



**MODIFICACIÓN A LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 12 LETRA E Nº 7 DE LA  
LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EFECTUADA POR LA LEY  
Nº 21.210**

**ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO EN LA APLICACIÓN DE IVA EN LA  
IMPORTACIÓN DE SERVICIOS**

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO  
DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**TOMO II**

**Alumno:**

Gabriel Aréjula Guajardo

**Profesor Guía:**

Christian Delcorto Pacheco

**Santiago de Chile**

*Dedicado a mi papá, José Gabriel Aréjula Guerrero (1952-2016)*

## TABLA DE CONTENIDOS

Capítulo	Página
RESUMEN EJECUTIVO. ....	vi
TABLA DE ABREVIATURAS .....	vii
INTRODUCCIÓN .....	viii
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
2. HIPÓTESIS DEL TRABAJO .....	4
3. OBJETIVOS .....	4
3.1. Objetivos Generales .....	4
3.2. Objetivos específicos.....	4
4. METODOLOGÍA DEL TRABAJO.....	5
5. MARCO TEÓRICO.....	5
5.1. Breve reseña histórica de los impuestos aplicados a los servicios.....	5
5.1.1. Los impuestos indirectos aplicados a los servicios en Chile.....	5
5.1.2. El origen del IVA en el mundo. ....	8
5.1.3. La llegada del IVA a Chile. ....	11
5.2. El hecho gravado de los servicios y la territorialidad. ....	13
5.2.1. El hecho gravado básico y especial.....	13
5.2.2. Servicio prestado y servicio utilizado.....	14
5.2.3. El concepto de la territorialidad en los servicios. ....	15

5.3.	El IVA en el comercio internacional. ....	17
5.3.1.	El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS) de la Organización Mundial de Comercio. ....	17
5.3.2.	Los modos de suministro de los servicios en el comercio internacional. ...	20
5.3.3.	El principio de destinación en la aplicación del IVA. ....	21
5.4.	Las exenciones y los hechos gravados en el IVA desde la perspectiva del comercio internacional. ....	23
5.4.1.	Las exenciones y su aplicación en el impuesto al valor agregado. ....	23
5.4.2.	Exportación e importación. ....	26
5.4.3.	Los servicios exportables. ....	28
5.4.4.	Los servicios importables. ....	28
5.4.5.	Exenciones del IVA desde la perspectiva de la exportación. ....	29
5.4.6.	El hecho gravado del IVA desde la perspectiva de la importación. ....	30
6.	APLICACIÓN DEL IVA EN LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS EN ALGUNOS PAÍSES LATINOAMERICANOS. ....	32
6.1.	Tratamiento del IVA en la importación de servicios en países latinoamericanos que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). ....	34
6.1.1.	México. ....	34
6.1.2.	Colombia. ....	35

6.2.	Tratamiento del IVA en la importación de servicios en los países latinoamericanos con los cuales Chile tiene un alto grado de intercambio comercial. ....	37
6.2.1.	Argentina. ....	37
6.2.2.	Brasil.....	39
6.2.3.	Perú.....	40
7.	ANÁLISIS COMPARADO ENTRE LA LEGISLACIÓN CHILENA Y LA DE ALGUNOS PAÍSES LATINOAMERICANOS RESPECTO A LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS Y SU AFECTACIÓN CON IVA.....	42
7.1.	Aplicación del principio de destinación del IVA en el comercio internacional de los servicios. ....	42
7.2.	Afectación con IVA de los servicios transfronterizos proveniente del extranjero.....	43
7.3.	Referencia al prestador no domiciliado o al servicio prestado desde el extranjero y concepto de servicio utilizado o consumido. ....	45
7.4.	Inexistencia de una exención de IVA por aplicación de una retención de impuesto a la renta. ....	46
7.5.	Similitudes y diferencias de los servicios gravados. ....	48
8.	CONCLUSIONES .....	50
	BIBLIOGRAFÍA. ....	52

## **RESUMEN EJECUTIVO.**

En el contexto de una economía globalizada y conectada digitalmente, en donde las nuevas formas de hacer negocios, en especial en materia de servicios, plantean interrogantes acerca si los sistemas tributarios siguen siendo adecuados para gravarlos con impuestos, debido a que, en muchos casos, su prestación no requiere de la presencia física del proveedor para su ejecución y, además, éstos pueden ser prestados desde cualquier lugar del mundo.

Producto de la modificación a la norma de exención contenida en el artículo 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, revisaremos los distintos conceptos y elementos que nos ayuden a interpretar y determinar el sentido de la Ley, para con ello poder establecer la unificación de criterios, conceptos y normas que apoyen o avalen un posible cambio de criterio para la aplicación del IVA en la importación de servicios de una empresa chilena a un no residente.

El presente trabajo contempla abordar un análisis jurisprudencial de eventuales cambios de criterio que pueda realizar el Servicio de Impuestos Internos en los servicios no digitales, considerando la modificación a la exención del artículo 12, letra E N° 7 realizada por la Ley N° 21.210 del 2020, así como también, un análisis de derecho comparado aplicado en otros países de la región respecto a la aplicación del IVA en la importación de servicios.

Palabras Claves: Servicio Utilizado, Territorialidad, Comercio Internacional de Servicios, Destinación.

## **TABLA DE ABREVIATURAS**

GATS	: General Agreement on Trade in Services (Acuerdo General sobre Comercio de Servicios o AGCS).
GATT	: General Agreement on Tariffs and Trade (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio).
IVA	: Impuesto al Valor Agregado.
OCDE	: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
VAT	: Value Added Tax (IVA en inglés).

## INTRODUCCIÓN

Debido a los avances económicos y comerciales a nivel global, la legislación tributaria de cada país requiere de actualizaciones con el objetivo de resguardar la recaudación fiscal y mantener la equidad respecto a las operaciones de comercio internacional.

En este estudio nos enfocaremos en los posibles cambios de criterio que puedan surgir del Servicio de Impuestos Internos con la entrada en vigor de la Ley N° 21.210 sobre modernización tributaria, la cual modificó la exención del artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825. Esta modificación establece una limitación a la exención del IVA en los servicios gravados con impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, la cual no será aplicable cuando el servicio se exima de este último impuesto ya sea por una norma legal o por aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, siempre que dicho servicio sea prestado “**o utilizado**” en Chile.

Adicionalmente, se revisará la legislación de los países de la región para hacer un análisis de derecho comparado acerca de la tributación del comercio internacional de servicios, en especial respecto a la importación de los mismos.

## **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

En la economía globalizada que hoy vivimos, ya resulta habitual que diversos tipos de empresa contraten servicios a proveedores extranjeros de la más variada índole, desde actividades de corretaje para operar en mercados desarrollados hasta estudios sobre materias que no se encuentran debidamente tratadas en el país, cuya remuneración podría verse afectada con impuesto en Chile al momento de efectuarse el pago, remesa o puesta a disposición del proveedor no domiciliado en el territorio nacional, en particular con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, la cual grava diversos tipos de renta, entre las cuales podemos mencionar los intereses, licencias de software estándar y no estándar, marcas, patentes, y en general, cualquier tipo de servicio prestado en el extranjero, y en ciertas circunstancias, este impuesto no es aplicable ya sea como consecuencia de una exención dispuesta por la ley o bien por un convenio para evitar la doble imposición en Chile.

En materia del impuesto al valor agregado (IVA), antes de entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 sobre modernización tributaria, el artículo 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el Decreto Ley N° 825, establece una exención del IVA en los servicios que se afecten con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, salvo en los casos que el servicio sea prestado en Chile y se esté además en presencia de una exención legal o bien de un convenio de doble imposición que lo deje sin efecto.

A contar del 1 de marzo de 2020, con la vigencia general de la Ley N° 21.210 sobre modernización tributaria, se incorpora una nueva limitación a la exención contemplada en artículo 12 letra E N° 7 en comento, al agregar la expresión “o utilizados”, lo cual quiere decir que los servicios utilizados en Chile que no resulten afectos con el impuesto Adicional, quedarán gravados con IVA, en la medida que éstos cumplan con la definición de servicio del artículo 2 N° 2 o bien se trate de alguno de los hechos gravados especiales asimilables a servicios del artículo 8 del Decreto Ley N° 825.

Si bien el cambio en esta disposición legal pareciera a simple vista ser poco relevante, en realidad no lo es, ya que muchos servicios que se prestan en el extranjero podrían quedar gravados con IVA, en la medida que cumplan la condición de “utilizados en Chile”, ya que si bien el Decreto Ley N° 825 establece por regla general que los servicios utilizados en Chile se gravan con los impuestos de dicha ley, no define expresamente lo que se debe entender como “servicio utilizado”.

Esta situación puede darse en los servicios importados, los cuales son prestados en el extranjero, y que por aplicación de una exención o convenio para evitar la doble imposición no se afectan con impuesto Adicional. en este contexto, surge la siguiente interrogante, ¿podrían estos servicios calificarse como utilizados en Chile? La interrogante es válida, ya que la limitación de la exención real que el legislador estableció en el artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825 ha dejado abierta la aplicación del IVA en estos servicios, ya que no considera de forma expresa una afectación acotada solo a ciertos servicios, por lo cual, dado el principio de legalidad

que impera en materia tributaria y a las normas de interpretación de la ley establecidas en los artículos 19 al 24 del Código Civil, para estos efectos es importante determinar, ¿qué era lo que realmente buscaba el legislador con incorporar la frase “o utilizados” para limitar esta exención real?

Lo antes planteado genera un problema a los contribuyentes que contraten servicios que se presten en el exterior y al momento de efectuar el pago al proveedor extranjero confirmen la no afectación con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta ¿ahora este servicio se gravará con IVA?, al no existir una definición de “servicio utilizado” en el Decreto Ley N° 825 y en su Reglamento contenido en el Decreto Supremo N° 55 de 1977, del Ministerio de Hacienda, será el Director del Servicio de Impuestos Internos, con la facultad conferida por el Código Tributario para interpretar administrativamente las leyes tributarias, quien podría dilucidar si ciertos servicios utilizados en territorio nacional prestados en el extranjero por proveedores no domiciliados en Chile y no afectos con impuesto Adicional quedarán gravados con IVA, o solo los dejará limitados a ciertos tipos de servicios, como son aquellos definidos en la nueva letra n) del artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Todo lo señalado precedentemente es importante para los efectos de establecer seguridad jurídica en materia tributaria relativa a esta casuística.

## **2. HIPÓTESIS DEL TRABAJO**

Las hipótesis para validar es la siguiente:

Con la introducción de la frase “o utilizados” en la limitación a la exención del artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825, el legislador buscaba gravar con IVA la importación de todo tipo de servicios que no se afecte con impuesto Adicional.

## **3. OBJETIVOS**

### **3.1. Objetivos Generales**

Este estudio pretende establecer los criterios que se deben considerar de acuerdo a la legislación actual para determinar si un servicio importado que no resulta gravado con impuesto Adicional, si debe quedar afecto a IVA

### **3.2. Objetivos específicos**

1. Determinar la tributación con IVA en la importación de servicios.
2. Identificar las consideraciones que tendrá el Servicio de Impuestos Internos para ejercer cambio de criterio respecto al servicio utilizado en Chile.
3. Identificar los criterios que se deben considerar para que un servicio importado resulte gravado con IVA.

#### **4. METODOLOGÍA DEL TRABAJO.**

En este trabajo se utilizará el método deductivo, en los que se analizarán los acuerdos multilaterales en materia de tributación en el comercio internacional, así como también el método comparativo, en la que se revisará la legislación de los países latinoamericanos que forman parte de la OCDE y los países de la región con los cuales Chile tiene un alto grado de intercambio comercial.

#### **5. MARCO TEÓRICO.**

##### **5.1. Breve reseña histórica de los impuestos aplicados a los servicios.**

###### **5.1.1. Los impuestos indirectos aplicados a los servicios en Chile.**

La aplicación de un impuesto indirecto a los servicios en Chile es de larga data, en 1936 fue publicada la Ley N° 5.786, la cual estableció un impuesto de 2,5% (posteriormente subió en un punto porcentual) a las personas naturales y jurídicas que perciban intereses, primas, comisiones y cualquier otro tipo de remuneración por razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquier especie, dicha norma fue posteriormente refundida en el Decreto N° 2.772 de 1943, del Ministerio de Hacienda, ley sobre impuesto a la internación, a la producción y a la cifra de los negocios.

En dicho cuerpo legal se afectaban con impuesto a los servicios comprendidos en las rentas de tercera categoría, la cual estaba definida en el artículo 16 de la Ley N° 3.996, que establecía un impuesto sobre las rentas, las actividades mencionadas en dicho artículo comprendían las rentas de cualquier industria o comercio que no fueran mineros o metalúrgicos. Esta norma estuvo vigente hasta 1966, con la dictación de la Ley N° 16.466, la cual incorporó a los servicios en la ley sobre impuesto a las compraventas contenido en la Ley N° 12.120.

En la Ley N° 12.120 quedó establecida en forma más específica los distintos servicios que resultarían afectos al impuesto a las compraventas, aplicándose una tasa general de 20%, y en ciertos casos, dependiendo del tipo de servicio y quien era el prestador del mismo, la tasa era diferenciada, la cual podía ser 30%, 8% o exento, este impuesto se devengaba en el momento de la percepción de la remuneración, comisión, prima o interés, ya sea se paguen, se pongan a disposición o acrediten en cuenta, lo que ocurra primero, lo cual es muy similar a lo que actualmente dispone la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, siendo su base imponible el ingreso percibido, la excepción a esta regla era el arrendamiento de bienes raíces no agrícolas destinados a cines, industrias, playas de estacionamiento, entre otros, la cual permitía rebajar de dicho ingreso el 11% del avalúo fiscal.

Uno de los principales problemas que tenía el impuesto a la cifra de negocios (nombre que era conocido el impuesto aplicable a los servicios) y el impuesto a las compraventas, es el denominado “efecto cascada”, el cual es definido como la

aplicación acumulativa del impuesto en todas las etapas de la cadena de producción, en términos simples, el impuesto aplicado en una de las etapas forma parte de la base imponible del mismo tributo aplicado en la siguiente etapa, así como también las distintas tasas aplicables y la gran cantidad de exenciones que dicho impuesto contenía, lo cual dificultaba la fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

En el resto del mundo, la aplicación de los impuestos indirectos a los servicios también se hacía bajo la misma lógica del impuesto a las ventas, de acuerdo a McMorran (1995), los servicios no habían sido fáciles de gravar considerando que, en una cadena de producción o distribución, éstos son prestados en sus etapas finales y dicho labor contaba con un alto grado de especialización, por lo que tenía un alto impacto sobre el precio final, dichos servicios era principalmente prestados por pequeños establecimientos, a los cuales era difícil acceder administrativamente, y por otra parte, algunos de estos servicios podían tener como finalidad una destinación comercial o personal, debido a ello, estos tipos de servicios no solían ser gravados, solo se afectaban con impuesto ciertos servicios específicos, como lo son los hoteles o los seguros.

Otro de los inconvenientes que acarrearaba este tipo de impuesto era su recuperabilidad en caso de exportaciones, en especial en el caso de productos que pasaban por una gran cadena de producción o distribución, lo que hacía muy difícil de determinar cuánto era el impuesto recargado en el precio antes de su venta al exterior.

Es debido a los problemas anteriormente expuestos y a otros factores por los que se comenzó a estudiar la forma de evitar estas distorsiones que tenía el impuesto a las ventas, una de ellas fue la creación de un nuevo impuesto indirecto que vendría a reemplazar al que existía en esos tiempos y que es uno de los más reconocidos en el mundo, el impuesto al valor agregado (IVA) o el value added tax (VAT) como se le denomina en inglés.

### **5.1.2. El origen del IVA en el mundo.**

El impuesto al valor agregado, también nombrado por sus iniciales como “IVA”, es uno de los impuestos más reconocidos a nivel mundial, es un impuesto que principalmente grava al consumo, tanto de bienes como servicios, y en Chile es el impuesto que aporta la mayor recaudación a las arcas fiscales<sup>1</sup>.

El origen de este impuesto se remonta a principios de la década de 1950 en Francia, mediante el establecimiento de la Comisión Lorient, la cual tenía como una de sus tareas, *“la búsqueda de un sistema tributario que promoviera la productividad y el comercio transfronterizo”*<sup>2</sup>, originada por la disputa tributaria entre Francia y la República Federal de Alemania que ponía en peligro la entrada en vigor del mercado común del acero, por lo que era necesario contar con un impuesto que tuviera

---

<sup>1</sup> Serie ingresos tributarios consolidados (porcentaje del PIB) 2009-2019, de la Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del Servicio de Impuestos Internos ([http://www.sii.cl/aprenda\\_sobre\\_impuestos/estudios/estadistribu/PIB\\_2009\\_2019.zip](http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/estadistribu/PIB_2009_2019.zip)).

<sup>2</sup> Charlène Adline Herbain (2015). VAT Neutrality.

neutralidad fiscal en el comercio internacional, así como también, los impuestos a las ventas que se aplicaban sobre los productos franceses hacían que sus precios fueran muy caros en comparación a los productos de origen extranjero.

Una vez aprobado por la Comisión Lorient, el "*Taxe sur la valeur ajoutée*", nombre en francés del impuesto al valor agregado, se convirtió en ley el 10 de abril de 1954, posteriormente este impuesto se comenzó a aplicar en varios países europeos durante la década de 1960, a Latinoamérica llegó durante la década de 1970 y se ha expandido a diversos países del mundo desde entonces, para Tait (1990), las ventajas del IVA respecto a sus impuestos predecesores estaban en las siguientes razones:

1. Ingresos.
2. Neutralidad.
3. Eficiencia.

Algunas de las principales características del impuesto al valor agregado son las siguientes:

- Es aplicable en todas las etapas de una cadena de producción (en esto es similar al impuesto a las ventas).
- El impuesto grava efectivamente al consumidor final.
- Contiene tres métodos de determinación, a saber:
  - a) Crédito factura: Bajo este método, el vendedor recarga el impuesto aplicado a sus ventas (débito fiscal), pero le es permitido rebajar del

monto a pagar a la administración tributaria, el impuesto soportado en sus compras con factura (crédito fiscal).

- b) **Sustracción:** El impuesto es recaudado directamente de las cuentas en la que se mide el valor agregado, restando las compras permitidas de sus ingresos por venta.
- c) **Adición:** El impuesto es recaudado sobre una estimación del valor agregado calculado sumando y ajustando, en caso de ser necesario, factores de ingreso.

Estas metodologías impiden el “efecto cascada” que tenía el antiguo impuesto a las ventas.

- Es un impuesto neutro, ya que su aplicación no incide directamente en el precio, ya que para los productores o vendedores no forma parte de sus costos.
- Para efectos del comercio internacional, es de más fácil aplicación, ya que permite a los exportadores determinar en forma más sencilla el impuesto recuperable.

De acuerdo a Ebrill et al. (2001a), el método crédito factura es el más utilizado a nivel mundial para la determinación del IVA, dentro de los cuales se encuentra Chile, Pavez (2005a) menciona que este método trae consigo múltiples ventajas, entre las cuales se puede mencionar su facilidad de determinación para los contribuyentes, ya que el impuesto debe quedar reflejado en las respectivas facturas, lo que también permite una adecuada fiscalización por parte de la administración tributaria.

### **5.1.3. La llegada del IVA a Chile.**

El impuesto al valor agregado hace su aparición en Chile a través del Decreto Ley N° 825, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 y comienza a regir a contar del 1 de marzo de 1975, reemplazando al impuesto a las compraventas contenido en la Ley N° 12.120, los motivos para su implementación no fueron muy diferentes a las adoptadas por otros países, esto considerando que el antiguo impuesto tenía incorporado el efecto cascada, una gran cantidad de exenciones y tratamientos especiales para evitarlo, hacían difícil su control y administración (Pavez, 2005b).

Desde su entrada en vigencia, el IVA tuvo una única tasa impositiva y una reducida cantidad de exenciones en comparación con su antecesor, para Pavez (2005c), esto contribuyó a la disminución de los índices de evasión e informalidad de la economía nacional, pero también señala algunas aprensiones, entre las cuales se pueden mencionar la inexistencia de tasas reducidas y limitadas exenciones, los que hacen que el IVA chileno sea considerado un impuesto regresivo.

El método seleccionado para su determinación fue el crédito factura, el cual se ha aplicado desde su entrada en vigencia el 1 de marzo de 1975 hasta estos días, ahora con un control prácticamente total por parte de la administración tributaria, la que se inició con la introducción de la factura electrónica en 2003, la obligatoriedad de su uso para todos los contribuyentes en 2014 y la implementación del registro de compras y ventas en 2017, el cual tiene validez legal desde el 1 de marzo de 2020.

Respecto a los servicios, éstos se incorporaron en el original Decreto Ley N° 825<sup>3</sup>, pero se gravaban con un impuesto distinto, el llamado “impuesto a los servicios”, lo cual rigió hasta el 31 de diciembre de 1976, desde enero de 1977 los servicios se integraron al mecanismo propio del impuesto al valor agregado como se conoce en la actualidad.

La tasa del IVA no ha variado significativamente desde su entrada en vigencia aplicándose 20% (marzo 1975 – junio 1988), 16% (junio 1988 – junio 1990), 18% (julio 1990 – septiembre 2003) y 19% (desde octubre 2003), no existiendo tasas reducidas para ciertos bienes y/o servicios a lo largo de toda su historia.

Las principales modificaciones al hecho gravado que ha sufrido la ley de impuesto a las ventas y servicios han sido las siguientes:

- La incorporación de la actividad de la construcción en octubre de 1987.
- La habitualidad en la venta de bienes corporales inmuebles en enero de 2016.
- Los denominados “servicios digitales” en junio de 2020.

---

<sup>3</sup> La base de la ley de impuesto a las ventas y servicios actual está en el Decreto Ley N° 1.606, que reemplazó la normativa primitiva, pero hizo mantener el número del decreto ley original.

## **5.2. El hecho gravado de los servicios y la territorialidad.**

### **5.2.1. El hecho gravado básico y especial.**

En el IVA hay dos hechos gravados básicos<sup>4</sup>: a las ventas y a los servicios. La ley equipara a estos hechos gravados básicos, otras operaciones gravadas con IVA, los que se denominan como hechos gravados especiales.

El IVA tiene por objeto gravar el valor agregado que se va incorporando al precio de venta de bienes y servicios en cada etapa de su comercialización.

El IVA es un impuesto de múltiples etapas en el cual se admiten deducciones correspondientes al impuesto pagado en las etapas anteriores, con lo cual se evita el inconveniente de acumulación o “efecto cascada” (método crédito factura).

- I. Hechos gravados básicos: Se gravan las ventas y servicios que cumplen ciertos requisitos que establece por definición el Artículo 2.
  - a. Hecho gravado básico de ventas: Es un hecho o un conjunto de hechos, con el cual se transfiere a título oneroso bienes corporales muebles e inmuebles efectuado por un vendedor. La transferencia debe realizarse dentro del territorio nacional.

---

<sup>4</sup> Minuta BCN, descripción general de los hechos gravados; [https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/21103/5/JPCHechos%20gravados%20basicos%20\(2\)\\_v2.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/21103/5/JPCHechos%20gravados%20basicos%20(2)_v2.pdf)

- b. Hecho gravado básico de servicios: Es la acción o prestación que realiza una persona a favor de otra por la cual percibe una remuneración, siempre que corresponda a actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
  
- II. El hecho gravado especial: La Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios también considera algunas operaciones y las equipara como ventas o servicios, los cuales grava con IVA, por ejemplo: Las importaciones, los aportes que vendedores hacen de los bienes de su giro a otras empresas, los retiros de bienes del giro que hacen los dueños o socios de las empresas, la entrega gratuita de bienes destinados a fines de publicidad y otros. Cualquiera de estos hechos que se produzcan, pese a no ser ventas, la ley los equipara como tales y los afecta con el impuesto, los cuales están contenidos en el artículo 8 del Decreto Ley N° 825.

### **5.2.2. Servicio prestado y servicio utilizado.**

Servicio prestado representa un conjunto de actividades las cuales se realizan con el fin de satisfacer a alguien o algo. Al considerarse los servicios como algo heterogéneo, la prestación del mismo normalmente es preparado y diseñado a solicitud de cada cliente, por esta razón se entiende que no existen cadenas de producción de servicios como si ocurre en la fabricación de bienes.

La utilización de los servicios es un proceso social, dinámico y complejo que pone en contacto al personal que presta el servicio y a los beneficiarios del mismo, con el fin de satisfacer una necesidad determinada de estos últimos, en la que convergen no solo la necesidad de atención, sino las experiencias del prestador del servicio, a través de sus conocimientos.<sup>5</sup>

### **5.2.3. El concepto de la territorialidad en los servicios.**

La territorialidad del impuesto al valor agregado en materia de servicios se encuentra en el artículo 5º del Decreto Ley N° 825, al establecer que: *“El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero”*.

La norma anterior muestra cual es el rango del territorio del impuesto, también define objetividad gravada, ya que el origen del impuesto parece ser limitado a que el servicio sea prestado o utilizado en el territorio nacional.

Solo bastara que ocurra cualquiera de las dos circunstancias antes comentadas para que exista espacio a la aplicación del impuesto al valor agregado a los servicios prestados en territorio nacional, independiente que su uso se confirme en el

---

<sup>5</sup> Rev Cubana Hig Epidemiol vol.51 No.1, Ciudad de la Habana, ene.-abr. 2013 – versión On-line ISSN 1561-3003 - <http://scielo.sld.cu/>

extranjero, como de los servicios utilizados en Chile, aunque sean prestados desde fuera del territorio nacional.

Para que se configure el hecho gravado, no resulta relevante el lugar donde se pague o perciba la remuneración. Con esto, si se cumplen con los requisitos anteriores, el tributo se adeudará aun cuando el pago o percepción de la remuneración tenga lugar en el extranjero.

El inciso segundo del artículo 5º agrega 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”*.

Por otra parte, la ley no señala expresamente lo que se entiende como “servicio utilizado”, por lo que se deberá establecer ciertos criterios para definir el concepto de “utilizado” en el mundo de los servicios.

Con la lectura de los artículos 4º y 5º de la ley, se deduce que la territorialidad. es un elemento o requisito del hecho gravado del IVA, tanto para las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles como para los servicios prestados o utilizados.

### **5.3. El IVA en el comercio internacional.**

#### **5.3.1. El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS) de la Organización Mundial de Comercio.**

El acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, del inglés *General Agreement on Tariffs and Trade*) es un acuerdo firmado el 30 de octubre de 1947 por veintitrés países, dentro de los cuales se encuentra Chile, que abarca el comercio internacional de mercancías, lo cual busca fomentar niveles de vida más altos, pleno empleo, mayor ingreso real y demanda efectiva, la utilización completa de los recursos mundiales y el crecimiento de la producción e intercambio de bienes, por lo que pactan la celebración de acuerdos que busquen la reciprocidad y mutuas ventajas, con la consecuente reducción de los aranceles aduaneros, levantamiento de barreras comerciales y la no discriminación.

Alguna de las materias que trata este acuerdo son las siguientes:

- Trato general de la nación más favorecida.
- Lista de concesiones.
- Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores.
- Libertad de tránsito.
- Derechos antidumping y derechos compensatorios.
- Valoración en aduana.
- Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación.

Respecto a las materias antes mencionadas, se analizarán brevemente las siguientes:

a) Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores.

En el artículo III del GATT se acuerda que los países firmantes no podrán dar a los productos importados un trato menos favorable sobre impuestos, leyes u otras reglamentaciones respecto a los productos nacionales, con esto se permite que el producto importado pueda competir en los mercados domésticos. Por esta razón, los países no pueden adoptar medidas proteccionistas a favor de los productos producidos internamente o entorpecer la internación o comercialización de los productos importados, así como tampoco pueden aplicar impuestos mayores cuando éstos sean vendidos en el mercado interno del país importador.

b) Valorización en aduana.

El artículo VII del GATT dispone que los aranceles aduaneros serán aplicados sobre los principios generales de valorización, de acuerdo al valor real que las mercancías importadas o similares sean vendidas en operaciones normales efectuadas en condiciones de libre competencia, y en los casos en que dicho valor no resulte determinable, se deberá considerar el equivalente comprobable a dicho valor.

Para la aplicación de este artículo en Chile, se dictaron el Decreto Supremo N° 16 de 1995, del Ministerio de Relaciones Exteriores y el Decreto N° 1.134 de 2001, del Ministerio de Hacienda, el cual contiene el reglamento correspondiente.

c) Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación.

El artículo VIII del GATT establece que los países miembros podrán cobrar derechos y cargas de cualquier naturaleza, distintos a los derechos de importación o exportación, limitándose al costo aproximado del servicio y que no impliquen una protección indirecta de los productos nacionales ni gravámenes fiscales aplicados a la importación y exportación, junto con reducir al mínimo los efectos y complejidades de las formalidades para llevar a cabo este tipo de operaciones. Adicionalmente, dispone la no aplicación de sanciones severas por infracciones legales, reglamentarias o aduaneras, en especial en el caso de faltas subsanables que no impliquen intenciones fraudulentas o de negligencia grave.

En relación con el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS o GATS, del inglés *General Agreement on Trade in Services*), el cual rige desde enero de 1995, si bien en ciertos aspectos se basa en el GATT, como lo es el trato igualitario que cada miembro otorgará a los proveedores o servicios de cualquier otro miembro, también establece algunas definiciones en su artículo XXVIII, entre las cuales podemos mencionar:

- Suministro de un servicio: abarca la producción, distribución, comercialización, venta y prestación de un servicio.

- Proveedor de servicios: toda persona que suministre un servicio.
- Consumidor de servicios: toda persona que reciba o utilice un servicio.

Otro aspecto que establece este acuerdo es que los países miembros deben adquirir compromisos en materia de acceso a los mercados y exenciones respecto a ciertos sectores de servicios, como por ejemplo, Chile acordó el compromiso de que si una institución bancaria extranjera quiere prestar sus servicios en el país tiene limitaciones, ya que si desea acceder al mercado nacional debe ser una sociedad bancaria legalmente constituida en su país de origen y constituir el capital requerido por la legislación chilena, la única forma de operar es mediante la participación en algún banco chileno, constituirse en el país como sociedad anónima bancaria o como una sucursal de sociedad anónima extranjera, y adicionalmente, contar con la autorización de la Comisión para el Mercado Financiero.

### **5.3.2. Los modos de suministro de los servicios en el comercio internacional.**

El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios en su artículo I define la forma en que los servicios son suministrados, los cuales son divididos en cuatro modos:

- Servicio transfronterizo.
- Consumo en el extranjero.
- Presencia comercial.
- Presencia de personas físicas.

a) Servicio transfronterizo.

El proveedor de un servicio, sin salir del país en donde se encuentra, suministra su servicio a un consumidor localizado en otro país.

b) Consumo en el extranjero:

Consiste en el desplazamiento de un consumidor de servicio desde un país a otro, un ejemplo de este modo de servicio es un turista que viaja y se hospeda en un hotel localizado en otro país.

c) Presencia comercial:

Un proveedor que se encuentra en un país se instala en otro para suministrar su servicio, un ejemplo de ello sería la apertura de una sucursal de un banco extranjero.

d) Presencia de personas físicas:

En este modo de suministrar un servicio, el proveedor o su personal se desplaza a otro país, presta el servicio encargado y regresa a su país de origen.

### **5.3.3. El principio de destinación en la aplicación del IVA.**

El comercio internacional traía consigo la aplicación del IVA en las respectivas operaciones, pero existía la problemática de en qué jurisdicción debía ser aplicada para evitar la doble imposición, para ello se plantearon dos principios para la aplicación del tributo.

a) El principio de origen:

Bajo este principio, el IVA se grava en el país donde se produce el bien o servicio, por lo que en el momento de ser importado, el otro país no lo afecta con impuesto.

b) El principio de destinación:

El objetivo de este principio es que el IVA sea aplicado en el país en donde el bien o servicio es consumido.

De acuerdo a Ebrill et al. (2001b), al aplicar el principio de destinación bajo un entorno competitivo, todas las compañías recibirán el mismo precio al productor, el cual estará neto de impuestos, no importando su país de origen, y si ellos quieren seguir siendo competitivos, lo venderán al mismo precio a los consumidores de cualquier país, por lo que todos pagarán el mismo impuesto, esto lleva a una eficiencia en la producción, en cuanto los productores adecuarán sus costos marginales sobre el precio al productor, por lo que no será posible producir lo mismo a un costo más bajo. En cambio, con el principio de origen esto no se logra, ya que los precios tendrán los impuestos incluidos, por lo que los consumidores podrían comprar a países cuyos precios sean más baratos que en otros.

Para la OCDE (2014), con el principio de destinación se logra la neutralidad del IVA en el comercio internacional, ya que este impuesto es recaudado solo en la jurisdicción en que se produce el consumo definitivo, lo que no ocurre con el principio de origen, el cual es recaudado en todas las jurisdicciones en donde se agregó valor al producto o servicio.

Por lo anterior, existe un amplio consenso, en lo que respecta al IVA en las operaciones de comercio internacional, que dicho impuesto sea aplicado bajo el principio de destinación, y es la razón por la cual la exportación se considera exenta o gravada con tasa cero y la importación se afecta con impuesto al valor agregado.

#### **5.4. Las exenciones y los hechos gravados en el IVA desde la perspectiva del comercio internacional.**

##### **5.4.1. Las exenciones y su aplicación en el impuesto al valor agregado.**

Para Sainz de Bujanda (1963) *“La exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria, al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”*.

Para Herrera Molina (1990a), la exención contiene un efecto desgravatorio especial, no siendo un derecho del contribuyente, es una configuración objetiva del impuesto, este autor también señala que la exención es un elemento codefinidor del hecho gravado, para Lozano Serrano (1988) la exención ayuda a matizar la obligación tributaria, ya que la uniformidad de ella podría llevar a tratamientos contrarios a la justicia y equidad.

Herrera Molina (1990b) señala que, en ciertos casos, los textos constitucionales reservan de forma expresa a la ley el establecimiento de exenciones, ya que ellas afectan a los elementos especiales de los tributos, como lo son el hecho gravado y la base imponible.

En Chile, el establecimiento de los tributos está consagrado en la actual Constitución Política como materia de ley en su artículo 19 N° 20, por su parte el artículo 65 N° 1 le da la facultad de iniciativa exclusiva al Presidente de la República para imponer, suprimir, reducir o condonar impuestos, así como también establecer exenciones o modificar las existentes.

Las exenciones también forman parte del impuesto al valor agregado, en efecto, la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios lo establece en su párrafo 4° *“De las ventas y servicios exentos del impuesto”*. La estructura de las exenciones están establecidas en los artículos 12 y 13.

a) Artículo 12 – exenciones reales.

Este artículo regula las operaciones de ventas y servicios que se encuentran exentas de IVA, las cuales están subdivididas en seis letras, a saber:

- Letra A: Ventas sobre ciertos bienes.
- Letra B: Importaciones de especies efectuadas por ciertas personas naturales o jurídicas.
- Letra C: Especies internadas por pasajeros o que están transitoriamente en Chile.

- Letra D: Especies exportadas para su venta en el extranjero.
- Letra E: Ciertas remuneraciones y servicios.
- Letra F: Venta de viviendas con subsidio habitacional.

b) Artículo 13 – exenciones personales.

En este artículo se encuentran las instituciones y empresas que se eximen del IVA, las cuales son las siguientes:

- Empresas radioemisoras, respecto a los ingresos de su giro, excluyendo avisos y propagandas.
- Agencias noticiosas, respecto a la venta de servicios informativos.
- Empresas de transportes de pasajeros.
- Establecimientos de educación, respecto de su actividad docente.
- Hospitales, respecto de los ingresos de su giro.
- La Casa de Moneda de Chile y las personas que efectúen la confección de billetes, cospeles, monedas y otras especies valoradas.
- La Empresa de Correos de Chile.
- Los Servicios de Salud y las personas naturales o jurídicas que por contrato los sustituyan en la prestación de beneficios establecidos por ley.
- La Polla Chilena de Beneficencia y la Lotería de Concepción por intereses, primas, comisiones y remuneraciones que paguen por servicios de cualquier naturaleza.

Respecto a las exenciones relacionadas al comercio internacional, éstas se encuentran reguladas en la letra D y E N°s 7 y 16 del artículo 12 del Decreto Ley N° 825, las cuales se analizarán más adelante.

#### **5.4.2. Exportación e importación.**

Las exportaciones e importaciones son transacciones comerciales que pueden ser de bienes o de servicios, las que son realizadas entre distintos países. En economía, una exportación es cualquier bien o servicio enviado fuera del territorio nacional, en cambio una importación es la llegada de un bien o servicio desde el extranjero.

La palabra exportación es un método comercial conocido desde la antigüedad y proviene del latín 'exportatio', y se refiere así al hecho de enviar y recibir mercaderías, el cual genera ganancia para el ente emisor.

Estas transacciones también pueden realizarse hacia compradores independientes o clientes directos mediante una entidad intermediaria, por ejemplo, como sucede con los gigantes Amazon y Ali Express.

En economía, una importación es definida como el transporte de bienes y servicios nacionalizados el cual será para el uso o consumo interno de un país, cuyo origen proviene de otro Estado. Las importaciones pueden ser cualquier producto o servicio recibido dentro de la frontera de un Estado con propósitos comerciales. El objetivo de esta operación es adquirir productos o servicios que existen en el extranjero y

que no son encontrados en el país importador, o en el caso de que existan, los precios son superiores de los que existen en un país extranjero.

Las importaciones suelen tener restricciones económicas y son reguladas por todos los países para controlar la entrada de ciertos productos. También podemos indicar que existen muchos convenios entre distintos países para acordar ventajosas condiciones para los países que los firman. La Unión Europea es un ejemplo claro.

En el campo de las importaciones y exportaciones (comercio exterior) y debido a la importancia que tienen estas operaciones comerciales, debemos indicar que la Cámara Internacional de Comercio (CIC) elaboró los INCOTERMS, términos definidos refundidos en terminologías que buscan estandarizar el lenguaje para que sea utilizado por los compradores y vendedores que participan en los negocios internacionales.

El principal ente fiscalizador de estas operaciones en Chile es el Servicio Nacional de Aduanas, ya que las mercaderías deben salir de cada país por determinados puestos fronterizos y debe de ingresar a otro país pasando por el control de una entidad de similar naturaleza. Es importante comentar que, las transacciones entre varios países suelen ser un poco dificultosas debido a las regulaciones internas de cada Estado.

#### **5.4.3. Los servicios exportables.**

La exportación de servicios corresponde a la actividad comercial de vender servicios a otro país. Por eso es importante definir las características que determinen las diferencias entre los bienes y servicios y cómo se comercializan en el extranjero.

El comercio internacional de bienes corresponde al movimiento físico de los productos de un país a otro, y por otra parte podemos comentar que, el uso masivo de internet ha permitido aumentar las operaciones de servicios transfronterizos.

Para las transacciones de servicios es importante considerar el lugar y tiempo de consumo, también la proximidad entre el consumidor y el proveedor de servicios. La proximidad o cercanía se consigue por el traslado temporal de personas a otro territorio para recibir o prestar un servicio o con la presencia comercial en el país importador, a diferencia de las transacciones internacionales de bienes, que necesariamente necesitan realizar el traslado físico de la mercancía a través de sus fronteras.

#### **5.4.4. Los servicios importables.**

Se considera como importación de servicios, el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por no residentes en el país, ya sea que éstos se encuentran prestados desde el extranjero o parcialmente desde el país de residencia del prestador.

La importación de servicios debido a que son bienes intangibles no pasa por controles fronterizos o aduaneros, por lo que no están afectos a aranceles o al pago de impuestos de aduana.

#### **5.4.5. Exenciones del IVA desde la perspectiva de la exportación.**

Uno de los fundamentos del IVA consiste en aplicar este tributo al consumidor final del bien o servicio, esto se obtiene con una deducción (crédito) del impuesto que puede hacer cada contribuyente de la cadena de producción o distribución por los sucesivos recargos que se soportan en las compras de insumos y de servicios necesarios para el desarrollo de la actividad, con lo cual cada contribuyente que participa en el proceso de venta viene a ser el proporcionado a la tasa aplicada al mayor valor que se obtenga en la comercialización.

En las exportaciones el consumidor final es aquel que se encuentra en el extranjero, y bajo el principio de destinación del IVA, el impuesto debe ser aplicado en la jurisdicción donde se consume el bien o servicio, es por esta razón que el legislador estableció las exenciones contenidas en la letra D y letra E N° 16 del artículo 12 del Decreto Ley N° 825.

Respecto a los servicios, si éste es prestado desde Chile para que sea utilizado en el extranjero, nos encontramos frente a una exportación de servicios, la que está exenta de IVA, según lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, hasta el 31 de octubre de 2016, para que un

servicio calificara como exportable debía ser prestado íntegramente en Chile, esta norma fue modificada por la Ley N° 20.956, por lo que a contar del 1 de noviembre de dicho año, también califican como servicios de exportación aquellos que sean prestados parcialmente en el país y sean utilizados en el extranjero, la calificación de los servicios de exportación sigue siendo potestad del Servicio Nacional de Aduanas.

La Resolución Exenta N° 2511 del 16 de mayo de 2007 del Servicio Nacional de Aduanas, califica como exportación a los servicios que cumplan con los siguientes requisitos:

1. Realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país<sup>6</sup>.
2. Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.
3. Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

#### **5.4.6. El hecho gravado del IVA desde la perspectiva de la importación.**

Para dar cumplimiento con el principio de destinación, el cual señala que el IVA debe ser aplicado en el país en donde el bien o servicio es consumido, el legislador ha establecido expresamente que las importaciones de bienes muebles, sean habituales o esporádicas, se encuentran gravadas con el impuesto al valor

---

<sup>6</sup> Modificado por la Resolución N° 7211 del Servicio Nacional de Aduanas del 24 de noviembre de 2016.

agregado de acuerdo con el artículo 8 letra a) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios como un hecho gravado especial. En el caso de los servicios, éstos se afectan con IVA en la medida que éstos sean prestados o utilizados en Chile, de acuerdo con las normas de territorialidad establecidas en el artículo 5 de la ley en comento.

Para el caso de los servicios, existe una exención real contenida en el artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825, el cual establece que éstos no se les aplicará IVA cuando resulten gravados con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, desde el 1 de enero de 2013 esta exención no tiene efecto si el servicio es prestado en Chile y no se encuentre afecto a impuesto Adicional por aplicación de una exención legal o de un convenio para evitar la doble imposición, norma que estuvo vigente hasta el 29 de febrero de 2020.

Con la modificación introducida por la Ley N° 21.210 sobre modernización tributaria, esta exención queda más limitada ya que, si un servicio se encuentra utilizado en Chile y no resulta afecto a impuesto Adicional, se gravará con IVA, en la medida que dicho servicio se encuentre comprendido dentro del hecho gravado básico o especial establecido en el Decreto Ley N° 825.

Producto de la modificación legal antes comentada, ¿es lo que el legislador buscaba? Esto es, la afectación con IVA a la importación de servicios, esto considerando que en 2016 mediante la modificación efectuada al N° 16 de la letra E del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, amplió los

requisitos para que un servicio fuera calificado como exportable, siempre y cuando éste sea utilizado íntegramente en el extranjero, y considerando el principio de destinación en el impuesto al valor agregado, los servicios importados que resulten utilizados en Chile ¿deben ser gravados con IVA, esto en la medida que dichos servicios se encuentren afectos en el país?

## **6. APLICACIÓN DEL IVA EN LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS EN ALGUNOS PAÍSES LATINOAMERICANOS.**

Considerando la modificación que la Ley N° 21.210 hizo en la exención del artículo 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, pareciera lógico que la intención del legislador era gravar con el impuesto al valor agregado a la importación de servicios en general, y no solamente a aquellos servicios que provienen del “mundo digital”.

Con el fin de revisar la legislación comparada respecto a la importación de servicios y su tributación, se seleccionarán algunos países latinoamericanos tomando en consideración lo siguiente:

- Que sean miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).
- Países con los cuales Chile tiene un alto grado de intercambio comercial.

Respecto a los países latinoamericanos que son miembros de la OCDE, se encuentran México, el cual se hizo miembro en 1994, y Colombia, quien lo hizo en 2020.

En relación a los países latinoamericanos con los cuales Chile tiene un alto grado de intercambio comercial, se ha considerado el Detalle Reporte Trimestral de Comercio Exterior de Chile del primer trimestre de 2020, emitido por la Subsecretaría de Relaciones Económicas Internacionales<sup>7</sup>, entre los cuales se encuentran los siguientes países en el ranking de intercambio comercial chileno.

- Brasil, país que ocupa el cuarto lugar, con un intercambio comercial de 1.908 millones de dólares de los Estados Unidos, el cual representa un 5,8% de participación respecto del total.
- Argentina, que se encuentra en el sexto lugar, con un intercambio comercial de 1.055 millones de dólares de los Estados Unidos, el que representa un 3,2% de participación respecto del total.
- Perú, en el octavo lugar, con un intercambio comercial de 757 millones de dólares de los Estados Unidos, equivalente a un 2,3% respecto del total.

---

<sup>7</sup> [https://www.subrei.gob.cl/docs/default-source/estudios-y-documentos/reporte-trimestral/comercio-exterior-de-chile-1er-trimestre-2020.pdf?sfvrsn=ebb087fb\\_2](https://www.subrei.gob.cl/docs/default-source/estudios-y-documentos/reporte-trimestral/comercio-exterior-de-chile-1er-trimestre-2020.pdf?sfvrsn=ebb087fb_2), consultado en septiembre de 2020.

## **6.1. Tratamiento del IVA en la importación de servicios en países latinoamericanos que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).**

### **6.1.1. México.**

De acuerdo con su Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, y cuya última modificación data del 9 de diciembre de 2019<sup>8</sup>, México grava con dicho impuesto, entre otros, la importación de bienes y servicios, de acuerdo a lo dispuesto en su artículo 1 fracción IV.

La referida ley en su artículo 14 se establecen los tipos de servicios que se afectan con IVA, los cuales son:

- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona en favor de otra, no importando el acto que dé origen y el nombre o clasificación que otras leyes le den.
- El transporte de personas o bienes.
- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la correduría, la consignación y la distribución.
- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

---

<sup>8</sup> Ley que incorpora las últimas modificaciones efectuadas el 9 de diciembre de 2019, en el siguiente vínculo: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77\\_091219.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf), consultado en septiembre de 2020.

- Toda otra obligación de hacer, no hacer o permitir asumida por una persona en beneficio de otra, que no implique la enajenación o uso o goce temporal de bienes.

La ley en comento también incluye un capítulo especial para tratar las importaciones de bienes y servicios, en particular su artículo 24 fracción V, la que establece expresamente que serán gravados con IVA los servicios antes mencionados que sean prestados por no residentes en México y sean aprovechados dentro del territorio mexicano, con excepción del transporte internacional. Respecto al momento en que se considera efectuada la importación del servicio, el artículo 26 dispone expresamente que ésta se produce al momento en que se pague efectivamente la contraprestación.

### **6.1.2. Colombia.**

El impuesto a las ventas se encuentra en Libro Tercero del Estatuto Tributario Nacional, contenido en el Decreto N° 624 de 1989, publicado en el Diario Oficial de Colombia el 30 de marzo de dicho año<sup>9</sup>. Su principal característica respecto al resto de las legislaciones analizadas, incluyendo a la chilena, es que este estatuto concentra en un solo cuerpo legal las distintas disposiciones tributarias que se aplican en Colombia, los que se encuentran separados en Libros, en él también se

---

<sup>9</sup> Estatuto tributario nacional colombiano actualizado al 31 de agosto de 2020, en el siguiente vínculo: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html), consultado en septiembre de 2020.

encuentran regulados el impuesto a la renta y complementarios (Libro Primero), la retención en la fuente (Libro Segundo), el impuesto de timbre nacional (Libro Cuarto), el procedimiento tributario (Libro Quinto) y el gravamen a los movimientos financieros (Libro Sexto).

El Estatuto Tributario en su Libro Tercero relativo al impuesto a las ventas, no define en forma expresa el concepto de servicio, esta definición se encuentra en el Decreto N° 1.372, de 1992, el cual reglamenta, entre otras disposiciones, el citado Estatuto, el cual en su artículo 1 establece que, para efectos del impuesto a las ventas, servicio se define como *“toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”*<sup>10</sup>. Al tener una amplia definición, todo tipo de servicios resultarán afectos a IVA, de acuerdo con el artículo 420 letra c) del Estatuto, exceptuando los que este mismo cuerpo legal establece expresamente, ya sean que éstos resulten prestados en Colombia o desde el exterior. El mismo artículo dispone que los servicios prestados desde el exterior causarán el impuesto en la medida que el usuario directo o destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o la sede de su actividad económica se encuentre en territorio colombiano.

---

<sup>10</sup> Vínculo: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1275292>, consultado en septiembre de 2020.

Respecto al devengamiento del impuesto en el caso de los servicios, será aplicable en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, lo que fuere anterior, de acuerdo a lo establecido por el artículo 429 letra c) del Estatuto.

## **6.2. Tratamiento del IVA en la importación de servicios en los países latinoamericanos con los cuales Chile tiene un alto grado de intercambio comercial.**

### **6.2.1. Argentina.**

La Ley de Impuesto al Valor Agregado argentina, contenida en el Decreto N° 280 de 1997<sup>11</sup> establece en su artículo 1 letra d) que ciertas prestaciones realizadas en el exterior y cuya explotación efectiva se lleve a cabo en territorio argentino, estarán gravados con dicho impuesto, siempre que los prestatarios sean sujetos de IVA por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

El artículo 3 del referido cuerpo legal establece las prestaciones de servicios que se encuentran afectas a IVA, sobre esta materia el legislador argentino regula en forma distinta respecto a la ley chilena, ya que los nombra en forma detallada y no a través de una definición legal propiamente tal, algunos de ellos son los siguientes:

---

<sup>11</sup> Vínculo: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-280-1997-42701/actualizacion>, consultado en septiembre de 2020.

- Los que configuren servicios comprendidos en las actividades del sector primario.
- Los servicios de turismo, incluida la actividad de la agencia de turismo.
- Los servicios de computación incluido el software.
- Los servicios técnicos y profesionales, artes, oficios y cualquier tipo de trabajo.
- Los servicios prestados por los agentes auxiliares de comercio y los de intermediación.
- La publicidad.
- Las operaciones de seguros, excluidos los seguros de retiro privado, los seguros de vida y los contratos de afiliación a las Aseguradoras de Riesgo del Trabajo.
- Los servicios digitales.

En relación a su devengamiento, el artículo 5 letra h) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que el impuesto asociado a los servicios prestados en el extranjero y utilizados o explotados efectivamente en Argentina, se hace exigible en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en la percepción total o parcial del precio, salvo en las colocaciones o prestaciones financieras, la cual tiene un tratamiento diferente.

### 6.2.2. Brasil.

La importación de servicios en Brasil se encuentra afecta al “*Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza*” (impuesto sobre los servicios de cualquier naturaleza), también conocido por sus siglas “ISS”, el que se encuentra contenido en la “Lei Complementar Nº 116”<sup>12</sup>, del 31 de julio de 2003, una de las particularidades de este tributo es que los municipios brasileños y el distrito federal son sus administradores y beneficiarios, muy distinto a los impuestos aplicados en los demás países analizados, incluido Chile, los que son administrados por autoridades tributarias de carácter nacional y el sujeto activo es el Fisco. Este impuesto grava, entre otros, a los servicios que procedan fuera del país o cuya ejecución comenzó fuera de territorio brasileño, sin embargo, este tributo no tiene la característica del impuesto al valor agregado<sup>13</sup>, sino más bien se asemeja al antiguo impuesto a las ventas que fue predecesor del IVA (no posee el mecanismo de débitos y créditos fiscales y tiene el efecto cascada).

Respecto a los servicios afectos con este impuesto, esta ley se asemeja a la legislación argentina, ya que contiene una lista en donde éstos se encuentran detallados, entre los cuales se pueden mencionar:

- Servicios informáticos y similares, los que comprende:

---

<sup>12</sup> Vínculo: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm), consultado en septiembre de 2020.

<sup>13</sup> “¿Cómo hacer negocios en Brasil?, aspectos tributarios, PwC Chile. Vínculo: [http://www.camarachilenobrasilena.cl/Presentaciones%20Workshop%20CCBC/Brasil%20Aspectos%20Tributarios\\_PwC%20-%20Adriana%20Zaidan.pdf](http://www.camarachilenobrasilena.cl/Presentaciones%20Workshop%20CCBC/Brasil%20Aspectos%20Tributarios_PwC%20-%20Adriana%20Zaidan.pdf), consultado en septiembre de 2020.

- a) Análisis y desarrollos de sistemas.
  - b) Licencia o cesión del derecho a uso de programas informáticos.
  - c) Asesoramiento y consultoría en informática.
- Servicios de investigación y desarrollo de cualquier naturaleza.
  - Servicios prestados mediante arrendamiento, cesión de derecho de uso y similares.
  - Servicios de salud, asistencia médica y similares.
  - Servicios relacionados con la ingeniería, arquitectura, geología, urbanismo, construcción civil, mantenimiento, limpieza, medio ambiente, saneamiento y afines.
  - Servicios de educación, docencia, entre otros.
  - Servicios relacionados al alojamiento, turismo, viaje y similares.
  - Servicios de intermediación.
  - Servicios relacionados al sector bancario y financiero.
  - Servicios de apoyo técnico, administrativo, legal, contable, comercial y afines.

Este impuesto se aplica al momento de efectuar el pago de la prestación.

### **6.2.3. Perú.**

El Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se encuentra contenido en el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15 de abril de 1999, y cuya última modificación data del 12 de

diciembre de 2019<sup>14</sup>, la que dispone en su artículo 1 que se gravan con el “IGV” (Impuesto General a las Ventas) la prestación o utilización de servicios en el país. Por su parte, el artículo 3 letra c) N° 1 define servicio como *“toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta”*, también considera servicio el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Respecto a las rentas de la tercera categoría a las que hace referencia el citado artículo 3 letra c) N° 1, se encuentran comprendidas en el artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, contenido en el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 8 de diciembre de 2004, y cuya última actualización data del 10 de mayo de 2020<sup>15</sup>, las que corresponden, entre otras, a las derivadas del comercio, la industria o minería, bancos, financieras, seguros, cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción, venta, permuta o disposición de bienes, y en general, cualquier actividad no comprendida en las otras categorías.

En el último párrafo del N° 1 de la letra c) del artículo 3 de la Ley de Impuesto General a las Ventas, se establece que *“el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el*

---

<sup>14</sup> Vínculo: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/tuo.html#>, consultado en septiembre de 2020.

<sup>15</sup> <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html#>, consultado en septiembre de 2020.

*territorio nacional, independiente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se realice el contrato”.*

En relación al devengamiento del IGV, el artículo 4 letra d) señala que respecto a los servicios utilizados en Perú y cuya prestación fue realizada por un no residente será en el momento en que el comprobante sea ingresado en el Registro de Compras o cuando se efectúe el pago, lo que ocurra en primer lugar.

## **7. ANÁLISIS COMPARADO ENTRE LA LEGISLACIÓN CHILENA Y LA DE ALGUNOS PAÍSES LATINOAMERICANOS RESPECTO A LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS Y SU AFECTACIÓN CON IVA.**

### **7.1. Aplicación del principio de destinación del IVA en el comercio internacional de los servicios.**

Las legislaciones de los países analizados consideran el principio de destinación del IVA (o del impuesto a los servicios en Brasil) en el comercio internacional de servicios, por cuanto establecen que dicho tributo será aplicado en sus respectivas jurisdicciones cuando el referido servicio se utilice dentro de sus fronteras, lo cual está, en una visión muy general, en concordancia con las directrices planteadas por la OCDE a través de las *“International VAT/GST Guidelines”*.

Chile había avanzado con este principio respecto a las exportaciones de servicios, ya que con las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.956 al Decreto Ley N° 825, en particular con el artículo 12 letra E N° 16, ya que se calificaron como exportables los servicios prestados total o parcialmente en el país (servicio transfronterizo y presencia de personas físicas respectivamente), siempre que ellos se utilicen íntegramente en el extranjero<sup>16</sup>, esto en consideración a que este tipo de actividad está en constante crecimiento, a nivel mundial genera alrededor de dos tercios del producto mundial y crean más nuevos empleos que cualquier otro sector, de acuerdo a la OCDE<sup>17</sup>, sin embargo, en materia de importación de servicios no se encontraba suficientemente regulado respecto de los servicios utilizados en Chile y prestados fuera del territorio nacional por proveedores no domiciliados, ya que en esos casos la afectación con IVA solo se producía cuando el servicio era prestado en el país.

## **7.2. Afectación con IVA de los servicios transfronterizos proveniente del extranjero.**

Una de las características importantes que se pudo apreciar al analizar la legislación comparada del impuesto al valor agregado (o el impuesto a los servicios aplicado en Brasil) es la afectación con impuesto del servicio transfronterizo prestado por un

---

<sup>16</sup> Hasta el 31 de octubre de 2016, solo calificaban como servicios exportables para efectos de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios los que eran totalmente prestados en Chile y se utilizaban íntegramente en el extranjero (servicio transfronterizo).

<sup>17</sup> Primer informe de Comisión de Hacienda del Senado del Boletín N° 10.661-05, que establece un conjunto de medidas para impulsar la productividad, que posteriormente se convirtió en la Ley N° 20.956. Vínculo: <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5699/>

no domiciliado desde el extranjero, algunas de las leyes tributarias analizadas establecieron expresamente que las importaciones de servicios se gravan con el impuesto (como el caso de México), otros en cambio lo mencionan en la definición que la ley hace del concepto “servicio” (ejemplo: Perú).

En Chile, hasta el 29 de febrero de 2020, el Decreto Ley N° 825 no contemplaba afectar con IVA los servicios transfronterizos provenientes del exterior, ya que las remuneraciones pagadas por servicios prestados por no domiciliados solo se gravaban con dicho impuesto en la medida que el servicio fuera prestado en Chile y no resultare aplicable el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta (modo de suministro de servicios por presencia de personas físicas), esto de acuerdo a lo que establecía el artículo 12 letra E N° 7 de la ley en comento, antes de la modificación introducida por la Ley N° 21.210 que moderniza la legislación tributaria, lo cual no resultaba armónico con las normas de territorialidad de su artículo 5, la que establece que los servicios serán gravados en la medida que sean prestados o utilizados en Chile.

Esta situación ocasionaba una desventaja al prestador de servicio chileno respecto de un proveedor no domiciliado, puesto que, en el caso de un mismo tipo de servicio que estaba gravado con IVA, el contribuyente nacional debía recargar el referido impuesto en la factura por él emitida, pero si el servicio era prestado por un no residente en Chile desde su país de origen o desde cualquier lugar del mundo, este impuesto no resultaba aplicable, ya que la norma de exención del artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825, vigente hasta el 29 de febrero de 2020, solo quedaba

sin efecto en el caso que el servicio era prestado en Chile por el proveedor no domiciliado, y por lo tanto, se gravaba con IVA, en la medida que no se pagara el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta al efectuar la remesa, ya sea por una disposición legal que la eximiera o por la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por Chile y actualmente en vigor.

### **7.3. Referencia al prestador no domiciliado o al servicio prestado desde el extranjero y concepto de servicio utilizado o consumido.**

Un punto en común que se pudo apreciar en los cuerpos legales revisados es que en la mayoría de ellos se hace mención en forma conjunta al prestador no domiciliado o al servicio prestado desde el extranjero y su utilización, consumo o explotación efectiva en el territorio nacional o local, lo cual permite entender en forma más clara que se está en presencia de una importación de servicios, ya sea como servicio transfronterizo o de presencia de personas físicas, aun cuando las leyes analizadas no definieran expresamente lo que se entiende por “utilizado” o “consumido” para los efectos del impuesto al valor agregado, o en el caso de Brasil, del impuesto a los servicios.

Si bien la modificación efectuada por la Ley de Modernización Tributaria a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, al agregar la frase “o utilizado” en la exención del artículo 12 letra E N° 7, la cual la deja concordante con las disposiciones del artículo 5 del mismo cuerpo legal, esto es, que los servicios sean gravados con IVA en la medida que sean prestados o utilizados en Chile, no se hace referencia

expresa al prestador no domiciliado o al servicio prestado desde el exterior y que se utiliza en Chile, por lo que la forma en determinar que se está en presencia de una importación de servicios y su eventual afectación con IVA será a través del contenido de la norma eximitoria que se encuentra en el referido artículo 12, ya que en ella se hace mención a las remuneraciones pagadas que se gravan con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, que afecta precisamente a las rentas de los no domiciliados ni residentes en Chile, así como también de la norma de los sujetos del impuesto, en particular el artículo 11 letra e) del Decreto Ley N° 825, la que dispone que será el beneficiario del servicio, en la medida que sea un contribuyente de IVA, quien deberá enterar el impuesto al fisco respecto a las remuneraciones pagadas por las prestaciones efectuadas por un proveedor no domiciliado o residente en Chile.

#### **7.4. Inexistencia de una exención de IVA por aplicación de una retención de impuesto a la renta.**

En la legislación de los países sujetos a estudio no se observó la aplicación de una exención del impuesto al valor agregado en los casos que la remuneración pagada al prestador no domiciliado estuviera sujeta a una retención relacionada al impuesto a la renta, situación que si se da en Chile, esto considerando que un servicio puede quedar exento de IVA en la medida que se vea afectado por el impuesto Adicional contenido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aplicándose el principio de afectar con un solo impuesto este tipo de servicio.

En Argentina, Colombia, y Perú se aplican ambos impuestos, respecto a la retención del impuesto a la renta, ésta es de cargo del prestador del servicio, salvo pacto en contrario, en cuyo caso el proveedor recibe el 100% del monto por él facturado como remuneración, en el caso del IVA, siempre es de cargo del beneficiario del servicio, esto en la medida que el impuesto no pueda ser utilizado como crédito fiscal.

En México se aplican ambos impuestos solo en el caso que el servicio prestado por el no domiciliado, se realiza en territorio mexicano, no así cuando el servicio es prestado desde el extranjero, caso en el cual no es aplicable la retención del impuesto a la renta, esto considerando que la legislación mexicana grava con este impuesto solo aquellos ingresos que sean de fuente mexicana.

En el caso de Brasil, se hace la retención del impuesto a la renta aplicable a los no domiciliados, el cual es de cargo del proveedor, salvo que se acuerde lo contrario, y son de cargo del beneficiario del servicio los demás impuestos asociados, entre ellos el impuesto a los servicios<sup>18</sup>, como ya se comentó, este último impuesto no tiene la característica del IVA, por lo que para el beneficiario pasa a ser en todos los casos un mayor costo del servicio.

---

<sup>18</sup> Algunos de los impuestos que se aplican en Brasil en el pago de importación de servicios son los siguientes:

- CIDE: Contribuição no Domínio Econômico.
- PIS: Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formulação do Patrimônio do Servidor Público.
- COFINS: Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social.
- IOF: Imposto sobre Operações Financeiras.

## **7.5. Similitudes y diferencias de los servicios gravados.**

En las legislaciones latinoamericanas analizadas se pudo observar que no existe una gran uniformidad respecto a los servicios que resultan gravados con el impuesto al valor agregado, si bien algunos de ellos resultan afectos en todas las jurisdicciones revisadas, otros servicios solo se gravan en algunos países.

En el caso de México y Colombia, sus respectivas leyes contienen una definición amplia del concepto de servicio, por lo que prácticamente todos ellos resultan afectos con IVA, haciendo la distinción en el caso que dichos servicios sean prestados por personas naturales. En el caso de Perú, su legislación establece que las actividades de la tercera categoría se gravan con el impuesto general a las ventas, y dentro de esta definición se comprenden todas las actividades que realizan las empresas. Sin perjuicio de lo anterior, las mismas legislaciones contemplan los servicios que resultan exonerados de la aplicación del impuesto, que para el caso de México y Perú es bastante acotado, no así en Colombia que comprende una gran cantidad de servicios que se liberan del IVA.

Para el caso de Argentina y Brasil, como ya se indicó anteriormente, sus legislaciones contemplan un listado de servicios que resultan gravados con impuesto, los que también incluyen servicios que la legislación chilena no considera.

En Chile, si bien la definición de servicio establecida en el artículo 2 N° 2 del Decreto Ley N° 825 parece amplia, al definirla como *“la acción o prestación que una persona*

*realiza para otra y por la cual perciba un interés, prima, comisión o cualquier forma de remuneración”,* al considerar que solo se gravarán con IVA aquellos servicios que provengan de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, hace que su alcance sea más acotado, si bien los servicios que provienen de actividades comerciales, industriales, bancarias, de corretaje, entre otras, se encuentren gravadas con el impuesto al valor agregado, tal como lo hacen las legislaciones tributarias latinoamericanas analizadas, existen también una variedad de servicios que quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto al valor agregado, como lo son, por ejemplo, los servicios profesionales o técnicos, y los servicios de recaudación y cobranzas que no son efectuados por empresas bancarias, que para efectos de la Ley de Impuesto a la Renta son consideradas actividades del artículo 20 N° 5, sin perjuicio que el Servicio de Impuestos Internos ha estimado que cierto tipo de servicios puedan resultar gravados considerando el concepto de “agencia de negocios” contenido en el N° 7 del artículo 3 del Código de Comercio, aun cuando el servicio no tenga su origen en alguna de las actividades de los N°s 3 y 4 del citado artículo 20.

## 8. CONCLUSIONES

Si bien el mensaje presidencial contenido en el proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria no hace mención expresa a que la importación de servicios debían quedar gravados con IVA, es posible afirmar que a través de la modificación del artículo 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, el legislador ha cumplido con este objetivo, considerando que en 2016 mediante la dictación de la Ley N° 20.956 que establece medidas para impulsar la productividad, en la cual amplió el concepto de exportación de servicios para efectos del Decreto Ley N° 825, al incorporar como exportable el servicio que se presta total o parcialmente en Chile y que es utilizado íntegramente en el extranjero, sin embargo, no existía la misma equivalencia respecto a los servicios importados, por cuanto solo se afectaban con IVA en la medida que éstos se prestaban en territorio nacional, lo cual no cumplía a cabalidad con el principio de destinación del impuesto al valor agregado en materia de comercio internacional, esto es, todo bien o servicio debe ser gravado en el lugar donde éste resulta consumido, y considerando además, que en varios de los países latinoamericanos, los cuales fueron analizados en este trabajo, ya tenían incorporado en sus cuerpos legales la afectación con un impuesto indirecto a la importación de servicios.

Si bien el objetivo del legislador puede darse por cumplido, ya que pudo eliminar la desventaja que tenía un prestador chileno respecto a un proveedor no domiciliado en el país respecto a un mismo servicio gravado con IVA, ya que para el primero se afectaba con IVA, pero no necesariamente resultaba aplicable para el segundo, la

forma en cómo lo ha dejado plasmado en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios no resulta del todo clara, por cuanto la afectación con IVA de la importación de servicios se desprende de una norma de exención y no precisamente de la definición del hecho gravado, como sí lo han establecido las legislaciones de los países latinoamericanos revisados en este trabajo, además, como la ley no hace una relación entre un prestador no domiciliado en Chile o el servicio prestado desde el exterior y su utilización en el país, puede hacer complejo el establecer en qué casos un servicio proveniente desde el extranjero se debe entender gravado con IVA, en la medida que sean de aquellos que provengan de las actividades de los N°s 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

- BLASCO LUIS, Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica, 2011.
- DECRETO LEY N° 824, APRUEBA TEXTO QUE INDICA DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 y sus modificaciones.
- DECRETO LEY N° 825, LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, publicado en el Diario Oficial de fecha 31 de diciembre de 1974 y sus modificaciones.
- DECRETO N° 1.372 DE 1992, EL CUAL SE REGLAMENTA PARCIALMENTE LA LEY 6ª DE 1992, EL ESTATUTO TRIBUTARIO Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES (COLOMBIA), publicado en el Diario Oficial de Colombia de fecha 21 de agosto de 1992.
- DECRETO N° 280, LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (ARGENTINA), publicada en el Boletín Nacional de fecha 15 de abril de 1997 y sus modificaciones.
- DECRETO N° 624 DE 1989 – ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL (COLOMBIA), publicado en el Diario Oficial de Colombia de fecha 30 de marzo de 1989 y sus modificaciones.
- DECRETO SUPREMO N° 055-99-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (PERÚ), publicado en El Peruano de fecha 15 de abril de 1999 y sus modificaciones.

- DECRETO SUPREMO N° 179-2004-EF, TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA (PERÚ), publicado en El Peruano de fecha 8 de diciembre de 2004 y sus modificaciones.
- EBRILL, LIAM; KEEN, MICHAEL; BODIN, JEAN-PAUL, SUMMERS, VICTORIA, The Modern VAT, International Monetary Fund, 2001.
- HERBAIN, CHARLÈNE ADINE, VAT Neutrality, 2015
- HERRERA MOLINA, PEDRO MANUEL, La exención tributaria, 1990.
- LEI COMPLEMENTAR N° 116, IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (BRASIL), publicado en el Diário Oficial da União de fecha 1 de agosto de 2003.
- LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (MÉXICO), publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de diciembre de 1978 y sus modificaciones.
- LEY N° 20.956, ESTABLECE MEDIDAS PARA IMPULSAR LA PRODUCTIVIDAD, publicada en el Diario Oficial de fecha 26 de octubre de 2016.
- LEY N° 21.210, MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020.
- LOZANO SERRANO, CARMELO, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, 1988.
- MC. MORRAN, RONALD, Tax Policy Handbook, International Monetary Fund, 1995.
- OECD, International VAT/GST guidelines, 2015.

- OECD, Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation, 2017.
- PAVÉZ, PATRICIA, Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena, 2005.
- QUEZADA, MARÍA PATRICIA, Gestión tributaria, 2006.
- REVISTA CUBANA HIG EPIDEMIOL. vol.51 No.1 Ciudad de La Habana - ene.-abr.2013 – versión On-line ISSN 1561-3003 - <http://scielo.sld.cu/>
- SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio” en Hacienda y Derecho, vol. 111, IEP, Madrid, 1963.
- TAIT, ALAN, Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, International Monetary Fund, 1990.