



UNIVERSIDAD DE CHILE

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

ESTATUTO ACTUAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO SEGÚN LAS
MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 21.420 DE 2022

Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Memorista:

Raimundo Matías Johnson Morales

Profesora guía:

Pilar González Cofré

Santiago, Chile

2024

A mi abuelita, que en cada visita me llenó de energía para este proceso

ÍNDICE

RESUMEN	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: NOCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	8
CAPÍTULO II: LA LEY 21.420 DE 2022.....	17
CAPÍTULO III: LOS SERVICIOS MÉDICOS AMBULATORIOS.....	24
CAPÍTULO IV: LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES	30
CAPÍTULO V: DEFECTOS INHERENTES AL SISTEMA ACTUAL	43
CAPÍTULO VI: PROPUESTAS Y LECCIONES FINALES	51
BIBLIOGRAFÍA	59

RESUMEN

La presente investigación tiene por objeto fijar un panorama claro del actual sistema del Impuesto al Valor Agregado (IVA) luego de la reforma planteada por la Ley N°21.420 del año 2022, la cual viene a hacer general el hecho gravado básico servicio (HGBS). En especial, se ahondará en los objetivos que se propone la ley; las nuevas exenciones que considera, constatando las falencias tanto económicas como jurídicas; qué dudas quedan por resolver; y cuáles podrían ser eventuales soluciones a la luz tanto del derecho nacional como internacional.

INTRODUCCIÓN

El IVA, reglado en el Decreto Ley N°825 del año 1974 (en adelante “DL N°825” o “Ley del IVA”, indistintamente), se ha visto expuesto a una serie de reformas desde su implementación, pero quizás una de las más importantes no empezó a regir sino hasta este mismo año 2023 mediante la entrada en vigor del artículo sexto de la Ley N°21.420 de 2022. Si bien, dicho proyecto abarcaba una serie de materias tributarias que iban más allá de este impuesto, lo más novedoso fue que se comenzaría a gravar todo servicio con dicho tributo; rompiendo con la máxima de que, generalmente por el hecho de prestar un servicio no se estaría incurriendo en un hecho gravado con IVA salvo estuviésemos en alguno de los casos descritos en los números tres y cuatro del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

A pesar de ser un cambio que podría parecer sencillo, ya desde que se envía el mensaje al congreso por parte del presidente de aquel entonces, Sebastián Piñera Echeñique, comienzan a surgir una serie de dudas y cuestionamientos a su implementación. Por ejemplo, no fueron pocos los especialistas que señalaron los problemas de recaudación que el proyecto iba a traer aparejado, o que incluso la ley podría llegar a ser perniciosa no solo a nivel económico, sino que también constitucional al haber supuestos en que se atentaría contra la neutralidad tributaria y el principio de igualdad.

Lo anterior se explica en tanto se estaría rompiendo con una cultura tributaria que ya estaba afianzada en nuestro país. Ahora bien, para ser justos la idea de liberar el HGBS ya venía tomando fuerzas hace bastantes años, por lo que su llegada era más o menos esperable; dado que no parecía justificarse, para algunos,¹ la diferencia entre que ciertos servicios pagaran IVA y otros no. No obstante, indiscutiblemente la reforma viene a significar un aumento en los precios de una serie de transacciones que las personas realizan a diario, lo que afecta en su capacidad de proveerse de servicios que en varios casos les son indispensables.

El legislador tributario no desconocía aquello, ya hace bastantes años se viene sosteniendo que este impuesto, a pesar de ser el que históricamente reporta mayor recaudación a nivel nacional,² es

¹ Ejemplo de aquello es lo indicado en los apuntes del profesor Sergio Illanes en su curso de Magister en Derecho Tributario impartido en la Universidad de Chile el año 2016: “*más tarde o temprano había la necesidad de revisar el concepto del hecho gravado en los servicios (...) no hay ninguna razón para que un abogado, un médico o un dentista no paguen IVA*”.

² Yáñez, J. (2010). Recaudación tributaria en Chile 1987-2009. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 167

sumamente regresivo. Y es por lo anterior que el proyecto de reforma presenta dos nuevas exenciones que se integrarían a nuestro sistema tributario con el fin de apaciguar los efectos de la ley: a las actividades de las Sociedades de Profesionales y a los Servicios Médicos Ambulatorios, de los cuales hay también una serie de discusiones y críticas.

Respecto a la primera, se implementa efectuando una expresa remisión a la LIR, buscando proteger a ciertas sociedades en las cuales predominan las personas por sobre el capital, asimilándose al caso de las personas naturales que emiten boletas de honorarios o a aquellos en que existe trabajo independiente. Por otro lado, la segunda buscaba resguardar servicios que son sumamente sensibles para las personas y cuyo encarecimiento podría significar un grave malestar social.

Por lo tanto, y en consideración a que ya ha transcurrido más de un año desde la entrada en vigor del artículo sexto de la ley, es que el presente trabajo busca hacerse cargo de sistematizar el panorama actual del IVA, dando cuenta de cómo opera en la práctica y qué falencias presenta; todo desde la óptica del HGBS. Así, tras el trabajo de investigación se constatará la necesidad de reformar el sistema, tanto a nivel de sus exenciones como de su aplicación general.

Dicho lo anterior, se comenzará en el primer capítulo con una breve reseña respecto a la historia legislativa e implementación del impuesto a las ventas y servicios dentro de nuestro país. De aquí que se desarrollará su concepto, cómo opera, sus elementos y requisitos copulativos, como también cuál es su importancia a nivel de recaudación en el ámbito nacional. Además, se hará un breve paralelo internacional para ver las principales características que nuestro sistema presenta.

Lo anterior se justifica en tanto permitirá tener una base conceptual sobre la cual se podrá analizar, luego en el segundo capítulo, efectivamente el impacto de los lineamientos de la Ley 21.420 y su propia historia legislativa. En ese punto se adentrará en la discusión parlamentaria y en cuáles eran los objetivos en términos de financiamiento que buscaba la reforma, precisamente respecto a los \$444.720 millones que se estimaba recaudar durante los dos primeros años tras su entrada en vigencia.³ Seguidamente se iniciará con lo que es el análisis de la ley misma: cómo empezó a operar y las ventajas y desventajas de optar a un sistema con un HGBS general; es decir, el cual no se limite solo a los supuestos de los números tres y cuatro del artículo 20 de la LIR.

³ Comisión de Hacienda. (2022). Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. Boletín N°14763-05.

Más adelante, en el tercer y cuarto capítulo, el estudio transitará a que son las dos nuevas exenciones que la ley contempla, dando cuenta tanto de sus conceptos como de sus requisitos para que operen. En cuanto a los Servicios Médicos Ambulatorios se ahondará también en el fundamento de su implementación y en los problemas que se presentan; especialmente a la hora de tener diversos cambios de criterio por parte del ente administrativo en cuanto a qué se entiende por Servicio Médico Ambulatorio y, por otro lado, a cuáles ingresos serían propios del giro de un hospital. Por otro lado, respecto a las Sociedades de Profesionales se estudiará su origen conceptual, los conflictos constitucionales que presenta, la posibilidad de que ciertos contribuyentes se reorganicen para tributar bajo esta figura, y ciertas circunstancias que dejan dudas por resolver, tales como la desjuridización⁴ que produce el concepto y por qué habría sido más conveniente haber establecido una exención real en vez de una personal.

En el quinto capítulo se analizarán las dificultades propias del sistema actual del IVA en un sentido amplio, tanto a nivel de fiscalización como de recaudación. Además, es aquí donde se desarrollará la crítica a la falta de una mejor conceptualización de lo que se entiende por “servicio” por parte del legislador tributario, lo que se relaciona directamente con la discusión respecto de si tiene o no sentido que hoy existan las asimilaciones a servicios como hechos gravados especiales (HGEAS) o si, por el contrario, solo vienen a crear un desorden normativo. De esta forma se avanzará al capítulo sexto el cual busca cerrar la investigación con un resumen de las principales lecciones derivadas del análisis jurídico-económico de la ley planteada, profundizando en cuáles son las sugerencias que atenderían a un enfoque más integral y efectivo en la regulación del IVA.

⁴ Concepto acuñado por el profesor Francisco Selamé Marchant en: Selamé, F. (2022). La desjuridización del derecho tributario chileno. Un grave problema que atender. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción.

CAPÍTULO I: NOCIONES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Conceptualmente el IVA no ha sido definido por parte de nuestro legislador tributario, no obstante llevar casi cincuenta años desde su implementación. Esto se debe a la alta complejidad de delimitar, a lo menos teóricamente, todos los supuestos que este impuesto conlleva. Ahora bien, administrativamente por parte del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII” o “el Servicio”, indistintamente) sí ha habido un intento por definirlo, como lo hizo el año 1975, cabe destacar, a menos de un año de su entrada en vigor, mediante su Circular N°13. En dicha oportunidad la institución optó por señalar que: *“(…) procede definir al IVA como un tributo que grava el mayor valor, o el valor agregado del bien o servicio en cada etapa de la producción o comercialización, el que está constituido por el margen de comercialización que el industrial o comerciante aplica a un bien o servicio que produce, revende o presta.”*

Vale señalar, y dando cuenta de la dificultad de conceptualizar este tributo, que dicha definición no es del todo correcta, dado que la misma noción de “valor agregado” que el impuesto utiliza no está siempre presente. Para ello basta ver los casos en que se realizan operaciones a valor costo o en pérdida; o incluso en los de retiros de especies o de faltantes de inventarios cuando no han sido acreditados fehacientemente; en cada uno de ellos no se produce necesariamente un margen de comercialización sobre el cual aplicar la tasa, concurriendo de todos modos el gravamen. De aquí que podamos advertir que, antes de definirlo como un impuesto que se aplica por sobre el mayor valor, corresponde precisarlo como uno que grava a las ventas y servicios.

Dado lo anterior es que se rescata la definición que propone el profesor Antonio Berliri, quien lo circunscribe en un impuesto general al consumo, que se percibe a medida que se desarrolla el ciclo de producción y de distribución de los bienes y servicios gravados, y no una sola vez al momento de la venta al consumidor.⁵ Y es de esta conceptualización que ya podemos sugerir que existen dos grandes hechos gravados: las ventas y los servicios; existiendo, ahora sí, respecto a cada uno una definición en la ley, las cuales se encuentran en el artículo segundo del Decreto Ley y sobre las cuales nos haremos cargo más adelante.

Ahora bien, la noción de un impuesto que grave la venta de bienes y la prestación de servicios no nace el año 1974 mediante la Ley del IVA, sino que ya existían tributos de tales características

⁵ Berliri, A. (1971). L'Imposta Sul Valore Aggiunto. p. 183, citado por Massone, P. (1995). El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado). EDEVAL. p. 39

desde mucho antes. Justamente su implementación data de un largo proceso que comienza incluso antes de la conformación de nuestra República,⁶ pero que en los términos que hoy conocemos no empieza sino el año 1920, dentro del cual participaron un conjunto de agentes internos y externos con representantes tanto de la economía como de la cultura.⁷ De todas formas, en un comienzo se privilegió por sobre todo el elemento recaudatorio, dejando de lado los efectos que pudiese producir en la productividad de la industria nacional.

Un primer hito podría decirse que fue la incorporación a la ley de Tímbres y Estampillas, el año 1921 por la Ley N°3.733, del hecho gravado “compraventa comercial”. Dicho impuesto se pagaría mediante estampillas inutilizadas y se criticaba fuertemente por generar un “efecto cascada”; esto dado que se aplicaba por sobre cada etapa de la cadena de comercialización de manera que el precio aumentaba en la medida que interviniesen más agentes económicos, generando diferencias artificiales en el valor de productos idénticos e incentivando, a su vez, a la integración vertical de las empresas; alternativa que, dada su alta complejidad, solo era viable para las empresas más grandes.⁸

Luego es que sufre una serie de modificaciones, entre las cuales se vuelve un impuesto periódico de pago mensual y se le incorporaría una tasa fija que fue variando por los años; no siendo sino hasta el año 1954 mediante la Ley N°11.575 en que se establecería definitivamente un impuesto a las compraventas. Cabe destacar que incluso en el mensaje presidencial se reconoce la necesidad de implementarlo para paliar el grave desfinanciamiento que estaba enfrentando el Estado y, por otro lado, se constata el problema del efecto cascada antes aludido, por lo que se opta por diferenciar la tasa en la etapa de producción con la de comercialización; lo que no vino sino a agudizar el problema. Por parte de los servicios, estos no se incorporarían sino hasta el año 1966 mediante la Ley N°16.466, quedando ahí ya los cimientos para lo que fue posteriormente el DL N°825.

Y no es baladí toda esta reseña histórica, dado que uno de los objetivos principales que se plantearon el año 1974 fue generar un impuesto que fuera neutro, es decir que sin importar la cantidad de veces que el producto pasase por diversas transacciones comerciales, el valor final de este no vería reflejada diferencia alguna, salvo existiese un aumento en su precio de venta debido al

⁶ Respecto a impuestos al consumo, cabe destacar por ejemplo en la época colonial la “alcabala”, que ya daba luces de un tributo que se aplicaría por sobre toda transacción mercantil.

⁷ Escalona, E. (2014). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 9

⁸ Ibid. p. 22

valor agregado en él. Esto traería varios beneficios, entre los cuales se destaca el fomento a la inversión, a la exportación, e incluso su gran potencial recaudatorio dada su fácil fiscalización.⁹

Para lograrlo es que se introdujeron los conceptos de Crédito y Débito Fiscal, de manera que cada vez que ciertas personas¹⁰ adquiriesen bienes o utilizaran servicios sobre los cuales pagasen este impuesto, se les permitiría, con posterioridad, imputar lo ya pagado contra los impuestos que se generasen al revender el bien o prestar otro servicio relacionado. En consecuencia, el contribuyente solo deberá enterar el diferencial existente entre ambas transacciones. Aquello, en cuanto a las características del IVA implica que el impuesto sea “no acumulativo”, operando por sustracción bajo una modalidad de impuesto contra impuesto; además, esto aplicaría sobre base financiera, es decir que se calcula la diferencia entre todas las compras y ventas que concurren en un tiempo determinado sin que se requiera una identidad, para efectos del Crédito Fiscal, entre el bien que se compra y el que se vende.¹¹ Además, esto implica que nuestro modelo se caracterice por ser plurifásico, toda vez que el impuesto seguirá al bien a lo largo de toda la cadena de comercialización, debiendo declararse en cada momento a pesar de que resulte incluso, por ciertas circunstancias que pudiesen concurrir, inocuo. De aquí que este tributo tenga un alto “autocontrol”, dado que el comprador requerirá la factura para poder rebajar a su Débito el Crédito, entorpeciendo cualquier venta que carezca de la documentación tributaria correspondiente.

Siguiendo adelante con la Ley del IVA, otro de los objetivos que se plantó fue el de simplificar la estructura existente de tasas y sobretasas especiales, la cual contaba con más de cuarenta alícuotas diferentes y que generaba un sistema altamente complejo el cual incentivaba a la evasión fiscal.¹² De esta forma se optó por una tasa que se mantendría de forma homogénea sin importar de qué producto se tratase, la cual desde el año 2004 asciende a un 19% según el artículo 14 de dicha normativa.

Por parte de los servicios, cabe agregar que no se integraron a la Ley del IVA sino hasta el año 1976, momento el cual se opta por recurrir a otro cuerpo normativo para su definición: la LIR. Aquello no fue para nada pacífico, dado que para analizar si se incurría en el hecho gravado se debía

⁹ Massone, P. (1995). El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado). p. 39-42

¹⁰ Se debe cumplir una serie de requisitos para poder optar al Crédito Fiscal, vale decir: se debe ser un contribuyente de IVA y recargarlo en facturas en operaciones destinadas a la adquisición o utilización de otros servicios gravados con dicho impuesto.

¹¹ Lo que sucedería en un modelo que opere sobre base económica.

¹² Escalona, E. (2014). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 22-23

establecer si la actividad se comprendía dentro del listado de actividades mencionadas en el artículo 20 N°3 y 4 de dicha normativa; el cual, vale destacar, no se redactó para tales efectos; sino más bien para regular las actividades afectas al Impuesto de Primera Categoría (IDPC). De aquí que la definición falle en ciertos servicios que presentan características de diferentes actividades, generando que existan múltiples interpretaciones en torno a dónde subsumirlas; lo que ha sido el caso, por ejemplo, del suministro de servicios, los juegos de azar, casos en que un mismo servicio mezcle actividades exentas y afectas, entre otros. Finalmente, y para los casos en que se quería de todas formas gravar un servicio con IVA pese a no encontrarse este dentro de aquel catálogo, nacieron lo que se conocen hoy como asimilaciones o HGEAS; todos supuestos que se incorporan ese mismo año 1976 en el artículo octavo de la Ley del IVA.

Ahora, profundizando el concepto de los servicios podría decirse que el artículo 20 N°3 grava básicamente las actividades mercantiles, en donde vemos tanto las extractivas en las cuales hay un proceso productivo, tal es en el caso de la minería, como también las actividades industriales. De esta forma se recurre a la noción del “comerciante”, en donde juega un rol el atributo personal. Por su parte, en el artículo 20 N°4 vemos predominantemente el empleo de capital, donde no necesariamente existen actividades mercantiles, siendo en consecuencia servicios que por razones históricas entran ahí sin tener una mayor relación, y no concurriendo un atributo personal común.

Por otro lado, al mismo tiempo en que se incorporan los servicios como hecho gravado, se opta por sistematizar las exenciones existentes, de forma que se reestructura todo el párrafo cuarto de la ley para que terminase reglando la serie de casos en que no se justificaría la aplicación del impuesto. Dentro encontraremos exenciones para casos muy diversos, pero que en definitiva responden o a la necesidad de proteger la industria nacional,¹³ o a ciertos sectores sociales en actividades que les son de suma necesidad. De aquí último que se acuñe el concepto de “exenciones que buscan proteger a la clase media”,¹⁴ tales como son el caso de las prestaciones de salud, educacionales, o en el mismo transporte de pasajeros; a modo de ejemplo.

Lo anterior responde a algo que se viene sosteniendo por parte de la doctrina hace años, que es que un impuesto a las ventas y servicios según el sistema que opera dentro de nuestro país es sumamente regresivo. Esto, dado que personas que tienen menos ingresos ven que estos se destinan

¹³ Tal sería el caso, por ejemplo, respecto a la exención a las exportaciones.

¹⁴ Concepto que introduce el profesor Juan Manuel Baraona para efectos de explicar el fundamento de varias exenciones en el sistema.

en mayor medida a lo que son bienes y servicios básicos, contribuyendo consecuentemente en una mayor proporción a la recaudación de este impuesto. Ahora bien, dicha crítica no es pacífica en la doctrina, existiendo autores que sostienen que el IVA no sería sino progresivo toda vez que el sector que aporta casi el 50% de la recaudación de este impuesto es el 20% más rico, siendo solo un 7% el total aportado por el 20% más pobre.¹⁵ Además se sostiene que quienes se ven beneficiados con los múltiples programas sociales que financia el Estado son en mayor medida los grupos más vulnerables, de forma que un aumento en la tasa del impuesto justamente beneficiaría a dichos sectores por significar una mayor recaudación y posterior distribución.¹⁶ No obstante, de todas formas se acoge la postura de que dichos comentarios no contradicen el punto esencial, que es que este impuesto al consumo, al ser de general aplicación y no atender, en consecuencia, a la capacidad contributiva de cada contribuyente, termina gravando en una mayor medida a quienes tienen menos ingresos; siendo irrelevante el hecho de si luego se redistribuye o no lo recaudado, ni menos el monto neto que reporte cada uno, que al ser proporcional evidentemente irá aumentando a medida que existan mayores ingresos.

De todas formas, en cuanto a mecanismos existentes para combatir la regresividad, algunos países han optado por tasas diferenciadas y exenciones, de forma que bienes de primera necesidad ven sus tasas reducidas, o incluso en ciertos casos no se gravan con el impuesto. Aquello de todos modos no se ha aplicado a nivel nacional dada la alta complejidad de fiscalización que generaría, pese a que la mayoría de los países que pertenecen a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sí lo han implementado para promover la equidad.¹⁷ Tal es el caso de Colombia, donde a pesar de ser uno de los países en que más impuestos se paga, es el que dentro de la región otorga la mayor cantidad de beneficios tributarios a sus contribuyentes, estimándose que así lograrían un buen balance fiscal.¹⁸

Ahora bien, también hay casos en que se busca transitar a un sistema parecido al nuestro, destacando por ejemplo lo ocurrido en México el año 2001 en donde hubo una propuesta por parte

¹⁵ Obregón, P. (2013). Los 40 años del IVA: desde la "Tomboleta" hasta la factura electrónica. Diario El Mercurio. Recuperado de <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=105756>

¹⁶ Engel, E., Galetovic, A., & Raddatz, C. (2003). Impuestos y distribución del ingreso en Chile: Un poco de aritmética redistributiva desagradable. *El Trimestre Económico*. p.345

¹⁷ OCDE. (2022). *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. Publicación en línea de la OCDE.

¹⁸ Arévalo, C., Mora, D., Niño, N., & Vargas, L. (2018). Comparación del manejo tributario en el impuesto al valor agregado (IVA) entre Colombia y Chile. Publicación de la Corporación Unificada Nacional de Educación Superior CUN. p. 39

del poder ejecutivo federal de incrementar el IVA en alimentos que tenían tasas reducidas. En dicha instancia se estimaba que un impuesto homogéneo contribuiría a eliminar la ineficiencia, a mejorar la distribución del ingreso e incrementar la recaudación; todo mientras se implementaría una compensación económica para las familias de más bajos recursos.¹⁹ De todas formas, la propuesta no tuvo buena recepción, existiendo todavía dichas tasas diferenciadas; lo que a su vez revela lo delicado que se vuelve eliminar un beneficio tributario una vez ya está instaurado.

Finalizando el punto, cabe destacar que, a pesar de estas medidas, los expertos consideran que este tributo sigue siendo regresivo en varios países de la región,²⁰ e incluso sostienen que les ha llegado a significar volver al efecto cascada antedicho. Aquello, debido a que si las exenciones son intermedias y no concurren en la venta final, harán que se tenga que volver a gravar el bien una vez vuelva a comercializarse; sin haber dado derecho a en quien recaía la exención a utilizar Crédito Fiscal y, en consecuencia, encareciendo la transacción.

Así, se puede decir que Chile es el país que más se acerca al sistema tributario para el consumo propuesto por la OCDE,²¹ siendo totalmente uniforme en cuanto a sus tasas y solo siguiendo las exenciones que precisamente dicho organismo recomienda: al capital humano, lo cual considera por ejemplo la salud y educación; y a las exportaciones. Esto siendo justificado, como ya advertimos, por la neutralidad y simplicidad que otorga al sistema, paliándose luego esto a través de una alta progresividad en el gasto público. Lo anterior ha significado, estiman los expertos, que nuestro país se encuentre dentro de los tres países, pertenecientes a dicha institución, que más recaudan en materia de impuestos al consumo a propósito de su PIB. Aparte, dentro de Latinoamérica, nos ha caracterizado como uno de los que tiene una menor evasión.²²

Luego, volviendo a las alternativas que se han barajado para lidiar la regresividad, cabe referirse a lo que son las exenciones personales, en donde ciertos grupos, dadas circunstancias particulares que puedan concurrir, se eximen de la aplicación de este impuesto. Ahora bien, dada la forma en

¹⁹ Flores, D. (2003). Un incremento en la tasa del IVA sobre los alimentos ¿eficiencia, equidad o recaudación. Revista de Ensayos de la Facultad de Economía, Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL). p. 13

²⁰ NU. CEPAL. División de Desarrollo Económico-Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo-Comisión Europea. (2011). Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay. Publicación en línea de la CEPAL. p. 57

²¹ Buitrago, J., & Uribe, C. (2017). Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile. Contexto 6. p. 100

²² Pavez, P. (2005). Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena. Publicación en línea del Servicio de Impuestos Internos (SII). p. 58-59

que opera nuestro sistema aquello no podría ser posible, ya que se trata de un tributo indirecto, es decir que, en la mayoría de los casos, el SII no es capaz de identificar quién soporta económicamente el gravamen; dado que el sujeto de derecho, quien debe declarar y enterarlo en arcas fiscales, es el vendedor y no quien compra. En consecuencia, él solo debe retener el monto del impuesto, pero quien sufre el detrimento, el sujeto de hecho, es el consumidor final. Esto último, de todas formas, discutido en sede económica, donde se arguye que la incidencia del impuesto responde más bien a la elasticidad del precio de la demanda que a una parte en particular.²³

Explorando otros aspectos, y siguiendo adelante con las características del IVA en cuanto a cómo opera nuestro sistema, cabe decir que tanto el hecho gravado básico venta (HGBV) como el HGBS deben cumplir con una serie de elementos: territorialidad, temporalidad, personal y fáctico. Respecto a los dos primeros son relativamente sencillos, por cuanto, por regla general, serán las compraventas y servicios que se realicen dentro del territorio nacional dentro del mes respectivo.

Por parte del elemento personal, en cambio, hay una distinción entre los servicios y las ventas, dado que las últimas requieren que se efectúen por parte de un “vendedor”, el cual se define por la habitualidad que concurre en sus transacciones y que además es definido en el artículo segundo numeral tercero de la Ley del IVA. Por otra parte, en cuanto a los servicios, por regla general estos quedarán gravadas, como se profundizará más adelante, independientemente de si concurre algún atributo personal o no. Por último, lo más importante recaería en el elemento fáctico que, en el caso de los servicios y como se comentó anteriormente, el legislador optó por remitirse a los numerales tres y cuatro del artículo 20 de la LIR; quedando el concepto por sí mismo vacío y falto de contenido.

Ahora transitando a lo que es la importancia del IVA en el ámbito nacional, cabe destacar que representa históricamente el impuesto más recaudador de nuestro sistema, significando alrededor del 48,1% del total recolectado y con un promedio anual de 7,8% respecto al PIB según cifras que consideran el periodo que data desde 1987 al año 2009.²⁴ Cabe destacar, que en dicho mismo lapso las bajas y aumentos que se produjeron a propósito de la recaudación, se ciñen justamente a los años en que hubo respectivas disminuciones y alzas a propósito de la tasa del impuesto.

²³ Torres, C. (2012). Teoría general del impuesto al valor agregado. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. p. 4

²⁴ Yáñez, J. (2010). Recaudación tributaria en Chile 1987-2009. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 169-170.

Así, a la fecha, el año 2022 ocurre que por primera vez el IVA se ve superado por otro tributo: el Impuesto a la Renta. En particular, y según cifras del SII, este último significó alrededor del 49% de los ingresos por concepto de impuestos, a diferencia del 44,1% que se recaudó por IVA; que dicho de todas formas se mantiene con un gran porcentaje como lo venía haciendo históricamente. En particular, el aumento del impuesto a la renta se explicaría por un lado dada la mayor recaudación de la minería, subiendo un 23,7% la tributación privada de dicho sector durante el año 2022. En cambio, por parte del IVA su disminución correspondería a una desaceleración del consumo luego de años de alta liquidez provocados por los múltiples retiros de las AFP y las ayudas estatales.²⁵

En un segundo sentido, respecto a la evasión al IVA alcanza hoy un 18,4% de la recaudación total del impuesto, representando una brecha del PIB de un 1,8% según cifras entre el año 2018 y 2020.²⁶ Profundizando, podemos ver que ha habido una baja de un 3,8% respecto al año 2014, viéndonos hoy superados en la región solo por Uruguay con un 14% en el año 2017.²⁷ Lo anterior, puede decirse que se debe a múltiples medidas fiscales que han buscado simplificar aún más el sistema, como fue el caso, por ejemplo, de la facturación electrónica; en la cual Chile fue pionera a nivel latinoamericano. Ahora bien, a pesar de todo, si comparamos nuestra cifra con otros países pertenecientes a la OCDE, parecemos quedarnos bastante atrás, dado que en su mayoría²⁸ tienen una tasa de evasión que ronda el 10%,²⁹ a la cual aspira nuestro país llegar.

Lo anterior es sumamente interesante toda vez que la experiencia demuestra que los países más desarrollados tienden a percibir mayores ingresos por impuestos a la renta que al consumo, dado que los primeros son los que atienden a la capacidad contributiva, significando su implementación una mayor equidad social; además que enseñan el crecimiento y aumento de ingresos y ganancias de capital. En cambio, los impuestos al consumo, y más según su estructura en Chile de forma

²⁵ López, F. (2023). Por primera vez desde 1993 el impuesto a la renta supera al IVA en recaudación. Diario Biobío Chile. Recuperado de <https://www.biobiochile.cl/noticias/economia/actualidad-economica/2023/05/03/por-primeravez-desde-1993-el-impuesto-a-la-renta-supera-al-iva-en-recaudacion.shtml>

²⁶ Servicio de Impuestos Internos (SII). (2023). Estimación de la brecha de cumplimiento en el IVA y el Impuesto a la Renta de Primera Categoría mediante el método del potencial teórico usando cuentas nacionales.

²⁷ NU. CEPAL. (2017). Informe anual sobre el progreso y los desafíos regionales de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en América Latina. Publicación en línea de la CEPAL. p. 19

²⁸ Dejando de lado los casos de Grecia, Italia, y Polonia.

²⁹ Gómez, J., & Morán, D. (2016). Evasión tributaria en América Latina: Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. Publicación en línea de la CEPAL. p. 42

homogénea, tienden a ser iguales para personas que están en distintas circunstancias, lo que atenta incluso contra el principio de igualdad constitucional.³⁰

Lo anterior se constata en el estudio comparativo de la importancia que reporta el IVA dentro de América Latina y el Caribe y el promedio general de los países pertenecientes a la OCDE. Los primeros ven en el año 2021 que el 50% de sus ingresos por concepto de tributos se deben a impuestos al consumo, solo un 6,5% menos respecto al año 1990. Por su parte, en la OCDE dicha cifra alcanza el año 2020 tan solo un 32,1%, muy similares a los 33,7% que reportaba el mismo año 1990.³¹

De esta forma, podría decirse que aquello sería uno de los desafíos en términos fiscales que nos depara el futuro, además de mantener la eficiencia y simplicidad de nuestro sistema que siempre lo han caracterizado. Esto último justificado en la recaudación, y de aquí también que sea sumamente necesario controlar la evasión de este impuesto, debiéndose tener cuidado al momento de instaurar políticas públicas que busquen ampliar los supuestos del hecho gravado, dado los efectos que podrían traer aparejadas más allá de sus meras intenciones.

³⁰ Gómez, J., Jiménez, J., & Rossignolo, D. (2012). Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: Nuevos desafíos. Publicación en línea de la CEPAL. p. 19

³¹ OCDE. (2023). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023. Publicación en línea de la OCDE. p. 5

CAPÍTULO II: LA LEY 21.420 DE 2022

La noche del 08 de diciembre del año 2021 el presidente Sebastián Piñera Echeñique realiza una cadena nacional en la cual anuncia, la que según él sería la última gran medida de sus cuatro años de mandato: la pensión garantizada universal (PGU). Este proyecto contemplaba reemplazar el pilar solidario por un pago de hasta \$185.000 pesos mensuales que se sumarían a la pensión autofinanciada de cada afiliado, permitiendo así que se vieran beneficias hasta el 90% de las familias más vulnerables, alrededor de 2,3 millones de personas,³² lo que lograría que ninguna pensión quedase por debajo de la línea de la pobreza.

Toda esta nueva ley corta de pensiones sería financiada por el Estado, por lo que pronto surgió la duda respecto a las fuentes de su financiamiento al largo plazo. En particular, por parte del Ministerio de Hacienda, se estimaba un costo fiscal de alrededor de 3.200 millones de dólares; los que corresponden al 0,95% del PIB entre los años 2018 y 2034.³³ Así las cosas, todo decantó en un segundo mensaje presidencial el cual fue ingresado a la cámara baja mediante el Boletín N°14.763-05 correspondiente al proyecto que reduce o elimina exenciones tributarias.

Así es como en la práctica se tramitaron dos leyes de forma paralela, en donde la segunda, y sobre la cual se desarrolla la presente investigación, pretendía fundamentalmente lograr una mayor recaudación fiscal ad portas de este nuevo beneficio a las personas mayores. En consecuencia, mediante dicho proyecto se estima recaudar alrededor del 0,35% del PIB que significaba la PGU, de forma tal que los 0,5% restantes se alcanzarían con las provisiones que contemplaba la ley de presupuesto de la nación y, el otro 0,1% restante, a la mitad del aporte obligatorio al fondo de reserva de pensiones (FRP).³⁴

En particular, y entre las modificaciones que la ley consideraba, podemos considerar la eliminación de las exenciones en el mercado de capitales, afectándose el mayor valor obtenido en

³² El Mostrador. (2021). Presidente Piñera anuncia proyecto de Pensión Garantizada Universal de \$185 mil que beneficiaría a 2,3 millones de personas. Recuperado de <https://www.elmostrador.cl/mercados/2021/12/08/presidente-pinera-anuncia-proyecto-de-pension-garantizada-universal-de-185-mil-que-beneficiaria-a-23-millones-de-personas/>

³³ VIZCARRA, D. (2021). Eliminar más exenciones tributarias: la fórmula del gobierno para costear la Pensión Garantizada Universal. Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/economia-y-politica/macro/eliminar-mas-exenciones-tributarias-la-formula-del-gobierno-para>

³⁴ Diario Constitucional. (2021). Comisión de Hacienda conoce financiamiento para Pensión Garantizada Universal. Recuperado de https://www.diarioconstitucional.cl/2021/12/22/comision-de-hacienda-conoce-financiamiento-para-pension-garantizada-universal/#goog_rewarded

la enajenación en bolsa de determinados instrumentos bursátiles; la eliminación del crédito especial a las empresas constructoras y a los beneficios de viviendas DFL 2 adquiridas antes del año 2010; la afección con el Impuesto a las Herencias Asignaciones y Donaciones de los beneficios obtenidos por concepto de seguros de vida; y la modificación al estatuto del IVA ampliando la base del HGBS, entre otros.

De igual forma, cabe destacar, que en la tramitación del proyecto se discutió la procedencia de otras reformas que finalmente quedaron fuera, como sería el caso del impuesto patrimonial a las personas con patrimonios superiores a los cinco mil millones de dólares (conocido como el “impuesto a los súper ricos”). Este, si bien se presentó a lo menos dos veces mediante indicaciones, se terminó por rechazar por considerarse inconstitucional; de forma que podamos afirmar que la reforma en principio optó por eliminar beneficios o franquicias tributarias en vez de incorporar propiamente nuevos impuestos al sistema.

Ahora, adentrándonos en lo que respecta al IVA, podemos decir que el proyecto venía a romper con una conceptualización que se había mantenido intacta por casi cincuenta años, dejando de recurrir a los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la LIR a la hora de definir a los servicios. En consecuencia, el numeral segundo del artículo dos de la Ley del IVA pasaría a definir al hecho gravado como *“cualquier acción o prestación que una persona realice para otra y por la cual reciba un interés, prima, comisión o cualquier otro tipo de remuneración”*. De esta forma, de los cuatro requisitos ya estudiados se eliminaría solo el tercero, es decir que la actividad realizada sea una de aquellas descritas en los numerales tres y cuatro del artículo 20, por lo que se empezarían a gravar también aquellos servicios que habían sido catalogados por el SII como parte de los numerales primero, segundo y quinto, tales como serían los casos de los servicios de asesoría jurídica, los prestados por contadores, arquitectos, jardineros, fotógrafos, entre muchos otros.³⁵

De todos modos, y en el entendido que dadas las características del IVA no iba a ser posible distinguir a las grandes actividades con respecto de las ejercidas por pequeñas y medianas empresas;³⁶ lo que desincentivaría la inversión; la reforma consideró una segunda dimensión que venía a mitigar un poco los efectos del nuevo estatuto. En particular fueron creadas dos nuevas exenciones: a los Servicios Médicos Ambulatorios y a los prestados por Sociedades de Profesionales.

³⁵ Comisión de Hacienda. (2022). Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. Boletín N°14763-05. p. 17

³⁶ Ibid. p. 16

La primera incorporada en el numeral 20 de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA, mientras que la segunda mediante una modificación al número octavo de dicha misma letra, que si bien antes ya regulaba los casos en que el tributo concurría con el impuesto de segunda categoría,³⁷ ahora incorporaba expresamente a estas sociedades incluso en aquellos casos en que hayan optado por declarar bajo la primera categoría.

En consecuencia, frente a esta segunda exención, se es de la postura de que con ella el sistema habría incursionado en lo que serían las exenciones personales, dado que no importa en definitiva la actividad realizada, sino más bien cómo se conforma el sujeto que la realiza; franquicias, que por lo demás, son muy inusuales en nuestro sistema como se comentó en el capítulo anterior. Por lo mismo, también resulta interesante el hecho de que se haya ubicado dentro del mismo artículo 12 de la Ley del IVA, todo cuanto el artículo 13 es cual regula aquel tipo de exenciones.

Enseguida, frente a esta última exención a los servicios prestados por Sociedades de Profesionales justamente hubo críticas por parte de múltiples gremios que acusaban un trato distinto a quienes ejercían mediante una sociedad respecto de quienes lo hacían naturalmente, lo que según ellos desincentivaría a la gente para asociarse.³⁸ Igualmente, y por lo mismo, es como terminó por configurarse como una válvula de escape que permitió que los cambios de la reforma no fueran tan abruptos, como sucede también con una serie de otras exenciones que dejan espacios que entrever para acoger a los más variados de los casos. Todos temas cuales serán tratados más adelante en sus respectivos capítulos.

Es aquí, además, donde cabe considera que de todas formas se mantendrían las exenciones de IVA presentes en los artículos 12 y 13 de la Ley del IVA como en otras leyes especiales. Tal es el caso, entre otros, de la exención en la educación, al transporte de pasajeros, a los servicios prestados por personas naturales, y por los cuales emitan boleta de honorarios, y a las entradas a espectáculos; todos cuales permiten hoy reducir la regresividad de este impuesto protegiendo ciertos sectores que el legislador considera relevantes.

Enseguida, y volviendo al análisis de la ley misma, procede analizar los argumentos que justificaban una reforma de tales características. En primer lugar, tenemos lógicamente la ampliación

³⁷ En virtud de los artículos 42 y 48 de la LIR.

³⁸ Valdenegro, S. (2021). Hacienda aplaza un año aplicación del IVA a Servicios y aclara cómo operará para profesionales. Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/hacienda-aplaza-un-ano-aplicacion-de-iva-a-servicios-y-aclara-como>

de la base tributaria de forma que pudiese lograrse una mayor recaudación al aumentar los supuestos en que los servicios se gravasen con IVA. Luego, también se podría decir que se justificaba por los principios de neutralidad y equidad fiscal, dado que, como se arguyó en el primer capítulo, la misma enumeración de las actividades de los numerales tres y cuatro del artículo 20 no obedecían a un criterio uniforme, de forma tal que no se justificaba dejar a ciertos servicios fuera del hecho gravado mientras que a otros sí.

En sintonía con lo anterior estaría el profesor Sergio Illanes Laso, quien no veía ninguna justificación natural o razonable, más allá que histórica, para el hecho de que no se incorporasen al hecho gravado los servicios profesionales. Así previó que una reforma de tales características iba a tener lugar en nuestro país en algún momento cercano, pasando a operar como ocurre en sistemas comparados en donde no se discrimina a ciertas actividades más allá de las exenciones, que operan en un segundo nivel. Además, el profesor argumentaba que era necesario dar cabida a una noción sensata de lo que se entendía como servicio, dado que nunca se habría explicado ontológicamente qué es más allá de su propia remisión a la LIR.³⁹

Ahora bien, si antes a propósito del atributo personal y el elemento fáctico considerábamos al concepto “*servicio*” carente de contenido, hoy con la nueva definición queda aún más vacío; ya que la pregunta que correspondería hacerse es qué entendemos por una acción o prestación, y la verdad es que pudiese ser cualquier cosa, dado que ni siquiera aquí procedería lo que es el elemento de habitualidad presente en el HGBV. De esta forma, primero habrá que analizar si concurren los tres requisitos que quedan, es decir que exista una prestación remunerada de una persona a otra, y luego tocará ver si concurre alguna exención determinada.

Así es como hoy, luego de la reforma, el IVA opera de una forma diametralmente distinta en lo que respecta a los servicios, ya que cualquiera de ellos que se preste a partir del primero de enero del año 2023 va a estar gravado bajo el impuesto, salvo únicamente sea el caso en que concurra una exención en la situación determinada. Esto a su vez explica que, por la nueva definición, dejan de existir los servicios no gravados con IVA,⁴⁰ de forma que toda la atención radica hoy en lo que respecta a las exenciones.

³⁹ Illanes, S. (2016) Apuntes de clases, Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Chile.

⁴⁰ Vale distinguir entre hecho no gravado y hecho exento, dado que operan en dos momentos distintos.

Y esto último no es menos relevante, dado que no son pocas las discusiones que han surgido a propósito de las franquicias tributarias del IVA; especialmente frente a lo que son las nuevas exenciones a los Servicios Médicos Ambulatorios y a aquellos prestados por Sociedades de Profesionales. En particular, respecto a los primeros, se ha discutido arduamente en cuanto a cuáles serían los requisitos para que un servicio sea calificado como tal, además de las diversas interpretaciones que han surgido a propósito del concepto mismo.

En cuanto a las Sociedades de Profesionales, también se ha debatido su concepto y los requisitos para que concurra la exención, pero además ha ocurrido en cuanto a su origen, el cual exige nuevamente recurrir a la LIR; lugar donde se viene desarrollando desde la década del noventa. Luego, también han surgido críticas en tanto la disposición podría significar un atentado contra los principios de legalidad e igualdad fiscal, al discriminar por la sola forma en que una sociedad se estructura. Todos temas, que por lo demás, se discutirán oportunamente en los capítulos tercero y cuarto de la presente investigación, y que ya han sido en parte considerados para futuras reformas tributarias como la propuesta por el gobierno del presidente Gabriel Boric Font el año 2022.⁴¹

Ahora, volviendo a las razones que sustentan la reforma al HGBS podemos señalar la eficiencia, ya que iba en sintonía con las intenciones de simplificar aún más nuestro sistema tributario, lo que, como ya se desarrolló en el capítulo anterior, implica aumentar la recaudación fiscal al haber una disminución en el monto de la evasión. Esto último debido a que se acabaría con una serie de discusiones o excusas respecto a si ciertas actividades se subsumen o no dentro de los numerales tres y cuatro del artículo 20 de la LIR.

Por otro lado, también hay quienes han estado en contra de esta nueva conceptualización de los servicios, tal como es el caso del Consejo Fiscal Autónomo (CFA),⁴² quienes sostenían que con ella se fomentaría a la contratación directa de personas naturales, desincentivando el emprendimiento y en definitiva a las Pymes.⁴³ No podía ser, argumentaban, que alrededor del 95% de la recaudación de la reforma se debiera a impuestos indirectos, atentando contra la progresividad fiscal. Agregado a todo esto, había quienes argumentaban que el efecto recaudatorio sería menor, porque si bien se

⁴¹ Mensaje 064-370 del 07 de julio de 2022.

⁴² Comisión de Hacienda. (2022). Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. Boletín N°14763-05. p. 34

⁴³ Cuevas, P. (2022). Colegios profesionales advierten que IVA a las empresas que prestan servicios afectará a las PYME. Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/colegios-profesionales-advierten-que-iva-a-las-empresas-que-prestan>

gravarían los servicios con IVA, aquello se rebajaría de otras formas como gastos, siendo menor la recaudación final⁴⁴.

Luego, volviendo al análisis de la reforma misma, se puede decir que solo considerando las modificaciones en lo que respecta al IVA existía una proyección de recaudar alrededor de \$555.900 millones de pesos para el primer año en vigor, esto según cifras proveídas por gobierno a través del Ministerio de Hacienda cuales constan en el informe de gasto tributario elaborado en base a datos proporcionados por las declaraciones juradas que tiene el SII. Lo anterior se hizo utilizando un modelo de IVA no deducible y de IVA en el consumo privado en tanto al gasto de los hogares y de las instituciones privadas sin fines de lucro; todo en sintonía con la Matriz Insumo Producto (MIP) o Matriz de Utilización Intermedia (MUI), y otras fuentes de información publicadas por el Banco Central. Además, cabe considerar, sobre este modelo se aplicó un supuesto del 80% del monto, dado los cambios de comportamientos que podrían ocurrir en los contribuyentes luego de la reforma, de lo cual se esperaba que después de dos años haría bajar la cifra a un 60%.

En consecuencia, se esperaba percibir aproximadamente \$444.720 millones de pesos en los primeros dos años de entrada en vigor de la reforma, pasando a alrededor de \$333.540 millones para los años posteriores. Incluso en dicho momento agregó el Ministro de Hacienda que se podría esperar una cifra aún mayor, considerando ya la experiencia del IVA a las plataformas digitales en la cual no hubo una respuesta significativa en el comportamiento de las personas luego de que comenzara a regir.

Finalmente, otro tema en discusión fue cuándo comenzaría a operar la reforma, la cual dentro de la discusión legislativa se logró aplazar, en lo que respecta al IVA a los servicios, para el año 2023. De esta manera se comenzarían a gravar aquellos servicios que se prestasen a partir del primero de enero de dicho año, esto por disposición expresa del artículo octavo transitorio de la ley en su parte final; sobre la cual, cabe decir, existe una interpretación diversa por parte del Servicio cual se hará cargo más adelante.

En sintonía con lo anterior, el artículo octavo transitorio de la Ley 21.420 buscó hacer frente a ello incluyendo el caso de las licitaciones y compras del Estado, de forma que a aquellas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al primero de enero del año 2023 no se les aplicarán

⁴⁴ Tal es el caso de la senadora Ximena Rincón González en la discusión del proyecto mismo. Consta lo anterior en: Comisión de Hacienda. (2022). Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. Boletín N°14763-05. p. 113

dichas modificaciones; un beneficio el cual buscaría no encarecer aquellos proyectos que tiene el Estado y que suponen una larga planificación. Ahora bien, cabe señalar que aquellas que hayan tenido el mismo carácter de renovables o prorrogables, podrían no estar cubiertas por dicho artículo transitorio en caso de que se hayan realizado cambios sustanciales a la licitación misma, lo que corresponderá analizar a la entidad fiscalizadora competente.

Así podemos ya entender los principales lineamientos de la Ley 21.420 del año 2022 y cómo surge en un contexto en el cual se buscaba lograr una mayor recaudación frente a una reforma previsional de gran envergadura. En un primer lugar, podemos decir que la principal lección que se puede rescatar del estudio de la ley es tal vez el hecho de cómo se pretendía aumentar la base tributaria para financiar la reforma a toda costa, sin tener una mayor consideración en los efectos nocivos que podía tener en la industria nacional aumentando la regresividad y, a la vez, la evasión del impuesto por el espacio que quedaba en ciertas exenciones que no terminaron por desarrollarse de la forma más deseada.

Y es en este segundo sentido donde vemos que, al estar por regla general todo servicio gravado con IVA, como se traslada el enfoque en torno a las exenciones, ya que, como advertimos, hoy dejan de existir los hechos no gravados con IVA. De aquí que surgen todas las discusiones para poder entrar en los supuestos que considera cada una y todo el desarrollo que vienen teniendo sus conceptos. Esto último es lo que se va a desarrollar en los siguientes dos capítulos del trabajo, precisamente frente a las dos nuevas exenciones que la Ley 21.420 considera y cómo ellas han significado a su vez un retroceso en los mismos lineamientos de la ley y la importancia del IVA.

CAPÍTULO III: LOS SERVICIOS MÉDICOS AMBULATORIOS

De acuerdo con lo expuesto en el capítulo anterior, con el objetivo de compensar los efectos de la reforma, la Ley 21.420 introdujo dos nuevas exenciones al IVA, una de las cuales exime los Servicios Médicos Ambulatorios. Ahora bien, su propia conceptualización no surge de forma inédita en dicho momento, sino que responde a un largo desarrollo administrativo de más de cuarenta años; sobre el cual se busca hacer cargo el presente capítulo, en conjunto de un análisis a las principales dudas y críticas que se han manifestado en torno a esta franquicia.

Para comenzar corresponde referirnos a la exención misma, la que como advertimos se introdujo mediante la letra b) del N°2 del artículo sexto de la Ley 21.420, la cual incorpora un número 20 a la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA señalando que están exentos:

“ Los servicios, prestaciones y procedimientos de salud ambulatorios, que se proporcionen sin alojamiento, alimentación o tratamientos médicos para recuperar la salud propios de prestadores institucionales de salud, tales como hospitales, clínicas o maternidades.

Esta exención incluye el suministro de los insumos y medicamentos, efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio, siempre que sean utilizados y consumidos en dicho procedimiento e incluidos en el precio cobrado por la prestación.

Los servicios de laboratorio no se incluyen en esta exención.”

Vemos así que el concepto ya introduce algunos requisitos y que, a su vez, descarta de plano algunos supuestos.

En primer lugar, tenemos como exigencia que se trate de un servicio, prestación o tratamiento de salud, para lo cual el SII ha entendido, en virtud del artículo 159 del DFL N°1 de 2005 del Ministerio de Salud, que lo son aquellas actividades que figuren en las nóminas de aranceles modalidad de atención institucional (MAI) y de modalidad libre elección (MLE) publicadas en el sitio Web del Fondo Nacional de Salud, y que sean efectuadas por profesionales capacitados según el Libro V del Código Sanitario. Lo anterior, acogiendo incluso los casos en que la prestación sea asimilable o desarrollada en el contexto de dichos procedimientos.⁴⁵

⁴⁵ Circular SII N°50, de 2022.

Luego, como segundo requisito, el servicio debe tener el carácter de “ambulatorio”, es decir que no se trate de un tratamiento sostenido que incluya pernoctación y alimentación; lo que ocurriría en caso de un procedimiento hospitalario. Ahora bien, incluso en dichos casos el SII ha determinado que, si a propósito del tratamiento se realiza un servicio médico particular por otro prestador, aún seguiría operando la exención;⁴⁶ debiendo distinguirse, en consecuencia, cada uno de los servicios prestados y por quién es realizado.

Ahora, como ya se adelantó, este concepto se fue desarrollando administrativamente a lo largo de los años hasta llegar a plasmarse en la exención que hoy conocemos; lo que es sumamente interesante, dado que vemos las interpretaciones de la entidad fiscal como fuente material de la norma, todo cuanto ellas, por sí mismas, no le son siquiera vinculantes a los particulares, sino que solo para el mismo ente administrador. Lo anterior, es una forma de evidenciar la importancia que en la práctica tiene la múltiple jurisprudencia administrativa del SII.

En particular, dicho ejercicio surge dado que el numeral cuarto del artículo 20 de la LIR considera entre sus actividades las rentas de las clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares. En consecuencia, y dada la antigua referencia a los números tres y cuatro, en caso de caer dentro de alguno estos supuestos uno se iba a ver enfrentado a dicho tributo. Lo anterior, luego se debía conciliar con los números cinco y siete del artículo 13 de la Ley del IVA, el cual otorgaba una exención personal a los hospitales, dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste.⁴⁷

Así las cosas, de un análisis sistemático de ambas normas, el SII solo consideraba exentas las prestaciones cubiertas por el sistema público.⁴⁸ Por lo tanto, las discusiones se limitaban al hecho de si se debía o no recurrir al concepto de la regulación sanitaria y, por otro lado, determinar cuáles eran los ingresos propios del giro de un hospital.⁴⁹ Dicho criterio se mantuvo por varios años e incluso, a través de la noción de “establecimientos análogos”, fueron incluyendo a otros servicios tales como los odontológicos o veterinarios.⁵⁰

El criterio sufre un cambio recién el año 1994, en donde se establece que si la prestación tiene el carácter de ambulatoria no quedaría gravada con IVA, ya que no sería propia de clínicas,

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Idro, A. (2022) El IVA y las prestaciones médicas. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. p. 16

⁴⁸ Oficio SII N°3.242, de 1977.

⁴⁹ Emilfork, E. (1999) Impuesto al valor agregado. Editorial Jurídica Congreso. p. 430-432

⁵⁰ Oficios SII N°541 y 1.431, de 1995 y 1998 respectivamente.

hospitales o establecimientos similares; adecuándose más bien al número cinco del artículo 20.⁵¹ Es en dicho momento, además, en que se recogen los elementos “alojamiento”, “estadía” y “alimentación” para comprender qué se entiende por “ambulatorio”.

En consecuencia, vemos que la exención no es más que el producto del desarrollo interpretativo del ente administrador respecto de cuándo un servicio médico debiese estar gravado con IVA; por cuanto podemos deducir que lo que intenta la ley es que el sistema opere hoy, luego de la entrada en vigor de la reforma, del mismo modo en que lo venido haciendo en esta materia hace años. De todas formas, si podemos advertir un cambio en la forma en que opera el mecanismo, dado que antes se configuraba como un hecho no gravado al excluirse de la referencia al artículo 20 numeral cuarto, y hoy en cambio lo hace como un hecho exento del impuesto,⁵² dada la nueva conceptualización de servicio existente en nuestro sistema.

Ahora, en cuanto las razones que justifican la existencia de la exención, ya se analizó el hecho de que las franquicias buscan ser una alternativa a la regresividad que conlleva este impuesto indirecto; razón de la que no es ajeno este beneficio. Por ello, lo que se pretende es que, en esta área que se estima de primera necesidad, no se genere una nueva barrera económicas de acceso. Lo anterior, cabe decir no es una preocupación que concierne solamente a nuestro país, sino que casi la totalidad de los países que pertenecen a la OCDE hoy consideran exenciones o tasas reducidas para las prestaciones de salud y a lo que respecta a la provisión de insumos y medicamentos.⁵³

Luego, en cuanto a las características de esta exención, esta medida tiene la ventaja de conservar la simplicidad de nuestro sistema al mantener el impuesto homogéneo; lo que no ocurriría, por ejemplo, en el caso de que se aplicasen tasas diferenciadas. De ahí que se resguarde su alta recaudación y, por otro lado, se controle la evasión. Luego, como ya advertimos, este beneficio se incorpora como una exención real, que resguarda propiamente la actividad independientemente de la conformación de quien la realice; evitando que se generen discriminaciones no deseadas y, por consiguiente, desincentivos a ciertas formas de asociarse. Lo anterior, cabe acotar, como si sucede en el caso de la exención a los servicios prestados por Sociedades de Profesionales, lo que se estudiará y desarrollará a lo largo del siguiente capítulo de la investigación.

⁵¹ Oficio SII N°3.146, de 1995.

⁵² Idro, A. (2022) El IVA y las prestaciones médicas. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. p. 29

⁵³ OCDE. (2022). Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Publicación en línea de la OCDE.

Siguiendo adelante, y entrando a lo que son las críticas a este nuevo beneficio, primero se presenta la discusión respecto a qué debiésemos entender por un “Servicio Médico Ambulatorio”, para lo cual bastaría con que concurren los dos requisitos copulativos mencionados anteriormente: que exista un servicio, prestación, o tratamiento médico y que no requiera la internación de una persona; incluyendo pernoctación o alimento. El problema, desde luego, es que existirá una serie de casos en que no sabremos si la actividad es o no del área de la salud; por ejemplo, en el caso de los servicios médicos veterinarios, donde a pesar de que concurren los requisitos que contempla la literalidad de la exención, de todas formas el SII ha considerado que deberían quedar fuera de ella.

Lo anterior ocurre dado que, como ya advertimos, el Servicio ha decidido incluir solo a aquellas prestaciones presentes en las nóminas de aranceles del Ministerio de Salud y que sean prestadas por profesionales capacitados para ello de acuerdo con el Libro V del Código Sanitario. En particular, señala que sólo se favorecería a las prestaciones de salud humanas,⁵⁴ sin perjuicio que pudiese operar otra exención en el caso, como sería, por ejemplo, al ser prestada por una Sociedad de Profesionales. De aquí que administrativamente, y sin mediar ley alguna, el Servicio pase a incorporar dos nuevos requisitos para que concorra la exención:⁵⁵ que sea de aquellos servicios que figuren en las nóminas referidas, las cuales incluso sufren una variación de forma anual y, en segundo lugar, que sea realizado por un profesional de salud especializado según lo dispuesto en Libro V del Código Sanitario.⁵⁶

Enseguida, viene la discusión respecto al alcance de “*hospitales, clínicas o maternidades*” en la ejemplificación que realiza la norma para efectos de comprender qué se entiende por prestador institucional de salud. Para ello pareciera que hay que avocarse a lo que ha resuelto con anterioridad el Servicio en la materia, el cual considera que lo relevante es la prestación misma aún sea el caso en que no sea desarrollada por un médico. En consecuencia, podemos establecer que la actividad hace al sujeto, pero, por otro lado, la norma justamente utiliza a dichos establecimientos para contextualizar cuáles son las actividades comprendidas; por lo que nuevamente el concepto pareciera ser, por sí mismo, vacío o carente de contenido, volviéndose así necesario un complemento y dejando, a su vez, un vacío cual entra a suplir interpretativamente el Servicio a

⁵⁴ Circular SII N°50, de 2022.

⁵⁵ González, L. (2022). Modificaciones al IVA en la prestación de servicios. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 151-152

⁵⁶ Oficio SII N°2.308, de 2022.

través de los dos requisitos copulativos ya mencionados; y cuales, como se dijo anteriormente, serían improcedentes por carecer de respaldo legal.

Una tercera crítica que se pudiese efectuar sobre la norma dice relación con su segundo inciso, el cual incorpora a este beneficio a los suministros de insumos y medicamento efectuados en la ejecución del servicio ambulatorio. Aquello, antes que ser una exención al HGBS, más bien pareciera ser una a las ventas, aunque realmente se es de la opinión de que no se configuraría ni una ni la otra. En particular, dichos suministros corresponden a parte del costo que asume el prestador mismo, tal como sería, por ejemplo, el caso del abogado sobre la tinta y los papeles mediante los cuales realiza su servicio jurídico.⁵⁷ En consecuencia, entendemos que el legislador incurre en un error al incluir dichos bienes dentro de la franquicia.

Dicho traspié responde a la misma evolución que sufrió el concepto a través de los años, dado que luego del cambio de criterio del año 1995 son varios los oficios que junto con excluir del impuesto a los Servicios Médicos Ambulatorios, lo hicieron asimismo con los suministros de insumos y medicamentos que ocurrían por ocasión de ellos; esto dado que antes, bajo el mismo criterio, también se gravaban bajo dicho gravamen.⁵⁸ Este error incluso fue reconocido en otros oficios,⁵⁹ por lo que no es sino a lo menos curioso que se haya mantenido dentro del texto de la reforma.

Por esta parte, al menos, se estima que aquello ocurrió con el objeto de despejar toda duda más allá de mantener la precisión normativa; para efectos de que no existiesen discusiones de si se debía o no gravar por concepto de dichos insumos. Ahora bien, esto último pese a también tener la vocación de no encarecer el valor del bien o servicio prestado, genera un problema en cuanto a la cadena del IVA. En particular, vemos que el prestador no podrá trasladar aquel monto enterado por concepto de la adquisición de aquellos productos a eventuales agentes intermedios; debiendo hacerse cargo él, en definitiva, de sostener dicho impuesto e imputarlo luego a costos o gastos.

Por último, se puede mencionar la incertidumbre que gira en torno a la divisibilidad de las prestaciones y cómo opera en definitiva la exención cuando son distintos los servicios que se prestan, estando algunos exentos como otros no. Aquí pareciera ser que aplica el sistema del IVA según su mecanismo habitual, de manera que corresponderá separar las remuneraciones a la hora

⁵⁷ Idro, A. (2022) El IVA y las prestaciones médicas. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. p. 20

⁵⁸ Oficio SII N°1.363, de 1979.

⁵⁹ Oficio SII N°3.072, de 1979.

de establecer la correcta tributación de cada prestación.⁶⁰ Ahora bien, siempre y cuando puedan individualizarse una de otras, del caso contrario se deberá afectar con el impuesto a la totalidad del servicio.

Pese a lo anterior, de una interpretación sumamente formalista el SII ha entendido que en el caso que el contribuyente se trate de una clínica hospitalaria se encontrarán todos sus servicios gravados con IVA sin importar que puedan o no separarse; dado simplemente el giro específico de éste.⁶¹ Aquello supone lógicamente un retroceso en cuanto a que la exención no considera cómo se conforma el contribuyente; no siendo procedente dicha distinción. Además, la interpretación va justamente contra el objetivo del beneficio, cual era proteger dicho sector; dado que se generará un encarecimiento en el precio, y por tanto en el acceso a un servicio esencial, por el solo hecho del giro de quien lo preste; lo que a su vez generará una diferencia arbitraria entre distintos contribuyentes.

De esta forma comprendemos ya cómo la exención surge de un largo desarrollo administrativo que data de la misma entrada de los servicios al sistema del IVA, dado que en el artículo 20 N°4 de la LIR figuran las rentas de las clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares. Así todo es consecuencia de una construcción administrativa para sacar a ciertos supuestos de las actividades antedichas. También se analizaron los requisitos para poder ampararse de este beneficio y las razones que hay tras esta exención, buscando principalmente que, a lo menos en materia de salud, el sistema siga operando como lo ha venido haciendo hasta ahora. Por último, se hizo un desarrollo de lo que han sido las críticas a esta nueva exención y a su falta de contenido; lo que ha tenido que ser suplido, de forma errónea, por el Servicio.

Finalmente, y tal vez la más interesante, tenemos la crítica en cuanto al hecho de que se hayan incluido el suministro de insumos y medicamentos, todo cuanto corresponde al costo que asume el prestador mismo y no debiese estar incorporado dentro del supuesto. Cerramos, a su vez, con la factibilidad de dividir las prestaciones a la hora de imputar el impuesto y cómo el Servicio ha aplicado aquello. Ahora, en cuanto a las posibles soluciones o mejoras al sistema, aquello se evaluará a lo largo del sexto capítulo, correspondiendo ahora, en consecuencia, el análisis de la exención a los servicios de las Sociedades de Profesionales; donde hay mucho más por discutir y criticar.

⁶⁰ Oficio SII N°1.918, de 2009.

⁶¹ Oficio SII N°1.588, de 2021.

CAPÍTULO IV: LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

De acuerdo con lo señalado al comienzo de la presente investigación, corresponde desarrollar la segunda exención que introduce la Ley 21.420: a los servicios prestados por las Sociedades de Profesionales. Dicho beneficio, como ya se mencionó en el segundo capítulo, se incorpora en la discusión legislativa con el fin de ser el principal medio de descongestión contra el sinfín de nuevos supuestos que pasaban a estar gravados con IVA. De esta forma, producto del amplio alcance que podía ostentar dicha exención, en cierta medida se podían compensar los efectos de la reforma.

De igual manera, sin duda alguna fue uno de los puntos de la reforma que más discusión suscitó; precisamente por tratarse de una exención que atendía única y exclusivamente a la conformación del sujeto, independientemente de cuál fuese la actividad que se encontrase desarrollando. Con todo, dio pie a un extenso debate, tanto académico como legislativo, que incluso perdura hasta el día de hoy y sobre el cual aún no hay consenso; todas materias que pretende desarrollar el presente capítulo de la investigación.

Para comenzar, corresponde referirnos al concepto mismo de Sociedad de Profesionales, el cual, cabe decir, no obstante tener una larga data en nuestro sistema, aún no encuentra una definición legal; sino que, al igual que como ocurre con los Servicios Médicos Ambulatorios, aquello ha tenido que ser suplido por un extenso desarrollo interpretativo efectuado por el SII. Ahora bien, el proceso no se produjo particularmente a propósito del Impuesto a las Ventas y Servicios, sino que ocurrió en relación con la LIR.

En consecuencia, nuevamente la ley toma un concepto “prestado” de otro cuerpo normativo, lo que significará a su vez una serie de cuestionamientos. Todo ello mediante una modificación al número octavo de la letra E del artículo 12 del DL N°825, señalando que hoy, en definitiva, quedan exentos del impuesto:

“Los ingresos mencionados en los artículos 42° y 48° de la Ley de la Renta. Para estos efectos quedarán comprendidos los ingresos de las sociedades de profesionales referidas en el artículo 42, N°2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aun cuando hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo con las normas de la primera categoría”

La falta de una definición legal ha significado que incluso en la propuesta de reforma tributaria del presidente Gabriel Boric Font, contenida en el mensaje presidencial N°064-370 del año 2022, se considere intercalar un nuevo inciso cuarto al artículo 42 de la LIR el cual señale:

“ (...) se entenderá por sociedades de profesionales las sociedades de personas que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- i. Que en todo momento se encuentren conformadas por personas naturales que trabajen efectivamente en la sociedad, sin que sea posible la participación de socios capitalistas.*
- ii. Que se dedique a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuven a la prestación de los servicios profesionales.*
- iii. Que el conjunto de los ingresos que percibe la sociedad no exceda de un 10% del total de sus ingresos brutos del giro de alguna de las actividades contenidas en la letra C) del artículo 14. “*

De esta manera, y como se analizará más adelante, por parte del poder ejecutivo se considera incorporar algunos de los elementos desarrollados por el Servicio con anterioridad, volviendo a cumplir dicha entidad; ahora en materia de este beneficio; un rol de fuente material de ley.

Ahora, en cuanto al origen del concepto, éste encuentra su lugar en materia de impuesto a la renta ya incluso desde la Ley 15.564 de 1964, allí a propósito del Impuesto de Segunda Categoría (IUSC). Aquello es sumamente interesante, en tanto una sociedad por definición debiese tributar según el IDPC, otorgando la ley, en este caso, la posibilidad de tributar ya sea por una u otra; beneficio muy atractivo a la hora de escoger cada contribuyente aquella que le sea menos lesiva impositivamente.

Ahora bien, esta facilidad de todas formas encuentra un límite, dado que si se opta por cambiar del régimen de primera al de segunda categoría de todos modos se tendrá que primero realizar el término de giro de la sociedad. Aquello, a su vez les significará a los socios el deber de pagar los impuestos por concepto de las utilidades acumuladas que se encuentren pendientes de tributación a la fecha del término correspondiente; por lo que se busca resguardar en cierta medida el tránsito de un mecanismo a otro. Lo anterior, se sigue considerando en la misma Resolución N°115 del año 2022, que se imparte por el Servicio dada la situación actual luego de la entrada en vigor de la reforma.

En cuanto a la justificación de dicha posibilidad, ella estaría dada por cuanto el factor que predomina para obtener los ingresos son el esfuerzo físico e intelectual por sobre un empleo de capital.⁶² Así se constituye con un propósito claro: fomentar la inversión y asociación de profesionales en Chile a la vez de formalizar dichos mismos sectores. Por ello, es que será tan importante poner atención al giro de la sociedad y que éste se vincule al ejercicio de una profesión; ya que, ante cualquier caso, en que incluso concurra junto a otro giro diverso, ya no se tendrá la capacidad de optar a dicho beneficio. Tal es la situación, por ejemplo, de las Sociedades de Profesionales que además se dedican a impartir labores de capacitación.⁶³

Ahora, retomando la evolución del concepto mismo, encontramos algunas características recién el año 1991 en la Circular N°21 del SII, la cual vino a resumir y refundir las instrucciones y normas legales vigentes a la fecha y que dicen relación con el artículo 42 N°2 de la LIR. Mediante dicha publicación, se establecieron en definitiva cuáles serían los requisitos para que una sociedad se pudiese considerar dentro de estos términos, para lo cual señala:

1. Se debe tratar de una sociedad de personas;
2. Su objeto debe ser exclusivamente la prestación de servicios o asesorías profesionales;
3. Debe ser prestado por intermedio de socios, asociados o colaboradores;
4. Sus socios deben ser personas naturales u otras sociedades de profesionales aportando todos ellos su servicio y nunca solo capital;
5. Las profesiones deben ser idénticas, similares, afines o complementarias; y, por último
6. Todos los miembros de la sociedad deben tener el título que los habilita al ejercicio de la profesión.

En cuanto al primer requisito, el Servicio ha entendido que para dichos efectos habrá que estar a la forma societaria, es decir que se dejan fuera a las sociedades de capital dado que, según el mismo organismo, el ejercicio de una profesión es un atributo que solo corresponde a las personas.⁶⁴ Ahora bien, como ya se estableció, lo importante es el giro único profesional que presente la sociedad, por lo que no se justificaría que una sociedad de capital no pudiese ser considerada una Sociedad de Profesionales. Además, en el ámbito del Derecho Civil según la doctrina no se comprende al ejercicio de una profesión como un atributo de la personalidad, sino que se trata de un derecho

⁶² Circular SII N°21, de 1991.

⁶³ Circular SII N°43, de 1994.

⁶⁴ Ibid.

extrapatrimonial el cual le pudiese corresponder tanto a una persona natural como jurídica, sin distinguir; y en consecuencia tanto a sociedades de personas como de capital.⁶⁵

Incluso esto pudiese encontrar cierta justificación histórica, dado que, en un principio, la ley 15.564 que contenía la antigua LIR hacía mención a los ingresos “*obtenidos por sociedades de personas que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados*”, siendo recién mediante la promulgación del DL N°824 de 1974 que se cambia al concepto de “Sociedades de Profesionales”, el cual se debiese comprender de una forma más amplia frente a las sociedades de personas, como venimos argumentando. Solo así se justificaría el hecho de que el legislador haya optado por modificar el concepto empleado.

En efecto, las sociedades de capital no siempre distan en la práctica de las sociedades de personas, dado que ello simplemente significa que los socios se ven representados por una acción cedible libremente; más de todas formas podrían realizar actos civiles y no mercantiles; lo que el mismo SII ha reconocido.⁶⁶ Ahora bien, cabe considerar la situación que se genera dada la propuesta de reforma tributaria antes aludida, la que consolidaría la interpretación del Servicio definiendo a las Sociedades de Profesionales como sociedades de personas.

Siguiendo adelante, todos los requisitos antedichos fueron retomados una vez fue dictada la Ley 21.420, ahora mediante la Circular N°50 del año 2022. De esta forma, y por el solo hecho de adaptar tal interpretación a la hora de eximir del pago de IVA, se desprende la situación bastante peculiar de que un mismo servicio se podría ver expuesto a situaciones completamente distintas por la sola conformación de quien lo preste; dado que estamos frente a lo que es una exención personal. Lo anterior, justificado en tanto el beneficio requiere que se cumplan requisitos cuales dicen relación con la forma societaria, o la composición misma de la sociedad; perdiendo relevancia, en caso de no cumplirse con ciertos requisitos de forma,⁶⁷ cuál sea la actividad que se esté realizando; ya que de todas formas quedará fuera de la exención.

Así, la exención libera del impuesto a ciertas empresas y no a ciertas actividades que se realicen; cuales si bien son relevantes a la hora de analizar si se configura o no la forma societaria,⁶⁸ no son lo que subyace a la exención misma. Por consecuencia, se acoge la postura de que dicha exención

⁶⁵ Arriagada, S. (2022). Las Sociedades de Profesionales. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 48.

⁶⁶ Oficio SII N°961, de 2018.

⁶⁷ Entiéndase por ellos los que se relacionan con la estructura misma de la sociedad.

⁶⁸ Es decir, si se cumplen o no los requisitos para ser considerada una Sociedad de Profesionales.

incluso debiese haber sido considerada en el artículo 13 de la Ley del IVA, y no dentro del listado del artículo 12, por cuanto consideramos trata de una exención personal y no real.

En particular, si a propósito del ejercicio de una profesión una persona natural emite boleta de honorarios se encontrará exenta de IVA; esto antes y después de la reforma por cuanto concurre una exención al caso según el artículo 12 letra E números 8 y 12. Enseguida, si esa misma actividad fuese realizada por una Sociedad de Profesionales tendrá lugar la exención en estudio, por lo que nuevamente no corresponderá que se pague IVA. Pero, de ser cualquier otro el caso, tal sea por ejemplo su ejercicio mediante una sociedad de capital, se deberá enterar dicho impuesto; encareciendo en definitiva un mismo servicio por el solo hecho de la estructuración de quien lo presta.

Aquello pareciera generar una distorsión que no encuentra justificación alguna, significándole a algunos prestadores o ajustar sus precios o bien tener que modificar su organización social; dado que de cualquier otra forma quedarían fuera del mercado al no poder ajustarse a precios competitivos de sociedades que no incorporan dicho 19% por concepto del IVA. Por otro lado, también se vuelve ineficiente para los consumidores, ya que tendrán que atender a la configuración social de cada prestador para efectos de calcular cuánto es lo que debería pagar o cuál le resulta más conveniente; lo que de todas formas marca una falla en el mercado y desincentiva el acceso a dichas prestaciones.

Lo antedicho toma suma relevancia a la hora de relacionarlo con la forma de composición de las sociedades en Chile, dado que con el paso del tiempo, y a medida de la industrialización y desarrollo del país, la noción de las Sociedades de Profesionales fue quedando de lado. Esto, dado que el propio crecimiento de las empresas y sus propias estructuraciones cada vez más complejas le significaron a los contribuyentes en muchos casos la necesidad de migrar a nuevas formas societarias; siendo cada vez menos las sociedades de personas; requisito que bien sabemos exige el Servicio.

Esto se destaca de forma patente en el informe del año 2017 del Ministerio De Economía Fomento Y Turismo,⁶⁹ el cual destaca que tan solo el 49,1% de las empresas en Chile corresponden a sociedades de personas; cifra que incluso disminuye radicalmente a la hora de hablar de las Pymes (37,5%) y de las grandes empresas (2,6%). Mientras tanto, al respecto de las sociedades de capital,

⁶⁹ Ministerio de Economía, Fomento y Turismo. (2017). Informe de resultados: Empresas en Chile.

vemos con preminencia a las sociedades anónimas cerradas en este último grupo, las que alcanzan alrededor del 45% de representación. Finalmente, del mismo estudio, y si lo traspaláramos específicamente a las actividades de profesionales, veremos que tan solo el 11% de dicho sector opta por constituirse en sociedades de personas.

Por otro lado, dicha distinción implica manifiestamente un atentado contra el principio de justa y proporcional igualdad impositiva, el cual a su vez tiene su fundamento en el principio de igualdad, el cual tiene consagración incluso en la Constitución Política de la República (CPR). Primero, en cuanto al concepto mismo, la OCDE lo ha calificado en que *“los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas y que efectúen transacciones similares deberán estar sujetos a niveles impositivos equivalentes para evitar introducir distorsiones en el mercado.”*⁷⁰

Aquello encontraría asidero en el mismo artículo 19 N°20 de la Constitución Política de la República el cual consagra la igual repartición de las cargas públicas y, a su vez, prohíbe que la ley establezca tributos manifiestamente desproporcionados o injustos; siendo no más que una manifestación propia de lo que es el principio de igualdad consagrado en el artículo 19 N°2 del mismo cuerpo normativo.

De esta forma el principio configuraría lo que conocemos como un límite material al poder tributario estatal de forma que se proscibiría la aplicación de diferencias arbitrarias entre los distintos contribuyentes,⁷¹ lo que justamente ocurriría en el caso de la exención, dado que no habría una justificación de fondo la cual permitiese sostener la diferencia de trato a ciertas sociedades por el solo hecho de su forma de constituirse y no por la actividad que realicen. Con todo, pareciera ser que, de no aprobarse la reforma tributaria antedicha, debiese existir un cambio de criterio en el Servicio.

Frente a toda esta situación han sido varios los contribuyentes que se han visto en la necesidad de modificar su organización social para acceder a esta franquicia. Al respecto, el SII instruyó, mediante la Resolución Exenta N°115 de 2022, la implementación de dos procedimientos para el registro de una sociedad como una Sociedad de Profesionales: uno ordinario y otro extraordinario. Respecto al primero teniendo un plazo de dos meses siguientes al inicio de actividades, en caso de

⁷⁰ OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Publicación en línea de la OCDE. p. 162

⁷¹ Masbernat, P. (2012). El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista de Derecho (Coquimbo)*, 19(1), 129-196. Recuperado a partir de <https://revistaderecho.ucn.cl/index.php/revista-derecho/article/view/2010>

tratarse de una nueva sociedad, o dentro de los primeros tres meses del año comercial en que pretendan comenzar a declarar bajo dicha firma, para las sociedades que ya habían iniciado actividades con anterioridad. Finalmente, en caso de tratarse de una sociedad que busca reorganizarse, se tendrá un plazo para informar al Servicio de dos meses contados desde la modificación o, en su caso, desde la inscripción respectiva en el Registro de Comercio.

Luego, respecto al segundo procedimiento, se debe concretar a través de la plataforma web del SII, debiendo considerarse que a las sociedades de primera categoría se les asigna una actividad económica de segunda categoría y se le eliminaría las actividades correspondientes a la primera. Además, corresponde tener presente que si la sociedad opta por tributar bajo la primera categoría deberá emitir facturas o boletas exentas, mientras que si optó por la segunda deberá seguir emitiendo boleta de honorarios; todo mientras el SII no regularice dicha situación.

Ahora, en cuanto a las cifras, el mismo SII ha indicado que el año 2023 alrededor de 15.683 contribuyentes se registraron como Sociedades de Profesionales a través del procedimiento extraordinario y, a pesar de que pareciera que dicha cifra fue disminuyendo según avanzaron los meses, de todas formas, podría aumentar sustancialmente dado que igualmente queda disponible para nuevas sociedades y para sociedades con operación actual la posibilidad de inscribirse cumpliendo con todos los requisitos establecidos por la Resolución Exenta N°112 del año 2022.⁷² Cabe agregar, además, que el sistema opera de forma retroactiva, lo que justificaría a su vez la demora en algunas sociedades por optar por el cambio en su estructuración. En sintonía, luego se debe tener en consideración las propias estimaciones que efectuó el SII en la materia, el cual previó que al 31 de diciembre del año 2022 serían alrededor de 100.000 las sociedades que, a pesar de no estar registradas como Sociedades de Profesionales, cumplían con los requisitos para llevar a cabo tal procedimiento.⁷³ Todas cifras que denotan la situación vivida luego de la entrada en vigor de la reforma de estudio.

Ahora bien, es en este punto en que, a pesar de todo, el SII ha sido más optimista; dado que, a pesar de todas las discusiones y cuestionamientos, pareciera ser que cada vez ha habido una mayor internalización por parte de los contribuyentes en cuanto a los requisitos, concepto y forma de

⁷² Alfonso, C. (2024). IVA a los servicios: “ventana” que abrió el SII permitió la creación de más de 15 mil sociedades de profesionales para eximirse del pago. La Tercera. Recuperado de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/iva-a-los-servicios-ventana-que-abrio-el-sii-permitio-la-creacion-de-mas-de-15-mil-sociedades-de-profesionales-para-eximirse-del-pago/RPYNXPL2XZDYZIBXBOD7UF3WEI/>

⁷³ Ibid.

operar de esta franquicia; por lo que se espera que aquello se asiente y, en definitiva, se termine por consagrar legislativamente. Además, del mismo desglose que entrega el Servicio, vemos que la mayor cantidad de registros se produjeron en los meses de enero a marzo del año 2023, sufriendo posteriormente una disminución radical, lo cual podría confirmar su hipótesis.

Sea cual sea el caso, toda esta situación de migración ha llevado a cuestionamientos respecto a si podrá devenir esta exención en un mecanismo para que las sociedades eludan el pago del IVA mediante su reestructuración, dado que en múltiples ocasiones pudiese resultar abusivo o ser constitutivo de una simulación; lo que bien es sabido se sanciona por nuestro ordenamiento severamente. Al respecto, cabe precisar que por el solo hecho de seguir el procedimiento de registro uno no calificaría, lógicamente, en los términos del artículo 4° bis y siguientes del Código Tributario cuales regulan dicha situación; por lo que habrá que atenerse a las circunstancias concretas del caso y, en definitiva, a la verdadera intención de las partes.

Vale decir que aquello se produce dado el alto atractivo que presenta la exención para una serie de casos en que se busca quedar fuera de este impuesto; dado que es una exención personal sobre la cual basta con que uno pueda ceñirse dentro del registro mismo, más allá de las actividades que posteriormente realice. Si bien de igual forma se deberá cumplir con los requisitos para ser considerado una Sociedad de Profesionales, entre los cuales se exige que se desarrolle propiamente una profesión u oficio técnico; de todos modos, queda un conjunto de situaciones respecto de las cuales no es tan claro el cumplimiento de los requisitos.

Si en últimos términos lo que subyace es la profesión que se ejerce tras la sociedad y, por otro lado, que esta sea practicada realmente por cada uno de los socios que la componen; ambos son puntos sobre los cuales puede haber vacíos que las empresas ocupen como puerta de salida a este impuesto. Tal es el caso de las sociedades en que su cúspide jerárquica se compone por socios que, antes que aportar trabajo, cumplen con labores de supervisión y de gestión; o bien incluso aportan solo capital. Aquello, atentaría contra el cuarto requisito señalado por el Servicio, dado que dichos socios no estarían aportando su trabajo o servicio. Ahora bien, aquello nuevamente se vuelve algo complejo de fiscalizar, significando para dichas sociedades una oportunidad de acogerse a esta franquicia.

De todas formas, dichos vacíos podrían generar una situación que llegase incluso más allá a la situación previa a la reforma, dado que la posibilidad de acogerse se abre también para los casos en

que ya se enteraba dicho impuesto antes de la ley. No siendo lo anterior menos relevante, especialmente cuando comprendemos que ésta pasa a ser la gran exención que existe hoy para evitar el pago de IVA a propósito de la prestación de un servicio. Aquello explica, por un lado, la cantidad de empresas que han optado por cambiar su organización para ajustarse a los requisitos que plantea el Servicio y, por otro lado, que algunas exenciones que se pretenden impartir a futuro busquen homologar los supuestos a este beneficio. Tal es el caso, por ejemplo, de la Ley N°21.662 de noviembre del año 2023 la cual buscó asimilar las entidades que prestan servicios culturales a las Sociedades de Profesionales.

Un segundo asunto sobre el cual corresponde referirse dice relación con una revisión sistemática del tercer y cuarto requisito que propone el Servicio; es decir que la actividad sea realizada a través de socios, asociados o colaboradores quienes sean personas naturales u otras sociedades de profesionales. Al respecto, cabe cuestionarse de si pudieran constituirse Sociedades de Profesionales en cascada; es decir aquellos casos en que tras la sociedad existan otras personas jurídicas que la conformen, concurriendo dicha situación de forma sucesiva a lo largo de una prolongada cadena de sociedades en donde no necesariamente figuren personas naturales.

Aquello fue precisamente resuelto por el Servicio mediante la Circular N°50 del año 2022 que, como ya se estudió, es la que sistematiza los requisitos para poder optar a este beneficio. Al respecto, se señala que sí se aceptaría dicha estructura de propiedad, ahora bien, siempre y cuando tras cada una de las sociedades se cumpla con todos los requisitos ya enunciados. Y es aquí donde justamente se desechan, por parte del Servicio, ciertos supuestos, tal como es el caso en que una de las sociedades mantenga participación en una sociedad comercial, por ejemplo. Esto dado que de dicha forma se estaría “contaminando” la exención al ejercerse por dicha entidad actos de comercio.

Ahora, la solución deja de todas formas una duda la cual la Circular parece no resolver; cual es respecto a qué ocurre en caso de que ya no sea una sociedad la que tenga participación en una sociedad comercial, sino que sea una persona natural. Esto se daría en los casos en que uno de los socios ejecute labores fuera de la sociedad. La incertidumbre radica por su dimensión de empresario, dado que, bajo la misma línea argumentativa de la Circular referida, pareciera ser que habría que dejar fuera a dicha entidad de la exención; en el entendido que los socios no deben ejercer actos de comercio (aunque sean estos fuera de la misma cadena). Le correspondió resolver aquello, de forma indirecta, al Servicio por medio de su Oficio N°214 del año 2023, con el cual confirma que no afectaría dicha situación a la exención, dado que lo relevante para el caso será solo el aporte del

socio a la sociedad y no aquellas actividades que pueda realizar fuera de ella; las cuales le resultarían indiferente. Esto, pareciera ser en todo caso que elude el problema de fondo, dado que no explica por qué se produce dicho trato diferenciado de tratarse de una persona natural o de una sociedad.

Por otro lado, volviendo al análisis de los requisitos, cabe agregar que tampoco se desvirtúa el giro del prestador de Servicios Profesionales por el hecho que se informe más de una actividad determinada, o bien por adquirir activos fijos para el desarrollo de las labores. Esto, siempre y cuando las profesiones sean afines o complementarias, según el mismo requisito quinto que señala el Servicio; y que los activos fijos sean para el desarrollo de las labores primando siempre el trabajo por sobre el capital.

También, en cuanto al sexto requisito que incorpora el SII, cabe tener presente que si bien históricamente se ha definido como profesional a la persona que tenga un título o está habilitada para ejercer una actividad determinada, según las normas de cada actividad profesional,⁷⁴ por medio de la Circular N°50 se permitió que las Sociedades de Profesionales estén constituidos por socios que no tengan títulos profesionales; abriéndose a los servicios técnicos u otros oficios análogos. En consecuencia, lo importante será tener un título que habilite para el ejercicio de la profesión, técnica u oficio.

Finalmente, y para terminar el desarrollo de las críticas que ha suscitado la exención, vale la pena hacerse cargo de una cuestión que dice relación con las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL). Ellas, según el mismo Servicio, son personas jurídicas conformadas exclusivamente por una persona natural, las cuales cuentan con un patrimonio propio y distinto al del titular. De lo anterior, pareciera ser que de cumplirse con los requisitos del Servicio le bastaría para ser considerada una Sociedad de Profesional; más aún cuando en caso de que el profesional trabajase por sí mismo, y mediante su propio patrimonio emitiendo boleta de honorarios, también se vería exento según ya estudiamos.

Pese a ello, el Servicio a través de su Oficio N°3.790 de 2005 ha señalado que para efectos de que un contribuyente sea considerado como Sociedad de Profesionales siempre deberá tratarse de una sociedad, que según la misma definición del artículo 2053 del Código Civil implica la reunión de dos o más personas. Por ello, y según la misma definición de las EIRL en los artículos 1° y 2° de la Ley N°19.857, al constituirse ellas unipersonal y exclusivamente por personas naturales, no

⁷⁴ Circular SII N°21, de 1991.

podrían existir jurídicamente EIRL compuesta por dos o más personas y, en consecuencia, ser consideradas una sociedad; esto al tampoco concurrir la *affectio societatis*. Concluye así que dichas empresas no son sociedades y que menos podrían ser consideradas Sociedades de Profesionales si su propia ley no otorga texto expreso que así lo permita.

Ahora, aquello pareciera no sostenerse, y más aún cuando el mismo concepto de Sociedades de Profesionales no encuentra definición legal. En particular, el artículo 18 de la Ley 19.857 indica que a las EIRL se les aplican las disposiciones legales y tributarias correspondientes a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, siendo dicha norma la que debiese resolver el asunto y por tanto, sí permitir considerarlas una sociedad. Esto considerando también que la propia descripción de “sociedad” que efectúa el Código Civil data de antes de que se incorporarán estas nuevas figuras societarias, por lo que aun cuando su introducción no haya tenido el efecto tal de derogar tácitamente dicha definición, si la vuelve insuficiente, incompleta e imparcial; volviéndose necesaria su complementación por parte del legislador.⁷⁵ Con todo, y a modo de cerrar el punto, no pareciendo haber inconveniente en que una EIRL pueda ser considerada una sociedad y, por tanto, de cumplir con todos los requisitos que estudiamos, acceder a al beneficio en comento.

En este punto, vale la pena referirse a los casos en los cuales uno de los socios de una Sociedad de Profesionales pretenda transferir su participación en ella a su contabilidad de Empresario Individual (EI); lo cual es una ficción legal a la que el SII de todas formas otorga un Rol Único Tributario (RUT), aunque no se conforme una persona jurídica propiamente tal. Así, según lo instruido por el Servicio,⁷⁶ no se aplicaría la exención dado que las rentas de la sociedad ya no provendrían del ejercicio de la profesión del socio, sino más bien de los activos incorporados al giro de la EI, los cuales califican como rentas de capital. En consecuencia y según el Servicio, no importa el hecho de que en la práctica se trate de una misma persona que separa, por motivos de eficiencia, su contabilidad.

Ahora, el punto en cuestión radica en que uno de los argumentos clave a la hora de desechar a las EIRL se debe, en parte, a un fundamento normativo, mientras que aquí, respecto de las EI, no hay norma o legislación que regule. Por consiguiente, al tratarse de una ficción legal que no constituye una persona jurídica, se debe entender que las rentas provienen del ejercicio mismo del

⁷⁵ Jequier, E. (2011). Unipersonalidad y sociedad con un solo socio; alcances de su reconocimiento en la estructura dogmática del derecho chileno. Revista IUS ET PRAXIS, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

⁷⁶ Oficios SII N°228, 3053 y 3054, de 2023.

socio, por lo que debería proceder la exención en estos casos. Es por este motivo que se considera que la interpretación del SII es arbitraria, crítica que también se extiende a lo instruido respecto de las sociedades de hecho; las cuales, al no tener personalidad jurídica, el Servicio considera que no podrían ser consideradas una sociedad en términos legales, sino más bien un símil de ellas.⁷⁷ En este sentido, no parece correcto que el Servicio las considere una sociedad para ciertos términos⁷⁸ mientras que para otros no; debiendo resultar aplicable la exención al caso.

Todo lo antedicho no viene sino a dar cuenta de la situación de incertidumbre que se está viviendo luego de la entrada en vigor de la reforma y, en especial, de esta nueva exención; dado que aun cuando el Servicio es quien tuvo que resolver cuáles serían los requisitos para acceder a esta franquicia, aquello no fue suficiente, debiendo luego, dicha misma entidad a través su jurisprudencia administrativa, tener que resolver las dudas que se propiciaron. Todo cuanto, cabe recordar, que dichas instrucciones son vinculantes solo para el Servicio y no para los contribuyentes, quienes en cualquier caso tendrán derecho a llevar adelante un procedimiento particular ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) para que diriman el asunto. Así, podemos sostener que también se pasaría a llevar con todo esto el principio de legalidad.

Con todo este panorama, es que a su vez surgieron una serie de cuestionamientos a lo repentino que fue la entrada en vigor de la reforma; lo que incluso llevó a un acuerdo por parte de la cámara de diputados para postergarla. Aquello se tradujo en la Resolución N°560 de 2022, la cual, a pesar de ser aprobada por 98 votos a favor y solo tres votos en contra, no tuvo respuesta por parte del poder ejecutivo; quien recordemos tiene la facultad excluyente de presentar un proyecto con dichas características.

Así las cosas, finalmente pareciera ser que el legislador en esta materia debiese haber optado por características de fondo, por cuanto lo que importa es la actividad que se realiza más allá de la configuración de quien está detrás. Por ello se configuraría de mejor manera esta exención si hubiese sido presentada como una franquicia real y no personal, o bien se hubiese atendido más el carácter de los socios que lo componen o al propio predominio del trabajo por sobre capital antes que a otras cuestiones superfluas.

⁷⁷ Oficio SII N°963, de 2023.

⁷⁸ Como otorgar RUT para efectos de pagar tributos.

Con ello cerramos el presente capítulo, comprendiendo el origen y concepto de la nueva exención, sus requisitos para que concurra y, especialmente, las críticas que se han formulado. Entre ellas, vemos cómo se atenta contra el principio de igualdad, la interpretación excesiva que ha realizado el Servicio, pero particularmente la situación que se presenta hoy ante un sinnúmero de contribuyentes que han optado por cambiar su configuración.

Pareciera ser así, que todo se ha provocado dado el hecho de que se utilizó un concepto el cual no tiene un origen en el IVA y que, además, responde a criterios desarrollados hace más de 30 años, elaborados en una situación país totalmente diversa. No resulta lógico, en consecuencia, haber empleado todo el desarrollo administrativo previo; dado que al aplicarlo en este impuesto se generan una serie de distorsiones cuales la ley en un principio debió prever.

Por último, hay que mencionar que respecto a las eventuales soluciones y/o alternativas a toda esta situación, se barajará aquello en el último capítulo y conclusión de la investigación. Por consiguiente, corresponde en el siguiente capítulo efectuar el análisis de las falencias de la nueva definición de Servicios, pero ahora en un sentido amplio el cual va más allá de las nuevas exenciones. Todo en cuanto a cómo se ven afectados los principales lineamientos y objetivos que se planteó la ley en un inicio.

CAPÍTULO V: DEFECTOS INHERENTES AL SISTEMA ACTUAL

Así las cosas, del mismo modo que las dos nuevas exenciones incorporadas por la ley han generado discusiones y diferencias en el ámbito nacional, asimismo ha ocurrido en lo que respecta a la nueva definición de “servicios” que introduce la misma. Por ello, a pesar de que la nueva conceptualización pareciese simplificar el sistema en comparación a cómo venía funcionando; esto al dejar de remitirse a la LIR y, en definitiva, volviendo general el HGBS; aquello ha generado varias distorsiones, especialmente al momento de analizar cómo opera en la práctica.

Lo anterior, justamente por el hecho de romper con una conceptualización que resulta histórica en la materia y que ya se encontraba arraigada en nuestra cultura fiscal; yuxtapuesto, además, al factor de la rápida entrada en vigor de la reforma, lo que no dio tiempo para esclarecer y ajustar toda la Ley del IVA. En consecuencia, todo ello significó, como ya se adelantó en el segundo capítulo del presente trabajo investigativo, que este pasó a ser el principal punto de atención de la reforma, la cual como bien sabemos ya consideraba otras modificaciones al sistema tributario nacional. Por ello, y de acuerdo con lo señalado al comienzo, toca hacerse cargo de los defectos que le son inherentes al sistema actual del IVA dada la nueva conceptualización de “servicio” por parte del legislador.

En primer lugar, corresponde referirnos a uno de los principales lineamientos que tuvo la reforma cuales motivaron su promulgación: la alta recaudación que se propuso. Cabe recordar, como ya fue mencionado, que por concepto de la sola modificación a la noción de “servicio” se esperaba alcanzar un piso, en términos de recaudación y según el informe de Hacienda adjunto a la propuesta de reforma, de alrededor de \$444.720 millones de pesos en los primeros dos años de entrada en vigor de la ley, disminuyendo luego a alrededor de \$333.540 millones para los años venideros.⁷⁹

Si bien a la fecha de publicación del presente trabajo investigativo todavía no se publican cifras en términos de recaudación; se mira con suspicacia el cumplimiento de las metas del gobierno. Esto fundamentado en el cambio de comportamiento que se pudiese originar en los diversos agentes económicos producto del aumento de los precios, en las múltiples distorsiones generadas en el

⁷⁹ Comisión de Hacienda. (2022). Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. Boletín N°14763-05.

mercado y, especialmente, en el alto registro de sociedades que han optado por constituirse como Sociedades de Profesionales para efectos de acceder a la exención ya estudiada. En particular, esto último dado que por la amplitud del nuevo beneficio pareciera ser que serán muchos los contribuyentes que no verán cambio alguno luego de la entrada en vigor de la reforma.

Por ello, surge la posibilidad de que no se alcance el objetivo principal que se propuso la ley, lo que podría significar un desfinanciamiento del Estado, por motivo de que los costos que significan llevar adelante la PGU se mantendrán no obstante la efectividad o no de la reforma. Y es en este punto donde vale la pena sacar a colación las conclusiones que arrojaron el análisis de la recaudación en el ámbito nacional; en donde comprendimos que lo que le generaba un mayor ingreso al país era, en definitiva, el hecho de que éste experimentara un crecimiento económico, debiendo existir, en consecuencia, un sistema tributario el cual sea compatible con este factor, sin desalentar ni el ahorro ni la inversión,⁸⁰ ambos factores que pareciera ser que quedan de lado por la reforma.

Todo esto nos lleva a un segundo cuestionamiento, cual es quiénes se verán finalmente afectados por esta nueva noción de “servicio” que introduce la reforma. En primer lugar, al ser el IVA un impuesto indirecto el cual en principio lo pagan, en términos económicos, los consumidores finales; serán ellos quienes se enfrenarán al encarecimiento de los servicios. Esto incluso para los casos en que pueda operar, por ejemplo, la exención a las Sociedades de Profesionales; por cuanto en su mayoría no les será fácil distinguir cuáles empresas acceden y cuales quedan fuera de la exención.

Enseguida, también sabemos que producto a la elasticidad de la demanda en muchas situaciones es el prestador del servicio quien se encarga de soportar económicamente el impuesto; de forma que la ley también la financiarán, en definitiva, aquellas empresas que, dada su estructuración, no se pueden adaptar para optar a alguna franquicia. Finalmente, esto también les significará tener que renunciar a un margen de utilidad para seguir siendo competitivas..

Luego, producto de toda esta nueva carga, tenemos también el problema que se deriva de la evasión, ya sea por un crecimiento en el mercado informal, como también por lo ya estudiado a propósito de las empresas que han migrado a la noción de Sociedades de Profesionales sin cumplir ciertamente con los requisitos. Bien se señaló el alto costo que le significa al Estado la fiscalización en materia de impuestos; en donde el IVA presentaba una tasa que se pretendía rebajar a niveles OCDE. En dicha materia, se estudió que, si bien aumentar la fiscalización podía contribuir a reducir

⁸⁰ Yáñez, J. (2010). Recaudación tributaria en Chile 1987-2009. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 184

la evasión, aquello implicaba un aumento del gasto público, lo que podía incluso superar el aumento reflejado en los ingresos; ya que, si recordamos, una de las principales razones por las cuales el IVA es históricamente el impuesto que mayor recaudación le genera al país, se debe en cierta medida a la internalización existente, por parte de los contribuyentes, de los contornos y límites de este impuesto; luego del largo desarrollo que ha tenido. Esto, logrado gracias a un sistema básico, sin tasas diferenciadas, y el cual presenta exenciones ya desarrolladas administrativamente.

Aquello, deja de ser tan así producto la introducción de las dos nuevas exenciones de la ley y por el debate en torno a los requisitos y supuestos que deben darse para poder configurarse una o la otra. Y es aquí donde surge otro problema, cual es que, en Chile si bien tenemos una tasa de evasión que se considera positiva en la región y dentro de los parámetros aceptables de la OCDE, solo se cuenta, aproximadamente, con un fiscalizador del SII por cada 3.000 contribuyentes, cifra bastante baja en comparación a los otros países que configuran dicha organización, cuales ostentan en promedio uno por cada 500 contribuyentes.⁸¹

En consecuencia, se concluye que por el solo hecho de generalizar el HGBS no necesariamente se logra una mayor recaudación, sino que bien puede generarse incluso el efecto inverso; dado que en contraparte a los nuevos supuestos que caen dentro del impuesto tenemos, a su vez, distorsiones que se forman en el mercado las cuales provocan un aumento en la informalidad y, también, en la evasión; todo cuanto, hoy, no existe una real capacidad de aumentar la fiscalización en dicha materia o, incluso de llevarse a cabo, esta irrogaría un aumento en el gasto público que también provocaría discordancias en cuanto a la recaudación que se proponía en un principio la reforma.

Luego, siguiendo adelante con las críticas que se le han formulado a la reforma, se debe traer a colación la entrada en vigor de la norma misma. Si bien, y según lo ya analizado, en lo que respecta a los servicios se logró aplazar hasta enero del año 2023, a todas luces esto pareciera aún haber sido apresurado; por la misma magnitud del cambio que se producía en esta materia. Por ello, a pesar de que pretendía obtener una recaudación “rápida” para sostener el financiamiento de la PGU, tal vez, y por las mismas razones, lo natural hubiese sido aplazar su inicio ya habiéndose resuelto las cuestiones y dudas planteadas; las cuales, como se ha visto hasta el momento, no son pocas.

⁸¹ Castellón, P. (2012). Caracterización y detección de contribuyentes que presentan facturas falsas al SII mediante Técnicas de data mining. Tesis para optar al grado de magister en gestión de operaciones, Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, Universidad de Chile.

Ahora, en lo que respecta a la entrada en vigor de la reforma, cabe destacar que el artículo octavo transitorio optó por circunscribir a todos los servicios que fuesen “prestados” a partir del año 2023.⁸² Aquello, pareciera ser un tanto curioso, por cuanto en el mundo del IVA lo que correspondería es hacer referencia al momento en que el impuesto fuese “devengado”; es decir en el caso de los servicios, y según los artículos 9° y 55 de la Ley del IVA, desde el momento en que se emita el documento tributario correspondiente.

Cabe destacar que dicha distinción no es baladí, especialmente para los casos en que previo a la entrada en vigor de la reforma se pagaron o emitieron documentos tributarios para servicios que serían prestados con posterioridad a esta. En consecuencia, y según disposición expresa de la norma, correspondería de todos modos gravar el caso con IVA; debiendo, además, modificarse los documentos tributarios ya emitidos. Eso, a todas luces pareciera ser un error del legislador el cual deja un espacio engorroso para múltiples situaciones.

Es por lo mismo el Servicio es quien nuevamente viene a interpretar los conceptos, esta vez en mi opinión de forma bastante intrépida. En particular, y mediante su Circular N°50 ya aludida, establece que la norma refiere al devengo del impuesto y no a la prestación misma del servicio; justificando aquello en los mismos artículos 9° y 55 de la Ley del IVA. Así, un servicio el cual se hubiese facturado y pagado durante el año 2022, aun cuando se preste durante el año 2023, se registrará por la antigua definición. De la misma forma, si este hubiese sido desarrollado durante el año 2022 y facturado y pagado en el año 2023, aplicarían las modificaciones de la Ley 21.420. Ahora, si bien pareciera que aquella interpretación soluciona el problema, no es discutible el hecho de que va contra la disposición expresa de la norma; por lo que no es procedente aun cuando se haya cometido un error en la elaboración de la ley por parte del legislador, dado que no cuenta con dichas facultades.⁸³

Enseguida, en dicho artículo transitorio encontramos nuevamente un trato diferenciado para algunos contribuyentes, y es que las licitaciones o compras públicas del Estado se verán amparadas bajo la legislación antigua en cuanto hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al

⁸² En particular dicho artículo establece:

“Las disposiciones contenidas en los numerales 1 y 2 del artículo 6 entrarán en vigencia a contar del 1 de enero del año 2023, y por lo tanto se aplicarán a los servicios prestados a partir de dicha fecha.

Con todo, dichas modificaciones no se aplicarán respecto de servicios comprendidos en licitaciones del Estado y compras públicas que hayan sido adjudicadas o contratadas con anterioridad al 1 de enero de 2023 “

⁸³ Oficios SII N° 211, de 2023, y N° 2033 y 2406, de 2022.

primero de enero del año 2023. Aquello pudiese resultar arbitrario al no haber mayor justificación que intentar proteger a la industria estatal; dejando al mundo privado en una situación de desigualdad. Además, cabe destacar la laxitud de dicha disposición, en tanto se comprenden todos los órganos de la administración del Estado en un sentido amplio; siguiendo la noción del inciso segundo del artículo 1° de la Ley N°18.575;⁸⁴ y por amparar incluso a aquellas licitaciones o compras de carácter renovable o prorrogables.⁸⁵

Esto resulta aún más radical en cuanto el Servicio ha entendido, según la misma Circular N°50, que dentro de los servicios “comprendidos” en las licitaciones y compras públicas del Estado se incluyen no solo aquellos que son el objeto principal, sino que integra igualmente a los servicios subcontratados con terceros proveedores por el adjudicatario o contratista; lo que vuelve aún más extensivo el beneficio y, por consecuencia, aún más radical la diferencia frente al mundo privado.⁸⁶

Por último, y para cerrar las cuestiones que dicen relación con la entrada en vigor de la ley, cabe referirse a la situación respecto de los servicios que se tenían contratados desde antes y que se renuevan mensualmente. Aquí, sin perjuicio de que sería favorable que las partes previamente lo hubiesen regulado, la regla será que el beneficiario del servicio sea quien deba sostener el aumento; lo anterior según el criterio que tuvo el Servicio en su Oficio N°294 del año 2004 al momento que se produjo un aumento en la tasa del impuesto, lo que fue rescatado por la Circular ya aludida con anterioridad. Aquello, de todas formas, responde a una aplicación de las características al inicio descritas: es un impuesto indirecto, siendo el consumidor quien en definitiva lo entera económicamente.

Siguiendo adelante con las críticas que se le pueden formular al sistema vigente, vemos el desorden normativo que queda luego de que empieza a operar la reforma. Como bien se ha señalado múltiples veces, hoy todo servicio pasa a estar gravado salvo sea el caso en que concurra una exención, de manera que pareciera que pierden relevancia las asimilaciones; todo por cuanto ellas suplían los casos en que la actividad no se encontraba dentro del catálogo del artículo 20 N°3 y 4 de la LIR. Referencia, que como bien sabemos, ya no existe y por tanto deja de ser condición para efectos de gravar la actividad.

⁸⁴ Circular SII N°50, de 2022.

⁸⁵ Ahora bien, siempre y cuando no se realicen cambios sustanciales, como ya se mencionó anteriormente.

⁸⁶ González, L. (2022). Modificaciones al IVA en la prestación de servicios. Centro de Estudios Tributarios (CET). p. 150-151

En particular, los HGEAS de las letras e, g, h, i, j, y l del artículo octavo de la Ley del IVA parecieran ser preliminarmente un exceso, porque estarían gravando servicios que, hoy dada la nueva definición que utiliza la ley, de todos modos, caben en el HGBS. Aquello sería el caso, por ejemplo, de los contratos de instalación o confección de especialidades, dado que antes se justificaba su inclusión en el artículo octavo por el hecho de no ser una actividad comprendida en el artículo 20 N°3 y 4 de la LIR. Hoy, en cambio, fácilmente pudiesen encontrar un lugar en la definición general del artículo dos N°2 de la Ley del IVA, de forma que se termina produciendo una reiteración innecesaria.

Ahora bien, la solución no es tan sencilla como eliminar los HGEAS, ya que quedarían de todas formas vacíos que vuelven más complejo el asunto. Así, por ejemplo, sería conveniente que el legislador sistematizara la situación del arrendamiento de bienes inmuebles de la letra g, dado que, por otro lado, la exención del artículo 12 letra E N°11 se redacta haciendo referencia justamente al hecho gravado especial; considerándolo como el único caso en que no opera la exención. En consecuencia, de eliminarse la asimilación, pasaría a llevarse la excepción que considera la exención, lo que produciría que todo arrendamiento de inmuebles pasase a estar exento; lo que tampoco es el objetivo por parte del legislador tributario.

En consecuencia, concluimos que el legislador tiene el deber de realizar una revisión sistemática a la Ley del IVA la cual no se agote en las meras asimilaciones, sino que se debe avocar a toda su estructura; aquello para que recupere la prolijidad que la caracterizaba. Con ello, volverá su estudio a ser nuevamente ameno, lo que a su vez potenciará la efectividad en términos de recaudación; ya que, según venimos concluyendo, una de las razones de la efectividad de nuestro sistema justamente radica es su simpleza y, que pese a los vacíos existentes en los conceptos, ya tenían una noción arraigada por parte de los contribuyentes en cuanto a cómo opera.

Por último, y para cerrar con las críticas que se pueden efectuar al sistema del IVA a propósito del HGBS, debemos evaluar la propia definición de “servicio” vigente. En ese sentido, ya veníamos señalando que una de las observaciones que siempre se le realizaron a nuestro concepto, es que se fundamentaba en la sola remisión al artículo 20 N°3 y 4 de la LIR, siendo lo único que le daba una fisionomía propia. Por lo tanto, hoy al eliminarse dicha referencia, más que solucionar el problema, pareciera agravarlo al quedar el concepto “servicio” aún más vacío. En consecuencia, hoy basta con que una persona realice una prestación para otra por la cual reciba un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración para que ello sea considerado un servicio.

Bien es sabido que cuando el legislador tributario no es claro en la definición del hecho gravado surtirá la tarea de introducir y profundizar sistemáticamente en los hechos exentos, como un símil, por ejemplo, a lo que ocurre con los ingresos no renta (INR) al existir una definición manifiestamente amplia (y por tanto vacía) respecto a qué se entiende por renta en el artículo dos número uno de la LIR.⁸⁷ Aquí de igual forma por "servicio" se termina abarcando un mundo de situaciones cuales tendrán que entrar a discernirse ya no al nivel de la definición misma, sino que en torno a las exenciones. Esto, además de generar un panorama bastante difuso para los contribuyentes, altera la excepcionalidad que debe tener el derecho público y, por consecuencia, el derecho tributario; debiendo ser la obligación tributaria la excepción y no la regla.

Con todo, resulta a lo menos interesante que en su momento la pregunta que más se realizó en el trámite legislativo fue cuáles serían, en definitiva, los servicios que pasarían a estar gravados con IVA, a lo que la respuesta pareciera ser que todos, siempre y cuando no concurriera una exención. Tal radicalidad del cambio nos da a entender que falta un nuevo concepto que abarque qué entendemos por un servicio que nos interese gravar; todo cuanto hoy pareciera ser dejado de lado cualquier elemento ilustrador. En particular, el elemento personal venía dado por el hecho de que uno de los sujetos realizase alguna de las actividades de los números tres y cuatro del artículo 20 de la LIR y, por otro lado, también sabemos que aquí no concurre el elemento "habitualidad"; lo que termina por concluir que estamos frente a un concepto vacío que llega a extremos cuales pueden carecer incluso de sentido.

De esta forma, cerramos el presente capítulo de la investigación; habiendo ya identificado los principales problemas de la Ley del IVA tras la entrada en vigor de la reforma. Entre ellos destacamos tanto los problemas de fiscalización que se van a derivar, la entrada misma en vigencia de la ley, pero también otros casos más complejos; como el hecho de que el concepto "servicio" pase hoy a perder su fisonomía y, que, por otro lado, la estructura de nuestra Ley del IVA ha perdido la sistematicidad que antes le caracterizaba. Denotando todo el apuro que existió a la hora de llevarse adelante el proyecto y cómo hoy se vuelve necesario cada vez más una reforma que venga a resolver todos estos problemas.

Justamente, de esto tratará el siguiente y último capítulo del trabajo investigativo, en el cual se hará una sistematización de todos los problemas que se presentan hoy tras la reforma y cómo

⁸⁷ De todas formas, cabe considerar que los INR no cabe considerarlos como exenciones, dado que lo que ocurre es, por términos de política fiscal, una desafectación o anulación del hecho gravado de forma general.

podrían estos ser resueltos más adelante. Todas, conclusiones y propuestas cuales buscan a su vez mantener el sistema según sus características, principios y lineamientos clásicos.

CAPÍTULO VI: PROPUESTAS Y LECCIONES FINALES

El presente capítulo tiene por objeto de sistematizar todas las críticas que se han efectuado a la Ley 21.420 en lo que respecta al IVA y que han sido, por tanto, recogidas a lo largo del trabajo investigado; aquello tanto a nivel general como particular de las nuevas exenciones. Lo anterior para efecto de plantear propuestas cuales pudieran suplir los errores y/o vacíos que presenta la ley; todas ellas sin desconocer ni los objetivos que se planteaba ni, tampoco, las características y lineamientos propios de nuestro sistema fiscal. Junto con ello, a su vez este capítulo cumplirá con el deber de concluir el presente texto.

En consecuencia, primero corresponde referirse a la exención que se le otorga a los Servicios Médicos Ambulatorios, tanto respecto a la crítica que existe por su falta de conceptualización y requisitos, como también en cuanto a la situación de que se incluyeran a los suministros y medicamentos dentro de la franquicia misma. Así, cabe señalar que lo que le correspondería al legislador es delimitar propiamente el concepto; siendo claro respecto a cuáles son los servicios que quedan comprendidos dentro del beneficio. Con ello se prescindiría de las diversas interpretaciones que ha efectuado el SII, las cuales, además haciendo referencia a las nóminas de aranceles del Ministerio de Salud, han acotado el espectro del beneficio; construyendo, administrativamente, una serie de nuevos requisitos. Lo que resulta, cabe agregar, manifiestamente inconstitucional, ya que atenta contra el principio de legalidad ya analizado a propósito de las Sociedades de Profesionales; dado que es la ley la que debe, exclusivamente, regular los elementos de la exención.

De esta forma, con una nueva conceptualización se resolverá el problema en cuanto a los requisitos; dejando de lado situaciones tales como lo ocurrido con respecto a las clínicas, las cuales son excluidas por su solo giro, o de los servicios médicos veterinarios. Ahora bien, pareciera válido cuestionarse: ¿Es realmente la norma vacía, o es más bien el Servicio el que la ha interpretado de manera restrictiva? Y es en ese último punto donde una eventual alternativa sería la judicialización de dichas discusiones.

Bien se ha señalado que las interpretaciones del Servicio son vinculantes solo para los funcionarios del organismo; de forma que cualquier contribuyente tendrá la posibilidad de impugnarlas, ya sea en una primera instancia frente a ese mismo organismo o, posteriormente, incluso ante el TTA competente. Todo esto justificado en que, si la ley no hace distinciones, no

correspondería que sea el ente administrativo quien en definitiva limite los efectos del beneficio. Ahora bien, también se deberá tener en consideración qué tan factible sea aquello y cuántos contribuyentes consideren realmente recurrir a dichos procedimientos.

Por último, a propósito de la exención a los Servicios Médicos Ambulatorios corresponde mencionar la crítica a propósito del hecho de incluir a los suministros y medicamento que concurren dentro del tratamiento; que, como estudiamos, son parte del costo que el mismo prestador debe asumir y que por el hecho de considerarlos se llega incluso a romper con la cadena del IVA. En ese sentido, se acoge la postura de que el legislador confunde el detalle del cobro de la prestación con una venta, en condición que son un costo para el prestador de salud.⁸⁸ Aquí bastaría con que el legislador simplemente eliminase dicho inciso para efectos de solucionar el problema, lo que se aprecia como una mejora factible a la hora de que es un pasaje cual no presenta justificación alguna de ser mantenido.

Ahora, en cuanto a la exención contemplada para las Sociedades de Profesionales, estudiamos la situación respecto al concepto mismo, los problemas constitucionales que se podrían generar por el hecho de ir contra el principio de legalidad e igualdad y, además las situaciones particulares por parte de las sociedades en cascada, las EIRL y las EI. Para todo pareciera ser que lo más sensato sería que el legislador también se encargase de realizar una nueva y mejor definición del concepto; pero siendo aquí aún más necesario, dado que, a diferencia de lo que ocurre con la exención a los Servicios Médicos Ambulatorios, este beneficio no se sostiene por sí mismo; de forma que en esta materia el Servicio más que entrar a constreñir el concepto, lo que hace en definitiva es llenar los vacíos en cuanto su contenido.

Por lo mismo es que la única solución factible es una nueva definición por parte del legislador, ahora bien, no recurriendo a los criterios desarrollados por el Servicio, cuales pretendía recoger el proyecto de reforma tributaria impulsada por el gobierno del presidente Gabriel Boric Font. Esto dado que se vendría a legalizar el trato diferenciado a los diversos contribuyentes en virtud de su composición; lo que, como venimos argumentando, incluso se puede llegar a considerar inconstitucional. Por ello, corresponde definir qué se entiende por una Sociedad de Profesionales, pero atendiendo en definitiva a la actividad que realizan más allá de su composición; abriéndose a

⁸⁸ Idro, A. (2022) El IVA y las prestaciones médicas. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. p. 30

la posibilidad, por ejemplo, de que las sociedades de capital, las EIRL, e incluso las sociedades de hecho puedan optar a la exención.

Así, se propone desafectar a los servicios prestados por profesionales con independencia de la calidad del prestador. Con dicho cambio se estaría transitando, en consecuencia, a una exención real y no personal; de forma que se evitaría el trato diferenciado y arbitrario existente; lo que además evitaría la necesidad de las múltiples sociedades que hoy buscan transformarse o adaptarse para ser calificadas como Sociedades de Profesionales para el solo efecto de acceder a este beneficio. Por último, y en lo que respecta a las sociedades en cascada, aquello también se vería solucionado en tanto el carácter empresarial de una de las sociedades no va a afectar la exención toda vez la actividad que realice se pueda configurar dentro de ella.

En tercer lugar, cabe pronunciarse sobre las críticas que se le efectúan a la nueva noción de “servicios” de la ley, la cual vuelve general el HGBS. Allí, en primer lugar, se habló respecto de los problemas en términos de recaudación que se podrían generar, esto en tanto se complejizaba el sistema y porque, pese a haber un aumento en los supuestos gravados, esto también genera un aumento del mercado informal y, por consiguiente, una mayor evasión de este impuesto. A ello pareciera ser que la solución que correspondería aplicar es la de simplificar nuestro sistema para que no queden espacios que habiliten la maquinación contra este tributo.⁸⁹

Por consiguiente, bien pareciera ser que, al menos en un aspecto de recaudación podría mantenerse la definición de “servicio”, pero de todos modos correspondería reevaluar cada una de las exenciones para que se delimiten de mejor manera sus contornos y los casos en que se puede o no acceder a aquellos. Si bien de todas maneras quedaría una serie de situaciones en que los contribuyentes pueden eludir o evadir este impuesto, aquello bien tendrá que ser contrarrestado por un aumento en la fiscalización; la cual lógicamente será más efectiva cuando se opta por simplificar el sistema.

Luego, respecto a alternativas a las nuevas exenciones, vale profundizar en los beneficios cuales ayudan a contrarrestar los efectos de este impuesto.⁹⁰ Así, podemos analizar la experiencia que existe tanto a propósito de las tasas diferenciadas, como del hecho de incursionar en mecanismos de

⁸⁹ Fuentealba, S., NU. CEPAL, Marshall, J., & PNUD. (1990). Políticas de reducción de la evasión tributaria: la experiencia chilena, 1976-1986.

⁹⁰ Pizarro, J. (2022). IVA a los servicios: impacto en las PYME. Columna de opinión en el Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/opinion/cartas/iva-a-los-servicios-impacto-en-las-pyme>

devolución o compensación de IVA denominadas en nuestra experiencia como “IVA personalizado”; todos mecanismos cuales han tenido diversas acogidas y experiencias en el ámbito internacional.

En primer lugar, si nos referimos a la posibilidad de aplicar tasas diferenciadas, aquello si bien es algo que nos resulta extraño en el ámbito nacional, fuera del caso de los bienes suntuarios y de los impuestos pigouvianos, no lo es en el plano internacional. Al respecto, cabe recordar que la mayoría de los países de la OCDE las presentan,⁹¹ fundamentado aquello en una disminución de los precios para los consumidores finales, redistribución de ingresos y, en un tercer sentido, el aumento de la demanda del bien o servicio del cual se trate, lo que lógicamente significa una mayor recaudación.⁹² Aquello a su vez se fundamentaría en el principio de Ramsey, el cual señala que no habría razón para gravar todos los bienes bajo una misma tasa, dado que sería necesario que aquella fuera mayor en aquellos bienes y servicios con oferta y demanda más inelástica, y menor en aquellos en que no.

Al respecto, primero cabe destacar que no necesariamente un IVA diferenciado implica una disminución en el precio del bien ni tampoco un aumento en la demanda de este, ya que esto se puede deber a otros factores económicos,⁹³ cuales explicarían que en definitiva la baja no se traslade sino que a menos de la mitad de los precios.⁹⁴ Luego, por parte de la redistribución, si bien al ser un impuesto general el cual grava a todos los consumidores por igual; por tanto en principio no habría un cambio producto de un aumento o disminución en la tasa; se debe considerar que dada la regresividad que presenta el impuesto, efectivamente la medida ayuda a en esta materia.

Ahora, pese a lo anterior, y aun cuando un gran número de países presentan este tipo de tasas, cabe destacar que de todas formas la OCDE ha determinado que no es deseable esta política, dado que es una herramienta cual consideran “deficiente”.⁹⁵ Esto se justificaría en tanto los

⁹¹ OCDE. (2022). Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Publicación en línea de la OCDE.

⁹² Vial, F. (2021). IVA diferenciado: Argumentos de la experiencia comparada. Columna de opinión en la página web del estudio jurídico Fischer y Cia. Recuperado de <https://fycom.cl/es/iva-diferenciado-argumentos-de-la-experiencia-comparada/>

⁹³ Entre ellos vemos factores como la elasticidad en la demanda, faltas de competencia en ciertas áreas económicas; entre otras.

⁹⁴ Datos que aporta Hermann González, quien es coordinador Macroeconómico de Clapes-UC, en: Alfonso, C. (2021). La experiencia internacional del IVA diferenciado. La Tercera. Recuperado de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/la-experiencia-internacional-del-iva-diferenciado/4NRL2WW2VVGZ7OXLME5IPK2SDM/>

⁹⁵ OCDE. (2022). Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Publicación en línea de la OCDE.

contribuyentes con mayor capacidad contributiva serían, en términos absolutos, quienes se verían en mayor medida beneficiados; esto por el hecho de consumir bienes y servicios en mayor cantidad. Postura que a su vez comparten la gran mayoría de los expertos nacionales, cuales la descartan por los costos administrativos que implica, las dificultades de fiscalización que surgirían, y todo asociado a su vez a una pérdida en la eficiencia de este impuesto.⁹⁶ Esto último, a su vez justificado en que esta medida va en contra de la simplicidad del sistema; complejizando la calificación del hecho gravado y por tanto la aplicación del IVA.

Ahora bien, cabe mencionar que esta no es una discusión del todo superada en nuestro país. En particular, vemos la propuesta del año 2020 en que mediante el Boletín N°13555-07 un grupo de diputados presentó un proyecto de reforma constitucional para implementar un impuesto transitorio al patrimonio;⁹⁷ si bien, en la votación general se rechazó, es interesante que en cambio se aprobó una propuesta cual planteaba reducir transitoriamente el IVA a un 10% en ciertos bienes y servicios. Todo aquello pese al rechazo mayoritario por parte de los expertos; ahora bien, cabe constatar que a la fecha sigue la propuesta en el Senado donde pareciera ser que no habrá movimientos en el tiempo cercano.

Concluimos, que una medida tal como la aplicación de tasas diferenciadas pareciera ser incluso más compleja y atentaría aún más con los lineamientos propios del IVA en el ámbito nacional que el hecho de mantener las dos exenciones que la Ley 21.420 considera. Ahora, por parte de la posibilidad de incursionar en mecanismos de devolución de IVA, quizás esta sea un mecanismo cual presentaría menos distorsiones; y es que focalizando en quiénes podrían ser los contribuyentes cuales pudieran acceder a esta devolución, uno podría hacer un seguimiento el cual vuelva progresivo el impuesto.

Lo anterior, bien podemos decir que es una propuesta un tanto novedosa para la experiencia nacional e internacional, dado que requiere una alta fiscalización y nivel de trazabilidad; pero la verdad es que hoy se vuelve cada vez más sencilla por la digitalización y modernización del sistema. En consecuencia, vale la pena hacer una breve mención al programa implementado en Singapur de “GST Voucher” el año 2012, el cual consistía en proporcionar Créditos Fiscales directos a los ciudadanos de menores ingresos para ayudar a mitigar el impacto del IVA. Dicho sistema, cabe

⁹⁶ Serra, P. (1998). Evaluación del sistema tributario chileno y propuesta de reforma. Informe del Banco Central de Chile.

⁹⁷ Más conocido como el “impuesto a los súper ricos”.

decir, considera tanto un crédito en efectivo por sistema de devoluciones, como también créditos para gastos médicos y servicios públicos. Así, entendemos que podría ser una buena medida la cual ayude a volver el sistema más progresivo, sin generar distorsiones en cuanto a quiénes terminan financiando el tributo; como si lo hacen las dos exenciones ya estudiadas.

Esta experiencia, cabe destacarla junto a lo que ocurre en Estados Unidos, en donde existe un crédito tributario reembolsable para familias de bajos recursos, en Japón, donde se exime del impuesto a un segmento de la población respecto a un listado de bienes y servicios, como también a los casos similares de Canadá y Uruguay.⁹⁸ Y es así como vale mencionar la opinión de los expertos a propósito de implementar este IVA personalizado en Chile. Al respecto, se estima que esto podría operar análogo a la declaración anual de renta,⁹⁹ o bien operar a través del registro existente de los movimientos de las tarjetas de debido y crédito,¹⁰⁰ lo que a su vez fomentaría la solicitud de boleta electrónica y, en consecuencia, el consumo en el mercado formal; implicando lógicamente una mayor recaudación.

Dicha última idea es relevante a la hora de que esta medida, en cuanto se plantee como un mecanismo de devolución, hará que se reduzca la evasión si es que se condiciona el mecanismo a ciertos comportamientos deseables.¹⁰¹ De esta forma, se entiende que si bien habría un beneficio el cual implicaría redistribuir o efectuar una devolución sobre dineros percibidos por concepto del IVA, lo que en un primer momento podría significar un menor ingreso; a su vez esto será contrarrestado por un aumento en la recaudación debido a una mayor formalización. Además, ya resolviendo en parte la regresividad de este impuesto nada impediría el hecho de, por ejemplo, compensar las bajas mediante un aumento en la alícuota.¹⁰²

En este punto corresponde hacer referencia al Bolsillo Familiar Electrónico (BFE), el cual fue diseñado para enfrentar el aumento en el precio de los alimentos otorgando un aporte mensual por

⁹⁸ Villalón, V. (2023). IVA personalizado, una alternativa frente a la regresividad del IVA. Columna de opinión en el diario La Tercera. Recuperado de <https://www.latercera.com/opinion/noticia/columna-de-victor-villalon-iva-personalizado-una-alternativa-frente-a-la-regresividad-del-iva/ILWRK4R4NRDLPB5WZBK2JGHFNY/>

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Polanco, G. (2022). IVA personalizado. Columna de opinión en el Diario Constitucional. Recuperado de <https://www.diarioconstitucional.cl/cartas-al-director/iva-personalizado/>

¹⁰¹ Reasteletti, A. (2021). IVA personalizado: experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la policía y la administración tributaria. Publicación en el Inter-American Development Bank. Recuperado de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/iva-personalizado-experiencia-latinoamericana-y-su-importancia-para-las-administraciones-tributarias/>

¹⁰² NU. CEPAL-Fundación CIDOB. (2012). Reforma fiscal en América Latina ¿qué fiscalidad para qué desarrollo? Publicación en línea de la CEPAL. Editorial: Fundación CIDOB p. 74.

cada carga familiar, el cual puede ser utilizado en ciertos comercios del rubro alimenticio.¹⁰³ Así, permite operar de forma tal que al pagar por uno de dichos productos, el 20% del valor se cargará a dicho aporte mensual; de forma que vendría a compensar en cierta medida el impacto del IVA y enfrentaría la regresividad del mismo. En consecuencia, la reconocemos como una medida que de ser masificada y aún más desarrollada en la línea de los ejemplos internacionales antes citados, permitirá enfrentar los desafíos de este impuesto, manteniendo a su vez sus principales lineamientos.

Así, entre las dos propuestas que se analizaron a propósito de reemplazar las exenciones tributarias implementadas por la Ley 21.420, pareciera ser que el IVA personalizado es la que mayor progresividad otorgaría al sistema; carácter que se vuelve sumamente necesario hoy toda vez que el IVA a los servicios tiene aplicación general.

Siguiendo adelante con las críticas que se formularon al nuevo concepto de “servicios” que implementa la ley, tenemos la situación respecto a la fiscalización de la evasión y cómo la nueva definición complejiza la labor del ente fiscalizador. Al respecto, se estima aquello podría ser enfrentado no solamente con una mayor dotación de funcionarios, lo cual sabemos que implica un aumento en el gasto público, sino que esto puede ir acompañado con la propia modificación de las exenciones existentes; dotándolas de una mayor especificidad y, por otro lado, haciéndose cargo el legislador en definitiva de regular sus contornos. Si este no fuese el camino, también podremos relacionarlo por las propuestas de progresividad ya planteadas cuales, a su vez, según ya estudiamos fomentan el comercio formal.

Enseguida, se presenta la situación del desorden normativo producto de la nueva definición de “servicios” y la falta de necesidad aparente de las asimilaciones o HGEAS. En lo que respecta a este tema, bien puede señalarse que bastaría con una reforma sistemática a la Ley del IVA cual haga sentido a la nueva definición. En consecuencia, en cuanto a los HGEAS de las letras e, h, i, j, y l del artículo octavo de la ley del IVA bastaría con que fuesen derogados y, por parte de la letra “g”, si bien de todas formas debería ser derogado, habría que igualmente hacer una modificación al artículo 12 letra E N°11, para que a la hora de efectuar la exención al arrendamiento de bienes inmuebles, sea esta misma norma la que exceptúe el arrendamiento de bienes inmuebles amoblados o con

¹⁰³ Gobierno de Chile. (2023). Bolsillo Familiar Electrónico: Guía para el comercio. Recuperado de <https://www.economia.gob.cl/2023/05/12/bolsillo-familiar-electronico-guia-para-el-comercio.htm>

instalaciones cuales permitan el ejercicio de una actividad comercial; sin la necesidad de recurrir a la asimilación antes existente.

Por último, respecto a la crítica a la falta de un concepto de “servicio” el cual contenga una fisionomía propia, bien podemos estimar que si la Ley del IVA se hiciese cargo de sistematizar las exenciones e implementara, a su vez medidas progresivas, tal como se analizó a propósito del IVA personalizado, no sería necesario una modificación al respecto; ya que se comprendería que la noción de “servicio” es general, salvo los casos que bien se distinguen por ley; dando a entender, en definitiva, a los contribuyentes cuándo realmente es que se grava o no la prestación de cierta actividad.

De esta forma concluimos el presente capítulo y, en consecuencia, el presente trabajo investigativo; ya habiendo sistematizado cómo opera el sistema del IVA luego de la reforma analizada, tanto como las propuestas de modificaciones que se podrían aplicar sobre el sistema. Todo aquello sin desconocer cuáles son las características propias de este impuesto, como también los objetivos que se planteó la ley al momento de su dictación. Con todo, se espera que varias de las discusiones que se estudiaron vayan siendo resueltas con el tiempo vía legislativa o bien por medio del asentamiento de ciertas interpretaciones por parte de los contribuyentes; de forma que este impuesto pueda mantener su importancia a nivel nacional y, en consecuencia, mantenga la recaudación que lo ha caracterizado.

BIBLIOGRAFÍA

- Alfonso, C. (2021). La experiencia internacional del IVA diferenciado. La Tercera. Recuperado de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/la-experiencia-internacional-del-iva-diferenciado/4NRL2WW2VVGZ7OXLME5IPK2SDM/>
- Alfonso, C. (2024). IVA a los servicios: “ventana” que abrió el SII permitió la creación de más de 15 mil sociedades de profesionales para eximirse del pago. La Tercera. Recuperado de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/iva-a-los-servicios-ventana-que-abrio-el-sii-permitio-la-creacion-de-mas-de-15-mil-sociedades-de-profesionales-para-eximirse-del-pago/RPYNXPL2XZDYZIBXBOD7UF3WEI/>
- Arévalo, C., Arriagada, S. (2022). Las Sociedades de Profesionales. Centro de Estudios Tributarios (CET).
- Berliri, A. (1971). L'Imposta Sul Valore Aggiunto.
- Buitrago, J., & Uribe, C. (2017). Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile. Contexto 6.
- Comisión de Hacienda. (2022). Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que reduce o elimina exenciones tributarias que indica. Boletín N°14763-05.
- Cuevas, P. (2022). Colegios profesionales advierten que IVA a las empresas que prestan servicios afectará a las PYME. Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/colegios-profesionales-advierten-que-iva-a-las-empresas-que-prestan>
- Diario Constitucional. (2021). Comisión de Hacienda conoce financiamiento para Pensión Garantizada Universal. Recuperado de https://www.diarioconstitucional.cl/2021/12/22/comision-de-hacienda-conoce-financiamiento-para-pension-garantizada-universal/#goog_rewarded
- El Mostrador. (2021). Presidente Piñera anuncia proyecto de Pensión Garantizada Universal de \$185 mil que beneficiaría a 2,3 millones de personas. Recuperado de <https://www.elmostrador.cl/mercados/2021/12/08/presidente-pinera-anuncia-proyecto-de-pension-garantizada-universal-de-185-mil-que-beneficiaria-a-23-millones-de-personas/>
- Emilfork, E. (1999) Impuesto al valor agregado. Editorial Jurídica Congreso.

- Engel, E., Galetovic, A., & Raddatz, C. (2003). Impuestos y distribución del ingreso en Chile: Un poco de aritmética redistributiva desagradable. *El Trimestre Económico*.
- Escalona, E. (2014). Historia de los impuestos al consumo en Chile desde 1920 y al valor agregado. Centro de Estudios Tributarios (CET).
- Flores, D. (2003). Un incremento en la tasa del IVA sobre los alimentos ¿eficiencia, equidad o recaudación. *Revista de Ensayos de la Facultad de Economía, Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL)*.
- Fuentealba, S., NU. CEPAL, Marshall, J., & PNUD. (1990). Políticas de reducción de la evasión tributaria: la experiencia chilena, 1976-1986.
- Gobierno de Chile. (2023). Bolsillo Familiar Electrónico: Guía para el comercio. Recuperado de <https://www.economia.gob.cl/2023/05/12/bolsillo-familiar-electronico-guia-para-el-comercio.htm>
- Gómez, J., & Morán, D. (2016). Evasión tributaria en América Latina: Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. Publicación en línea de la CEPAL.
- Gómez, J., Jiménez, J., & Rossignolo, D. (2012). Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: Nuevos desafíos. Publicación en línea de la CEPAL.
- González, L. (2022). Modificaciones al IVA en la prestación de servicios. Centro de Estudios Tributarios (CET).
- Idro, A. (2022) El IVA y las prestaciones médicas. *Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción*.
- Illanes, S. (2016) Apuntes de clases, Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Chile., 2016.
- Jequier, E. (2011). Unipersonalidad y sociedad con un solo socio; alcances de su reconocimiento en la estructura dogmática del derecho chileno. *Revista IUS ET PRAXIS, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*.
- López, F. (2023). Por primera vez desde 1993 el impuesto a la renta supera al IVA en recaudación. *Diario Biobío Chile*. Recuperado de <https://www.biobiochile.cl/noticias/economia/actualidad-economica/2023/05/03/por-primera-vez-desde-1993-el-impuesto-a-la-renta-supera-al-iva-en-recaudacion.shtml>

- Masbernat, P. (2012). El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista de Derecho* (Coquimbo. En línea), 19(1), 129-196. Recuperado a partir de <https://revistaderecho.ucn.cl/index.php/revista-derecho/article/view/2010>
- Massone, P. (1995). *El Impuesto a las Ventas y Servicios (Impuesto al Valor Agregado)*. EDEVAL.
- Ministerio de Economía, Fomento y Turismo. (2017). *Informe de resultados: Empresas en Chile*.
- Mora, D., Niño, N., & Vargas, L. (2018). Comparación del manejo tributario en el impuesto al valor agregado (IVA) entre Colombia y Chile. Publicación de la Corporación Unificada Nacional de Educación Superior CUN.
- NU. CEPAL. (2017). *Informe anual sobre el progreso y los desafíos regionales de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en América Latina*. Publicación en línea de la CEPAL.
- NU. CEPAL. División de Desarrollo Económico-Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo-Comisión Europea. (2011). *Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay*. Publicación en línea de la CEPAL.
- NU. CEPAL-Fundación CIDOB. (2012). *Reforma fiscal en América Latina ¿qué fiscalidad para qué desarrollo?* Publicación en línea de la CEPAL. Editorial: Fundación CIDOB.
- Obregón, P. (2013). Los 40 años del IVA: desde la "Tomboleta" hasta la factura electrónica. *Diario El Mercurio*. Recuperado de <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=105756>
- OCDE. (2014). *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Publicación en línea de la OCDE.
- OCDE. (2022). *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. Publicación en línea de la OCDE.
- OCDE. (2023). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2023*. Publicación en línea de la OCDE.

- Pavez, P. (2005). Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena. Publicación en línea del Servicio de Impuestos Internos (SII).
- Pizarro, J. (2022). IVA a los servicios: impacto en las PYME. Columna de opinión en el Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/opinion/cartas/iva-a-los-servicios-impacto-en-las-pyme>
- Polanco, G. (2022). IVA personalizado. Columna de opinión en el Diario Constitucional. Recuperado de <https://www.diarioconstitucional.cl/cartas-al-director/iva-personalizado/>
- Reasteletti, A. (2021). IVA personalizado: experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la policía y la administración tributaria. Publicación en el Inter-American Development Bank. Recuperado de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/iva-personalizado-experiencia-latinoamericana-y-su-importancia-para-las-administraciones-tributarias/>
- Selamé, F. (2022). La desjuridización del derecho tributario chileno. Un grave problema que atender. Revista de Derecho Tributario, Universidad de Concepción.
- Serra, P. (1998). Evaluación del sistema tributario chileno y propuesta de reforma. Informe del Banco Central de Chile.
- Servicio de Impuestos Internos (SII). (2023). Estimación de la brecha de cumplimiento en el IVA y el Impuesto a la Renta de Primera Categoría mediante el método del potencial teórico usando cuentas nacionales.
- Torres, C. (2012). Teoría general del impuesto al valor agregado. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas, Facultad de Derecho, Universidad de Chile.
- Valdenegro, S. (2021). Hacienda aplaza un año aplicación del IVA a Servicios y aclara cómo operará para profesionales. Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/hacienda-aplaza-un-ano-aplicacion-de-iva-a-servicios-y-aclara-como>
- Vial, F. (2021). IVA diferenciado: Argumentos de la experiencia comparada. Columna de opinión en la página web del estudio jurídico Fischer y Cia. Recuperado de <https://fycom.cl/es/iva-diferenciado-argumentos-de-la-experiencia-comparada/>
- Villalón, V. (2023). IVA personalizado, una alternativa frente a la regresividad del IVA. Columna de opinión en el diario La Tercera. Recuperado de

<https://www.latercera.com/opinion/noticia/columna-de-victor-villalon-iva-personalizado-una-alternativa-frente-a-la-regresividad-del-iva/ILWRK4R4NRDLPB5WZBK2JGHFNY/>

VIZCARRA, D. (2021). Eliminar más exenciones tributarias: la fórmula del gobierno para costear la Pensión Garantizada Universal. Diario Financiero. Recuperado de <https://www.df.cl/economia-y-politica/macro/eliminar-mas-exenciones-tributarias-la-formula-del-gobierno-para>

Yáñez, J. (2010). Recaudación tributaria en Chile 1987-2009. Centro de Estudios Tributarios (CET).

Textos normativos

Constitución Política de la República de Chile.

Decreto Ley N° 824 (Chile, 1974). Publicado el 31 de diciembre de 1974.

Decreto Ley N° 825 (Chile, 1974). Publicado el 31 de diciembre de 1974.

Ley N° 21.420 (Chile, 2022). Publicada el 4 de febrero de 2022.

Instrucciones administrativas

Circular SII N°21, de 1991.

Circular SII N°43, de 1994.

Circular SII N°50, de 2022.

Circular SII N°13, de 1975.

Oficio SII N°1.363, de 1979.

Oficio SII N°1.918, de 2009.

Oficio SII N°2.308 2022.

Oficio SII N°2033, de 2022.

Oficio SII N°211, de 2023.

Oficio SII N°214, de 2023.

Oficio SII N°2406, de 2022.

Oficio SII N°3.072, de 1979.

Oficio SII N°3.146 de 1995.

Oficio SII N°3.242, de 1977.

Oficio SII N°3.790, de 2005.

Oficio SII N°541 de 1995.

Oficio SII N°961, de 2018.

Oficio SII N1.431 de 1998.

Oficio SII N°294, de 2004.

Resolución SII N°115, de 2022.