



**MODIFICACIÓN A LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 12 LETRA E N° 7 DE LA  
LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EFECTUADA POR LA LEY  
N° 21.210.**

**ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE EVENTUALES CAMBIOS DE CRITERIO  
DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN LOS SERVICIOS NO  
DIGITALES**

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

**TOMO I**

**Alumno:**

Gerardo Marcelo Obregón Sepúlveda

**Profesor Guía:**

Sr. Christian Delcorto Pacheco

**Santiago de Chile**

## **AGRADECIMIENTOS.**

Para mi familia, siempre.

A mi compañero y a todas  
las personas que me apoyaron en este proceso

A todos, Muchas Gracias.

## TABLA DE CONTENIDOS

Capítulo	Página
RESUMEN EJECUTIVO.....	vi
TABLA DE ABREVIATURAS .....	vii
INTRODUCCIÓN .....	viii
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
2. HIPÓTESIS DEL TRABAJO .....	3
3. OBJETIVOS .....	4
3.1. Objetivos Generales .....	4
3.2. Objetivos específicos.....	4
4. METODOLOGÍA DEL TRABAJO.....	4
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. ....	10
5.2. El hecho gravado de los servicios y la territorialidad. ....	12
5.2.1. El hecho gravado básico y especial.....	12
5.2.2. Servicio prestado y servicio utilizado.....	14

5.2.3.	El concepto de la territorialidad en los servicios. ....	14
5.3.	El IVA en el comercio internacional. ....	16
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.....	16
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. ....	27
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.	ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE EVENTUALES CAMBIOS DE CRITERIO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN SERVICIOS NO DIGITALES.....	32
6.1.	Oficio N° 4.444 del 5 de diciembre de 1986. ....	37
6.2.	Oficio N° 2.083 del 1 de junio de 1987. ....	39
6.3.	Oficio N° 1.217 del 22 de julio de 2010.....	40

7.	ANÁLISIS DE SERVICIOS EN LOS CUALES EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS PODRÍA GENERAR CAMBIOS DE CRITERIO RESPECTO A LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS NO DIGITALES Y SU AFECTACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ....	41
7.1.	Servicios de selección de personal prestado por una empresa extranjera a una empresa chilena. ....	41
7.2.	Servicios de arrendamiento de bienes corporales muebles prestado por una empresa extranjera a una empresa chilena.....	45
7.3.	Publicidad – Contrato con empresa extranjera, la cual prestara servicios de publicidad tradicional. ....	49
8.	CONCLUSIONES.....	52
	BIBLIOGRAFÍA. ....	54

## **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.**

La normativa tributaria chilena ha sufrido diversos cambios en los últimos diez años, las principales modificaciones fueron hechas por la Leyes N°s 20.630 en 2012, 20.780 en 2014, 20.899 en 2016 y 21.210, publicada recientemente en el Diario Oficial, lo cual ha originado la permanente actualización de los contribuyentes para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, así como también para el Servicio de Impuestos Internos, en el sentido de dictar nuevas instrucciones o modificar las existentes, para darlas a conocer a todos los contribuyentes y aplicarlas en sus procesos de fiscalización.

Las modificaciones efectuadas por el legislador han sido de la más variada índole, desde el aumento de las tasas en ciertos impuestos, la regulación de operaciones transfronterizas, nuevos regímenes tributarios en el impuesto a la renta, la imposición de nuevos tributos relacionados con materias medioambientales, así como también la introducción de nuevos hechos gravados como el IVA en la venta habitual de inmuebles, modificaciones a ciertas exenciones, y una de las últimas, el IVA a los llamados “servicios digitales”. Sin embargo, estas modificaciones también han traído consigo ciertos asuntos que no han quedado suficientemente regulados en las leyes tributarias, como, por ejemplo, ciertas definiciones que implican la aplicación o no de un impuesto.

Una de las normas que ha sido modificada en esta última década es el artículo 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual contiene una exención real respecto a servicios gravados con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, la cual señala que, si se aplica el referido impuesto Adicional, el servicio queda exento de IVA. A través de la promulgación de la ley N° 20.630 del año 2012, en enero de 2013 se limitó esta exención, en el sentido que ésta queda sin efecto cuando el servicio se encuentra prestado en Chile y no se grava con impuesto Adicional producto de una exención legal de dicho impuesto o porque se acogió a las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición en Chile. A contar del 1 de marzo de 2020, esta exención se limita aún más, puesto que tampoco se aplicará respecto a los servicios que sean utilizados en territorio nacional y que no fueron afectados con impuesto Adicional.

La última modificación legal introducida por la Ley N° 21.210, podría generar problemas de interpretación frente a casos determinados, en especial en lo que se refiere como “servicio utilizado en Chile” que sea prestado por un proveedor no domiciliado en el país, el cual no se encuentra definido de forma expresa por el legislador en el Decreto Ley N° 825 ni en su Reglamento contenido en el Decreto Supremo N° 55 de 1977, del Ministerio de Hacienda, esto implica que podría quedar resuelto administrativamente por el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a la facultad conferida por el Código Tributario para interpretar las leyes tributarias, por lo que, de acuerdo a la definición de “utilizado en Chile” que establezca la Autoridad Fiscalizadora, podrían quedar afectos a IVA ciertos servicios prestados por proveedores no residentes en Chile y cuya remuneración no se gravó con el

impuesto Adicional contemplado en el artículo 59 de la Ley de la Renta, ya sea por exención expresa de las leyes o por la aplicación de algún convenio para evitar la doble tributación en Chile.

La problemática de esto se puede resumir en estas preguntas ¿Bajo qué argumentos el Servicio de Impuestos Internos podría definir que un servicio se encuentra utilizado en Chile?, ¿Dependerá si el beneficiario del servicio se encuentre domiciliado en el país?, ¿Dependerá del lugar en donde se encuentre radicado el patrimonio que se ve afectado por el hecho económico producido por el servicio recibido?, ¿Se necesitará de una modificación legal para evitar los problemas de interpretación?

## **2. HIPÓTESIS DEL TRABAJO**

Las hipótesis para validar es la siguiente:

El Servicio de Impuestos Internos a través de la entrada en vigencia de la reforma tributaria que ha modificado la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en especial el artículo 12 letra E N° 7, podrá generar cambios de criterios jurisprudenciales a los servicios importados no digitales.

### **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.**

Para el presente trabajo se utilizará el método inductivo, tomando como base los criterios aplicados por el Servicio de Impuestos Internos para definir el concepto de servicio utilizado para efectos de la aplicación del impuesto al valor agregado a través de los años, y el método deductivo en relación a los distintos servicios no digitales que podrían quedar afectos con IVA.

## **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 acarrea 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 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

---

<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.



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.

---

<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.

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.

## **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.

---

<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)

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.
  - 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 5° del Decreto Ley N° 825, al establecer que: “*El impuesto*

---

<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/>

*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 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 5° 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 4° y 5° 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 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

---

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

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. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE EVENTUALES CAMBIOS DE CRITERIO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS EN SERVICIOS NO DIGITALES.**

Es frecuente pensar que, cuando hablamos de IVA en las importaciones nos referimos al pago del impuesto asociado a bienes corporales muebles (mercaderías, artículos, maquinaria y otros) procedentes desde el extranjero, y muy poco se repara cuando una persona, ya sea natural o jurídica, realiza la importación de un servicio (pago a comisionistas domiciliados en el extranjero, pago por uso de marcas, patentes, derechos de autor, etc.).

Como es sabido, el comercio de servicios es esencial para desarrollo sostenible, el crecimiento económico y el progreso social. El comercio de servicios importados y exportados puede facilitar el crecimiento y el desarrollo inclusivo mediante la creación de oportunidades de empleo, el aumento de los ingresos, la promoción del acceso, la mejora de la calidad de los servicios, el fomento de la innovación y la contribución a la competitividad de toda la economía mediante vínculos fundamentales con otros sectores.



La importación de servicios no ha recibido la atención que se merece, pero que en los últimos años ha ido tomando una gran importancia como muestra del cambio del modelo productivo que está experimentando la economía mundial, El crecimiento de la exportación y de la importación de servicios es un fenómeno internacional, el cual se ha desarrollado fundamentalmente gracias a los avances en el área de la tecnología y de las telecomunicaciones.

De acuerdo a estudios internacionales, como el efectuado por el Comité Económico y Social Europeo<sup>7</sup>, los servicios transfronterizos impulsan el crecimiento económico y crean nuevos puestos de trabajo, al ser intensivos en mano de obra, y además, impulsado por el desarrollo tecnológico, se han generado estructuras de negocios que hace treinta años atrás era impensadas, en donde el procesamiento de la información, la investigación y la asesoría, entre otros, pueden prestarse a distancia, sin necesidad del desplazamiento físico del proveedor y del cliente, de forma más eficiente y efectiva, por lo que es posible la contratación desde Chile de cualquier tipo de servicio, lo que implica la importación de ellos, inclusive de prestaciones que no se encuentran en el mercado nacional.

Sin embargo, la importación de estos servicios también podrían ser afectados con el impuesto al valor agregado, en la medida que éstos cumplan con los requisitos del hecho gravado contemplado en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, por ello, el legislador tributario ha debido actualizar dicho cuerpo legal para afectar con

---

<sup>7</sup> <https://www.eesc.europa.eu/es/news-media/press-releases/los-servicios-transfronterizos-impulsan-el-crecimiento-asi-lo-afirma-un-estudio>

IVA a los servicios transfronterizos, ya que existía un perjuicio para el prestador local respecto a un proveedor extranjero, ya que el mismo tipo de servicio está gravado con el citado impuesto si era prestado por el contribuyente chileno, pero podría no estarlo para el prestador no domiciliado, salvo que el servicio fuera prestado en Chile (modo de suministro de servicio presencia de personas físicas).

Por esta razón, la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020, introdujo diversas modificaciones a las leyes tributarias, entre ellas, al Decreto Ley N° 825, uno de sus cambios fue la inclusión de la frase “o utilizados” en la norma de exención contenida en el artículo 12 letra E N° 7, con ello, la norma eximitoria del IVA no se aplicará en los casos en que un servicio sea prestado o utilizado en Chile, y además, resulte liberado de la tributación del artículo 59 de la Ley de la Renta, ya sea por una exención legal o por la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre en vigor.

Así las cosas, con este cambio resulta en total concordancia con lo establecido en el artículo 5 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual regula la territorialidad del IVA en materia de servicios, dicha norma establece que el impuesto será aplicado a los servicios prestados o utilizados en Chile, materia que la exención del artículo 12 letra E N° 7 de la ley en comento no lo consideraba, puesto que hasta el 29 de febrero de 2020, un servicio importado solo se afectaba con IVA en la medida que éste fuera prestado en Chile.

Ahora bien, para la afectación con IVA de un servicio importado, se deben considerar los siguientes artículos del Decreto Ley N° 825:

- Hecho gravado básico de servicios (Artículo 2 N° 2, considerando también las disposiciones de los números 3 y 4 de la Ley de la Renta);
- Territorialidad (Artículo 5);
- Hechos gravados básicos especiales asimilados a servicios:
  - Arrendamiento de bienes corporales muebles (Artículo 8 letra g).
  - Uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas u otras prestaciones similares (Artículo 8 letra h).
  - Servicios digitales (Artículo 8 letra n);
- Cambio de sujeto por pago a prestadores no domiciliados en Chile (Artículo 11, letra e), y
- Exención de IVA por aplicación del impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta (Artículo 12, letra E N° 7).

Para poder efectuar un análisis acabado de los casos en los cuales se aplica de forma efectiva el impuesto al valor agregado en los servicios no digitales, vale decir todos aquellos que no se enmarcan dentro del hecho gravado especial del artículo 8 letra n), debemos estudiar la norma contenida en el artículo 12 letra E N° 7, y también considerar los modos de suministro de servicios del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios.

En primer término, para ver el ámbito de aplicación del artículo en comento, se debe analizar la definición contemplada en el artículo 2 N° 2 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual señala los requisitos que deben concurrir en un acto o contrato para que se produzca el hecho gravado, describiendo a su vez, los requisitos copulativos de acción o prestación, pago de remuneración, territorialidad, y sumado a lo anterior, con el hecho objetivo de que sean actos que comprendan alguna de las actividades contenidas en los números 3 y 4, del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Es en esta última parte de la definición en donde se podría generar un problema de interpretación legal al momento de analizar la tributación de un servicio, lo anterior debido a que el cuerpo normativo que contiene la definición de las actividades que se afectarán con IVA, se encuentra en la Ley sobre Impuesto a la Renta, y no en el Decreto Ley N° 825, generando desde el punto de vista etimológico dos conceptos que en rigor se contraponen al determinar la naturaleza del servicio a gravar con el impuesto al valor agregado, ya que se debe recurrir a otra ley tributaria que establece un impuesto totalmente diferente.

En general, nuestra jurisprudencia administrativa tributaria, la cual se contiene principalmente en circulares, que tratan de manera general la aplicación de las disposiciones tributarias, como también, los oficios o respuestas que el Servicio de Impuestos Internos ha entregado a los contribuyentes producto de consultas específicas que ellos efectúan, dicho organismo establece los criterios en los cuales se basa para interpretar qué tipo de acto o contrato ejecutado como servicio, podría

ser afectado con el impuesto al valor agregado, pudiendo encontrarse, en ciertos casos, con cambios de criterio respecto a algún tipo de servicio que en algún momento consideró que no se afectaba con IVA y que posteriormente estableció que si debe resultar gravado.

En nuestra legislación tributaria, los servicios que están afectos a Impuesto al Valor Agregado, corresponden a los prestados por empresas cuyas rentas provienen principalmente del capital, lo que significa que para desarrollar su actividad comercial requieren en forma predominante de éste, como un mecanismo generador de la renta, tributando en primera categoría, según las normas del artículo 20 en sus números 3 y 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Nos parece interesante revisar tres oficios pronunciados hace más de 30 años por el Servicio de Impuestos Internos, en donde se analizan las opiniones, conclusiones o cambios de criterio ejercido materia de aplicación o exención del Impuesto al Valor Agregado.

#### **6.1. Oficio N° 4.444 del 5 de diciembre de 1986.**

En este oficio podemos encontrar una consulta realizada al Servicio de Impuestos Internos por un contribuyente, en relación con los posibles efectos tributarios que tendrían los pagos realizados al extranjero por entidades bancarias nacionales a bancos extranjeros, por servicios de intermediación realizados por estos últimos en el extranjero.

En su análisis la unidad de fiscalización de Servicio de Impuestos Internos se basó en las normas del Código de Comercio, en particular en la definición de Contrato Mercantil, esto considerando que el artículo 2 del Código Tributario señala que *“en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”*.

Por otra parte, según los argumentos expuestos por la empresa bancaria y los correlaciona con los artículos 2 N° 2 y 12 letra E N° 7 de la Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios y con los artículos 20 N° 3 y 59 N° 2 de la Ley de la Renta.

En conclusión, al estudio realizado se determina que los pagos realizados por comisiones se encuentran exentas del impuesto Adicional según el N° 2 del artículo 59, por expresa disposición de este número, por lo cual se encuentran gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto a la opinión expresada en el Oficio N° 4.444 de fecha 5 de diciembre de 1986, podemos comentar que el concepto de territorialidad comprendido en el artículo 5 del Decreto Ley N° 825, no fue considerado como parte del análisis y conclusión realizado por el Servicio de Impuestos Internos, ya que no distinguió si el servicio era prestado o utilizado en Chile, solo consideró que era un servicio comprendido en el artículo 2 N° 2 como hecho gravado básico, ya que se encontraba dentro de las actividades contempladas en el artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta (actividades de los bancos) y que no se afectó con el impuesto Adicional de su artículo 59.

## **6.2. Oficio N° 2.083 del 1 de junio de 1987.**

En este oficio la Dirección del Servicio de Impuestos Internos trata acerca de dos materias distintas, en primer término, hace una analogía de los términos “afectar” y “gravar” para sostener que los efectos de reconocimiento del crédito por la tasa adicional del anterior artículo 21 de la Ley de la Renta, indicando que estos términos son sinónimos.

En la segunda materia que trata este oficio, la cual estaba relacionada con la exención del artículo 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, concluye que el IVA no resulta aplicable no solo cuando la remuneración que se paga al proveedor extranjero se afecta con impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta, sino también cuando existe una exención de este último impuesto.

La opinión expresada por el Servicio de Impuestos Internos en este oficio, y que fue instruida para aplicarse en todas las actuaciones de fiscalización relacionadas con la exención del Impuesto al Valor Agregado del artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825, tuvo validez hasta la entrada en vigencia de las modificaciones que la Ley N° 20.630 hizo a dicho artículo, lo cual ocurrió el 1 de enero de 2013.

La modificación del artículo 12 letra E N° 7, respecto a la norma anterior indica que cualquier ingreso que no se encuentre afecto a impuesto Adicional, será gravado en Chile con IVA, siempre que este servicio sea prestado en territorio nacional.

### **6.3. Oficio N° 1.217 del 22 de julio de 2010.**

En este oficio un contribuyente hace una presentación al Servicio de Impuestos Internos, con el propósito de conseguir un pronunciamiento de criterio respecto a los servicios prestados por una agencia de naves chilena en el extranjero.

Los antecedentes aportados en primera instancia por el contribuyente indicaban que la empresa chilena se dedicaba como actividad principal a la atención de naves pertenecientes a armadores tanto nacionales como extranjeros.

El Servicio de Impuestos Internos, parte analizando el concepto de territorialidad de los impuestos, definiendo dos aspectos importantes como; definir si el proveedor del servicio se encuentra en territorio nacional y si la actividad económica desarrollada como prestación de servicios se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado; otra punto a analizar corresponde al usuario del servicio, ya que al extenderse la potestad tributaria, está también afecta a los servicios que se utilicen en territorio nacional.

La conclusión determinada por el Servicio de Impuestos Internos se funda al verificar un factor de conexión de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto corresponde a que los servicios son utilizados en territorio nacional, debido a que los efectos económicos generadas por el servicio prestado, se arraigan en el patrimonio de la empresa naviera chilena por estar domiciliada en territorio nacional,



no importando que el servicio haya sido prestado en el extranjero por un proveedor chileno.

## **7. ANÁLISIS DE SERVICIOS EN LOS CUALES EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS PODRÍA GENERAR CAMBIOS DE CRITERIO RESPECTO A LA IMPORTACIÓN DE SERVICIOS NO DIGITALES Y SU AFECTACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

### **7.1. Servicios de selección de personal prestado por una empresa extranjera a una empresa chilena.**

#### **Antecedentes del caso.**

Una empresa extranjera, es contratada por una empresa chilena, para el proceso de búsqueda y selección de personal, dicha actividad será desarrollada íntegramente desde la Ciudad de México, la cual se hará en varias etapas, comenzando con la definición del perfil del cargo, el reclutamiento de candidatos, análisis curricular, verificación de antecedentes laborales, evaluación psico laboral, la emisión de un informe psico laboral individual para cada postulante y finalmente, la recomendación de los tres mejores candidatos que cumplen con los requisitos preestablecidos por el cliente.

La remuneración por pagos de los servicios de búsqueda y selección de personal se estableció con la modalidad de un porcentaje del sueldo bruto por cada candidato

contratado, y también se establece un monto fijo por cada postulante evaluado psicológicamente.

**Análisis del caso:**

De acuerdo con el artículo 2 N° 2 de la ley del IVA define "servicio", como *"la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta"*.

Considerando que la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, hace referencia al artículo 20 números 3 y 4 de la Ley de la Renta, se debe verificar que el servicio se encuentre comprendido en las actividades señaladas en dichos números.

De esta forma, el número 3 del señalado cuerpo legal, comprende las rentas del comercio, sin embargo, no contiene su definición, por lo anterior, se debe buscar su definición en el Código de Comercio, el que en su artículo 3°, establece los actos de comercio, dentro de los cuales se encuentran aquellos realizados por "agencias de negocios", de acuerdo con la doctrina del Servicio de Impuestos Internos, se define como una empresa que presta servicios de la más variada índole al público en general.

A este respecto, debemos tener presente lo dispuesto en el Oficio N° 440, de fecha 17 de febrero de 2012, en el cual se señala que *"los servicios de búsqueda y*

*selección de personal se encuentran gravados con IVA, al ser propios de una agencia de negocios mercantil y este servicio se considera utilizado en Chile, sin perjuicio de que sea prestado desde el extranjero”.*

Según el artículo I del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, estaríamos en presencia del modo de suministro de servicios llamado “Servicio Transfronterizo”, en rigor, dicho Acuerdo señala que es el servicio es el que se presta de forma remota y por vía internacional, “cruzando la frontera”, sin desplazamiento físico ni del proveedor ni del cliente.

De acuerdo con la territorialidad del servicio para su afectación con IVA, el artículo 5 del Decreto Ley N° 825, establece que los servicios se gravarán con dicho impuesto cuando éstos sean prestados o utilizados en territorio nacional.

Así las cosas, en la hipótesis planteada, se podría concluir en principio, que este servicio se encuentra afecto a IVA, sin embargo como el prestador del servicio no se encuentra domiciliado en Chile, es necesario revisar la norma de exención contenida en el artículo 12 letra E N° 7 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la cual señala que quedarán exentas de IVA las remuneraciones que se afecten con el impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta.

El citado artículo 59, a su vez señala, en su número 2, que los servicios considerados como asesorías técnicas, esto es *“que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano,*

*sea que se preste en Chile o en el exterior*”, se gravarán con el impuesto Adicional con tasa 15%, por lo que finalmente se colegiría, que este servicio se encuentra exento de IVA.

De este modo, volviendo al caso señalado, considerando que el prestador de servicio se encuentra domiciliado en México, país con el cual tenemos un Convenio de Doble Tributación<sup>8</sup>, la renta que se paga a este proveedor califica como Beneficio Empresarial del artículo 7 de dicho convenio, por lo que el impuesto Adicional no resulta aplicable, ya que dicha norma establece que la tributación con los impuestos a la renta se aplicará solo en el país de residencia del beneficiario de dicha renta.

### **Conclusión del caso.**

Por tanto, y en definitiva, la exención de IVA del artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley N° 825, para este caso no es procedente, por cuanto dicha norma establece una contra excepción cuando el impuesto Adicional no se aplique, ya sea por una exención legal o por un convenio para evitar la doble tributación, por lo tanto, se concluye que la remuneración pagada al proveedor domiciliado en México se afecta con el impuesto al valor agregado en Chile.

---

<sup>8</sup> Decreto 1943 de 2000 del Ministerio de Relaciones Exteriores – Convenio doble tributación México y Chile.

## **7.2. Servicios de arrendamiento de bienes corporales muebles prestado por una empresa extranjera a una empresa chilena.**

### **Antecedentes del caso.**

Una empresa chilena, cuya actividad se desarrolla principalmente en el ámbito de la mecánica de suelos y la geotecnia, por distintas razones comerciales se ve en la necesidad de buscar proveedores nacionales y extranjeros, que pudieran satisfacer los requerimientos de una máquina de perforación de pozos de agua y perforación con rotación. Después de revisar las distintas opciones, se toma la decisión de firmar un contrato de arriendo de la máquina, con una empresa argentina.

Las condiciones comerciales se indican en el contrato firmado entre ambas partes, dentro de las cuales se señala, que el canon de arrendamiento será pagado mensualmente al arrendador.

### **Análisis del caso.**

Para comenzar, el análisis de la tributación respecto del Impuesto al Valor Agregado de los servicios de arrendamiento, prestados por la empresa extranjera a una empresa chilena, debemos estudiar la norma básica, respecto del IVA, la cual se encuentra contenida en el artículo 2 N° 2 del Decreto Ley N° 825.

De la referida norma, podemos concluir que para exista el hecho gravado, deben cumplirse las siguientes exigencias copulativas, a saber:

- i. Que se encuentren dentro de la definición del hecho gravado básico de servicio del artículo 2 N° 2 o del hecho gravado especial asimilable a servicio del artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios;
- ii. Que el servicio se encuentre prestado o utilizado en Chile;
- iii. Que caso que se trate de un servicio que queda comprendido en el hecho gravado básico, dicho servicio debe provenir de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20 de la Ley de la Renta, contenida en el artículo 1 del Decreto Ley N° 824, en algunos casos este requisito es el que genera algunas confusiones al analizar la tributación de un servicio con el impuesto al valor agregado.

El artículo 1915 del Código Civil, define el contrato de arrendamiento como *“un contrato en que dos partes se obligan recíprocamente, una a conceder el goce de una cosa o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado”*.

A su vez, el artículo 8 del Decreto Ley N° 825, señala que la venta de bienes y la prestación de servicios se encontrarán gravados con el impuesto al valor agregado, y adicionalmente contiene operaciones que para los efectos de esta ley se consideran ventas o servicios, especificados en las letras a) a la n). En su letra g) grava *“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 establecimiento de*

*comercio*". Por lo anterior, podemos asegurar que este contrato se gravará con IVA, ya que se va a arrendar un bien corporal mueble.

A su vez, si revisamos el concepto de territorialidad establecido por el artículo 5 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios para el presente caso, podemos indicar que se cumple el principio que establece dicho artículo, ya que el servicio será prestado o utilizado en nuestro país, y la remuneración será pagada desde Chile.

A este respecto, dentro de la jurisprudencia administrativa que ha generado el Servicio de Impuestos Internos para este caso en comento, encontramos el Oficio N° 540, de 2 de febrero de 1976, en el cual se menciona que el servicio por parte del arrendador consiste en situar la cosa arrendada a disposición del arrendatario, consintiendo su uso y goce (vale decir, describe los elementos contenidos para la definición del contrato de arrendamiento que describe el Código Civil). A su vez, se debe considerar lo dispuesto en la Circular N° 34, de 16 de mayo de 1980, en la cual se señala el tipo de tributación que corresponde aplicar a las remuneraciones que se paguen con ocasión del arrendamiento celebrado en el extranjero de bienes corporales muebles que se internan y utilizan en Chile.

En virtud de lo anterior, se puede concluir, que de acuerdo al artículo 12, letra E, N° 7 del Decreto Ley N° 825, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado, *"Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59° de la misma Ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados en Chile y gocen*

*de una exención de dicho impuesto por la aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile”.*

El artículo 59 de la Ley de la Renta, a su vez señala, en su número 6, que *“Las cantidades que pague el arrendatario en cumplimiento de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra de un bien de capital importado, susceptible de acogerse a sistema de pago diferido de tributos aduaneros”*, se gravarán con el impuesto Adicional de tasa 5%, por lo que finalmente se concluiría, que este servicio se encuentra exento de IVA.

Considerando que el prestador de servicio se encuentra domiciliado en Argentina, país con el cual tenemos un Convenio de Doble Tributación<sup>9</sup>, la renta que se paga a este proveedor se califica como Beneficio Empresarial, del artículo 7 de dicho convenio, por lo que el impuesto Adicional no resulta aplicable, ya que dicho convenio establece la tributación con los impuestos a la renta solo en el país de residencia del beneficiario de dicha renta.

### **Conclusión del caso.**

Por tanto, en virtud del análisis explicado anteriormente, la remuneración que se pagará por los servicios de arriendo de maquinaria en Chile, de propiedad de una empresa extranjera, corresponde a ingresos afectos al Impuesto Adicional del artículo 59 N° 6 de la Ley de Renta, con tasa del 5%.

---

<sup>9</sup> Decreto 152 de 2016 del Ministerio de Relaciones Exteriores – Convenio doble tributación entre Argentina y Chile



De esta forma, las remuneraciones pagadas al proveedor extranjero, quien prestará los servicios de arrendamiento desde Argentina se encontrarán afectas a IVA, en la medida que dichas rentas no resulten afectas por el artículo 59° N° 6 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

### **7.3. Contrato con empresa extranjera, la cual prestará servicios de publicidad tradicional.**

#### **Antecedentes del caso.**

Una cadena nacional de centros comerciales chilena, líder en Latinoamérica, caracterizada por integrar de manera armónica el entorno, de la mano de una oferta de entretención, cultura y gastronomía, ofreciendo marcas de retail de clase mundial y servicios que complementan la propuesta en el ámbito de la salud y la educación, entre otros.

De acuerdo con los requerimientos de la empresa, se decide contratar a una firma española para encargarse del área de publicidad, la que se desarrollará de la manera tradicional, en los medios chilenos, vale decir: televisión, radio, prensa escrita, entre otros canales publicitarios, tales como gigantografías ubicadas en la vía pública.

### **Análisis del caso.**

El servicio de publicidad es una actividad clasificada en el N° 3, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo tanto, según lo dispuesto en el N° 2, del artículo 2°, en concordancia con el artículo 8°, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, las prestaciones de servicios publicitarios tradicionales (no digitales) se encuentran afectas a IVA, cuando han sido prestadas o utilizadas en Chile.

Para estos efectos, y como el concepto de prestaciones publicitarias no se encuentra definido en nuestra normativa de carácter tributario, debemos recurrir a la definición que realiza la Ley N° 19.496, que establece normas sobre protección de los derechos de los consumidores, la cual en su artículo 1 N° 4 define como publicidad *“la comunicación que el proveedor dirige al público por cualquier medio idóneo al efecto, para informarlo y motivarlo a adquirir o contratar un bien o servicio, entendiéndose incorporadas al contrato las condiciones objetivas contenidas en la publicidad hasta el momento de celebrar el contrato”*. A su vez el N° 5 del mismo artículo 1 define al anunciante como *“el proveedor de bienes, prestador de servicios o entidad que, por medio de la publicidad, se propone ilustrar al público acerca de la naturaleza, características, propiedades o atributos de los bienes o servicios cuya producción, intermediación o prestación constituye el objeto de su actividad, o motivarlo a su adquisición”*.

También para el análisis del caso en comento, se debe tener en consideración que de acuerdo con lo establecido en el N° 2, del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto

a la Renta, se señala que se aplicará un impuesto con tasa del 35% respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuentas de personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero, por lo que este servicio se encontraría gravado con el impuesto Adicional.

Al análisis anterior debemos incluir, además, el Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y España<sup>10</sup>, debido a que la empresa que presta los servicios publicitarios se encuentra domiciliada en este último país, por tanto y según lo establecido en dicho convenio, este tipo de prestación sería un beneficio empresarial, por lo que no estaría gravado con impuesto Adicional, ya que el impuesto a la renta solo se aplica en el país de residencia del beneficiario de dicha renta.

### **Conclusión del caso.**

Finalmente, la exención de IVA del artículo 12 letra E N° 7 del Decreto Ley 825, para este caso no resulta procedente, debido a que dicha norma establece una contra excepción cuando el impuesto Adicional no se aplique, ya sea por una exención legal o por un convenio para evitar la doble tributación, por lo tanto, se concluye que la remuneración pagada al proveedor domiciliado en España se afecta con el impuesto al valor agregado en Chile.

---

<sup>10</sup> Decreto 382 de 2004 del Ministerio de Relaciones Exteriores – Convenio para evitar la doble tributación entre España y Chile.

## **8. CONCLUSIONES.**

En este trabajo nos hemos enfocado en realizar un análisis de la norma tributaria, incluyendo jurisprudencia administrativa efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, de las operaciones comerciales relacionadas con la importación de servicios, cuyo objetivo principal, es el de encontrar posibles cambios de criterio, en relación con servicios que no se encontraban gravados y que, hoy dada la redacción de la norma, podrían quedar afectos.

Debemos señalar que, en nuestra legislación tributaria, el concepto de importación de servicios no se encuentra incorporado expresamente como un hecho gravado ni tampoco existe una definición de ella, por lo que la ausencia de tal definición puede provocar una importante confusión para los contribuyentes al momento de contratar un servicio prestado por un proveedor extranjero respecto si éste resultará o no afecto a IVA.

Considerando que el Servicio de Impuestos Internos está facultado por el Código Tributario para interpretar la legislación tributaria, y que el concepto de importación de servicios no se encuentra definido en el Decreto Ley N° 825, podría establecer cambios de criterio respecto a algunas posiciones establecidas en los escasos pronunciamientos que existen sobre la materia, como el que estableció en el Oficio N° 1.217 de 2010, en el cual hizo la conexión respecto al lugar en donde se encuentra el patrimonio que se beneficia del servicio recibido para afectarlo con IVA.

Consideramos que el criterio más preciso que el Servicio de Impuestos Internos podría considerar para establecer si un servicio proveniente del extranjero se grava con IVA, en la medida que éste cumpla con los requisitos del hecho gravado, es el que se encuentra en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios, ya que en ella se definen los modos de suministro, en particular el servicio transfronterizo, ya que contiene la mejor definición respecto al término “utilizado” que el legislador indica en los artículos 5 y 12 letra E N° 7 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, esto es, si el servicio “viajó” a nuestro país, ya que en definitiva esa debe ser la conexión para definir si un servicio prestado desde el exterior pueda quedar gravado con IVA en Chile, no importando las características que tenga el beneficiario, esto es, se trate o no de una persona natural o jurídica, que deba ser un domiciliado en Chile o el lugar donde éste pague la respectiva remuneración.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

- BLASCO LUIS, Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica, 2011.
- CÓDIGO DE COMERCIO, publicado el 23 de noviembre de 1865 y sus modificaciones.
- DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 1 DEL MINISTERIO DE JUSTICIA, QUE FIJA EL TEXTO REFUNDIDO, COORDINADO Y SISTEMATIZADO DEL CÓDIGO CIVIL Y OTROS CUERPOS LEGALES, publicado en el Diario Oficial de fecha 30 de mayo de 2000 y sus modificaciones.
- 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 LEY N° 830, APRUEBA TEXTO QUE SEÑALA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, publicado el 31 de diciembre de 1974 y sus modificaciones.
- DECRETO N° 1.943, MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES – Promulga el Convenio con los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio, y su protocolo, publicado en el Diario Oficial de fecha 8 de febrero de 2000.

- DECRETO N° 152, MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES – 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, publicado en el Diario Oficial de fecha 27 de diciembre de 2016.
- DECRETO N° 382, MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES – Promulga el convenio con el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, publicado en el Diario Oficial de fecha 24 de enero de 2004.
- 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.
- LEY N° 19.496, ESTABLECE NORMAS SOBRE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONSUMIDORES, publicada en el Diario Oficial de fecha 7 de marzo de 1997 y sus modificaciones.
- LEY N° 20.630, PERFECCIONA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y FINANCIERA LA REFORMA EDUCACIONAL, publicada en el Diario Oficial de fecha 27 de septiembre de 2012.
- LEY N° 21.210, MODERNIZA LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de agosto 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.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 1.217 del 22 de julio de 2010.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 2.083 del 1 de junio de 1987.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 4.444 del 5 de diciembre de 1986.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Oficio N° 440 del 29 de octubre de 2012.
- TAIT, ALAN, Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, International Monetary Fund, 1990.