, las rentas que califiquen como Beneficio Empresarial[73] para fines del Convenio, solamente podrán someterse a imposición en el país de residencia de quien recibe la renta y no en el país desde donde se paga la renta[74]. Por lo tanto, **una interpretación literal de la norma implicaría entender que la contra excepción en comento nunca afectaría a los servicios prestados por residentes en países con Convenio, por cuanto los Convenios no establecen exenciones.**

Considerando que tal entendimiento implicaría que la contra excepción sería letra muerta, estimamos que estamos frente a una disposición cuyo sentido no es claro, por lo que se debe consultar su intención o espíritu, el cual habría sido claramente manifestado en la ley[75]. Por lo tanto, la correcta interpretación sería entender que cuando la LIVA limitó la exención de ese impuesto a los servicios exentos de Impuesto Adicional por aplicación de los Convenios, quiso limitar la exención de IVA a los servicios afectos a Impuesto Adicional, pero respecto de los cuales ese impuesto no aplica debido a que Chile ha renunciado a parte de su soberanía fiscal mediante la suscripción de un Convenio. En consecuencia, **cada vez que hablemos de la exención de**

[73] El término en inglés se denomina *Business Profits* y si bien la mayoría de los Convenios suscritos por Chile lo traduce como Beneficios Empresariales, en algunos Convenios es posible encontrar el término Utilidades Empresariales o Beneficios de las Empresas.
[74] Es menester tener en consideración que el Art. 7 de los Convenios suscritos por Chile contempla dos excepciones; la primera, establece que Chile sí puede gravar la renta en caso de que la empresa realice su actividad en el país mediante un establecimiento permanente ubicado en Chile, y la segunda, que lo señalado no afecta a aquellas rentas que han sido reguladas en forma separada por el Convenio (por ejemplo, regalías, intereses, etc.).
[75] DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 1 de 2000, art. 19 inc. segundo.

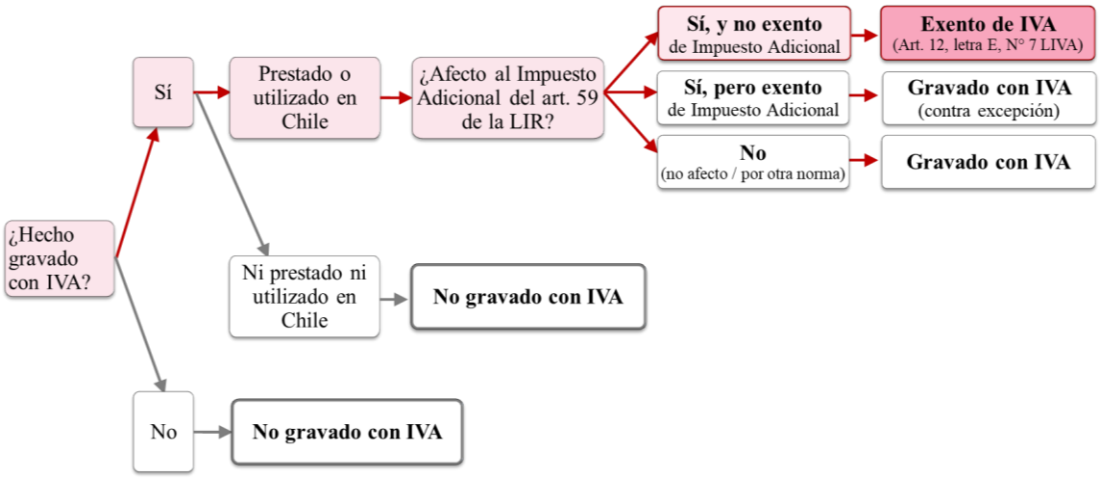
Impuesto Adicional en virtud de un Convenio, se entenderá que nos referimos a que Chile debe abstenerse de aplicar el Impuesto Adicional por los motivos señalados.

2.4. PRINCIPALES EFECTOS DE LA NUEVA REDACCIÓN DE LA CONTRA EXCEPCIÓN

2.4.1. Uniforma el tratamiento de IVA respecto de servicios

Con motivo de los cambios que introduce la Ley de Modernización, a contar del 1 de marzo de 2020, en materia de IVA, se iguala el tratamiento tributario de los servicios prestados por no domiciliados ni residentes en Chile que sean utilizados en territorio nacional, al tratamiento que recibían los servicios prestados por no domiciliados ni residentes en Chile.

Por lo tanto, la última metodología de análisis señalada puede simplificarse de la siguiente manera:



De esta forma, en la medida que se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA, todos los servicios prestados o utilizados en Chile que estén afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR y exentos del mismo, estarán afectos a IVA. Como contrapartida, todos los servicios prestados o utilizados

en Chile que estén servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR estarán exentos de IVA, en la medida que no gocen de una exención de Impuesto Adicional. Sin embargo, como se explicará más adelante, esta uniformidad solo se apreciaría en términos conceptuales, por cuanto, en términos prácticos se observarían diferencias dependiendo en quién sea el prestador.

2.4.2. Necesidad de revisar tributación de servicios transfronterizos

Somos redundantes en señalar que, **hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley de Modernización, era posible que un servicio del art. 59 de la LIR estuviese exento de Impuesto Adicional y también exento de IVA**, es decir, no pagaban impuesto alguno en Chile. En cambio, a contar del 1 de marzo de 2020, toda vez que un servicio del art. 59 de la LIR esté exento de Impuesto Adicional, estará gravado con IVA. Es decir, servicios que antes no pagan impuestos en Chile han pasado a estar gravados con IVA.

Por lo tanto, identificamos la necesidad de efectuar un análisis respecto de las operaciones del art. 59 de la LIR que se lleven a cabo con extranjeros, en cuanto impliquen la prestación de servicios desde el extranjero hacia Chile y que se hayan señalado como exentas de Impuesto Adicional y de IVA, por cuanto ha cambiado su tratamiento tributario[76] y muy probablemente, estén gravadas con IVA.

2.4.3. Mayor desarrollo jurisprudencial

El tercer efecto que identificamos no sería tan evidente, pero no por ello deja de ser importante, y dice relación con un mayor desarrollo jurisprudencial

[76] Asimismo será relevante revisar las operaciones que se lleven a cabo con extranjeros, en la medida en que se cumplan con los requisitos del nuevo hecho gravado del art. 8 letra n) de la LIVA relativo a Servicios Digitales.

en relación a servicios que son mayoritariamente prestados desde el extranjero y al concepto de utilizado en territorio nacional.

Como hemos señalado, los servicios afectos a Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR estaban exentos de IVA toda vez que fuesen prestados desde el extranjero. Lo señalado inevitablemente resultó en un menor desarrollo jurisprudencial en torno a la ocurrencia del hecho gravado con IVA respecto áreas o industrias donde los servicios son mayoritariamente prestados desde el extranjero, motivado en parte por un menor cuestionamiento al respecto por parte de los beneficiarios de tales servicios[77].

Este efecto ya comenzó a evidenciarse en la industria digital, con motivo de la incorporación como hecho gravado especial de los denominados Servicios Digitales en el art. 8 letra n) de la Ley de IVA y de la presunción de utilización que recae exclusivamente sobre tales servicios. Si bien el SII señala que tal modificación "no implica que dichos servicios se encuentren, o encontraban antes de las modificaciones legales, liberados de IVA[78]", advertimos desde ya un análisis más profundo por parte del SII respecto de los elementos que componen cada uno de esos servicios en contraste con pronunciamientos previos relacionados a la industria digital[79].

El mismo efecto se debiera observar respecto del concepto de servicio utilizado en territorio nacional. Recordemos que todos los servicios prestados en el extranjero están afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, por lo tanto, **con anterioridad a la Ley de Modernización todos los servicios utilizados en Chile estaban exentos de IVA**, sin perjuicio de gozar de una

[77] De acuerdo al texto vigente hasta el 30 de mayo de 2020, el art. 11 letra e) de la Ley del IVA establecía un cambio de sujeto en servicios prestados por personas con residencia en el extranjero, considerando así como sujeto del impuesto al beneficiario del servicio, sin distinguir su calidad de contribuyente de IVA; es decir, el cambio de sujeto ocurría incluso frente a beneficiarios personas naturales no contribuyentes de IVA. Sin embargo, el SII no habría tenido los recursos para fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de todos los beneficiarios, incluyendo aquellos no contribuyentes de IVA.
[78] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular N° 42 (11 de junio de 2020), p. 2.
[79] En comparación, por ejemplo, a los Oficios del SII N° 1750 de 1 de julio de 2019, N° 2000 de 6 de septiembre de 2017 y N° 1482 de 22 de agosto de 2014.

exención de Impuesto Adicional, lo que lógicamente derivó en menores cuestionamientos, y por tanto, en un menor desarrollo jurisprudencial en torno dicho concepto.

Por lo tanto, es razonable esperar que la ampliación de la aplicación efectiva del IVA en los casos señalados impulse un mayor desarrollo de la jurisprudencia administrativa del Servicio, tanto en cantidad de situaciones analizadas como en calidad analítica. Lo mismo se espera respecto del concepto de servicio utilizado en Chile que, como explicamos, carece de definición legal y si bien los pronunciamientos del SII permiten extraer elementos comunes, advertimos dudas respecto de su aplicación práctica.

CAPÍTULO 3: SITUACIÓN DE LOS PRESTADORES EXTRANJEROS

Antes de adentrarnos en este capítulo, señalamos que, para efectos de simplicidad en la lectura, de ahora en adelante nos referiremos al prestador con residencia o domicilio en el extranjero como **prestador extranjero** y al beneficiario del servicio con residencia o domicilio en Chile, simplemente **beneficiario**. Estamos pertinente realizar esta adecuación de lenguaje a contar de este capítulo, por cuanto hemos finalizado el análisis legislativo teórico y damos comienzo al análisis práctico[80].

Según fuera adelantado en el capítulo anterior, los cambios en la exención de IVA respecto de servicios exentos de Impuesto Adicional generan diferentes efectos, siendo un elemento común, que ha cambiado el tratamiento tributario de servicios que estaban exentos de todo impuesto en Chile.

Nos interesa analizar ese cambio a nivel de prestadores extranjeros, en particular, en relación a prestadores residentes en un país con el cual Chile ha suscrito y mantiene vigente un Convenio para evitar la doble tributación.

[80] Recogemos la idea de usar estos conceptos para efectos de simplicidad en la Circular del SII N° 42, del 11 de junio 2020, relativa a los Servicios Digitales. Sin perjuicio, advertimos que el IVA no grava en atención a la nacionalidad.

3.1. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE

Consideramos relevante analizar el tratamiento tributario en materia de IVA por servicios utilizados en Chile al cual han quedado sujeto los prestadores extranjeros en contraste con prestadores contribuyentes de IVA en general, así como también entre prestadores extranjeros, contrastando el tratamiento aplicable según sean residentes en un país con o sin Convenio. Ello nos permitirá entender en forma clara cuál es la situación en la cual han quedado los prestadores extranjeros residentes en países con Convenio.

3.1.1. Contribuyentes de IVA y prestadores extranjeros en general

De acuerdo a lo señalado al inicio de esta investigación, **el IVA en Chile** funciona sobre un mecanismo de débito y crédito. Respecto de los servicios, el impuesto soportado en el uso de servicios constituye crédito fiscal y puede ser imputado contra el IVA recargado en la venta de bienes o en la prestación de servicios, es decir, contra el débito fiscal[81], siempre que el crédito IVA sea generado por un contribuyente de IVA en relación al uso de servicios en operaciones que están gravadas con IVA o del giro de la empresa, pues en caso contrario el impuesto soportado no otorgará derecho a usarlo como crédito en contra del débito IVA del período. Asimismo, los contribuyentes de IVA pueden solicitar una devolución por los remanentes de crédito fiscal originado en servicios que deban integrar el costo de su activo fijo[82].

En consecuencia, **solamente los contribuyentes de IVA, es decir, solo aquellos con un número de identificación tributaria chileno y que además han iniciado actividades en Chile gravadas con ese impuesto podrán tener derecho a crédito fiscal** y así recuperar el IVA recargado en el

[81] DECRETO LEY N° 825 de 1974, arts. 20 y ss.
[82] DECRETO LEY N° 825 de 1974, arts. 23 a 27 bis.

uso de servicios, ya sea como un crédito en contra del débito que generen o solicitando su devolución, en caso de cumplir los requisitos para ello. Considerando que los prestadores extranjeros no son contribuyentes de IVA, no podrán ser parte del mecanismo de débito y crédito. No obstante, en la medida que el servicio sea utilizado en Chile y se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA, los servicios que presten desde el extranjero estarán gravados con ese impuesto.

Adelantamos que en virtud de las modificaciones que introduce la Ley de Modernización a la LIVA, a contar del 1 de junio de 2020[83], cuando el beneficiario del servicio sea una persona natural o jurídica no contribuyente de IVA[84], es decir, **en los denominados servicios *business-to-consumer*[85] o servicios B2C, el prestador extranjero se encontrará sujeto a obligaciones de cumplimiento tributario.** Sin embargo, tal modificación solo implica que el prestador extranjero será el sujeto del impuesto, sin hacerlo partícipe del mecanismo de débito y crédito, el cual se mantiene disponible solamente para contribuyentes de IVA registrados en Chile. Por otro lado, cuando el beneficiario sea una persona natural o jurídica contribuyente de IVA, es decir, **en los denominados servicios *business-to-business*[86] o servicios B2B opera la norma de cambio de sujeto**, y en la medida que el beneficiario cumpla con los requisitos para ello, podrá usar el IVA recargado como crédito fiscal en contra de su débito fiscal.

En consecuencia, si comparamos la tributación a la cual se encuentra afecto un servicio de iguales o similares características utilizado en Chile respecto del cual se cumplen los requisitos del hecho gravado con IVA, se observa una diferencia dependiendo de si estamos frente a un prestador contribuyente de IVA o frente a un prestador extranjero, lo que podría ser visto

[83] De acuerdo al artículo vigésimo noveno transitorio de la Ley de Modernización.
[84] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 11 letra e).
[85] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), p. 12. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[86] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), p. 12. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.

como una situación desventajosa para los prestadores extranjeros en contraste con aquellos que son contribuyentes de IVA.

3.1.2. Prestadores extranjeros residentes en países sin y con Convenio

Nos interesa en particular esta última comparación, por cuanto se trata de prestadores que comparten la característica de ser no residentes ni domiciliados en Chile. En el capítulo anterior señalamos que, entre otros efectos, los cambios en la exención de IVA uniforman el tratamiento respecto de ese impuesto en servicios prestados por extranjeros, ya que si el servicio es utilizado en Chile y goza de una exención de Impuesto Adicional en virtud de la ley o Convenios, no aplicará la exención.

Sin embargo, es preciso notar que no todos los prestadores extranjeros están en la misma situación. Los **prestadores residentes en países sin Convenio** solo deberán recargar el IVA al valor del servicio utilizado en Chile cuando el servicio esté exento de Impuesto Adicional por ley en Chile. En este sentido, cuando obtengan rentas por la prestación de servicios desde el extranjero a beneficiarios chilenos estarán afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, ya sea con tasa del 35% o con una tasa reducida, y solo excepcionalmente gozarán de una exención de Impuesto Adicional en virtud de la ley. Es preciso agregar que normalmente los países otorgan un crédito por impuestos a la renta soportados en otro país, por lo tanto es esperable que el Impuesto Adicional que grave la prestación del servicio sea acreditable en el país de residencia del prestador extranjero, ya sea con o sin Convenio.

Por otro lado, los **prestadores residentes en un país con Convenio** deberán recargar un 19% al valor del servicio utilizado en Chile respecto del cual se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA cuando: (i) el servicio esté exento de Impuesto Adicional por ley en Chile, al igual que los prestadores residentes en países sin Convenio o (ii) las rentas del servicio califiquen como Beneficio Empresarial. En este sentido, en la medida que la renta cumpla los

requisitos para calificar como un Beneficio Empresarial, se encontrará exenta de Impuesto Adicional en Chile[87], y en consecuencia la exención de IVA no estará disponible. Es preciso agregar que normalmente el IVA no es un impuesto acreditable en el extranjero. De esta forma, los residentes en países con Convenio tendrán más posibilidades de estar afectos a IVA por los servicios que presten y que sean utilizados en Chile en comparación a los prestadores residentes en países sin Convenio.

Lo señalado puede derivar en un tratamiento diferente aplicable a servicios iguales o similares cuando se trate de un servicio que está exento de Impuesto Adicional solo por aplicación de un Convenio. En ese caso, **surge la duda de si resulta más beneficioso ser residente en un país con Convenio**, o por el contrario, si ello representa una desventaja competitiva, por cuanto el prestador residente en un país sin Convenio podrá prestar sus servicios sin tener que recargar IVA, y además, el Impuesto Adicional que le afecte, en principio, será acreditable en contra de los impuestos a la renta a pagar en el extranjero, a diferencia de lo que ocurre cuando el prestador de servicios es residente en un país con Convenio, quien deberá recargar un 19% al valor del servicio utilizado en Chile cuando las rentas del servicio califiquen como Beneficio Empresarial, en la medida que se cumplan los requisitos para ello, y el IVA recargado no sería acreditable en el extranjero.

3.1.3. Situación de prestadores residentes en un país con Convenio

En virtud de lo señalado, pareciera ser que los prestadores residentes en un país con Convenio se encuentran en **desventaja** frente a aquellos prestadores contribuyentes de IVA en Chile, por cuanto solo estos últimos

[87] Por regla general todos los Convenios contemplan que las rentas de los servicios califican como Beneficio Empresarial, salvo situaciones excepcionales. Sin embargo, los Convenios suscritos y vigentes con Argentina, Brasil, Colombia, Malasia y Uruguay, tienen una disposición diferente para ciertos servicios prestados desde el extranjero, en especial relacionados con asistencia técnica, servicios técnicos, servicios de consultoría y servicios gerenciales.

participan del mecanismo de débito y crédito IVA, y también frente a los prestadores residentes en un país sin Convenio, por cuanto solo estos últimos podrían acreditar los impuestos aplicados en Chile en contra de los impuestos a pagar en el extranjero.

Llama la atención que la situación aparentemente desventajosa ocurra en el caso de los prestadores extranjeros residentes en países con Convenio, por cuanto la liberación de impuestos a la renta en Chile sería fruto de una negociación internacional, es decir, no habría sido resultado del azar, sino que lo buscado habría sido, precisamente, una liberación de impuestos en Chile.

3.1.4. Finalidad de los Convenios para evitar la doble tributación

Chile ha suscrito y mantiene vigente Convenios con 33 países[88] con el fin de evitar la doble tributación internacional. Según fuera señalado, mediante su suscripción, Chile y el otro Estado Contratante involucrado renuncian a parte de su soberanía fiscal y distribuyen la potestad tributaria, con el propósito de neutralizar los efectos perjudiciales que genera la doble tributación internacional[89]. Pero **¿qué es la doble tributación internacional?** Implica que dos jurisdicciones incluyen una misma renta en la base imponible, lo que podría derivar en que esa renta pague impuestos en dos jurisdicciones diferentes.

La doble tributación puede ser económica, si una misma renta está en manos de dos contribuyentes diferentes, o jurídica, si la renta está en manos de una misma persona jurídica[90]. La **doble tributación jurídica internacional**

[88] De acuerdo a la información de la página web del SII, Chile ha suscrito y mantiene vigente 33 Convenios, con: Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tailandia y Uruguay. Disponible en: http://www.sii.cl/normativa_legislacion/Convenios_internacionales.html. Fecha de consulta: 3 de mayo de 2020.

[89] SALASSA (2014) pp. 266 y 267.

[90] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017b), p. 171. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en. Fecha de consulta: 1 de mayo de 2020.

ocurre toda vez que dos o más Estados aplican impuestos equivalentes a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia y por períodos idénticos[91]. La OCDE señala que la doble tributación jurídica internacional **tiene efectos desventajosos en el intercambio de bienes y servicios** y circulación de capital, tecnología y personas, siendo fundamental evitarla[92].

La doble tributación internacional encontraría su origen en la expansión de las operaciones internacionales y, principalmente, en que cada Estado aplica su soberanía fiscal según diferentes criterios, principalmente según la fuente y/o la residencia[93]. Un sector de la doctrina sostiene que, en principio, si los Estados gravaran con impuestos en base a un mismo criterio, no habrá interferencias entre legislaciones tributarias. Sin embargo, incluso esa solución derivaría eventualmente en una doble tributación, ya que en la práctica, a regla general es aplicar el impuesto a la renta en consideración a la fuente, gravando así todas las rentas de fuente chilena sin perjuicio de la residencia o domicilio del beneficiario de ellas, y también aplicarlo en consideración al domicilio o residencia, gravando así todas las rentas de fuente mundial que beneficien a domiciliados o residentes en Chile[94].

En palabras de la OCDE, "**la doble imposición no es deseable y debe eliminarse en la medida de lo posible,** porque constituye una barrera potencial a la expansión de los flujos internacionales del comercio y la inversión"[95], y luego agrega que el riesgo de doble tributación como resultado de la interacción de los sistemas tributarios de dos Estados es prioridad en

[91] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017c), p. 9. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 1 de mayo de 2020.
[92] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017c), p. 13. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 1 de mayo de 2020.
[93] VALLEJO Y GUTIÉRREZ (2002), p. 19.
[94] FIGUEROA (2010) pp. 111 y 112. Disponible en: https://app-vlex-com.pucdechile.idm.oclc.org/#/search/jurisdiction:CL+content_type:4/%22doble+tributacion%22+internacional/WW/vid/318973487. Visitado el: 8 de junio de 2020.
[95] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017b – versión en español), p. 194. Disponible en https://doi.org/10.1787/9788480083980-es . Fecha de consulta: 1 de julio de 2020.

política tributaria[96]. En este sentido, con el fin de evitar la doble tributación jurídica internacional, los países que vayan a suscribir un Convenio **deben analizar, entre otros, el riesgo efectivo doble tributación en operaciones transfronterizas** que involucren a sus residentes[97]. No se trata de un riesgo posible, eventual, o incluso teórico, sino de un riesgo efectivo, real, verdadero. Por lo tanto, la doble tributación se elimina, o al menos se busca eliminar, para reducir los obstáculos tributarios que puedan afectar a los servicios transfronterizos, al comercio y a la inversión.

3.1.5. Podría incrementar la carga económica del prestador del servicio

Según fuera explicado, los cambios en la exención de IVA respecto de servicios exentos de Impuesto Adicional generan diferentes efectos, entre los cuales hemos identificado que se uniforma el tratamiento en caso de que los servicios sean prestados o utilizados en Chile, por cuanto en ambos casos, si el servicio goza de una exención de Impuesto Adicional no podrá gozar de una exención de IVA. Sin embargo, como también adelantamos, esta uniformidad solo sería conceptual, por cuanto, en virtud del cambio legislativo, servicios iguales o similares podrán tener un tratamiento tributario diferente únicamente en consideración a la residencia del prestador del servicio, lo que podría alterar la norma general de que el IVA se traslada económicamente al beneficiario.

Si comparamos un servicio de iguales o similares características que cumple con el requisito del hecho gravado con IVA y que está exento de Impuesto Adicional en virtud de una disposición legal, lo señalado es cierto, y sin perjuicio de quién sea el prestador del servicio, a contar del 1 de marzo de 2020, si el servicio es utilizado en Chile estará gravado con IVA. Por lo tanto, los beneficiarios deberán pagar un 19% más sobre tales prestaciones.

---

[96] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017c), p. 13. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en . Fecha de consulta: 1 de mayo de 2020.
[97] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017c), p. 13. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 1 de mayo de 2020.

En cambio, ante un servicio de iguales o similares características que cumple con el requisito del hecho gravado con IVA y que **no está exento de Impuesto Adicional en virtud de la ley, habrá que distinguir el tratamiento según quién sea el prestador del servicio**, por cuanto a contar del 1 de marzo de 2020, si el servicio es utilizado en Chile estará gravado con IVA solo en la medida que el prestador sea residente en un país con Convenio y las rentas del servicio califiquen como Beneficio Empresarial para tales efectos, lo que ocurrirá en la mayoría de los casos[98]. Por lo tanto, los beneficiarios deberán pagar un 19% más únicamente cuando los prestadores sean residentes en países con Convenio y la renta califique como Beneficio Empresarial, manteniéndose el valor del servicio sin IVA cuando el prestador sea residente en un país sin Convenio o cuando las rentas del servicio no califiquen como Beneficio Empresarial. Es decir, el tratamiento tributario será diferente en razón de quién sea el prestador, por tanto, **en caso de servicios iguales o similares donde sea indiferente la persona del prestador**, esta diferencia podría derivar en un incremento en la carga económica de prestadores residentes países con Convenio cuando la renta del servicio califique como Beneficio Empresarial.

Según fuera explicado al inicio de esta investigación, el IVA es un impuesto de traslación porque la carga económica del impuesto se trasladada al beneficiario del servicio. Sin embargo, tal afirmación es cuestionable cuando respecto de servicios iguales o similares, la ley obliga a incrementar en un 19% el valor de los servicios únicamente cuando son prestados residentes en un país con Convenio y la rentas de ese servicio califican como Beneficio Empresarial. Considerando **servicios iguales o similares, es esperable que los beneficiarios elijan cambiar al prestador por uno que no deba recargar IVA en sus servicios**, con el fin de no soportar la carga económica

[98] Según fuera señalado, los Convenios suscritos y vigentes con Argentina, Brasil, Colombia, Malasia y Uruguay, tienen una disposición diferente para ciertos servicios prestados desde el extranjero, que se alejan de la norma general en materia de Convenios.

que les representa el incremento de un 19% en el valor del servicio. Este efecto es especialmente esperable respecto de beneficiarios que son consumidores finales y contribuyentes de IVA que tienen exceso de crédito fiscal.

La modificación legal es reciente (menos de 6 meses), por lo tanto consideramos que no es posible comprobar empíricamente que, en ciertos casos, la carga económica del IVA que grava servicios utilizados en Chile se traslade al prestador[99]. Un análisis en tal sentido requiere analizar, desde un punto de vista económico, servicios iguales o similares prestados por extranjeros residentes en países con y sin Convenio, donde solo el residente en un país con Convenio deba incrementar el valor del servicio en un 19%, es decir, donde solo algunos prestadores deban incrementar el precio de la oferta. En tal escenario, si la demanda por servicios iguales o similares se mantiene **constante en el mercado**, pero se observa una disminución respecto de servicios prestados por residentes en un país con Convenio cuando han debido incrementar el valor de los servicios en un 19%, y como contrapartida, se observa también un aumento respecto de servicios prestados por residentes en países sin Convenio, **sería posible atribuir la disminución en la demanda de servicios prestados por residentes en un país con Convenio al cambio en la exención de IVA**.

En tales casos, si con el propósito de prevenir una disminución en la demanda de sus clientes, el prestador residente en un país con Convenio disminuye el valor del servicio, de forma tal que el beneficiario no soporte la carga económica del IVA, es plausible señalar que el prestador del servicio ha soportado económicamente el impuesto, y no el beneficiario.

Lo mismo ocurrirá, en forma menos evidente, en caso de que el prestador sufra una merma en sus consumidores sin modificar el valor del servicio, por cuanto experimentará una disminución en sus ingresos.

[99] Refuerza lo señalado que, a la fecha de entrega de esta investigación, el SII todavía no publica la Circular con instrucciones sobre la materia.

De esta forma, si bien conceptualmente el IVA es un impuesto de traslación, analizado desde un punto de vista práctico, hemos demostrado que **en ciertos casos** la carga económica la soportará indirectamente el prestador extranjero, por lo tanto si bien continúa siendo un impuesto de recargo, no sería un impuesto de traslación en esos casos.

3.2. El objetivo inicial del legislador no habría sido gravar con IVA todos los servicios utilizados en Chile exentos de Impuesto Adicional

El Proyecto de Ley que derivó en la promulgación de la Ley de Modernización, desde su inicio, propuso agregar las palabras **o utilizados** a la contra excepción a la exención de IVA que hemos venido analizando[100]. Dicha frase no fue objeto de indicaciones posteriores, por lo tanto, en esta parte el Proyecto de Ley carece de Historia de la Ley que nos pueda ayudar a dilucidar cuál fue el objetivo del legislador.

No obstante lo señalado, consideramos posible identificar el objetivo del legislador a partir de las omisiones identificadas en el Proyecto de Ley. En este sentido, es relevante tener presente que la modificación legal bajo análisis deriva en que **todos** los servicios utilizados en Chile que gocen de una exención de Impuesto Adicional, sin distinción, han pasado pasan a estar gravados con IVA en la medida en que se cumplan los requisitos del hecho gravado correspondiente. Sin embargo, este efecto no habría sido buscado intencionalmente por el legislador, sino más bien, hemos llegado al convencimiento de que sería una consecuencia aceptada.

3.2.1. El objetivo inicial fue evitar exenciones en servicios digitales

[100] Biblioteca del Congreso Nacional, Historia de la Ley N° 21.210, p. 91.

Inicialmente el legislador buscó evitar la aplicación de exenciones de impuestos respecto de servicios digitales[101] utilizados por empresas chilenas.

En su versión original, el Proyecto de Ley proponía gravar a los servicios digitales prestados por empresas extranjeras[102] en la medida que fueran utilizados en Chile. En caso de que tales servicios digitales fuesen utilizados por personas naturales, el Proyecto de Ley proponía gravarlos con un Impuesto a los Servicios Digitales o **ISD** de carácter indirecto y sustitutivo. En cambio, en caso de que tales servicios digitales fuesen utilizados en Chile empresas chilenas**,** se encontrarían gravados en Chile con el Impuesto Adicional, de acuerdo a las normas del art. 59 y siguientes de la LIR.

Por lo tanto, considerando únicamente esa modificación los servicios digitales **siempre estarían gravados con impuestos al ser utilizados en Chile por personas naturales, en cambio, al ser utilizados en Chile por personas jurídicas, considerando la redacción anterior de la exención de IVA, podía darse el caso de que el servicio digital estuviese exento de impuestos en Chile,** por estar contenido en el art. 59 de la LIR, ya que en ese caso los servicios siempre estaban exentos de IVA, sin perjuicio de estar también eventos de Impuesto Adicional.

De esta forma, en su origen, agregar las palabras **o utilizado** a la contra excepción de la exención de IVA, habría buscado limitar la aplicación de dicha exención respecto de servicios digitales utilizados por personas jurídicas, intentando así igualar el tratamiento tributario respecto de personas naturales y jurídicas, en el sentido de gravar siempre a los servicios digitales utilizados en Chile sin permitir la aplicación de exenciones, ya sea con el ISD cuando fueran utilizados por personas naturales, o alternativamente con Impuesto Adicional o IVA cuando fueran utilizados por empresas chilenas.

---

[101] Los servicios digitales (con minúscula) contenidos en el proyecto inicial son diferentes a los Servicios Digitales (con mayúscula, intentando caracterizarlo como un nombre propio) contenidos actualmente en el art. 8 letra n) de la Ley del IVA.

[102] El Proyecto de Ley inicialmente se refería a empresas extranjeras y empresas chilenas, sin hacer mención al domicilio o residencia en esta parte.

3.2.2. El alcance amplio de la contra excepción no habría sido un efecto buscado, sino una consecuencia aceptada

De acuerdo a lo señalado, actualmente el ámbito de aplicación de la contra excepción de la exención de IVA excede los Servicios Digitales, por cuanto también alcanza todos los demás servicios gravados con IVA prestados desde el extranjero y utilizados en Chile. Si bien se trata de una consecuencia aceptada, es posible sostener que ese efecto no habría sido buscado ni advertido por el legislador, por los argumentos que a continuación se exponen.

No se incluyó en el Mensaje del Proyecto de Ley

El Mensaje del Proyecto de Ley que moderniza la legislación tributaria **agrupa su contenido en tres grandes temas**. En primer lugar, las medidas pro crecimiento; en segundo lugar, las iniciativas modernizadoras, de simplificación del sistema tributario y de seguridad jurídica; y en tercer lugar, los artículos transitorios.

Dentro del segundo tema, se aprecia un apartado completo dedicado al ISD[103], que finalmente no prosperó. Sin embargo, nada se señala respecto a la modificación que hemos venido analizando en virtud de la cual **quedan gravados con IVA los todos servicios utilizados en Chile exentos de Impuesto Adicional**, en la medida que se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA.

Considerando la envergadura de los efectos que se producen con motivo de la modificación a la exención de IVA y, sumado a que el Mensaje dedica varias páginas a explicar en detalle los fundamentos de la iniciativa legal y el contenido del Proyecto de Ley [104], echamos de menos una

[103] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, p. 21.
[104] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 3 a 23.

explicación en torno a los motivos y efectos de la incorporación de las palabras **o utilizado** a la exención de IVA, o al menos una referencia expresa a que se realizará dicha modificación. Por ello, estimamos que su ausencia se justifica por cuanto el legislador no habría tenido la intención de gravar con IVA todos los servicios utilizados en Chile y exentos de Impuesto Adicional, respecto de los cuales se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA.

Ausencia de identificación y análisis de los efectos que genera gravar con IVA todos los servicios utilizados en Chile exentos de Impuesto Adicional

En forma adicional a no explicar los efectos de la modificación en el mensaje, agregamos que tampoco se identifican ni analizan los efectos de gravar con IVA **todos** los servicios utilizados en Chile y exentos de Impuesto Adicional respecto de los cuales se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA. Lo señalado, ni en el Mensaje del Proyecto de Ley ni a lo largo de su tramitación constitucional.

Al respecto, es preciso notar que, en virtud del Oficio con Indicaciones del Ejecutivo del 3 de julio de 2019[105], la versión original del Proyecto de Ley fue modificada, entre otros, eliminando la propuesta de establecer un ISD. En su reemplazo, se agregó un nuevo hecho gravado al listado del art. 8 de la LIVA referente, precisamente, a Servicios Digitales. En virtud de tales Indicaciones **se igualó el tratamiento tributario de los Servicios Digitales, en el sentido de que siempre están gravados con IVA** sin distinguir si el beneficiario es una persona natural o jurídica. No obstante, la modificación a la contra excepción de la exención de IVA se mantuvo sin cambios. Es decir, se mantuvo la modificación en virtud de la cual todos los servicios utilizados en Chile que gocen de una exención de Impuesto Adicional están gravados con IVA, en la medida que se cumplan los requisitos del hecho gravado con tal impuesto.

[105] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, p. 207.

Llama la atención la falta de discusión legislativa y análisis en torno a los efectos de gravar con IVA todos servicios no digitales utilizados en Chile, en la medida que estén exentos de Impuesto Adicional, sin considerar las características de cada uno de esos servicios ni las razones que condujeron a su establecimiento en primer lugar, por cuanto la exención de Impuesto Adicional no es resultado del azar, sino que obedece a situaciones especiales donde el legislador buscó expresamente eximir ciertos servicios de impuestos en Chile, ya sea por ley, como es el caso de las comisiones y del *software* estándar, o por aplicación de un Convenio. En consecuencia, sin perjuicio de haberse buscado una liberación de impuestos en forma expresa, con motivo de la modificación a la LIVA todos esos servicios han quedado gravados con IVA.

Incluso, podría sostenerse que la modificación es de una envergadura tal que se asimila al establecimiento de un nuevo hecho gravado. En este sentido, desde un punto de vista conceptual, para establecer un nuevo hecho gravado propiamente tal, con anterioridad a la modificación, el hecho debe haber sido de aquellos no gravados con IVA, por oposición a aquellos que están exentos de IVA, y en ese orden de ideas, estimamos que la modificación si bien tiene un alcance importante, no establecería un nuevo hecho gravado con IVA propiamente tal. **No obstante, desde un punto de vista práctico, claramente estamos en presencia de un hecho gravado inédito**, por cuanto todos servicios utilizados en Chile están afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, por lo que desde la publicación de la LIVA y hasta el 29 de febrero de 2020 siempre estuvieron exentos de IVA, aun estando exentos del Impuesto Adicional; solo a contar del 1 de marzo de 2020 han pasado a estar gravados con IVA en caso de estar exentos del Impuesto Adicional, y obviamente, si además se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA.

En este sentido, **es curioso que la modificación a la exención bajo análisis resulte en gravar con IVA servicios respecto de las cuales se**

buscó liberarlos de todo impuesto en Chile[106]. La liberación a nivel del impuesto a la renta no es producto del azar, sino que se estudió y decidió implementar, a sabiendas de la existencia de exención de IVA. En caso de que la exención de Impuesto Adicional se encuentre en la ley, se espera que sea producto de una extensa y razonada discusión legislativa, tal como fuera explicado para el caso de comisiones y *software* estándar, y en caso de que se encuentre en un Convenio, además se espera que sea fruto de una extensa y razonada negociación internacional, como se explicará más adelante.

Asimismo, llama la atención la falta de un análisis económico profundo en torno a los efectos de gravar con IVA todos servicios no digitales utilizados en Chile, en la medida que estén exentos de Impuesto Adicional. Si bien el Proyecto de Ley se refiere al comercio transfronterizo o comercio electrónico transfronterizo, tales menciones no son suficiente para estimar que, desde un inicio, el legislador comprendió el alcance amplio de la modificación.

El primer Informe de Comisión de Hacienda fue emitido del 20 de agosto de 2019 en consideración al proyecto original, es decir, considerando un ISD. Al referirse a los efectos en materia presupuestaria del Estado, explica cómo se calcula respecto del ISD, y en forma separada, señala que el Proyecto de Ley moderniza las facultades de fiscalización del SII, mejorando la regulación del comercio electrónico transfronterizo, para finalmente agregar una cuadro con el impacto en la recaudación por mayor pago de IVA, señalando en forma conjunta la estimación para la economía digital y comercio transfronterizo[107]. Podríamos pensar entonces, por la mención al comercio electrónico

[106] Nos referimos exclusivamente a los impuestos a la renta y al IVA en materia de servicios. Otros impuestos, por ejemplo de Timbres y Estampillas, Impuesto Territorial, e incluso el impuesto a la renta cuando operaciones diferentes de servicios, como por ejemplo, la ganancia de capital, quedan todos fuera de esa afirmación.

[107] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 303 a 307. El primer Informe de la Comisión de Hacienda recoge, en esta parte, el informe financiero N° 146 preparado por la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda el 23 de agosto de 2018, según se indica en el Segundo Informe de la Comisión de Hacienda, en particular, en la p. 1663, en relación a las pp. 1668 a 1672 de la Historia de la Ley citada.

transfronterizo en forma separada del ISD que el análisis económico efectuado sí tomó en consideración los efectos amplios de la modificación a la exención de IVA. Sin embargo, en el contexto de audiencias efectuadas con expertos, luego explica que el Proyecto de Ley presenta elementos relevantes, tales como ampliaciones de bases tributarias, destacando el ISD y en forma separada, mayor fiscalización en comercio transfronterizo[108]. **Pareciera ser que la mayor recaudación por comercio electrónico transfronterizo proviene de una mayor fiscalización, y no con motivo de la modificación a la exención de IVA por servicios transfronterizos en general**, lo que es curioso, ya que el primer caso se refiriere a recaudar respecto de algo que ya existe solo que no se cumple, en cambio el segundo caso, como señalamos, podría decirse que, desde un punto de vista práctico, es un nuevo hecho gravado, y en ese sentido, esperábamos una mención expresa al respecto.

Lo señalado se reitera en el segundo Informe de Comisión de Hacienda, emitido el 13 de enero de 2020, el cual se emite en relación a la versión del Proyecto de Ley luego de eliminar el ISD. Al referirse a la estimación de los efectos sobre la recaudación, señala la ampliación de bases tributarias como uno de los componentes que contribuye a un mayor ahorro, indicando que tal ampliación se debe a la boleta electrónica, a los impuestos digitales y al comercio transfronterizo[109], sin que se observen diferencias con lo señalado en el primer Informe, ni una mención especial a la modificación a la exención de IVA por servicios transfronterizos en general.

Finalmente, incluso los antecedentes numéricos contenidos en los Informes de la Comisión de Hacienda se aportan en relación a los Servicios Digitales y no en relación al efecto amplio de la modificación a la exención de IVA. En este contexto, destacamos un gráfico que demuestra que la participación de la economía digital en el PIB de Chile del ISD alcanzaría el

[108] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 350 y 351.
[109] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 1423 y 1424.

3%[110]. Asimismo, considerando el Proyecto de Ley luego de haber eliminado la propuesta de un ISD, encontramos un cuadro que señala el impacto en la recaudación del Proyecto de Ley bajo el ítem de economía digital y comercio transfronterizo, el cual, en un primer momento cifra la recaudación al año 2024 en USD 253.000.000[111], monto que se relacionaría solo con el impuesto que grava las plataformas digitales, en cuanto señala que "la Boleta Electrónica más el Impuesto a las Plataformas Digitales generará un incremento en la recaudación según el actual Director Nacional del SII, de 970 y 253 millones de dólares respectivamente…[112]". Ese monto luego se corrige hacia abajo, por cuanto en cuadros siguientes se cifra la recaudación al año 2024 en USD 241.000.000[113].

El legislador se refiere a igualar la cancha en materia de IVA, pero solo en relación a los Servicios Digitales utilizados en Chile

Se observa una única mención respecto a gravar con IVA todas las prestaciones de servicios nacionales o extranjeras, sin embargo ello ocurrió en el contexto de la discusión sobre los impuestos digitales, por lo cual consideramos difícil sostener que el legislador haya comprendido el real alcance de la modificación legal en comento, ya que **no hay un debate separado respecto de los demás servicios, los no digitales,** cuyo tratamiento tributario se modifica.

El 21 de agosto de 2019, esto es casi un año después del primer trámite constitucional, en una de las discusiones en sala del Proyecto de Ley, se hace referencia a los impuestos a las plataformas digitales y se señala que la

[110] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 381. Se reitera en el segundo Informe de la Comisión de Hacienda, en la p. 1344.
[111] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 1301.
[112] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 1478.
[113] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, pp. 1582. Se reitera en pp. 1702, 1708, 2035, 2050 y 2053. Este monto consideraría una tipo de cambio de $743, de acuerdo a lo señalado en p. 1702.

recomendación de la OCDE fue evolucionando hacia cobrar un impuesto equivalente al IVA. Luego, al referirse al Proyecto de Ley que moderniza la legislación tributaria, el diputado que tiene la palabra señala **que el proyecto iguala la cancha para todo tipo de prestaciones paguen un 19% por concepto de IVA**, sean nacionales o extranjeras[114]. Si bien podríamos pensar que hay una incipiente referencia a gravar con IVA operaciones diferentes a los Servicios Digitales, como fundamento para igualar la cancha, luego **expresa que es injusto e inequitativo que la plataforma de arriendos de departamentos Airbnb no pague IVA y que una cabaña de turismo en algún lugar del país sí lo haga, o Netflix y Spotify no paguen IVA en comparación con VTR o plataformas nacionales en general**.

De esta manera, la discusión legislativa confundiría el alcance amplio de la modificación a la exención de IVA, la cual afecta incluso a servicios no digitales, con la intención manifiesta de igualar la cancha respecto de servicios digitales, lo que se evidencia con la referencia a Airbnb, Netflix, Spotify, VTR y plataformas en general. La confusión continúa; por cuanto luego se señala que los pequeños comerciantes, es decir, "los que encontramos en la feria de los domingos, o en las plazas públicas, o en sitios para la pequeña presentación y venta de artesanías[115]", pagan IVA, mientras que quienes traen encomiendas pequeñas desde el extranjero de hasta USD 30, a través de plataformas como Amazon o Mercado Libre no pagan ese impuesto. Por lo tanto, el análisis de los efectos de la modificación de IVA se circunscribió solo a la comparación entre contribuyentes de IVA locales y plataformas digitales extranjeras, sin analizar su efecto respecto de servicios que no son digitales.

Remisión a recomendaciones OCDE

[114] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, p. 1014.
[115] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, p. 1014.

El segundo Informe de Comisión de Hacienda se refiere a los lineamientos de la OCDE, explicando que los servicios digitales prestados desde el extranjero se incorporan como un hecho gravado con IVA en el contexto de la transformación digital[116], **sin señalar que la modificación a la exención de IVA obedecería también a recomendaciones de la OCDE** respecto a servicios transfronterizos en general.

A mayor abundamiento, dicho informe evidencia que en la sesión del 17 de octubre de 2019 se cuestionó la aplicación de IVA a las plataformas digitales, por cuanto las últimas recomendaciones de la OCDE indicarían gravar la renta. En este sentido, la respuesta otorgada por el Coordinador de Política Tributaria de Ministerio de Hacienda también se refirió únicamente a las plataformas digitales, sin aludir a los demás servicios en general que han quedado gravados con IVA debido a que no pueden gozar de la exención[117].

El especialista del Ministerio de **Hacienda distingue 2 ámbitos de discusión** en economía digital; el primero es cómo gravar la economía digital con impuestos indirectos, señalando que a nivel de la OCDE hay acuerdo en que se grava con IVA, y el segundo es cómo gravar la renta, implícitamente dando a entender que se refiere también a la economía digital, señalando que esta materia está siendo estudiada por la OCDE.

Si bien la pregunta se realizó únicamente en relación a las plataformas digitales y no a los demás servicios que han quedado gravados con IVA, consideramos que era una oportunidad precisa para explicarlo. Hacemos presente que, efectivamente, el origen de los impuestos a los servicios digitales lo encontramos en la Acción 1 de BEPS, que aborda los desafíos tributarios de la economía digital[118]. Sin embargo, fundado en dicha Acción, **la OCDE también recomendó principios y mecanismos en materia de IVA**

---

[116] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, p. 1298. Recordamos que no todos los Servicios Digitales prestados a consumidores están exentos de Impuesto Adicional, sino solo aquellos prestados a personas naturales no contribuyentes de IVA.
[117] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 21.210, p. 1578.
[118] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2015). Disponible en: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020.

para operaciones transfronterizas en general[119] recomendando gravar en el país de destinación, es decir, donde se usa el servicio, como será explicado más adelante, precisión que no es efectuada ni por quien cuestiona el Informe de la Comisión de Hacienda ni por quien lo responde. Por ello, estimamos que en caso de haber tenido en cuenta el alcance amplio de la modificación a la exención de IVA, **al menos la respuesta al cuestionamiento efectuado debió explicar que son 3 los ámbitos que discute la OCDE**, agregando a los ya 2 señalados, un tercero, relativo al IVA en operaciones transfronterizas en general, sin acotarlo a la economía digital.

Entrada en vigencia de la modificación legal

La Ley N° 21.210 establece, en sus disposiciones transitorias, que las modificaciones sin una fecha de entrada en vigencia especial, tal como ocurre con la modificación de la contra excepción a la exención de IVA por servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, entran en vigencia a contar del **1 de marzo de 2020**. Sin embargo, la misma ley señala que el nuevo hecho gravado especial de IVA en Servicios Digitales, así como la norma de cambio de sujeto, entran en vigencia a contar del **1 de junio de 2020**[120], sin explicar las razones para esta diferencia en la vigencia de las modificaciones.

De esta forma, la **Ley N° 21.210 no se hace cargo del período de 3 meses entre que la ampliación de la contra excepción bajo análisis y la entrada en vigencia de la norma de cambio de sujeto**. A falta de norma especial corresponde aplicar la norma general, y en ese caso durante marzo, abril y mayo de 2020, de acuerdo a la redacción de la norma de cambio de sujeto para ese período, todos los beneficiarios no contribuyentes de IVA que

[119] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), pp. 3 y 4, y 18 a 27. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de agosto de 2020.
[120] De acuerdo a los arts. primero transitorio y vigésimo noveno transitorio de la Ley de Modernización, respectivamente.

utilizaron en Chile servicios gravados con IVA exentos de Impuesto Adicional debieron retener el IVA correspondiente.

Sin embargo, no encontramos explicación alguna en la historia de la ley para estipular una entrada en vigencia diferente de ambas disposiciones, ni para establecer un mayor nivel de cumplimiento por solo 3 meses para los beneficiarios no contribuyentes de IVA, salvo que el legislador no haya tenido en consideración el alcance amplio de la modificación al art. 12, letra E, N° 7 de la LIVA.

Se trataría de una consecuencia aceptada por el legislador

Por los motivos señalados anteriormente, el legislador no habría tenido presente el alcance amplio de la modificación a la exención de IVA, en el sentido de que resulta en gravar con IVA a todos los servicios utilizados en Chile que gocen de una exención de Impuesto Adicional, en la medida en que se cumplan los requisitos del hecho gravado con IVA.

Sin embargo, entendemos que sería una consecuencia aceptada. En este sentido, el SII ya habría identificado en forma expresa tal efecto en la Circular N° 42 de 2020, la cual se remite a la modificación a la contra excepción que hemos venido analizando, dentro de las reglas de armonización entre IVA e Impuesto Adicional en relación a los hechos gravados del art. 8 letra n) de la Ley de IVA, **refiriéndose a tal modificación en términos generales sin circunscribirla al nuevo hecho gravado relativo a los Servicios Digitales** y señalando que tal referencia se debe entender sin perjuicio de las instrucciones que se impartan en otras circulares.

Por los motivos aquí expuestos, nos queda la duda respecto a si el legislador o el SII[121] limitarán el alcance de la aplicación de IVA respecto de servicios utilizados en Chile.

[121] Si bien el SII no se encuentra facultado para establecer, modificar o eliminar tributos, es posible encontrar en la jurisprudencia administrativa Circulares donde lo instruido va más allá

3.2.3. La nueva contra excepción sería extraterritorial

Anteriormente señalamos que el Estado tiene soberanía fiscal, la cual se exterioriza en la potestad tributaria. Si bien dicha potestad tributaria reconoce límites internos y externos, tales límites son, lógicamente, delineados dentro de su ámbito de aplicación. Por lo tanto, estimamos que la modificación a la contra excepción sería un caso de extraterritorialidad del impuesto.

El principio de territorialidad está consagrado en el Código Civil, en cuanto establece que **la ley es obligatoria para los habitantes de Chile,** sin perjuicio de que sean extranjeros, y que los bienes situados en el país se sujetan a las leyes chilenas, no obstante la nacionalidad o residencia de sus dueños[122]. Lo señalado ha sido interpretado por la doctrina, en materia tributaria, como que la potestad tributaria puede ser ejercida por el Estado solo respecto de aquellos bienes o personas que se encuentren dentro de la jurisdicción del Estado.

En este sentido, el principio de territorialidad sería una consecuencia de la convivencia dentro de la comunidad internacional, de forma tal que **los Estados que no pueden establecer impuestos sobre rentas que se generan en otro Estado y que pertenezcan a ciudadanos de otros Estados, ya que ello implicaría actuar fuera de su territorio[123]**. **Sin embargo, la modificación a la exención de IVA grava precisamente a personas que no tienen conexión con Chile**; no son habitantes del país ni se encuentran gravados con IVA en atención a sus bienes. Por lo tanto, el IVA que grava los servicios prestados desde el extranjero, por prestadores residentes o domiciliados en el extranjero, sería extraterritorial, por cuanto carecen de un factor de conexión con Chile; no se observa un factor de

---

de la mera interpretación. Por ejemplo, según se explicará en el punto 3.3.2 siguiente, en el caso de la Circular N° 42, del 11 de junio de 2020.

[122] DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 1 de 2000, arts. 14 y 16 inc. primero.

[123] VERGARA (2013) p. 66.

conexión objetivo (el servicio no se presta en Chile) ni un factor de conexión subjetivo (el prestador del servicio no tiene domicilio ni residencia en Chile).

Es preciso comentar que si bien, desde su inicio la LIVA grava los servicios utilizados en Chile con IVA, en la práctica **ello jamás ocurría**, por cuanto todos los servicios prestados en el extranjero están afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, y sin perjuicio de estar exentos del Impuesto Adicional, hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley de Modernización, **siempre gozaban de la exención de IVA** del art. 12, letra E, N° 7.

Adicionalmente, con motivo de la norma de cambio de sujeto, toda vez que el servicio sea prestado a un beneficiario no contribuyente de IVA, el prestador extranjero se encontrará sujeto a obligaciones de cumplimiento tributario. Lo señalado es relevante, por cuanto al carecer de un factor de conexión territorial, resultará difícil exigir en forma efectiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La extraterritorialidad es aún más evidente respecto de los Servicios Digitales utilizados en Chile, por cuanto la LIVA establece una presunción de utilización incorporada por la Ley de Modernización solo para esos servicios[124]. Si bien los Servicios Digitales no son materia de esta investigación, un breve análisis práctico de las presunciones de utilización en territorio nacional es útil para comprender el alcance de la extraterritorialidad del IVA. En este sentido, si una persona natural no contribuyente de IVA viaja de vacaciones al extranjero y, estando fuera de Chile, contrata **cualquier Servicio Digital** con su tarjeta bancaria emitida en Chile y cuya dirección de facturación está Chile, el servicio contratado se resumirá utilizado en Chile, y por lo tanto, estará

[124] Dicha presunción se agregó como un nuevo inc. tercero al art. 5 de la LIVA, y establece que el servicio se presume utilizado en el territorio nacional si se cumplen al menos 2 de los siguientes requisitos: (i) que **la dirección IP** del dispositivo utilizado por el usuario indique que se encuentra en Chile o así lo señale otro mecanismo de geolocalización; (ii) que el **medio de pago** con el cual se realiza el pago se encuentre registrado o emitido en Chile; (iii) que el **domicilio de facturación** o de emisión de comprobantes de pago indicado por el usuario se ubique en Chile; o (iv) que la **tarjeta SIM** del celular donde se recibe el servicio tenga a Chile como código de país.

gravado con IVA. **Debido a que el beneficiario es un no contribuyente de IVA, en virtud del art. 11 letra e) de la LIVA se gatillan obligaciones de cumplimiento tributario en Chile para el prestador extranjero**, quien, si no presta servicios en forma regular a domiciliados o residentes en Chile, probablemente ignore las obligaciones tributarias que la prestación de ese servicio implica. Recordemos que la LIVA no requiere habitualidad para calificar a una persona como prestador de servicios, por lo que **una sola prestación gravada con IVA por parte de ese no residente ni domiciliado en Chile** bastaría para verse en la obligación de registrarse en el régimen simplificado de IVA, sin perjuicio de no tener otro factor de conexión con Chile y, llevado al extremo, solo haber prestado una vez un Servicio Digital a una persona natural con domicilio o residencia en Chile. En este caso, nuevamente nos preguntamos cómo el SII exigirá el cumplimiento tributario.

En todo caso, no sería la primera vez que Chile aplica un impuesto calificado por la doctrina como extraterritorial. Es posible observar en la legislación chilena diferentes casos de extraterritorialidad en materia de impuestos; por ejemplo, el Impuesto Adicional por servicios prestados en el extranjero grava rentas de fuente extranjera que pertenecen a personas sin residencia ni domicilio en Chile, fundado en que la fuente pagadora está localizada en Chile. Lo señalado es aún más evidente en el caso del Impuesto Adicional por enajenaciones indirectas, donde la conexión con Chile se argumentaría en que la renta de la enajenación de un bien situado en el extranjero provendría, al menos en parte, de un activo subyacente ubicado en el país[125]. Sin embargo, en tales casos la LIR establece escenarios donde la responsabilidad del pago de impuesto finalmente recae en la entidad chilena o en el propietario de la entidad chilena[126], por lo tanto, se mantiene la interrogante de cómo el SII exigirá el cumplimiento tributario en materia de IVA respecto de prestadores sin residencia ni domicilio en Chile, o si se limitará la

[125] VERGARA (2013) p. 69.
[126] De acuerdo a los arts. 58 N° 3, 74 N° 4 y 83 de la LIR.

aplicación del IVA en servicios utilizados en Chile y exentos de Impuesto Adicional en situaciones como el caso extremo señalado.

3.3. ANÁLISIS DEL IVA QUE GRAVA A PRESTADORES EXTRANJEROS

Para entender a cabalidad los efectos de la modificación a la contra excepción de IVA en comento, consideramos relevante revisar los elementos del IVA en Chile en general, para luego analizar si tales elementos se encuentran presentes en el IVA que grava los servicios utilizados en Chile en particular. Adelantamos que ello no ocurriría, por lo que también revisamos los elementos del Impuesto Adicional, y finalmente, estudiamos la posibilidad de recalificar el IVA que grava los servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta, similar al Impuesto Adicional.

3.3.1. Elementos del IVA en Chile

El IVA se caracteriza por ser un **impuesto indirecto**. En este sentido, el SII define los impuestos indirectos como aquellos que se aplican "…por el uso de la riqueza sobre las personas y, por lo tanto, indirectamente. Los impuestos son indirectos sobre las ventas, la propiedad, el alcohol, las importaciones, la gasolina, etc.[127]". Por otro lado, los impuestos indirectos han sido definidos en la doctrina como aquellos que gravan los gastos de consumo y producción, y se subdividen en impuestos sobre los actos y en impuestos sobre el consumo. Es decir, gravan la transacción, sin tener en consideración a la persona que interviene[128]. Desde un punto de vista conceptual, según fuera señalado al inicio de esta investigación, el IVA en Chile es un impuesto

[127] Definición recopilada de la página web del SII. Disponible en: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm. Fecha de consulta: 10 de junio de 2020.

[128] YÁÑEZ (2014), pp. 223 a 225. Disponible en: https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41081. Visitado el: 6 de junio de 2020.

al consumo que grava todas las etapas del proceso de comercialización (multifásico), que permite deducir el impuesto soportado del impuesto a pagar (no acumulativo), por lo que es relevante identificar el mayor valor en la operación, para lo cual se comparan las compras y ventas en un período determinado (sistema financiero), comparando así el impuesto soportado en la compra o servicio y rebajándolo del impuesto que grava la venta o servicio prestado (impuesto contra impuesto)[129]. Lo señalado describe precisamente el mecanismo de débito y crédito contemplado en la LIVA[130].

Luego, desde un punto de vista práctico identificamos como elementos característicos del IVA que: (1) es un impuesto que aplica en conjunto con el impuesto a la renta, (2) es un impuesto al valor agregado que contablemente aplica sobre una base imponible líquida, (3) aplica sobre base devengada, y (4) es un impuesto de traslación o recargo.

En primer lugar, decimos que **aplica en conjunto al impuesto a la renta** por cuanto, por regla general, la aplicación de uno no excluye a la aplicación del otro.

En segundo lugar, decimos que es un **impuesto al valor agregado**, ya que grava todas las etapas del proceso de comercialización, es decir todas las ventas y todos los servicios en la medida que se cumplan los requisitos para ello, sin distinguir si fue gravado con anterioridad. Al respecto, si bien la base imponible corresponde al valor de la operación[131], **contablemente aplicaría sobre una base imponible líquida**, por cuanto el prestador de servicios puede imputar al débito fiscal que grave la operación, el crédito fiscal que genere en la importación o adquisición de bienes o en la utilización de servicios en la medida que se cumplan los requisitos legales para ello[132], es decir, grava solamente el valor agregado en etapa de comercialización.

---

[129] VERGARA (2009), pp. 9 a 15.
[130] De acuerdo a los arts. 20, 23 y ss. de la LIVA.
[131] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 9 letra a)
[132] DECRETO LEY N° 825 de 1974, arts. 15, y 20 y ss.

En tercer lugar, el IVA **aplicaría sobre base devengada**, ya que en el caso de prestaciones de servicios se devenga en la fecha de emisión de la factura o boleta, y solo en forma excepcional cuando no se hubieren emitido facturas o boletas o cuando no corresponda emitirlas, el IVA se devenga sobre base percibida en la fecha en que la remuneración se percibe o pone a disposición de quien presta el servicio[133].

Finalmente, en cuarto lugar el IVA **es un impuesto de traslación o recargo,** por cuanto la carga económica **se traslada** al beneficiario de servicio, quien deberá soportar el impuesto en su patrimonio, y **se recarga** al precio o valor correspondiente; así lo ha señalado el SII[134]. Cabe destacar que el elemento de traslación no sería unánime en la doctrina, por cuanto dicha característica también podría estar presente en los impuestos directos, dependiendo de las características del mercado y de la elasticidad de la oferta y demanda[135]. Al respecto, señalamos que sin perjuicio de que la traslación económica pueda ser discutida a nivel doctrinario, es indudable que se trata de un impuesto de recargo, ya que por mandato expreso de la LIVA, este impuesto se traslada al beneficiario del servicio mediante el recargo del impuesto en el precio[136].

3.3.2. Elementos del IVA que grava servicios utilizados en Chile

Para identificar los elementos del IVA en servicios utilizados en Chile, es preciso distinguir dos situaciones en relación al cumplimiento tributario, por cuanto dependiendo de la situación en la que nos encontremos, los elementos podrán ser diferentes.

---

[133] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 9 letra a) y DECRETO N° 55 de 1977, art. 15 inc. tercero.
[134] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1773 (20 de julio de 2012).
[135] YÁÑEZ (2014), pp. 223 a 225. Disponible en: https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41081. Visitado el: 6 de junio de 2020.
[136] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 69.

Primera situación: cuando opera la norma de cambio de sujeto.

La Ley de Modernización modifica la LIVA, haciendo parte del cumplimiento tributario al prestador extranjero, salvo que el beneficiario sea un contribuyente de IVA (denominado en doctrina como *business to business* o B2B[137]), en cuyo caso opera la norma de cambio de sujeto, es decir**, el beneficiario del servicio será quien deba cumplir** con las obligaciones tributarias en materia de IVA[138].

A continuación analizamos los elementos del IVA en general en contraste con los elementos presentes en el IVA que grava servicios utilizados en Chile cuando opera la norma de cambio de sujeto.

En primer lugar, el IVA no aplica en conjunto con el impuesto a la renta, ya que por mandato legal expreso[139], si respecto de un servicio aplica efectivamente el Impuesto Adicional, estará exento de IVA, y si está exento de Impuesto Adicional, estará gravado con IVA, por lo que el IVA pasaría a ser un **impuesto único** en este caso.

En segundo lugar, no es un impuesto al valor agregado, ya que no afecta todas las etapas de comercialización del servicio, por cuanto el IVA no gravará las etapas prestadas y utilizadas fuera de Chile, y en consecuencia, no se observan situaciones prácticas en las cuales un prestador extranjero por servicios prestados desde el extranjero pueda generar crédito fiscal en Chile. Por lo tanto, en este caso el IVA aplica sobre una **base imponible bruta**.

En tercer lugar, el IVA sí aplica sobre **base devengada**, ya que el beneficiario del servicio estará obligado a emitir facturas o boletas.

En cuarto lugar, el IVA sí es un impuesto de **traslación o recargo**, por cuanto el beneficiario del servicio estará obligado a recargar el impuesto

[137] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), p. 42. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[138] SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Resolución Exenta N° 67 (25 de junio de 2020).
[139] En virtud de lo dispuesto en el Art. 12, letra E, N° 7 de la Ley del IVA.

cuando emita el correspondiente documento tributario y será el beneficiario quien, en principio, lo soporte económicamente.

Por lo tanto, cuando opera la norma de cambio de sujeto, el IVA que grava los servicios utilizados en Chile **se distingue** del IVA en general, por cuanto (1) **sería un impuesto único** y (2) **no sería un impuesto al valor agregado, aplicando sobre base bruta.** En cambio, comparte los elementos de (3) aplicar sobre base devengada y (4) ser un impuesto de traslación o recargo.

Segunda situación: registro obligatorio, o registro voluntario cuando el prestador extranjero sí se inscribe.

Según explicamos, la Ley de Modernización modifica la LIVA, haciendo parte del cumplimiento tributario al prestador extranjero cuando el beneficiario del servicio es una persona natural o jurídica no contribuyente de IVA (denominado en doctrina como *business to consumer* o B2C[140]). Con el fin de facilitar el cumplimiento tributario, se incorpora también un régimen simplificado de registro, declaración y pago de IVA para prestadores extranjeros, el cual es voluntario en algunos casos y mandatorio en otros.

Es preciso señalar que, de acuerdo a la LIVA, el registro en el régimen simplificado **solo es obligatorio para prestadores extranjeros que presten Servicios Digitales utilizados en Chile a personas naturales no contribuyentes de IVA**, siendo voluntario para los prestadores extranjeros respecto de otros servicios utilizados por personas naturales no contribuyentes de IVA[141]. Sin embargo, yendo en contra de lo que establece la ley, **el SII extendió la aplicación del régimen simplificado en forma obligatoria** para los prestadores extranjeros respecto de Servicios Digitales utilizados por personas jurídicas no contribuyentes de IVA, **y en forma voluntaria** para los

[140] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), p. 42. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[141] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 35 A.

prestadores extranjeros respecto de otros servicios utilizados por personas jurídicas no contribuyentes de IVA[142]. Es decir, el SII considera que es obligatorio en el caso de los Servicios Digitales cuando el beneficiario sea un no contribuyente de IVA (persona natural o jurídica) y voluntario en el caso de los demás servicios utilizados en Chile el beneficiario sea no contribuyente de IVA (persona natural o jurídica). Advertimos desde ya una dificultad práctica en cuanto a hacer valer el cumplimiento del registro obligatorio cuando así lo establece el SII, por cuanto los obligados serían personas que carecen de un factor de conexión con Chile. Asimismo, hacemos presente que **la facultad interpretativa del SII no permite creación de derecho**, ya que principio de legalidad, "no tolera que a través de un acto administrativo se altere lo discutido y resuelto por el Congreso, cuando nuestra sociedad ha radicado en el legislador la facultad de establecer los tributos. En consecuencia, los actos inferiores a una ley no deben alterar lo que se ha decidido dentro de un procedimiento reglado por nuestra carta fundamental, porque ello violenta la legitimidad del sistema impositivo, en consideración a que la potestad tributaria es una expresión de la soberanía, que solamente puede ser ejercida por el legislador en la forma prescrita en la Constitución[143]."

A continuación analizamos los elementos del IVA en general en contraste con los elementos presentes en el IVA que grava servicios utilizados en Chile cuando el prestador se ha enrolado en el régimen simplificado de IVA.

En primer lugar, al igual que en el caso anterior, el IVA no aplica en conjunto con el Impuesto Adicional, por lo que el IVA sería un **impuesto único**. Asimismo, en segundo lugar señalamos que tampoco es un impuesto al valor agregado, ya que no afecta todas las etapas de comercialización del servicio,

[142] De acuerdo a lo instruido por el SII mediante la Circular N° 42 del 11 de junio de 2020, en relación a la Resolución Exenta N° 55 del 20 de mayo de 2020.

[143] VERGARA (2009), p. 58. Disponible en: https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41087/42632. Visitado el 25 de junio de 2020.

y además en este caso la misma ley prohíbe la utilización de crédito fiscal[144], por lo tanto aplica sobre una **base imponible bruta**.

En tercer lugar, a diferencia del caso anterior, en esta situación el IVA aplica sobre **base percibida**, ya que por una disposición legal expresa el prestador del servicio está liberado de emitir documentos tributarios por sus obligaciones, debiendo recargar al valor del servicio un 19% correspondiente al IVA y luego solamente declarar y pagar la suma de los impuestos recargados por los servicios prestados en el período[145].

Finalmente, en cuarto lugar, es indudable que se trata de un **impuesto de recargo**, por cuanto el IVA se recarga al precio o valor por disposición legal expresa. No obstante, según explicamos en el punto 3.1.5. anterior, desde un punto económico, sobre todo por tratarse de servicios B2C, **es posible que el impuesto no siempre se traslade económicamente** al beneficiario, sino que derive en una mayor carga económica para el prestador extranjero.

Por lo tanto, cuando el beneficiario se ha enrolado en el régimen simplificado, el IVA que grava los servicios utilizados en Chile **se distingue** casi completamente del IVA en general, por cuanto (1) **sería un impuesto único**, (2) **no sería un impuesto al valor agregado, aplicando sobre base bruta** y (3) aplica sobre base devengada. Si bien comparte el elemento de ser (4) un impuesto de recargo, en ciertos casos podría no ser un impuesto de traslación.

Tercera situación: cuando el registro es voluntario y el prestador extranjero no se inscribe

Según explicamos, ley de Modernización modifica la LIVA, haciendo parte del cumplimiento tributario al prestador extranjero en servicios B2C. Si bien, con el fin de facilitar el cumplimiento tributario se incorpora también un

[144] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 35 C.
[145] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 35 D, en relación a SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Resolución Exenta N° 67 (25 de junio de 2020).

régimen simplificado de registro, declaración y pago de IVA para prestadores extranjeros, cuando es voluntario, puede ocurrir que el prestado no se enrole.

Es preciso señalar que, de acuerdo a la LIVA, el registro en el régimen simplificado es voluntario para los prestadores extranjeros respecto de otros servicios utilizados por personas naturales no contribuyentes de IVA[146]. Sin embargo considerando las instrucciones del SII, también sería voluntario cuando el beneficiario sea una persona natural o jurídica no contribuyente de IVA y no se trate de Servicios Digitales.

A continuación analizamos los elementos del IVA en general en contraste con los elementos presentes en el IVA que grava servicios utilizados en Chile cuando el prestador no se inscribe en el régimen simplificado.

En primer lugar, al igual que en el caso anterior, el IVA no aplica en conjunto con el Impuesto Adicional, por lo que el IVA sería un **impuesto único**. Asimismo. En segundo lugar señalamos que tampoco no es un impuesto al valor agregado, ya que no afecta todas las etapas de comercialización del servicio. En este caso, debido a que el IVA no gravará las etapas prestadas y utilizadas fuera de Chile, y en consecuencia, no se observan situaciones prácticas en las cuales un prestador extranjero por servicios prestados desde el extranjero pueda generar crédito fiscal en Chile. Por lo tanto, en este caso el IVA aplica sobre una **base imponible bruta**.

En tercer lugar, al igual que en la primera situación, el IVA aplicará sobre **base devengada**, ya que el beneficiario del servicio estaría obligado a emitir facturas o boletas, por cuanto queda sujeto a la norma general del IVA. No obstante, advertimos que de momento, no habría claridad respecto al cumplimiento y fiscalización del impuesto cuando el prestador extranjero no se enrole en el régimen simplificado de IVA. Asimismo, prevemos una difícil aplicación práctica y fiscalización[147].

---

[146] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 35 A.

[147] El SII aun no emite instrucciones sobre el cumplimiento tributario en este caso. Solo se limitó a señalar que si el prestador extranjero no se ha inscrito en el régimen simplificado de IVA no significa que se libere de su obligación de pagar el impuesto, pudiendo el SII hacer uso

Finalmente, en cuarto lugar, en forma similar a la segunda situación lugar, también es evidente que se trata de un **impuesto recargo**, por cuanto el prestador del servicio estará obligado a recargar el impuesto cuando emita el correspondiente documento tributario y será el beneficiario quien, en principio, lo soporte económicamente, sin embargo, como explicamos, desde un punto económico, sobre todo por tratarse de servicios B2C, **es posible que el impuesto no siempre se traslade económicamente al beneficiario**, sino que derive en una mayor carga económica para el prestador extranjero.

Por lo tanto, cuando el registro es voluntario y el prestador no se inscribe, el IVA que grava los servicios utilizados en Chile **se distingue** del IVA en general, por cuanto (1) **sería un impuesto único** y (2) **no sería un impuesto al valor agregado, aplicando sobre base bruta.** En cambio, comparte los elementos de (3) aplicar sobre base devengada y (4) ser un impuesto de traslación o recargo, con la prevención señalada en cuanto a la característica de traslación.

3.3.3. Elementos de los impuestos a la renta en Chile en general y del Impuesto Adicional en particular

Los impuestos a la renta se caracterizan por ser **impuestos directos**. En este sentido, el SII define los impuestos directos como aquellos que se aplican "…directamente al titular de la renta o riquezas que los paga, de manera que se puede reconocer quién lo pagó y su monto. Dentro de los impuestos directos están aquellos contemplados en la Ley de la Renta, como

---

de su facultad de fiscalización para determinar el impuesto aplicable, reajuste, intereses y multas. Entendemos que aplicaría la norma general; en este sentido, se acuerdo a los artículos 51, 53, 55, 59 y ss., 64 y ss., y 69 de la Ley del IVA, los prestadores de servicios gravados con IVA deben solicitar su inscripción en el RUT, iniciar actividades, emitir el documento tributario que corresponda, sea una factura o una boleta, recargando el impuesto, declararlo y pagarlo, y llevar los libros y registros que la ley señala. Sin embargo, es una situación inédita en nuestra legislación, por cuanto los prestadores extranjeros nunca habían sido considerados sujetos del impuesto en materia de IVA, y presenta dificultades de exigibilidad, ya que el obligado al cumplimiento tributario carece de factores de conexión con Chile.

los impuestos a las utilidades de las empresas o los impuestos personales"[148]. Por otro lado, los impuestos directos han sido definidos en la doctrina como aquellos que gravan directamente las fuentes de la riqueza, de la propiedad o de la renta, y se subdividen en impuestos personales y en impuestos reales. Es decir, gravan la renta o patrimonio teniendo en consideración a la persona que interviene o una cosa en particular[149].

Dentro de los impuestos a la renta, nos interesa en particular el Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR.

Luego, desde un punto de vista práctico identificamos como elementos característicos del Impuesto Adicional que: (1) es un impuesto único, (2) se aplica sobre una base imponible bruta, (3) aplica sobre base percibida, y (4) es un impuesto de retención.

En primer lugar, decimos que es un **impuesto único** en virtud del texto expreso del art. 59 inc. final de la LIR.

En segundo lugar, decimos que aplica sobre una **base imponible bruta**, por cuanto grava el pago o abono en cuenta efectuado al no residente ni domiciliado en Chile, sin permitir deducción alguna.

En tercer lugar, el Impuesto Adicional **aplica sobre base percibida,** por cuanto el impuesto se devenga al producirse el pago o puesta a disposición de un no residente o no domiciliado en Chile[150].

Finalmente, en cuarto lugar el Impuesto Adicional es un **impuesto de retención**, por cuanto un tercero ajeno a la obligación tributaria debe retener el impuesto[151] y es quien debe determinarlo y luego pagarlo[152].

---

[148] Definición recopilada de la página web del SII. Disponible en: http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_i.htm. Fecha de consulta: 10 de junio de 2020.

[149] YÁÑEZ (2014), pp. 223 y 224. Disponible en: https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41081. Visitado el: 6 de junio de 2020.

[150] CUEVAS Y VILLALÓN, (2013), p. 20. Disponible en: https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41086. Visitado el: 31 de julio de 2020.

[151] DECRETO LEY N° 824 de 1974, art. 74 N° 4.

[152] VERGARA (2013) p. 60.

3.3.4. Recalificación del IVA que grava servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta

Si comparamos los elementos IVA que grava los servicios utilizados en territorio nacional con los elementos del IVA en general y con los elementos del Impuesto Adicional, pareciera ser que el primero tiene más similitudes con el Impuesto Adicional que del IVA en general.

Cuando opera la norma de **cambio de sujeto**, el IVA que grava los servicios prestados desde el extranjero se asemejaría al Impuesto Adicional por: (1) tener la forma de un impuesto único, y (2) aplicar sobre una base imponible bruta. En cambio, se asemejaría al IVA en general por: (3) aplicar sobre base devengada y (4) ser un impuesto de traslación o recargo. Sin embargo, al igual que el Impuesto Adicional, agregamos que en este caso, (5) el IVA se transformaría en un impuesto de retención, ya que el beneficiario del servicio, quien es un tercero ajeno a la obligación tributaria, pasa a ser el agente retenedor del impuesto por mandato legal[153].

Luego, cuando el prestador **se inscribe en el registro** (voluntario u obligatorio), el IVA que grava los servicios prestados desde el extranjero se asemejaría más bien al Impuesto Adicional por: (1) tener la forma de un impuesto único; (2) aplicar sobre una base imponible bruta; y (3) aplicar sobre base percibida. En este sentido, solo se asemejaría al IVA en general por (4) ser un impuesto de recargo, y según explicamos, no siempre sería un impuesto de traslación.

Finalmente, cuando el prestador **no se inscribe** en el registro, el IVA que grava los servicios prestados desde el extranjero también se asemejaría más bien al Impuesto Adicional por: (1) tener la forma de un impuesto único; (2) aplicar sobre una base imponible bruta; y (3) aplicar sobre base devengada.

[153] DECRETO LEY N° 825 de 1974, art. 10 inc. segundo.

En este sentido, solo se asemejaría al IVA en general por (4) ser un impuesto de recargo, y en algunos casos, de traslación.

Considerando lo expuesto, **nos preguntamos si es posible recalificar al IVA que grava a los servicios prestados desde el extranjero como un impuesto a la renta, en particular como uno similar al Impuesto Adicional**, ya que dicho gravamen presenta más elementos que son característicos de Impuesto Adicional y, por otro lado, carece de elementos característicos del IVA en general.

*Argumentos **en favor** de recalificar el IVA como un impuesto a la renta*

En primer lugar, el IVA que grava los servicios utilizados en Chile presenta la mayoría de los elementos del Impuesto Adicional, esto es, ser un impuesto único, aplicar sobre una base imponible bruta y en ciertos casos aplicar sobre base percibida, y en ciertos casos ser un impuesto de retención. En este sentido, si un impuesto tiene la apariencia y los elementos que caracterizan a un determinado tipo de impuestos (Impuesto Adicional), y por otro lado, carece de los elementos que caracterizan a otro tipo de impuestos (IVA), sin perjuicio de su denominación, debiese dársele el tratamiento de los primeros, por cuanto la denominación obedecería a un aspecto formal y no a la esencia del tributo.

En segundo lugar, la nueva redacción de la exención de IVA podría provocar conflictos a nivel de derecho internacional, por cuanto estaríamos frente a una extraterritorialidad del impuesto, según fuera explicado, y porque se vulnerarían los compromisos adquiridos por Chile mediante la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación y de la Convención de Viena.

Respecto a los **Convenios** suscritos por Chile actualmente vigentes, según fuera explicado, la negociación de los mismos tiene en cuenta, entre

otros, el riesgo efectivo doble tributación[154], por lo tanto, por un lado, la modificación que introduce la Ley de Modernización a la exención de IVA viene en cambiar las reglas del juego que tuvieron en consideración los Estados que suscribieron Convenios con Chile, y por el otro, **la exención de Impuesto Adicional se acordó sin perjuicio de la exención de IVA,** en tanto, en la mayoría de los casos[155], la potestad tributaria de Chile se limitó en forma total en relación a servicios prestados desde el extranjero, sin supeditarla a la aplicación efectiva del IVA.

En particular, Chile renunció a parte de su soberanía fiscal, limitando su potestad tributaria a nivel de impuestos a la renta por servicios prestados en el extranjero. **Sin embargo, con motivo de la modificación a la exención de IVA, en forma unilateral, Chile crea una alternativa que revive esa soberanía fiscal mediante un subterfugio lingüístico, disfrazando como IVA un tributo que tiene características del Impuesto Adicional y que carece de los elementos del IVA**, no obstante la renuncia señalada. Lo mencionado no deja de ser preocupante, si consideramos que, además de la modificación materia de esta investigación, hubo otra en el año 2013 por medio de la cual que se introdujo la primera limitación a la exención de IVA en relación a servicios prestados en el extranjero y exentos de Impuesto Adicional. Por lo tanto, estas modificaciones podrían interpretarse como una señal negativa de que, en Chile, las condiciones que tengan a la vista para suscribir un Convenio pueden cambiar en cualquier momento.

Cabe recordar que, de acuerdo al artículo 2, **los Convenios aplican sobre los impuestos establecidos en la LIR, y sobre impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga que se establezcan con posterioridad** a la firma del Convenio **y se añadan a los actuales o los**

[154] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017c), p. 13. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 1 de mayo de 2020.
[155] Según lo explicado, los Convenios suscritos y vigentes con Argentina, Brasil, Colombia, Malasia y Uruguay, tienen una disposición diferente para cierto tipo de servicios prestados desde el extranjero, que se alejan de la norma general en materia de Convenios.

sustituyan. Por lo que un tercer argumento se fundamentaría en el texto mismo del Convenio, el cual, para determinar si un impuesto se encuentra amparado en el Convenio, exigiría analizar su naturaleza idéntica o sustancialmente análoga al impuesto a la renta y si se añaden o sustituyen a los impuestos considerados a la firma del Convenio. En este sentido, los Convenios pudieron limitar los impuestos cubiertos únicamente a aquellos contenidos en la LIR, sin embargo la norma dispone otro criterio, el cual, como dijimos, exige analizar su naturaleza, y en este sentido, es posible sostener que el IVA que grava servicios utilizados en Chile tendría naturaleza idéntica o sustancialmente análoga al Impuesto Adicional, que es un impuesto a la renta, e incluso que reemplazaría al Impuesto Adicional, por cuanto si aplica el IVA no aplica el Impuesto Adicional, y viceversa.

Un último argumento para recalificar el IVA que grava los servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta sería respetar el Convenio a la luz de la **Convención de Viena**, por cuanto los tratados internacionales se rigen por ella. En este sentido, la Convención de Viena consagra el principio de *pacta sunt servanda*, en virtud del cual **todo tratado internacional vigente obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe, así como también los tratados internacionales deben interpretarse de buena fe, teniendo en cuenta su objeto y su fin**, y una parte **no puede invocar su derecho interno para justificar el incumplimiento** de un tratado. Lo señalado, en virtud del la Parte III, Sección Primera, N° 26, 27 y 31.3 de la Convención[156].

En este sentido, los Convenios suscritos por Chile solamente se refieren al impuesto a la renta, por lo que excluyen implícitamente a cualquier otro impuesto, tal como el IVA. Asimismo, Chile solo habría renunciado a parte de su soberanía fiscal en materia de impuesto a la renta y no de IVA. Sin embargo, como hemos explicado, el IVA que grava los servicios utilizados en Chile sería,

[156] CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS, Viena, (23 de mayo de 1969). Disponible en: https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/Convencion_Viena.pdf Fecha de consulta: 1 de agosto de 2020.

esencialmente, un impuesto directo a la renta y no un impuesto indirecto sobre el consumo. Por lo tanto, no recalificar al IVA grava los servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta impediría que se beneficie de las disposiciones del Convenio, vulnerando así el principio de la buena fe señalado.

*Argumentos **en contra** de recalificar el IVA como un impuesto a la renta*

Los argumentos en favor de recalificar el IVA podrían ser aceptados desde un punto de vista teórico, sin embargo enfrentan un **problema práctico** no menor.

Recordemos que Chile tiene soberanía fiscal, la cual se exterioriza en la potestad tributaria, cuyo límite interno se encuentra en nuestra Carta Magna. Por lo tanto, si bien es posible cuestionar desde un punto de vista teórico la calificación como IVA de impuesto que grava los servicios utilizados en Chile cuando gozan de una exención de Impuesto Adicional, consideramos difícil una recalificación del impuesto a nivel legislativo sin que exista una modificación a la exención de IVA bajo análisis, por cuanto su establecimiento obedece a la manifestación de la soberanía fiscal del Estado de Chile. En este sentido, el principio de legalidad en materia tributaria señala que los impuestos son materia de derecho estricto, en cuanto su aplicación requiere de una ley expresa, de forma tal que las hipótesis y las consecuencias jurídicas de los impuestos están establecidas en la ley, y la administración tributaria no puede definir el núcleo de la hipótesis tributaria[157].

Asimismo, la señalada vulneración a la buena fe no sería tal por cuanto, como se explicará más adelante, la modificación a la exención de IVA también obedece a recomendaciones de la OCDE en materia de IVA respecto de servicios transfronterizos. Adicionalmente, se podría desvirtuar ese argumento

[157] PÉREZ (2018), pp 62 y 63. Disponible en: https://derecho.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2020/06/Anuario-Derecho-Tributario-2018.pdf. Visitado el: 4 de agosto de 2020.

señalando que la aplicación del principio de buena fe requiere estar dentro del ámbito de aplicación del Convenio, y el IVA no cumpliría ese requisito. En este sentido, sin perjuicio de un eventual cuestionamiento a nivel doctrinario, la modificación legal obedecería a la aplicación de directrices de la OCDE en materia de IVA, en base a la Acción 1 de BEPS como norma anti abuso y por lo que **no obedecería a una aplicación antojadiza de tales directrices por parte de Chile, sino a una postura a nivel global en materia de IVA**, impulsada por la OCDE, con el fin de evitar la erosión de la base imponible[158].

Finalmente, un tercer argumento en contra, sería sostener que el IVA no es un impuesto a la renta establecido en la LIR ni un impuesto de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga a los primeros establecido con posterioridad a la firma de los Convenios sería diferente a un impuesto a la renta, ya que el IVA grava el consumo y no la renta, y no se establecería con posterioridad a la firma de los Convenios, por cuanto la LIVA fue publicada en 1974 y el primer Convenio firmado de aquellos vigentes es del año 1999[159].

Opinión del investigador

Desde un punto de vista conceptual, estimamos que sería posible recalificar el IVA que grava los servicios prestados desde el extranjero por todos los argumentos señalados, a los cuales nos remitimos.

Respecto al argumento en contra que señala que para aplicar el principio de la buena fe presente en todos los Convenios hay que estar dentro del ámbito de aplicación del Convenio, estimamos que debe ser descartado, por cuanto, según señalamos, el IVA en los servicios utilizados en Chile sería

[158] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2015), p. 15 y 38. Disponible en: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020, y ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017b), pp. 16 y 31. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en. Fecha de consulta: 11 de mayo de 2020.

[159] El IVA establecido en la forma prescrita en la Ley del IVA se estableció en 1974 con vigencia a contar de 1975, mientras que el Convenio que registra la firma más antigua es el de Canadá y fue firmado el 31 de enero de 1998.

un impuesto de naturaleza sustancialmente análoga al Impuesto Adicional, por lo tanto, sin perjuicio de su denominación formal, su naturaleza es de un impuesto a la renta, y por lo tanto queda cubierto por los Convenios. Sin embargo, **resulta interesante que se pueda justificar el eventual incumplimiento a los Convenios al amparo de las directrices de la OCDE en materia de servicios transfronterizos**. No obstante, si bien es cierto que las directrices de la OCDE en materia de IVA buscan evitar la erosión de la base imponible, las directrices también señalan que empresas en situaciones similares que realicen operaciones similares deberán sujetarse a similares niveles de tributación, y que **las normas de IVA deben establecerse en forma tal que no se transformen en la principal influencia en decisiones de negocios**[160], lo que no ocurriría en casos donde servicios iguales o idénticos tengan un tratamiento tributario diferente en materia de IVA dependiendo de si son prestados por un residente en un país con o sin Convenio. Por lo tanto, si bien la modificación legal tendría similitudes con las directrices de la OCDE en materia de IVA, también es posible identificar diferencias, que permitirían cuestionar la redacción del actual art. 12, letra E, N° 7 de la LIVA.

Asimismo, respecto del argumento en contra que señala que el IVA no sería un impuesto de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga a los impuestos a la renta, nos remitimos a los argumentos señalados a favor de recalificar el IVA en este sentido. Finalmente, respecto a que no se trataría de un impuesto establecido con posterioridad a la firma del Convenio, estimamos que grava una situación inédita, por lo cual sí podría considerarse como un impuesto nuevo; no sería nuevo conceptualmente, pero lo sería sí en términos prácticos, según fuera ya explicado.

No obstante lo señalado, encontramos un impedimento práctico para seguir con la recalificación. **Según se advirtió en los argumentos en**

[160] De acuerdo a la Directriz 2.4 de Directrices de la OCDE en IVA.

contra, la modificación a la contra excepción de IVA obedece a la manifestación de la soberanía fiscal del Estado de Chile. Por lo tanto, si bien encontramos argumentos para recalifica el IVA como un impuesto a la renta desde un punto de vista teórico, lograr tal recalificación en términos prácticos requiere una modificación legal. En este sentido, hacemos presente que esta investigación no tiene por objeto cuestionar el alcance de la soberanía fiscal o su manifestación, ni busca llegar a un consenso en cuanto a la recalificación del IVA que grava los servicios utilizados en Chile como impuesto a la renta, con el fin de hacer aplicables los Convenios, sino solo poner sobre la palestra el eventual conflicto a nivel internacional que se podría suscitar.

CAPÍTULO 4: ALTERNATIVAS PARA PREVENIR O MORIGERAR LOS EFECTOS DEL IVA SOBRE SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE

Según fuera explicado, los prestadores residentes en países con Convenio estarían en una situación diferente, incluso podríamos decir desventajosa, en comparación a los prestadores contribuyentes de IVA en Chile y también en comparación a quienes prestan servicios siendo residentes en un país sin Convenio.

Considerando que los Convenios buscan eliminar la doble imposición, y no hacer más gravosa la tributación del no residente, nos preguntamos por alternativas para prevenir o morigerar los efectos del IVA sobre servicios utilizados en Chile prestados por extranjeros, en particular por prestadores residentes en países con Convenio, respecto de quienes, según explicamos, la modificación a la exención de IVA afectaría en mayor medida.

4.1. APARENTE FALTA DE MECANISMOS PARA PREVENIR LOS EFECTOS DEL IVA POR SERVICIOS UTILIZADOS EN CHILE

A primera vista, no se evidenciarían mecanismos dentro de la legislación tributaria chilena ni dentro de los Convenios para prevenir o morigerar los efectos económicos del IVA que grava servicios utilizados en Chile cuando son prestados por residentes o domiciliados en el extranjero.

4.1.1. Falta de mecanismos en la legislación interna

Podría decirse que la legislación interna chilena establece un mecanismo para evitar una doble imposición a nivel de impuestos indirectos respecto de los servicios afectos a IVA en el caso de prestadores contribuyentes de IVA, al establecer un mecanismo de débito y crédito IVA con el fin de gravar solo el valor agregado, y no la operación completa en cada etapa de comercialización. Así, la LIVA permite usar el crédito fiscal a que se tenga derecho[161] en contra del débito fiscal que se genere en la prestación del servicio, gravando en definitiva solo al consumidor final. Por otro lado, en caso de prestadores no residentes en Chile, establece una exención de IVA cuando se trate de servicios prestados desde el extranjero[162].

Sin embargo, **ninguno de los mecanismos señalados aplica para el caso en que el prestador del servicio sea residente de un país con el cual Chile ha suscrito y mantiene vigente un Convenio cuando la renta correspondiente califique como un Beneficio Empresarial**, pues en tal caso el servicio estará exento de Impuesto Adicional, y por lo mismo no podrá gozar de la exención de IVA. Además, debido a que el prestador es extranjero,

[161] Reiteramos lo señalado, en cuanto a que el crédito fiscal requiere del cumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 23 y ss. de la LIVA para poder utilizarse en contra del débito fiscal.

[162] Reiteramos también que todos los servicios prestados desde el extranjero se encuentran afectos al Impuesto Adicional, por disponerlo así el art. 59 N° 2 de la LIR.

no podrá acogerse al mecanismo chileno de débito y crédito IVA. Lo señalado es sin perjuicio de la norma de cambio de sujeto, en virtud de la cual el solo beneficiario del servicio podrá utilizar el IVA recargado, en la medida que cumpla los requisitos para ello, como un crédito fiscal en contra del débito fiscal que genere.

Como regla general en materia de IVA solo los consumidores finales se ven impedidos de recuperar el IVA, en cambio los contribuyentes de ese impuesto sí lo pueden recuperar, ya sea mediante el mecanismo de débito y crédito, o incluso solicitando la devolución del crédito IVA en ciertos casos. **Sin embargo, los extranjeros se encontrarían gravados con IVA en su calidad de prestadores de servicio, pero aun así no se les otorga la calidad de contribuyentes de IVA, tratándolos como contribuyentes finales por cuanto no se les permite o no se contemplan situaciones para recuperar el IVA.** Respecto al primer caso, el crédito IVA no se puede recuperar cuando los prestadores extranjeros se enrolen en el régimen simplificado por disposición legal expresa[163] y respecto al segundo, la única actividad del prestador extranjero relacionada con Chile sería la de prestar el servicio a un beneficiario con domicilio en Chile[164], por lo tanto no genera crédito fiscal para imputar en contra del débito fiscal.

Por lo tanto, la legislación chilena no contemplaría alternativas para prevenir o morigerar los efectos económicos del IVA que grava servicios prestados por extranjeros en general ni por residentes en países con Convenio en particular.

4.1.2. Ausencia de mecanismos en los Convenios

[163] De acuerdo al art. 35 C de la LIVA, aplicable para quienes se enrolen en el régimen simplificado.
[164] Nos remitimos al punto 1.3.2. donde explicamos el alcance del concepto de servicio utilizado en territorio nacional.

Tampoco se observarían mecanismos para prevenir o morigerar el efecto económico del IVA en servicios utilizados en Chile a la luz de Convenios para evitar la doble tributación. En este sentido, los Convenios suscritos por Chile actualmente vigentes se aplican a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y sí contemplan mecanismos para reducir o prevenir la aplicación del impuesto a la renta, pero **no respecto del IVA**.

En el caso de que el Estado de Chile, en virtud de su soberanía fiscal, considere que el IVA que grava servicios utilizados en territorio nacional puede ser recalificado como un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a impuestos a la renta, los Convenios sí aplicarían y debería estarse a lo que ellos disponen. En tal situación, por regla general el IVA sería recibiría el tratamiento de beneficio empresarial, y en caso contrario, el impuesto pagado en Chile podrá utilizarse como un crédito en contra del impuesto extranjero que grave al residente que recibe la renta[165].

Sin embargo ello no ha ocurrido, por lo que debemos analizar la situación a la luz de la normativa aplicable, esto es, considerando que el IVA se excluye del ámbito de aplicación de los Convenios. En este sentido, pareciera ser que los grandes esfuerzos y años de negociación internacional para establecer exenciones al Impuesto Adicional vía Convenio resultan ineficientes, e incluso en un resultado más gravoso, por cuanto el residente en un país con Convenio, que con anterioridad a la modificación en un principio gozaba de un beneficio tributario, podrá encontrarse en una situación tributaria de desventaja, tanto en comparación a otro prestador extranjero residente en un país sin Convenio como en comparación a un contribuyente de IVA en Chile, por los motivos previamente explicados en detalle.

4.2. Alternativas que Podría Adoptar el Contribuyente

[165] De acuerdo al Art. 23 relativo a la Eliminación de la Doble Imposición de los Convenios suscritos por Chile.

Considerando que con motivo de las modificaciones a la LIVA, los prestadores extranjeros residentes en países con Convenio habrían quedado en una situación más gravosa que los prestadores extranjeros residentes en países sin Convenio y que los contribuyentes de IVA, resulta lógico pensar que busquen alternativas con el fin de prevenir la ocurrencia del hecho gravado con IVA, en especial si ello podría significar que deban soportar una mayor carga tributaria.

En este contexto, identificamos las siguientes alternativas que podría adoptar el prestador residente en un país con Convenio: (1) mantener la situación actual, incrementando el valor del servicio en un 19%, trasladando esa carga económica al beneficiario, lo que conlleva el riesgo de perder clientes, sobre todo en caso de que exista una oferta de servicios idénticos o similares prestados por residentes en países sin Convenio; (2) reducir el valor del servicio en un monto tal que no traslade la carga económica al beneficiario; (3) trasladarse a un país sin Convenio con el fin de no estar exento de Impuesto Adicional, en cuyo caso, por regla general, podrá gozar de un crédito en contra de los impuestos a pagar en el extranjero por el impuesto a la renta que le afectó en Chile; o (4) modificar el servicio de forma tal que no permita ser calificado como servicio exento de Impuesto Adicional, ya sea en virtud de la ley o por aplicación de Convenios. Este listado no es taxativo, solo tiene fines ilustrativos y **en ningún caso representa una recomendación**, por los motivos que se señalarán más adelante.

Respecto a la última alternativa, los contribuyentes podrían pensar en soluciones como reestructurar una operación que goce de una exención de Impuesto Adicional con el propósito de que pase a estar afecta a ese impuesto, como por ejemplo modificar un contrato de cesión de *software* estándar con el fin de que se sujete a la regla general aplicable a programas computacionales no estándar. Asimismo, si las rentas del servicio califican como Beneficio Empresarial y por tanto goza de una exención por Convenio, una alternativa para evitar tal exención, y por tanto, revivir la exención de IVA, sería revestir

al servicio con los elementos de una regalía. En este caso, si bien el servicio dejará de estar exento de Impuesto Adicional, podrá gozar de una tasa reducida de Impuesto Adicional (usualmente un 10% a la luz de los Convenios) que es menor al 19% del IVA, y además el prestador podrá exigir a su país de residencia que se le otorgue un crédito por el Impuesto Adicional soportado en Chile, lo que no ocurriría en el caso de encontrarse gravado con IVA.

Sin embargo, las alternativas señaladas presentan fallas importantes en términos de elusión tributaria. Si bien es conocida la frase "hecha la ley, hecha la trampa", ella hace alusión al tratamiento tributario permitido en Chile hasta hace algunos años, el cual **hoy está sancionado por ley**. Años atrás, los tribunales chilenos amparaban las conductas elusivas. Recordemos el fallo de la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A., donde la Corte Suprema incluso ensalzó la conducta elusiva, señalando que *"el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria -ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó…"*[166].

Sin embargo, con el pasar del tiempo, los tribunales cambiaron su criterio, dándole la razón al SII y cuestionando operaciones que no obedecían a una legítima razón de negocios[167].

Finalmente, con la entrada en vigencia de Reforma Tributaria en materia anti elusiva, **en el año 2015 se modificó la legislación tributaria estableciendo en el Código Tributario una en norma general anti elusiva**, la cual busca perseguir aquellos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, mediante los cuales se eluden los hechos imponibles establecidos en

[166] *Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2003).
[167] *Coca Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2012). La sentencia, confirmando la de primera instancia, fue luego confirmada por la Excelentísima Corte Suprema.

la legislación tributaria, ya sea mediante abuso de las formas jurídicas o simulación[168]. Por lo tanto, los contribuyentes deben **evitar buscar soluciones fuera del marco legal**, ya que tal conducta podría derivar en la aplicación de la norma general anti elusiva.

4.3. ALTERNATIVAS QUE PODRÍA ADOPTAR EL LEGISLADOR

4.3.1. Alternativas dentro de los Convenios

Según fuera explicado, los impuestos que se encuentran cubiertos por los Convenios, en el caso de Chile, **son los impuestos establecidos en la LIR y los impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga** establecidos con posterioridad, sea que se añadan o que los reemplacen, por lo que, en principio, el IVA no sería un impuesto cubierto por los Convenios.

Recalificación del gravamen para aplicar los Convenios por el legislador

De acuerdo a lo señalado en el capítulo anterior, el IVA que grava a los servicios utilizados en Chile presenta elementos que son característicos de Impuesto Adicional y carece de aquellos que caracterizan al IVA en general, por lo que, desde un punto de vista conceptual es posible recalificar el IVA que grava a los servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta. Sin embargo, para lograr que ese IVA se beneficie de las disposiciones del Convenio, **además es necesario que el legislador efectúe esa recalificación, por cuanto únicamente el Estado de Chile tiene soberanía fiscal** y en virtud de ella puede ejercer la potestad tributaria y así establecer, modificar o eliminar impuestos.

Suscripción de Protocolos Modificatorios

[168] DECRETO LEY N° 830 de 1974, arts. 4 bis y siguientes.

Otra alternativa que identificamos y que no implica una recalificación del impuesto dice relación con incluir al IVA en forma expresa en los Convenios, tomando como ejemplo lo ocurrido con China. A principios de este año, el 29 de abril de 2020 se publicó en el Diario Oficial el Protocolo Modificatorio al Convenio suscrito entre Chile y China[169]. En la parte que nos interesa, el Art. 1 del Protocolo Modificatorio establece una exención de IVA, señalando que si una empresa de un Estado Contratante se dedica a la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional en el otro país, estará exenta de IVA en ese otro país.

Si bien hemos señalado que los Convenios solo cubren el impuesto a la renta o impuestos de naturaleza idéntica o sustancialmente análoga, pareciera ser que **no se trata de una limitación estricta, por cuanto, en el caso de China, expresamente se incluyó una exención de IVA** con posterioridad a la firma del Convenio. Por lo tanto, queda la puerta abierta para que legislador establezca de cualquier forma permitida, alguna modificación a los Convenios vigentes con el fin de poner a disposición de los residentes en países con Convenio, mecanismos que busquen reducir los efectos de la aplicación del IVA, por ejemplo mediante una exención de IVA en la forma recíproca o mediante la obligación de otorgar un crédito por el IVA soportado tanto en Chile como en el otro Estado Contratante que corresponda.

Sin embargo, el establecimiento de una alternativa en este sentido también se debe ponderar la complejidad que representaría renegociar los 33 Convenios que actualmente están vigentes en Chile; 34 si agregamos el Convenio con Estados Unidos y que solo está a la espera de su ratificación.

4.3.2. Alternativas dentro de las Directrices de la OCDE en IVA

[169] DECRETO N° 179 (2020).

La OCDE reconoce que falta un marco internacional acordado para la aplicación de IVA en materias de comercio transfronterizo, lo que genera riesgos, tanto de ausencia de tributación como de doble tributación. En este contexto, la OCDE emitió Directrices en la forma de Recomendaciones sobre la aplicación de IVA en materia de comercio transfronterizo, dirigida a países miembros, y también a otros países que sin ser miembros, quisieran adherirse a ellas. Recordemos que Chile es miembro de la OCDE[170].

En este contexto, las Directrices de la OCDE en IVA señalan que es fundamental determinar si el gravamen se debiese imponer en la jurisdicción de origen, es decir que cada jurisdicción grava el valor agregado que se crea en cada territorio, o si, por el contrario, **el gravamen se debiese imponer en la jurisdicción de destinación, es decir que el impuesto grava el consumo final.** Esto último se conoce como la aplicación del principio de destinación final, y tiene por objetivo lograr la neutralidad en servicios transfronterizos. Bajo este principio, las exportaciones no estarán afectas a IVA y pueden recuperar el IVA crédito, mientras que las importaciones estarán gravadas sobre la misma base y a la misma tasa que los servicios domésticos. Cabe señalar que este es el método que prefiere la OCDE[171].

En un primer acercamiento, podríamos decir que Chile sigue el principio de destinación final, ya que, por un lado, las exportaciones de bienes y servicios están exentas de IVA[172] y se permite recuperar el IVA crédito soportado en tales operaciones, y por otro lado, las importaciones de servicios están gravadas sobre la misma base y tasa que los servicios prestados en Chile[173].

---

[170] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), pp. 3 y 4. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[171] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), pp. 15 y 16. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[172] En virtud del art. 12, letra D, de la LIVA en el caso de bienes, y por el art. 12, letra E, N° 16 del mismo cuerpo normativo en el caso de servicios.
[173] DECRETO LEY N° 825 de 1974, arts. 16 letra a) y 36.

En la parte que interesa a esta investigación, en el contexto del comercio transfronterizo las Directrices establecen como principios básicos: la neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, y flexibilidad[174].

Respecto al principio de neutralidad[175], se señala que la carga del IVA no debe recaer en empresas salvo en los casos expresamente contemplados en la legislación, que las **empresas en situaciones similares que realicen operaciones similares deberán sujetarse a similares niveles de tributación, y que las normas de IVA deben establecerse en forma tal que no se transformen en la principal influencia en decisiones de negocios**. De esta forma, se busca que las empresas extranjeras no estén en una situación de ventaja o desventaja en comparación a las empresas locales[176].

Se agrega que los países deben **asegurar que las empresas extranjeras no incurran en IVA irrecuperable,** para lo cual pueden elegir diferentes aproximaciones[177], señalando como ejemplos de tales aproximaciones: establecer suministros exentos de IVA, permitir que empresas extranjeras puedan recuperar el IVA mediante un régimen específico o registrándose como contribuyentes locales de IVA, pudiendo en esos casos establecer un umbral mínimo para recuperar el IVA de formal tal de evitar costos administrativos excesivos en procesar tal recupero, traspasar la responsabilidad a proveedores o consumidores locales registrados, y otorgar certificados de exención de compras[178].

Asimismo, en caso de que se estime necesario establecer requerimientos administrativos específicos para empresas extranjeras, tales

---

[174] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), p. 18 a 27. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[175] Al respecto nos remitimos a las Directrices 2.1 a 2.6.
[176] De acuerdo a la Directriz 2.4 de Directrices de la OCDE en IVA.
[177] De acuerdo a la Directriz 2.5 de Directrices de la OCDE en IVA.
[178] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), pp. 33 y 34. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 3 de mayo de 2020.

requerimientos no deberán crear una carga de cumplimiento desproporcionada o no apropiada para esas empresas[179].

En el caso de las modificaciones que se incorporaron a la Ley de IVA en Chile, si bien incorporarían el principio de destinación, **no está presente el principio de neutralidad**, por cuanto, según explicamos, en ciertos casos, cuando el IVA solo grava al prestador residente en un país con Convenio, podría generar una situación de desventaja, y ser así una razón para, por ejemplo, cambiar la residencia del prestador a un lugar sin Convenio o modificar el servicio prestado, en ambos casos, con el fin de que quede gravado con Impuesto Adicional y así exento de IVA. Por lo tanto, se observan situaciones donde las normas de IVA podrían transformarse en la principal influencia en decisiones de negocios.

Tampoco se aseguraría a las empresas no incurrir en IVA irrecuperable, por cuanto solo cuando el beneficiario es un contribuyente de IVA opera la norma de cambio de sujeto[180], señalada por las Directrices como una de las aproximaciones para lograr ese objetivo[181]. Por otro lado, cuando el beneficiario es un no contribuyente de IVA, no hay cambio de sujeto y es el prestador extranjero quien deberá cumplimiento a obligaciones tributarias en Chile. Al respecto, si bien se establece un régimen simplificado de registro y cumplimiento, dicho sistema expresamente señala que no otorga derecho a crédito fiscal[182]. En este sentido, la OCDE publicó un documento donde, entre otros, se observa un cuadro comparativo de los países miembros en relación a la posibilidad de una reducción o recupero de IVA por parte de contribuyentes extranjeros, señalando que **Chile no tiene mecanismos para reducir o recuperar el IVA por parte de empresas extranjeras**, a diferencia del

[179] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), pp. 20 a 25. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020.
[180] De acuerdo a lo establecido en el art. 11 letra e) de la LIVA.
[181] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2017a), p. 54. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en. Fecha de consulta: 3 de mayo de 2020.
[182] De acuerdo al art. 35 C de la LIVA.

tratamiento otorgado en la mayoría de los otros países, quienes sí ofrecen mecanismos en ese sentido[183].

Por lo tanto, si bien en la regulación en materia de IVA en Chile aplicaría el principio de destinación, como hemos señalado, no se observaría el principio de neutralidad y las empresas extranjeras incurrirían en un IVA irrecuperable toda vez que no opere la norma de cambio de sujeto.

4.4. EVENTUAL SANCIÓN INTERNACIONAL

Como hemos señalado, la modificación a la exención de IVA bajo análisis implica, en definitiva, otorgar un tratamiento tributario diferente a prestadores de servicios que se utilizan en Chile, dependiendo si tienen residencia en un país con Convenio, en un país sin Convenio o si se trata de contribuyentes de IVA.

Al respecto, consideramos relevante revisar la sanción impuesta por la OMC a Chile en el año 2000 con motivo del Impuesto Adicional al IVA sobre las Bebidas Alcohólicas, establecido en el art. 42 de la LIVA, **también denominado ILA**, en virtud de la cual Chile se vio en la obligación de aplicar las recomendaciones y resoluciones adoptadas por el Órgano Solucionador de Conflictos y promulgar una ley que para modificar el ILA. Al respecto, el Informe del Grupo Especial lo clasificó como un impuesto indirecto sobre la venta e importación de vistas alcohólicas y el cual toma la forma de un impuesto *ad valorem*[184].

---

[183] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (2018), pp. 96 a 101. Disponible en http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2018-en. Fecha de consulta: 8 de mayo de 2020. Cabe destacar que Israel y México son los únicos dos países donde tampoco se señalan mecanismos para reducir o recuperar el IVA por parte de empresas extranjeras.

[184] ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO: "Chile – Impuestos a las Bebidas Alcohólicas: Informe del Grupo Especial" WT/DS87/R y WT/DS110/R (15 de junio de 1999), p. 3. Disponible en: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=S:/WT/DS/110R.pdf&Open=True. Visitado el: 3 de agosto de 2020.

4.4.1. Conflicto internacional por modificación a LIVA

El ILA se incorporó en la LIVA mediante el art. 1 del Decreto Ley N° 2.752 de 1979[185] estableciendo así un impuesto adicional con tasa variable dependiendo del producto vendido sobre la misma base imponible del IVA, distinguiendo entre licores, piscos y vinos. Es preciso señalar que **la palabra pisco es una denominación de origen, reservada para el aguardiente producido exclusivamente en una cierta forma y en un determinado lugar de Chile[186]**.

El ILA se modificó diferentes veces: (i) la primera modificación ocurrió en el año 1983, mediante la cual se incrementó la tasa sobre licores en general[187]; (ii) la segunda modificación ocurrió en el año 1984, y mediante ella se agregó como producto separado, el whisky, señalando una tasa diferente% para esa bebida[188]; (iii) la tercera modificación ocurrió en el año 1985, mediante la cual se incrementó la tasa del ILA sobre whisky[189]; y (iv) finalmente la cuarta modificación ocurrió en el año 1997, mediante la cual se estableció un régimen diferenciado según grados alcohólicos.

La modificación de 1997 inició su proceso constitucional en 1995 y culminó con en la publicación de la Ley N° 19.534 el 18 de noviembre de 1997. Esta ley estableció un sistema transitorio entre 1997 y 2000 en virtud del cual disminuye gradualmente la tasa del ILA sobre el whisky, y un sistema permanente a contar del 1 de diciembre de 2000, en virtud del cual los productos afectos al ILA se agrupan en licores, pisco, aguardientes y

[185] DECRETO LEY N° 2.752 de 1979. Con anterioridad, era posible encontrar un impuesto similar en el Decreto Ley N° 826 de 1974.
[186] En este sentido, el art. 2 del Decreto con Fuerza de Ley N° 181 de 1931 señala que el nombre de pisco es exclusivo de los aguardientes provenientes de la destilación de caldos de uva dentro de ciertas localidades del norte de Chile. Luego, el art. 28 de la Ley N° 18.455 de 1985 señala que la palabra pisco es una denominación de origen, reservada para el aguardiente que sea producido y envasado en unidades de consumo únicamente en la tercera y cuarta región del país.
[187] LEY N° 18.267 de 1983, art. 41.
[188] LEY N° 18.289 de 1984, art. 1.
[189] LEY N° 18.413 de 1985, art. 4, III.

destilados, incluyendo los vinos licorosos o aromatizados similares al vermouth, gravándolos con una tasa variable según los grados alcohólicos de la bebida, que va **desde un 27%** para aquellas con graduación alcohólica menor o igual a 35°, y **hasta un 47%** para graduaciones alcohólicas mayores a 39°[190].

En este contexto, teniendo a la luz la normativa vigente de acuerdo a la modificación de 1985 sobre el ILA y una eventual modificación legal que si bien había comenzado su tramitación aun no era publicada, con fecha 4 de junio de 1997, las Comunidades Europeas (hoy conocidas como Unión Europea[191]) solicitaron celebrar consultas con Chile sobre el ILA[192]. Antes de poder concluir el proceso, una vez publicada la Ley N° 19.534, el 15 de diciembre de 1997, las Comunidades Europeas nuevamente solicitaron celebrar consultas con Chile sobre el ILA, esta vez en virtud del régimen transitorio y permanente que establece la señalada Ley 19.534. Debido a que no lograron solucionar la diferencia, **las Comunidades Europeas** solicitaron establecer que se estableciera un Grupo Especial, ya que **tanto las normas transitoritas de la Ley 19.534 como sus artículos permanentes otorgan al pisco un régimen fiscal preferencial**, mediante el ILA, lo que implicaría aplicar a productos importados impuestos superiores que aquellos que se aplican a los productos nacionales similares[193].

Chile respondió que la tributación no es desigual, que no discrimina sobre la base de la nacionalidad, sino que emplea criterios

---

[190] LEY N° 19.534 de 1997, art. único y art. transitorio.

[191] De acuerdo a la información disponible en: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/european_communities_s.htm. Visitada el: 4 de agosto de 2020.

[192] En base al procedimiento de consulta establecido en el art. XXII del GATT de 1994 y en el art. 4 del Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la Solución de Diferencias, disponible en: https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/04-wto_s.htm. Fecha de consulta: 2 de agosto de 2020.

[193] ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO: "Chile – Impuestos a las Bebidas Alcohólicas: Informe del Grupo Especial" WT/DS87/R y WT/DS110/R (15 de junio de 1999). Disponible en: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=S:/WT/DS/110R.pdf&Open=True. Visitado el: 3 de agosto de 2020.

estrictamente objetivos[194], como lo sería gravar con ILA, con tasa del 27% a aquellas bebidas con graduación alcohólica menor o igual a 35°, con una tasa máxima del 47% a aquellas con alcohólicas mayores a 39°.

Sin embargo, el Grupo Especial concluyó **que el 75% del volumen total de las bebidas espirituosas producidas en Chile tienen graduación alcohólica menor o igual a 35°, las cuales estarán afectas al ILA con tasa 27%, mientras que más del 95% del volumen total de bebidas espirituosas importadas estará afecto al ILA con tasa del 47%,** ya que poseer una graduación alcohólica igual o mayor al 40% es parte de su nombre genérico, el cual se pierde en caso de ser diluido[195]. En particular, de acuerdo a la norma vigente a la fecha del conflicto, el whisky, gin, tequila, vodka y ron debían tener como mínimo 40° del alcohol[196]. Finalmente, recomendó a Chile modificar su legislación interna de forma tal de dar cumplimiento a sus obligaciones derivadas del GATT del 1994, y en definitiva, Chile fue sancionado por la OMC por no observar el Art. III de GATT de 1994.[197].

Finalmente, el 4 de enero de 2001 comenzó el trámite constitucional de un proyecto de ley para adecuar el ILA a las normas de la OMC. Cabe destacar que dentro de los fundamentos y objetivos de la iniciativa legal, se señala el veredicto de la OMC[198]. La tramitación no estuvo exenta de polémica, incluso se llegó a señalar que "…**corresponde votar contra este proyecto. El Senado no debería legislar bajo la amenaza de que nos pueden caer las**

---

[194] ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO: "Chile – Impuestos a las Bebidas Alcohólicas: Informe del Grupo Especial" WT/DS87/R y WT/DS110/R (15 de junio de 1999), p. 105. Disponible en: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=S:/WT/DS/110R.pdf&Open=True. Visitado el: 3 de agosto de 2020.

[195] ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO: "Chile – Impuestos a las Bebidas Alcohólicas: Informe del Grupo Especial" WT/DS87/R y WT/DS110/R (15 de junio de 1999). Disponible en: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=S:/WT/DS/110R.pdf&Open=True. Visitado el: 3 de agosto de 2020. Pp. 105, 176 y 220.

[196] DECRETO N° 78 de 1986, art. 12. Revisado en su versión vigente del 17 de agosto de 1998.

[197] ÓRGANO DE SOLUCIÓN DE DIFERENCIAS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO: "Acta de la Reunión" WT/DSB/M/73 (4 de febrero de 2000). Disponible en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/ab_reports_s.htm. Visitada el: 7 de agosto de 2020.

[198] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 19.716, pp. 4 a 12.

penas del infierno. Porque el Gobierno no está obligado, ante la Organización Mundial del Comercio, a lo que decida soberanamente el Poder Legislativo…[199]".

Sin perjuicio de lo señalado, finalmente el proyecto de ley comentado derivó en la publicación de la Ley N° 19.716, la cual dejó de lado al distinción que motivó del conflicto internacional, estableciendo una tasa única para licores, pisco, whisky y aguardiente.

4.4.2. Eventual conflicto internacional

Según explicamos, los cambios en la modificación a la contra excepción de IVA producen una diferencia a nivel de tratamiento tributario entre prestadores contribuyentes de IVA y prestadores extranjeros en general, así como también entre prestadores extranjeros, distinguiendo según sean residentes en países con y sin Convenio, lo que sería cuestionable a la luz de los Convenios suscritos y vigentes en relación a la Convención de Viena.

Por lo tanto, se prevé un eventual conflicto entre la nueva redacción del art. 12, letra E, N° 7, de la LIVA y el compromiso adquirido por el Estado de Chile mediante la suscripción de Convenios para evitar la doble tributación. En este sentido, la investigación realizada permite concluir que la modificación legal en comento podría ser cuestionable a la luz del principio de la *pacta sunt servanda* o buena fe, consagrado en la Convención de Viena[200] y que se encuentra presente en todo tratado internacional, por lo tanto, también en los Convenios para evitar la doble tributación suscritos y vigentes. No obstante, adelantamos también que la modificación a la exención de IVA estaría en línea con las recomendaciones de la OCDE respecto a la forma de gravar servicios transfronterizos

[199] BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 19.716, p 40
[200] CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS, Viena, (23 de mayo de 1969). Disponible en: https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/Convencion_Viena.pdf Fecha de consulta: 1 de agosto de 2020.

Si bien es posible argumentar que la modificación a la exención de IVA estaría en línea con las recomendaciones de la OCDE respecto a la forma de gravar servicios transfronterizos, por lo tanto, el eventual incumplimiento a los Convenios estaría amparado por las directrices de la OCDE en materia de IVA, respecto de servicios transfronterizos, también indicamos que Chile habría implementado tales directrices solo en parte; si bien se observa la aplicación del principio de destinación, no se observa que empresas en situaciones similares que realicen operaciones similares se sujeten a similares niveles de tributación, ni se permite que prestadores extranjeros recuperen el IVA cuando no opere la norma de cambio de sujeto. Por lo mismo, eventualmente se podría producir un conflicto internacional, ya que prestadores en la misma situación, es decir, prestadores extranjeros, podrían encontrarse sujetos a diferentes niveles de tributación respecto de servicios iguales o similares, lo que únicamente se justificaría por la redacción de la LIVA, mas no en una recomendación de un organismo internacional como la OCDE ni en compromisos adquiridos por Chile, tal como la Convención de Viena, el GATT de 1994 o el Acuerdo de la OMC.

Al respecto, en su calidad de signatario, Chile es una Parte Contratante del GATT en cuanto acuerdo internacional y adicionalmente, es un Estado Miembro de la OMC, por lo tanto se encuentra afecto a sus disposiciones. Al respecto, destacamos que el Acuerdo de la OMC abarca, entre otros, el comercio de servicios, regulado en el Anexo relativo al Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios. Al respecto, el Art. XVII relativo a trato nacional del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, señala que, en general, los Estados Miembros deben otorgar a los servicios y a los proveedores de servicios de cualquier otro Estado Miembro un trato que no puede ser menos favorable del otorgado a sus propios servicios y proveedores de servicios, en la medida que sean similares, y que **si bien se permite un trato diferente,**

deberá ser formalmente idéntico para todos los servicios proveedores de servicios similares de otros Estados Miembros[201].

En este contexto, recordemos que Chile fue sancionado en el año 2000 a la luz de GATT de 1994 con motivo de ILA por cuanto establecía un tratamiento diferente para productos nacionales y extranjeros, sin perjuicio de que desde un punto de vista conceptual el impuesto no establecía diferencias arbitrarias entre nacionales y extranjeros.

Por lo tanto, considerando que el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, **si bien permite diferencias, ellas deben ser idénticas para los Estados Miembros.** En consecuencia, podría ocurrir que la legislación tributaria chilena, en particular la LIVA, fuese nuevamente materia de un conflicto internacional, por cuanto las modificaciones a la contra excepción de IVA, si bien desde un punto de vista conceptual el tratamiento es idéntico, en la práctica se evidencia una diferencia en la aplicación del IVA por servicios prestados desde el extranjero, dependiendo si el prestador es un residente en un país con o sin Convenio, y eventualmente que el Estado de Chile fuese sancionado por la OMC, en una forma tal que se le recomiende adecuar la legislación interna en materia de IVA con el propósito de evitar diferencias en el tratamiento tributario que reciben prestadores de servicios de los Estados Miembros.

[201] ACUERDO POR EL CUAL SE ESTABLECE LA OMC, Marruecos, (15 de abril de 1994), Anexo 2 sobre el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la Solución de Diferencias, p. 319. Disponible en https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/26-gats.pdf. Visitado el: 7de agosto de 2020.

CONCLUSIONES

A lo largo de esta investigación determinamos el alcance de la modificación que introdujo la Ley de Modernización en materia de IVA, en particular, aquella que modifica la exención de IVA en virtud de la cual están exentos de ese impuesto los servicios afectos al Impuesto Adicional del art. 59 de la LIR, contenida en el art. 12, letra E, N° 7, de la LIVA.

En este sentido, analizamos los efectos de que actualmente la exención encuentre una nueva limitación a su aplicación respecto de servicios **utilizados** en Chile, a contar del 1 de marzo de 2020[202], y en primer lugar, identificamos la falta de una definición legal del concepto de servicio utilizado en territorio nacional, lo que puede causar problemas de interpretación.

Todos los servicios presados desde el extranjero se encuentran afectos al Impuesto Adicional, por disponerlo así el art. 59 N° 2 de la LIR. Por lo tanto, todos estos servicios han quedado gravados con IVA en la medida que gocen de una exención de Impuesto Adicional por ley o que sean considerados como un Beneficio Empresarial en caso de ser prestados por residentes en países con Convenio, en la medida en que que cumplan los requisitos para ese tratamiento. Es consecuencia de lo anterior que los prestadores residentes en países con Convenio tienen más posibilidades de estar gravados con IVA en virtud de la modificación legal analizada.

Llegamos al convencimiento de que el efecto amplio de la contra excepción no habría sido buscado por el legislador, ya que no se observan referencias ni mayores análisis respecto a dicho efecto en la tramitación del proyecto de ley que, finalmente, derivó en la publicación de la Ley de Modernización. Asimismo, que si bien obedecería la modificación a la exención de IVA estaría alineada con las recomendaciones de la OCDE respecto a cómo gravar los servicios transfronterizos, tal alineación sería solo parcial, por

[202] LEY N° 21.210 de 2020, art. primero transitorio.

cuanto los prestadores residentes en países con Convenio quedarían en una situación de desventaja si los comparamos con prestadores contribuyentes de IVA y con prestadores residentes en países sin Convenio.

Analizada la situación en la que quedan los prestadores extranjeros en comparación al prestador contribuyente de IVA, así como la situación entre prestadores extranjeros, distinguiendo según si son residentes en países con o sin Convenio, es posible identificar que los prestadores residentes en países con Convenio han quedado en una situación de desventaja frente al resto, en especial, porque el Impuesto Adicional sería acreditable en el extranjero en cambio, normalmente no sería posible usar como el IVA que grava la prestación de los servicios como un crédito en el extranjero. Por lo tanto, identificamos que se producirían casos de tributación no deseada como el señalado. Lo mismo ocurriría en casos donde el legislador expresamente buscó liberar de impuestos en Chile ciertas actividades, tal como ocurre con el *software* estándar.

En este contexto, intentamos una recalificación del IVA que grava los servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta, para así hacer aplicable los Convenios. Si bien creemos que existen argumentos teóricos para ello, lograr tal recalificación en la práctica requiere de una modificación legal, es decir, que el Estado de Chile, en virtud de su soberanía fiscal, efectúe cambios en la norma.

Finalmente, en caso de que no se recalifique al IVA que grava los servicios utilizados en Chile como un impuesto a la renta, efectivamente no encontramos mecanismos para prevenir o morigerar los efectos de ese IVA respecto de los prestadores extranjeros, en particular, respecto de aquellos residentes en países con Convenio. No obstante, identificamos también que el legislador podría adoptar medidas para evitar casos de tributación no deseada, ya sea por decisión propia o por una recomendación proveniente de organismos internacionales con el fin de modificar la legislación interna y cumplir así con acuerdos internacionales.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 19.716 (19 de junio de 2001)

MASBERNAT, Patricio (2002), *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.154 (9 de enero de 2007)

VERGARA, Carlos (2009): *Manual de Derecho Tributario,* Tomo II Impuesto a las Ventas y Servicios (Santiago, Librotecnia).

FIGUEROA, Patricio (2010): *Manual de Derecho Tributario,* El impuesto a la Renta Parte General (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.630 (27 de septiembre de 2012)

CURTZE, Gracia, et at. (2012): *Comentarios y Recomendaciones Proyecto de Ley que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional Aspectos Tributarios Internacionales*, Instituto Chileno de Derecho Tributario.

CUEVAS, Alberto y VILLALÓN, Víctor (2013): *Impuesto adicional. Art. 59, Ley sobre impuesto a la renta.* (Revista de Estudios Tributarios).

MASSONE, Pedro (2013): *Principios de Derecho Tributario,* Tomo II (Santiago, Legal Publishing Chile).

VERGARA, Gonzalo (2013): *Factores de conexión en el Impuesto Adicional.* Revista de Estudios Tributarios, 8.

SALASSA, Rodolfo (2014): *El tratamiento de los beneficios empresariales según el Modelo de Convenio OCDE 2010 y su repercusión para la red chilena de Convenios de doble imposición*. (Revista de Derecho Universidad Católica del Norte, Año 21, N° 1).

Yáñez, José. (2014). *Impuesto al valor agregado: eficiencia y crecimiento*. *Revista de Estudios Tributarios,* N° 9, p. 221 a 252.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report (5 de octubre de 2015).

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley N° 20.899 (8 de febrero de 2016)

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, International VAT/GST Guidelines (12 de abril de 2017).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (10 de julio de 2017).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (21 de noviembre de 2017).

PÉREZ, Javier. *El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento general de reclamación*. Anuario de Derecho Tributario Universidad Diego Portales, N° 10. (Noviembre, 2018).

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, Consumption Tax Trends (5 de diciembre de 2018).

VALLEJO Y GUTIÉRREZ (2002), "Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes". *Instituto de Estudios Fiscales*. p.19.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Convenios Tributarios Internacionales.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., [versión 23.3 en línea].

NORMAS CITADAS

DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 181 (15 de mayo de 1931), del Ministerio de Agricultura.

LEY N° 16.840 (24/05/1968), que reajusta sueldos y salarios, modifica y crea las plantas de personal que indica, suplementa el presupuesto vigente, modifica impuestos, aprueba normas varias del sector público, modifica las leyes y decretos con fuerza de ley que señala, y otras materias, art. 234.

CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS, Viena, (23 de mayo de 1969).

DECRETO LEY N° 824 (31/12/1974), que en su art. 1° aprueba la Ley sobre Impuesto a la Renta, arts. 14 letra F), 20 N° 3 y 4, 59, 60.

DECRETO LEY N° 824 (31/12/1974), que en su art. 1° aprueba la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a su versión original de 1974, art. 59 N° 2.

DECRETO LEY N° 825 (31/12/1974), que contiene la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, arts. 1 a 5, 8, 11 a 19, 23 a 27 bis.

DECRETO LEY N° 830 (31/12/1974), que en su art. 1° contiene el Código Tributario, arts. 4 bis y siguientes, y 6 A) N° 1.

DECRETO N° 55 (02/02/1977), que aprueba el Reglamento de la Ley del sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, art. 12.

DECRETO LEY N° 2.752 (31/07/1979), que modifica el Decreto Ley N° 825, de 1974, a fin de integrar impuestos a las bebidas alcohólicas al sistema IVA.

LEY N° 18.267 (2 de diciembre de 1983), que reajusta las remuneraciones de los trabajadores del sector público y establece normas complementarias de administración financiera, tributarias, de personal y de incidencia presupuestaria, art 41.

LEY N° 18.289 (28 de enero de 1984), que modifica el artículo 42 del Decreto Ley N° 825, de 1974, y faculta para reliquidar derechos de aduana que indica, art. 1.

LEY N° 18.413 (9 de mayo de 1985), que sustituye, por el año 1985, el sistema de reajuste de pensiones; modifica el sistema de subsidio de cesantía y las normas tributarias y presupuestarias que indica, art. 4, III.

LEY N° 18.455 (11 de noviembre de 1985), que fija normas sobre producción, elaboración y comercialización de alcoholes etílicos, bebidas alcohólicas y vinagres, y deroga Libro I de la Ley N° 17.105.

DECRETO N° 78 (23 de octubre de 1986) que reglamenta Ley N° 18.455 que fija normas sobre producción, elaboración y comercialización de alcoholes etílicos, bebidas alcohólicas y vinagres, del Ministerio de Agricultura.

ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994, Marruecos, (15 de abril de 1994).

ACUERDO POR EL CUAL SE ESTABLECE LA OMC, Marruecos, (15 de abril de 1994), Anexo 1B de Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, y Anexo 2 sobre el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la Solución de Diferencias.

LEY N° 19.534 (18 de noviembre de 1997), que modifica el artículo 42 del D.L. N° 825, de 1974, relativo al impuesto adicional a las bebidas alcohólicas

DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 1 (16/05/2000), que en su art. 2° fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil.

LEY N° 19.738 (19/06/2001), que contiene nomas para combatir la evasión tributaria.

DECRETO N° 224 (24/08/2003) que promulga el Convenio con Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto sobre la Renta y su Protocolo, del Ministerio de Relaciones Exteriores.

DECRETO N° 100 (22/09/2005), que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile.

LEY N° 20.154 (09/01/2007), que reduce las tasas del Impuesto Adicional a la incorporación de conocimiento y tecnología desde el exterior.

DECRETO N° 210 (02/10/2008) que promulga el Convenio entre la República de Chile y Malasia para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación a los Impuestos a la Renta y su Protocolo, del Ministerio de Relaciones Exteriores.

DECRETO N° 232 (11/02/2010) que promulga el Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio y su Protocolo, del Ministerio de Relaciones Exteriores.

LEY N° 20.630 (27/09/2012), que Perfecciona la Legislación Tributaria y Financia la Reforma Educacional.

LEY N° 20.780 (29/09/2014), que contiene la Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario.

LEY N° 20.899 (08/02/2016), que Simplifica el Sistema de Tributación la Renta y Perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

DECRETO N° 152 (14/10/2016) que Promulga el Convenio entre la República de Chile y la República Argentina para Eliminar la Doble Imposición en relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y para prevenir la Evasión y Elusión fiscal, su Protocolo y el Memorando de Entendimiento relativo a su aplicación, del Ministerio de Relaciones Exteriores.

DECRETO N° 271 (29/08/2018) que Promulga el Convenio entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de la República Oriental del Uruguay para Eliminar la Doble Imposición con Relación a los Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio y para Prevenir la Evasión y Elusión Fiscal y su Protocolo, del Ministerio de Relaciones Exteriores.

LEY N° 21.210 (24/02/2020), que moderniza la legislación tributaria.

DECRETO N° 179 (29/4/2020) que contiene el Protocolo Modificatorio al Convenio entre el Gobierno de la República de Chile y el Gobierno de la República Popular China para Eliminar la Doble Imposición y para Prevenir la

Evasión y Elusión Fiscal en Relación a los Impuestos sobre la Renta, del Ministerio de Hacienda.

JURISPRUDENCIA CITADA

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2045 (7 de abril de 1980).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 34 (16 de mayo de 1980).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2083 (1 de junio de 1987).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 52 (1 de diciembre de 1992).

ÓRGANO DE SOLUCIÓN DE DIFERENCIAS DE LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, WT/DSB/M/73, (4 de febrero de 2000).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 912 (27 de marzo de 1996).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1233 (8 de mayo de 1998).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N° 1 (3 de enero de 2003).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N° 17 (2 de abril de 2003).

SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. Fax Circular N° 1212 (30 de diciembre de 2003).

SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS. Ordinario N° 1235 (30 de enero de 2004).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 5184 (1 de diciembre de 2004).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 163 (18 de enero de 2005).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 8 (2 de febrero de 2007).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1773 (20 de julio de 2012).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 362 (25 de febrero de 2014).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1482 (22 de agosto de 2014).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1484 (2 de junio de 2015).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1485 (2 de junio de 2015).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1920 (27 de julio de 2015).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2000 (6 de septiembre de 2017).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1750 (1 de julio de 2019).

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 42 (11 de junio de 2020).

SOCIEDAD INMOBILIARIA BAHÍA S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2003): Corte Suprema, 28 de enero de 2003 (recurso de casación en el fondo), en VLex, sin código de búsqueda, Fecha de consulta 3 de mayo de 2020.

COCA COLA EMBONOR S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2012): Corte de Apelaciones de Arica, sala tributaria, 6 de junio de 2012 (recurso de casación en la forma), en VLex, sin código de búsqueda, Fecha de consulta 3 de mayo de 2020.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1217 (22 de julio de 2010).