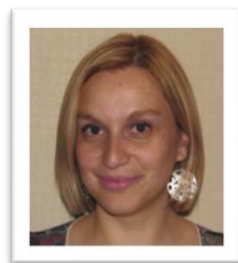


EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DIFICULTADES TRIBUTARIAS²³



Gloria Flores Durán

Magíster en Derecho de la Empresa,
Abogado,



ABSTRACT

En los últimos años, el comercio de servicios ha crecido significativamente a nivel mundial llegando a convertirse en el sector más dinámico del comercio internacional y representando más de dos tercios del Producto Interno Bruto (PIB) Mundial. En el ámbito nacional, el sector de exportación de servicios ha sido destacado como emergente y de gran dinamismo, calificándosele como generador de empleo y riqueza. Sin embargo, a causa de su naturaleza intangible, el comercio de servicios está sujeto intrínsecamente a muchas limitaciones. A ello se suma la existencia de barreras que obedecen a la normativa interna de cada Estado, entre las que muchas veces se encuentran las normas de naturaleza tributaria. Nuestro país no es la excepción. Los problemas fundamentales en este sentido radican en que la normativa tributaria fue diseñada pensando en la exportación de bienes, habiéndose incorporado los servicios con posterioridad, de manera que en muchos aspectos no logra adaptarse a la naturaleza y requerimientos de este sector. En este trabajo se efectúa un análisis crítico de la normativa tributaria chilena que afecta la exportación de servicios, detectando e identificando las principales dificultades tributarias que afectan a este sector.

²³ El presente artículo es en una adaptación del Trabajo de Tesis desarrollado por su autora para optar al grado de Magíster en Derecho con Mención en Contratación Comparada e Internacional de la Universidad de Chile. El citado trabajo, en el cual intervino el profesor Alberto Cuevas Ozimica en calidad de Profesor Guía, fue aprobado en el mes de enero de 2012 con calificación máxima (7,0).

1.- INTRODUCCIÓN

En los últimos años, el comercio de servicios ha crecido significativamente en la economía mundial. Los servicios se han convertido recientemente en el sector más dinámico del comercio internacional. Desde 1980, el comercio mundial de servicios ha crecido más rápidamente que el comercio de bienes o mercancías.

En la actualidad, los servicios representan más de dos tercios del Producto Interno Bruto (PIB) Mundial. Es pertinente destacar que la parte del valor agregado de los servicios en el PIB suele ser bastante mayor en los países de ingresos más altos, siendo del 76% en los Estados Unidos. En cambio, se encuentra en alrededor del 54% y del 45%, respectivamente, en los países de ingresos medios y bajos.²⁴

No obstante, los servicios representan en el comercio internacional un porcentaje bastante inferior al comercio de bienes, alcanzando alrededor del 20%.

Los países que abren su economía al comercio exterior pueden acceder a mercados más grandes, lo cual es de especial relevancia tratándose de países pequeños como el nuestro. En efecto, la vía para lograr economías de escala es a través del acceso a un mercado más grande, que es precisamente el mercado internacional.

Por otra parte, la competencia en los mercados internacionales estimula la eficiencia de los productores nacionales y en definitiva los consumidores acceden a una mayor cantidad de productos a precios más bajos.

Sin embargo, la apertura económica también implica riesgos o costos que derivan fundamentalmente de la gran competencia que se da en el mercado internacional, lo que puede ocasionar que algunas industrias del país, las menos competitivas, desaparezcan.

Hoy en día nadie pone en duda que Chile es un país que ha apostado por la apertura económica. La Dirección de Relaciones Económicas (DIRECON), organismo encargado de ejecutar y coordinar la política de Gobierno en materia de Relaciones Económicas Internacionales, proclama que nuestro crecimiento y empleo dependen, en gran medida, de nuestro comercio exterior.

²⁴ “La Medición del Comercio de Servicios” Módulo de formación preparado por la OMC en colaboración con el Equipo de Tareas interinstitucional en estadísticas del comercio internacional de servicios. Diciembre 2008.

http://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/services_training_module_s.pdf

Se plantea que a través de los distintos Acuerdos Comerciales suscritos por Chile, se mejoran las condiciones de acceso de nuestras exportaciones a diversos mercados y que la rebaja de aranceles reduce el costo para nuestra producción doméstica al importar insumos, maquinarias y equipos en mejores condiciones, estimulando el cambio tecnológico y favoreciendo a los consumidores con una oferta de bienes y servicios más variada, de calidad y a precios convenientes.²⁵

Así la política exterior de Chile se fundamenta en la plena integración de su economía a la economía mundial, y en ese contexto, con el fin de lograr tal propósito, se ha considerado fundamental, no sólo el comercio internacional de mercancías, sino además la liberalización internacional de los servicios, a fin de contar con mercados externos más abiertos para que los proveedores nacionales ingresen en condiciones de competencia. De este modo, se indica, el país puede generar empleo y riqueza, así como beneficiarse de servicios importados eficientes y de más bajo costo.²⁶

En efecto, los sectores exportadores tradicionales son intensivos en capital, pero demandan poca mano de obra, en cambio, el sector servicios es un gran generador de empleo y de allí que su importancia sea todavía mayor para nuestro país. Además, los servicios tienen una repercusión importante en el crecimiento y la eficiencia en un amplio conjunto de industrias usuarias y en los resultados económicos generales.

En este sentido, cabe indicar que la importancia actual de la contribución del sector de los servicios al PIB Mundial, se refleja también en las estadísticas sobre el empleo. De acuerdo con la información que proporciona la OMC, si se considera el período entre 1995 y 2005, es posible observar un desplazamiento significativo del empleo desde los sectores agrícolas e industriales al sector de producción de servicios. La contribución de los servicios al empleo total aumentó en promedio 5 puntos porcentuales en los países de ingresos altos, y la información disponible indica que el aumento fue también acusado en los países de ingresos medios altos.²⁷

²⁵ <http://rc.direcon.cl/pagina/1489>

²⁶ El Sector Servicios y su impacto en la Economía.
<http://www.chilexportaservicios.cl/ces/Serviciosimpactoenlaeconomia/tabid/356/Default.aspx>

²⁷ “La Medición del Comercio de Servicios” Módulo de formación preparado por la Organización Mundial de Comercio en colaboración con el Equipo de Tareas interinstitucional en estadísticas del comercio internacional de servicios. Diciembre 2008.

http://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/services_training_module_s.pdf

Por ello, el Gobierno reconoce la importancia del sector servicios y en particular, del comercio internacional de los servicios, y se ha propuesto que nuestro país se convierta en una plataforma para la prestación de servicios al exterior.

Consecuentemente, el tema de la Exportación de Servicios, cobra cada día más relevancia, y es importante revisar la normativa nacional que la regula y que a veces queda olvidada frente a la cantidad de acuerdos internacionales referentes a la materia.

A través de los Tratados de Libre Comercio, se ha buscado aliviar estas barreras que dicen relación con los modos de prestación de los servicios. Pero se debe tener en cuenta que además de las limitaciones intrínsecas a la naturaleza de los servicios, es posible encontrar barreras al comercio internacional de servicios que obedecen a la propia normativa interna de cada Estado.

Estas barreras tienen una estrecha relación con los modos de prestación, por ejemplo, acceso del prestador o consumidor a un mercado determinado, disposiciones regulatorias o de calificación para la prestación de un servicio, requisitos de presencia local, categorías migratorias, etc.

En general, los Tratados de Libre Comercio contemplan la eliminación de este tipo de barreras, y a través de los mismos, suele establecerse, por ejemplo, que ninguna de las partes exigirá a un prestador de servicios de la otra que establezca o mantenga una oficina de representación u otro tipo de empresa, o que reside en su territorio, como condición para la prestación de un servicio transfronterizo.

Pero la estructura tributaria de los países, en muchos casos también dificulta el comercio de servicios. El problema principal en este sentido, se genera cuando el prestador del servicio no puede deducir en su país de residencia los impuestos pagados en otro por cuanto entre esos Estados no existe un convenio que así lo faculte.

Asimismo, desde el punto de vista aduanero, la incorporación de los servicios al comercio internacional ha planteado nuevos desafíos los que no han sido sorteados con plenitud hasta el día de hoy, pues las aduanas se han regulado históricamente para atender las necesidades del comercio de bienes y no de los servicios.

Cabe prevenir que la exportación de servicios, en la forma en que está recogida en nuestro ordenamiento jurídico se refiere exclusivamente a la prestación de servicios desde Chile al extranjero, vale decir, se limita al suministro transfronterizo de servicios; y es, desde dicho punto de vista, que se encuentra regulado tanto para

efectos tributarios como aduaneros, y será sobre este concepto que se enfocará el análisis.²⁸

Por tanto, no se analizarán en esta oportunidad los problemas que se producen cuando se prestan servicios a través de presencia comercial o de personas físicas en el extranjero; ni tampoco cuando los extranjeros visitan nuestro país y consumen servicios en nuestro territorio. El análisis se limitará a la prestación de servicios desde el territorio chileno al territorio de otro país.²⁹

Las cualidades de nuestro país le han permitido la formación de empresas locales de servicios que han ido creciendo, llegando a la internacionalización; y que podrían fácilmente atraer a las empresas extranjeras para instalarse en Chile y establecer en nuestro país su plataforma para la prestación de servicios al resto de América Latina.

Entre estas características se encuentran por ejemplo, su estabilidad política y económica, buen clima de negocios e infraestructura en comunicaciones.

Sin embargo, no se puede olvidar que estas características pueden ser comunes a varios países, y por lo tanto, es de suma importancia crear condiciones diferenciadoras de largo plazo, como por ejemplo, desarrollar un marco regulatorio que potencie y facilite la exportación de servicios, eliminando las dificultades o desventajas que hoy mantiene.

En efecto, dada la oportunidad de desarrollo económico que la exportación de Servicios ha significado a nivel mundial, la competencia por atraer este tipo de industria es sumamente alta y resulta claro que la tendencia mundial de la mayoría de los países es a “promoverse” como una plataforma óptima de prestación de Servicios.

Como ya se hizo presente, la estructura tributaria de los países, puede llegar a dificultar el comercio de servicios. Resulta de vital importancia entonces, analizar el marco normativo tributario que regula las exportaciones de servicios. A partir del análisis

²⁸ No obstante lo señalado, existe un beneficio tributario en materia del IVA para los servicios de hoteles, los que constituyen una modalidad de prestación de consumo en el extranjero. En virtud de lo dispuesto en el artículo 12 letra E N°17 de la Ley de IVA, se encuentran exentos de dicho tributo los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.

²⁹ De conformidad con la Resolución Exenta N°2511, de 2007, para que el Servicio Nacional de Aduanas califique un determinado servicio como exportación es necesario que el prestador desarrolle la actividad pertinente en Chile.

inicial del sistema tributario, es posible intuir la existencia de dificultades en materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su recuperación. Pero también existen algunas dificultades desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, fundamentalmente en materia de doble tributación internacional. Asimismo, se producen algunas trabas para la recuperación del Impuesto Adicional.

Siendo el marco tributario uno de los elementos que actualmente genera dificultades a las exportaciones de servicios, resulta de todo interés analizar dicho marco, formular un análisis crítico del mismo y determinar dónde se encuentran los problemas, para luego estudiar cuáles serían las posibles soluciones.

En efecto, hasta el momento los grandes esfuerzos en materia de exportación de servicios se han enfocado fundamentalmente en la perspectiva internacional y la suscripción de acuerdos internacionales para asegurar el acceso a los mercados, mientras que respecto de la normativa interna no se ha efectuado una evaluación integral que se haga cargo de las dificultades especialmente de índole tributaria que deben enfrentarse, y que en muchos casos ni siquiera están del todo claras.

Por ello, en este trabajo se efectúa un análisis crítico de la normativa tributaria chilena que afecta la exportación de servicios, detectando e identificando las principales dificultades tributarias que afectan este sector.

2.- DIFICULTADES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS (IVA) Y RELACIÓN CON NORMAS ADUANERAS

Para entender cuáles son las dificultades que desde el punto de vista del IVA, afectan a las exportaciones de servicios, es necesario recordar cómo se encuentra estructurado este impuesto en nuestro ordenamiento jurídico, para luego entender cómo opera respecto de las exportaciones, y en particular, respecto de las exportaciones de servicios.

En nuestro país, la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios se encuentra contenida en el D.L. N°825, de 1974. Se le conoce comúnmente como Ley del IVA, ya que su título II establece el Impuesto al Valor Agregado que afecta a las ventas y servicios.

Desde un punto de vista económico, el hecho gravado detrás de las ventas y servicios es el valor agregado al bien o servicio respectivo. En otras palabras, lo que grava o pretende gravar este tributo es la remuneración a los factores productivos que

corresponde a cada vendedor o prestador a lo largo de la cadena de producción o comercialización.

Es necesario prevenir que para efectos normativos, el valor agregado no siempre será coincidente con el concepto económico, ya que para la aplicación del impuesto no es necesario que realmente se haya agregado un mayor valor económico al producto, bastando la existencia de un mayor precio.

Para los efectos de la aplicación del IVA en nuestro país, es preciso tener en cuenta que el valor agregado, con la prevención antes indicada, se llega a establecer a través de un método por sustracción sobre base financiera, y que el tributo se determina siguiendo un sistema de impuesto contra impuesto.

De acuerdo con este método de sustracción, el valor agregado se establece deduciendo del valor de la producción los gastos y, en general, los conceptos que no son retribución de los factores productivos. Este método admite dos variantes: sobre base real, cuando el valor agregado se obtiene a través de la diferencia entre la producción del período y los insumos utilizados en ella, y sobre base financiera, cuando el valor agregado se obtiene deduciendo de las ventas del período (independientemente de la época de su producción), las compras de insumos de ese mismo período.³⁰

Por su parte, el sistema de impuesto contra impuesto consiste en que el monto de la obligación tributaria del sujeto pasivo se define por la diferencia entre el impuesto devengado en las ventas o servicios del período (Débito Fiscal) y el impuesto soportado por las adquisiciones durante el mismo (Crédito Fiscal).

Se debe tener presente además, que el IVA es un impuesto indirecto, en donde el sujeto de derecho y el sujeto de hecho del tributo difieren. En efecto, como regla general, la ley ha puesto la obligación de recaudar el impuesto en el vendedor o prestador del servicio³¹, quien lo traslada o recarga en el precio del bien o servicio, pero quien soporta en definitiva el impuesto, es el consumidor final.

Es por ello, que en este sistema de impuesto contra impuesto, la ley permite a los vendedores y prestadores de servicios la deducción del impuesto que han soportado para la producción del bien o servicio a través de la mecánica crédito fiscal versus débito fiscal.

³⁰ Máximo de la Peña Riquelme, "Las Transferencias de Bienes y Derechos Afectos al IVA", Editorial Jurídica de Chile, 1993.

³¹ Existen casos de excepción en que se modifica este Sujeto Pasivo del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley del IVA.

En este punto, resulta sumamente relevante tener en cuenta que el Crédito Fiscal procede en la medida que las adquisiciones respectivas se destinen a la producción de bienes o servicios gravados con el IVA, así como también respecto de aquellos gastos de tipo general que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Así queda claro de lo dispuesto en el numeral 2° del artículo 23 del D.L. N°825, de 1974, de conformidad con el cual, no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

De acuerdo con lo que se ha explicado, el impuesto soportado en las compras no constituye para los vendedores y prestadores de servicios un costo, ya que las cantidades pagadas por dicho concepto se deducen del impuesto recargado en las ventas que han llevado a cabo y que deben enterar en arcas fiscales.

No obstante, tratándose de adquisiciones o servicios que no otorgan derecho a crédito fiscal (IVA totalmente irrecuperable), el valor de los mismos pasa a integrar el costo del producto al cual se incorporan.³² Más adelante, se verá que ésta es una de las dificultades que se generan respecto de los servicios, ya que no todos los servicios constituyen operaciones afectas a IVA.

Nuestro sistema recoge además el principio de desgravamen en el país de origen y gravamen en el país de destino. Este principio plantea que el IVA debe aplicarse en el país de destino del bien o servicio, lo que se traduce en que las exportaciones se encuentran liberadas del impuesto, ya que los bienes o servicios se gravarán en el país de destino, así como en nuestro país el IVA grava las importaciones.

Este principio de la destinación es la regla general en el ámbito internacional y es el principio que recomienda seguir la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE).³³

³² No sólo desde un punto de vista económico el IVA irrecuperable pasa a constituir un mayor costo del bien o servicio respectivo, también desde el punto de vista tributario, el IVA soportado en las adquisiciones de bienes del activo realizable, así como el soportado por los servicios recibidos en favor de los mismos, en la medida que tenga el carácter de irrecuperable, debe considerarse como un mayor costo. Sobre el particular es posible consultar la Circular del Servicio de Impuestos Internos N°64, de 1978. Asimismo, se pronuncia en este sentido el Oficio N°724, de 2001.

³³ International VAT/GTS Guidelines. Febrero, 2006.

Es oportuno señalar que el principio recomendado por la OCDE implica además que el bien o servicio debe gravarse exclusivamente en la jurisdicción en la cual se produce su consumo, lo cual genera el problema de determinar dónde y cuándo se produce dicho consumo.

En nuestro ordenamiento, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley del IVA, se encuentran gravadas con el impuesto que ella consagra, las ventas de bienes ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.

Por su parte, el artículo 5 del citado texto legal establece que se gravan con IVA los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Ahora bien, para ajustarse al principio de la destinación, el artículo 12 letra D, de la Ley del ramo dispone que estén exentas del impuesto, las especies exportadas en su venta al exterior.

Por su parte, el artículo 12 Letra E, N°16 exime del tributo los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

Pero se debe recordar que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2° del artículo 23 de la Ley del IVA, no procede el derecho a crédito fiscal por las adquisiciones o servicios que se afecten a operaciones exentas; y si no hay crédito fiscal el impuesto soportado pasa a incrementar el costo de los bienes o servicios respectivos.

Para solucionar este punto, el artículo 36 de la Ley del IVA ha dispuesto que los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Del mismo tratamiento gozarán quienes presten servicios a personas sin domicilio ni residencia en el país, que sean calificados de exportación.

A partir de esta estructura, surgen algunas dificultades a tener en cuenta para la exportación de servicios:

- En primer lugar, los servicios que se eximen del IVA son aquellos calificados como exportación, pero para que puedan eximirse del tributo deben en primer término configurar el hecho gravado con el impuesto.

- Se requiere de la calificación como exportación del Servicio Nacional de Aduanas; ella es necesaria para acceder al tratamiento de las exportaciones, pero dicha calificación por sí sola no da lugar a los beneficios tributarios.

a) Los servicios que pueden acceder al tratamiento de las exportaciones de servicios son aquellos que se encuentran gravados con IVA.

Esto lleva a examinar cómo se configura el hecho gravado “servicio” en nuestro ordenamiento jurídico.

Como antecedente, es posible mencionar que los servicios se incorporaron al sistema del IVA a partir del año 1977 con la entrada en vigencia del D.L. N°1606, de 1976 que reemplazó el texto del D.L. N°825, de 1974, dándole su actual estructura.

Antes, hasta el 31 de diciembre de 1976, el D.L. N°825, de 1974, en su Título II, relativo al Impuesto al Valor Agregado, y concretamente en el párrafo 1° relativo al hecho gravado, establecía que dicho impuesto gravaba exclusivamente las ventas.

Por su parte, el Título IV del citado texto legal se encargaba de establecer el Impuesto a los Servicios como un tributo diverso, que estaba fuera del sistema del IVA, lo que generaba que los impuestos soportados por los servicios recibidos no dieran derecho a crédito fiscal, y a su vez derivaba en una acumulación de este tributo.³⁴

La ley no definía los servicios sino que enumeraba las prestaciones que eran objeto del impuesto, y en último lugar, consideraba como servicios gravados “los intereses, primas, u otras formas de remuneración que se perciban en razón de servicios, prestaciones u otros negocios de igual o análoga naturaleza, siempre que provengan del ejercicio del comercio, industria, minería, explotación de las riquezas del mar o de las actividades comprendidas en el N°5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Con ello resultaba en definitiva que la enumeración de servicios era bastante amplia.

Con la incorporación de los servicios al sistema del IVA, la ley se encargó de definir el concepto “servicio”, que de conformidad con el número 2 del artículo 2 del texto

³⁴ El artículo 52 del D.L. N°825, de 1974 antes de que su texto fuese reemplazado por el D.L. N°1606, de 1976, consagraba un crédito contra el impuesto a los servicios adeudado respecto de un periodo tributario, correspondiente al impuesto a los servicios que se les hubiere recargado en el mismo periodo por los servicios recibidos de terceros cuya contratación fuese necesaria para la prestación del servicio gravado; lo que lo hacía de carácter muy restringido y por tanto, no solucionaba el problema planteado.

vigente del D.L. N°825, de 1974 es la “acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.”³⁵

De manera que si bien, se solucionó el problema que se producía en relación con el crédito fiscal (pues al formar los servicios parte del sistema del IVA, se incorporaron también al sistema de crédito fiscal de este impuesto), se restringió la aplicación del impuesto a los servicios exclusivamente a las remuneraciones provenientes de actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.³⁶

Por ello, no cualquier prestación remunerada constituye un servicio gravado con IVA; si las prestaciones corresponden al ejercicio de actividades distintas de las antes señaladas, se tratará de servicios no gravados.

Los servicios no gravados no otorgan derecho a crédito fiscal a quienes los contratan ya que no soportan IVA en dicha contratación. Por otro lado, los prestadores de estos servicios no gravados no tienen derecho a crédito fiscal por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas para la prestación, pues se destinan a hechos no gravados con el impuesto, lo que implica que el impuesto que hayan soportado se incorpora al costo del servicio. En otras palabras, no forman parte del sistema del IVA.

Es por ello que el N°9 de la Resolución Exenta N° 2.511, de 16 de mayo de 2007, de la Dirección Nacional de Aduanas, que fija requisitos, obligaciones y normas de control

³⁵ El numeral 3° del artículo 20 contempla las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

Por su parte, el numeral 4° enumera las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42 de la misma ley, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

³⁶ Sobre este particular se puede consultar la Circular N°126, de 1977 del Servicio de Impuestos Internos, que imparte instrucciones respecto de la Incorporación al Sistema del IVA del Impuesto a los Servicios.

para la calificación de un servicio como exportación, señala expresamente que para impetrar los beneficios a que se refiere el D.L. N°825, de 1974, y en particular el establecido en el artículo 36 de dicho cuerpo legal, el exportador deberá ser contribuyente del IVA y los servicios de exportación respectivos estar gravados con dicho impuesto.

En armonía con lo antes indicado, las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sobre procedimientos administrativos y de fiscalización, referidos a solicitudes de devolución de IVA por servicios calificados como exportación, impartidas a través de la Circular N°5, de 2008, disponen que al momento de recibir la respectiva solicitud, el funcionario responsable deberá verificar no sólo que el servicio se encuentre calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, sino que además, el servicio exportado corresponda a un servicio gravado con IVA.

Es posible apreciar entonces que, el primer gran inconveniente en relación con el IVA, es que quedan fuera de la normativa de exportación de servicios todas aquellas prestaciones que dicen relación con actividades no comprendidas en los ya citados numerales del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las que corresponden mayoritariamente a actividades comerciales e industriales, lo que hace además que por regla general, queden fuera de esta normativa los servicios profesionales.

Sobre este particular existen diversos pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos que, en ejercicio de las facultades interpretativas que le confiere la ley, ha señalado, por ejemplo, que los servicios de asesoría y consultoría que se plasman en informes, por regla general, no constituyen hechos gravados con IVA al no provenir del ejercicio de actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.³⁷

Asimismo, ha señalado que los servicios de ingeniería tendientes a la confección de planos, elaboración de cálculos y especificaciones técnicas, en la medida que constituyen prestaciones que involucran únicamente una asesoría profesional y técnica, no se encuentran comprendidos en ninguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y por tanto, no se encuentran gravados con IVA.^{38 39}

³⁷ Por ejemplo, Oficio N°1918, de 2009.

³⁸ Oficio N°2975, de 2004.

³⁹ Otros pronunciamientos sobre el particular: Oficio N°4232, de 2004, Oficio N°664, de 2002, Oficio N°4259, de 2001.

No se pretende aquí señalar una por una todas las prestaciones que pueden quedar fuera del tratamiento que en materia de IVA se da a las exportaciones de servicios, por no corresponder a las actividades ya mencionadas; se trata de aclarar que no cualquier prestación puede acceder a dicho tratamiento, y que por regla general los servicios profesionales y técnicos quedarán fuera de este sistema.

Y a ello se suma la incertidumbre que se genera en el caso de determinados servicios respecto de los cuales existen dudas de si constituyen o no hechos gravados con IVA.

Por ejemplo, consultado el Servicio de Impuestos Internos en cuanto a si los servicios de mantención preventiva de equipos electromecánicos con el fin de constatar si ellos funcionan correctamente, se encuentran afectos a IVA, éste indicó que en la medida que se establezca que los servicios referidos provengan de una actividad de carácter industrial, ellos se encontrarán gravados con IVA, por constituir prestaciones provenientes de una actividad comprendida en el número 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y por el contrario, si los servicios no son de carácter industrial, constituirán prestaciones no afectas a IVA.⁴⁰

Es posible apreciar que no siempre resulta sencillo determinar si un servicio configura o no el hecho gravado con el impuesto. Por lo demás, en ocasiones las circunstancias de hecho que rodean la prestación influyen en su calificación jurídica, y actividades que a simple vista parecen similares pudieren tener una naturaleza diversa.

Así por ejemplo, tratándose de los servicios de certificación, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que los servicios consistentes en meras inspecciones o certificaciones de bienes constituyen prestaciones que no se encuentran incluidas en las actividades de los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y por tanto, no se afectan con IVA. No obstante, agrega que si para efectuar la correspondiente certificación es preciso realizar exámenes de laboratorio, en atención a que dicha actividad se encuentra comprendida en el número 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la remuneración obtenida por dichos servicios se encontrará gravada de conformidad con las reglas generales.⁴¹

En resumen, debido a la forma en que está diseñado el IVA en nuestro ordenamiento jurídico, existe una serie de servicios que no configuran el hecho gravado con dicho impuesto, con lo cual, éstos no pueden acceder al tratamiento de las exportaciones de servicios y, consecuentemente, no procede la recuperación del impuesto soportado las adquisiciones destinadas a su prestación, el que pasa a aumentar su costo.

⁴⁰ Oficio N°1029, de 2002.

⁴¹ Oficio N°3424, de 2004.

Por otra parte, y tal como puede apreciarse de los ejemplos expuestos, existe cierto grado de incertidumbre en cuanto a las prestaciones que configuran el hecho gravado con IVA; y como se explicará a continuación, el hecho que un determinado servicio haya sido calificado como exportación no implica que pueda accederse al mecanismo de recuperación del impuesto consagrado para los exportadores.

b) *La calificación del Servicio Nacional de Aduanas, si bien es necesaria para acceder al tratamiento de las exportaciones de servicios, por sí sola no lo garantiza.*

De conformidad con el artículo 12, letra E, N°16 de la Ley del IVA, se encuentran exentos de este impuesto, los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

Por otro lado, pueden acogerse al artículo 36 del citado texto legal y recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, quienes presten servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, que sean calificados de exportación de conformidad con lo dispuesto en el N°16, letra E, del artículo 12 del mismo texto.

De manera que los servicios que se presten al exterior, podrán acogerse a la normativa de exportación en la medida que se trate de servicios afectos a IVA y siempre que hayan sido calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas.

Es importante tener presente, que si bien es necesario que el servicio haya sido calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, ello no significa que el servicio en cuestión se encuentra gravado con IVA y que, por tanto, puede accederse a los beneficios que se contemplan sobre el particular.

En efecto, es posible que un determinado servicio haya sido calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas y que, sin embargo, debido a que no corresponde a un servicio gravado con IVA, no pueda acogerse a lo dispuesto en el artículo 36 del D.L. N°825, de 1974.

El Servicio de Impuestos Internos ha sido categórico sobre el particular y ha señalado que no obstante haber sido los servicios prestados calificados como exportación por la

Dirección Nacional de Aduanas, para efectos tributarios, al constituir hechos no gravados con IVA, resulta improcedente la recuperación del IVA exportador.⁴²

Por tanto, es de suma importancia tener en consideración que la sola calificación como exportación de un servicio no garantiza que pueda accederse al tratamiento tributario para las exportaciones de servicios, sin perjuicio que dicha calificación resulta necesaria al efecto.

En cuanto a dicha calificación, debe tenerse presente que la Resolución exenta N° 2.511, de 2007, del Servicio Nacional de Aduanas, establece las normas, requisitos, obligaciones y normas de control para la calificación de un servicio como exportación, a saber:

El servicio deberá ser:

1. Realizado en Chile y prestado a personas sin domicilio ni residencia en el país.
2. Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.
3. Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.
4. El prestador del servicio deberá desarrollar la actividad pertinente en Chile, manteniendo domicilio o residencia en el país, o a través de una sociedad acogida a las normas del artículo 41 D de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los servicios que ya han sido calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas se encuentran detallados en un Anexo denominado “Listado de Servicios Calificados como Exportación”; los servicios allí enumerados no requieren de nueva calificación siempre y cuando cumplan con los requisitos señalados anteriormente.

En caso que el o los servicios no se encuentren en el listado antes referido, el interesado debe presentar ante el Servicio Nacional de Aduanas una solicitud fundada a través de un formulario especialmente confeccionado para tales efectos, denominado “*Solicitud Para Calificar Servicios Como Exportación*”.

Una vez presentado el formulario, el Servicio Nacional de Aduanas puede solicitar antecedentes adicionales respecto de la naturaleza del servicio, detalle de costos y gastos asociados a éste, así como estudios, análisis o dictámenes de técnicos o

⁴² Oficio N°1419, de 2010. En el mismo sentido, Oficios N°270, de 2009 y N°545, de 2008.

consultores externos (reconocidos por el Servicio Nacional de Aduanas), que digan relación con la naturaleza del servicio. La referida solicitud debe ser resuelta en un plazo máximo de 35 días hábiles contados desde su presentación.

Se debe tener presente que ni los servicios prestados por comisionistas ni el arrendamiento de bienes de capital o de marcas comerciales serán considerados como exportación.

De acuerdo al artículo 7° de la Ordenanza de Aduanas, el exportador debe conservar para efectos de control y fiscalización, por un plazo de 5 años a disposición del Servicio Nacional de Aduanas, la totalidad de los antecedentes de respaldo de la exportación.

Finalmente, cabe reiterar que la Resolución 2.511, dispone que para hacer uso de los beneficios establecidos en la Ley del IVA, y en especial la recuperación del IVA que se hubiere pagado en la adquisición de bienes o contratación de servicios necesarios para realizar la exportación, el exportador deberá ser contribuyente de IVA y los servicios de exportación estar gravados con dicho impuesto.

Lo anterior, sin perjuicio de que los servicios estén calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas. Podría entonces, un determinado servicio encontrarse calificado como exportación, pero no acceder al beneficio de la recuperación del IVA.

3.- DIFICULTADES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

Una de las dificultades más relevantes para el comercio internacional está constituida por la Doble Tributación o Doble Imposición Internacional.

No cabe duda que la doble tributación internacional en términos generales, constituye una traba para el intercambio internacional de bienes y servicios; pero esta dificultad es aun más profunda tratándose de la exportación de servicios, según se verá.

El fenómeno de la doble tributación, en términos muy sencillos, se refiere a la situación en que un mismo sujeto es gravado por el mismo hecho imponible más de una vez en Estados diversos⁴³.

⁴³ Este concepto corresponde a la doble tributación jurídica, que es objeto del presente trabajo. La doble imposición también puede ser económica, que es más amplia, y tiene lugar cuando un

Esta situación puede surgir respecto de cualquier tributo, pero el análisis aquí se centrará en el Impuesto a la Renta, esto es, cuando un sujeto, por una misma renta, resulta gravado con impuestos aplicados por distintos Estados.

Esta doble imposición internacional se produce por la divergencia de los factores de conexión que utilizan los Estados para gravar una renta.

En nuestro país, los factores de conexión están dados, en primer término por el domicilio o residencia del contribuyente, y luego por la fuente de la renta.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 de nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), salvo disposición en contrario, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él; y las personas no residentes estarán sujetas a impuesto únicamente sobre sus rentas de fuente chilena.

Por su parte, el artículo 10 del citado texto legal prescribe, como regla general, que se considerarán de fuente chilena, las rentas que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él, cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.⁴⁴

Puede entonces darse el caso de un contribuyente con domicilio o residencia en nuestro país, que por tanto, queda afecto a impuesto no sólo por sus rentas de fuente nacional, sino también por sus rentas de fuente extranjera, que resulta también gravado por estas últimas en el país de origen de las mismas.

Igualmente, es posible que un contribuyente que no tiene domicilio ni residencia en nuestro país, quede afecto a Impuesto a la Renta en Chile por sus rentas de fuente nacional, al mismo tiempo que en su país de residencia, puede también encontrarse afecto a impuesto por las mismas rentas en razón de su residencia.

mismo hecho gravado queda afecto a dos impuestos de naturaleza similar en un mismo periodo de tiempo, aun cuando los sujetos de derecho del impuesto sean personas distintas.

⁴⁴ Se debe tener presente además que de conformidad con lo dispuesto por el inciso 2° del artículo 3 de la LIR, son rentas de fuente chilena, entre otras, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en Chile de la propiedad industrial o intelectual. Asimismo, de conformidad con el artículo 4 de la LIR, para estos efectos, se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país. Igual regla se aplicará en relación a los derechos en sociedad de personas. En el caso de los créditos, la fuente de los intereses se entenderá situada en el domicilio del deudor.

Asimismo, atendido que la calidad de residente o domiciliado se adquiere de acuerdo con la legislación particular de cada Estado, es posible que una misma persona tenga la calidad de residente o domiciliado en dos o más Estados simultáneamente, lo que también originará problemas de doble tributación, en la medida que dichos Estados atiendan al principio de la residencia como factor de conexión para gravar la renta.

Cabe agregar que en algunos casos, nuestra Ley grava determinadas rentas, aun cuando la actividad no se desarrolle en Chile, siempre que la fuente pagadora de las mismas se encuentre en nuestro país⁴⁵. Lo mismo suelen hacer otros Estados.

De acuerdo con lo que se ha venido explicando, el prestador de un servicio de exportación, contribuyente con domicilio o residencia en Chile⁴⁶, debe pagar impuesto en nuestro país por todas sus rentas, incluidas aquellas correspondientes a servicios prestados a personas sin domicilio ni residencia en Chile, las que eventualmente pueden también gravarse en el país de residencia del beneficiario del servicio.

Ahora bien, para eliminar o aminorar los efectos de la Doble Tributación Internacional, nuestro ordenamiento jurídico contempla dos mecanismos; un mecanismo unilateral, donde destaca el otorgamiento de un crédito por impuestos pagados en el extranjero (artículo 41 A de la LIR) y un mecanismo bilateral que consiste en la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional. Si no existe Convenio, sólo cabe recurrir al mecanismo unilateral.

3.1.- Situación en el caso que no existe Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional

Para comprender como funciona el mecanismo unilateral para aliviar la doble tributación internacional, es necesario recordar cómo se encuentra estructurado el sistema de Impuesto a la Renta en nuestro ordenamiento jurídico.

Para estos efectos, se debe tener presente que como regla general, las rentas de las empresas, se gravan en dos etapas: primero, cuando los ingresos se devengan o perciben a nivel de la empresa y, luego, cuando las utilidades se perciben por los

⁴⁵ Esto ocurre, por ejemplo, en el caso del hecho gravado del inciso primero del N°2 del artículo 59 de la LIR, de acuerdo con el cual, se aplicará el Impuesto Adicional con tasa del 35%, respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de remuneraciones de servicios prestados en el exterior.

⁴⁶ De conformidad con la Resolución N°2511, de 2007 del Servicio Nacional de Aduanas, para que un servicio sea calificado como exportación, el prestador debe mantener su domicilio o residencia en Chile.

“contribuyentes finales” (accionistas o socios personas naturales o personas o entidades con residencia en el exterior).

En la primera etapa, las rentas obtenidas por las empresas en el desarrollo de actividades están sujetas al Impuesto de Primera Categoría, el que se calcula, declara y paga anualmente sobre las rentas tributables percibidas o devengadas en dicho período.

En el segundo nivel de tributación, al momento en que las rentas son retiradas o bien, son distribuidas a los “contribuyentes finales” (accionistas o socios personas naturales o personas o entidades con domicilio o residencia en el exterior) se gravan con un impuesto final, que en el caso de personas naturales con domicilio o residencia en Chile es el Impuesto Global Complementario, tributo progresivo con tasas de hasta el 40%; y que en el caso de personas o entidades sin residencia en Chile es el Impuesto Adicional, que como regla general se aplica con tasa fija del 35% y que usualmente, debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por la entidad que está distribuyendo o remesando las rentas o cantidades.

Sin perjuicio de lo anterior, el impuesto “corporativo” pagado en su oportunidad sobre las rentas que están siendo retiradas, distribuidas o remesadas, constituye un crédito contra los impuestos que gravan la distribución de utilidades, crédito que debe agregarse para los efectos de calcular la base imponible sobre la cual se aplica el impuesto de retención. En consecuencia, la tributación “definitiva” radica en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, ya que el Impuesto de Primera Categoría pagado a nivel corporativo es un crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional que afecta a sus dueños.

Por su parte, los contribuyentes que no se encuentran organizados como empresa, pero que desarrollan alguna ocupación lucrativa o ejercen una profesión u oficio de manera independiente, tributan directamente con el Impuesto Global Complementario, lo que ocurre cuando las rentas son percibidas.

Ahora bien, el mecanismo unilateral más relevante para aminorar los efectos de la doble tributación internacional que contempla nuestra legislación doméstica, se encuentra contenido en el artículo 41 A de la LIR, y consiste en otorgar un crédito en contra de los impuestos que se deben pagar en Chile, por las mismas rentas del exterior, cuando éstas han sido gravadas en el extranjero.⁴⁷

⁴⁷ La solución unilateral es aquella que se encuentra definida por la legislación interna del Estado que la implementa y puede consistir en el método de la exención o en el método del crédito o imputación de impuestos. El método de la exención es aquel por el cual el Estado de

De conformidad con lo dispuesto en la citada disposición legal, los contribuyentes que se benefician con el crédito tributario que contiene dicho artículo, son en términos generales, los domiciliados o residentes en Chile, cualquiera sea su naturaleza jurídica, estén o no obligados a llevar contabilidad para los efectos tributarios en el país, y que obtengan rentas gravadas en el exterior por los siguiente conceptos:

- Dividendos percibidos por el dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas constituidas en el extranjero;
- Retiros de utilidades provenientes de derechos sociales en sociedades de personas constituidas en el extranjero;
- Rentas percibidas o devengadas provenientes de agencias u otros establecimientos permanentes en el exterior, y
- Rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

De los conceptos enunciados, es posible apreciar que no se comprenden las rentas provenientes de servicios, salvo en cuanto se trate de asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Por tanto, cabe señalar que en principio no existe un crédito por impuestos pagados en el extranjero respecto de rentas por concepto de servicios. La sola excepción está constituida por aquellos servicios que correspondan a asesorías técnicas u otras prestaciones similares.

Y aún en este caso, el crédito opera de manera limitada. En efecto, en el caso de rentas por regalías por el uso de marcas, patentes, fórmulas, por asesorías técnicas y otras prestaciones similares, sólo podrá imputarse el crédito respectivo al Impuesto de Primera Categoría.⁴⁸

residencia del contribuyente renuncia a gravar ciertas rentas que tengan su fuente en el extranjero; dicha exención puede ser total o progresiva, en el primer caso, la renta en cuestión se excluye totalmente de la base imponible; en cambio, en el caso de la exención progresiva, las rentas se incluyen en la base imponible para el sólo efecto de aumentar la progresión del impuesto. El método del crédito consiste en imputar o acreditar los impuestos extranjeros que hubiesen gravado sobre la renta de fuente extranjera; y la imputación puede ser total en cuyo caso se la permite sin limitación, o bien, ordinaria, situación en la cual se la limita hasta el monto del impuesto nacional que grava las rentas extranjeras.

⁴⁸ Las instrucciones administrativas sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular de Servicio de Impuestos Internos N°25, de 2008.

Así aparece de lo dispuesto en el artículo 41 A, letra C), de conformidad con el cual, los contribuyentes que perciban del exterior rentas, entre otras, por asesorías técnicas y otras prestaciones similares, deberán considerar las normas que dicho precepto contempla, para los efectos de aplicar a tales rentas el Impuesto de Primera Categoría.

De manera que sólo aquellos contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, podrán acceder al mecanismo unilateral para atenuar los efectos de la doble tributación internacional que consagra nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta.

Aquellos contribuyentes que no se encuentren organizados como empresa y que efectúen asesorías técnicas u otras prestaciones similares al exterior que deban clasificarse en la Segunda Categoría, no quedan amparadas en la norma del artículo 41 A de la LIR.⁴⁹

Ahora bien, para los efectos de aprovechar este beneficio, se debe tener primeramente en cuenta, qué debe entenderse por asesorías técnicas y otras prestaciones similares, a efectos de determinar la procedencia del crédito en cuestión.

Sobre el particular, cabe indicar que a través de la jurisprudencia administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos, se ha definido que la expresión “asesorías técnicas” está referida a aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano.⁵⁰

⁴⁹ En este sentido se ha pronunciado el Servicio de Impuestos Internos, que mediante Ordinario N°2808, de 2009, señaló que: *“Las asesorías técnicas y otras prestaciones similares a que se refiere la letra C) del artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que quedan amparadas en el beneficio del crédito por impuestos externos que esta última norma establece, son aquellas que se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría, excluyéndose por lo tanto, las rentas provenientes de estas prestaciones que, ya sea por la naturaleza del servicio prestado como por la calidad del prestador del servicio, deben clasificarse en la Segunda Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.*

Lo anterior en atención a que la citada disposición legal no permite la utilización del crédito resultante contra impuestos finales, lo que se desprende particularmente de los establecido en los N°s 3 y 4 de la letra C) del artículo 41 A antes mencionado, que disponen que el crédito determinado de acuerdo con las normas precedentes de este artículo por concepto de impuestos retenidos o pagados en el exterior por concepto de asesorías técnicas y otras prestaciones similares, se deducirá del impuesto de primera categoría que el contribuyente deba pagar por el ejercicio correspondiente y posteriores, no pudiendo el remanente que quedare imputarse a ningún otro impuesto ni solicitarse su devolución.”

⁵⁰ Oficio N°270, de 2009

En este punto se debe tener presente lo que se explicó a propósito de las dificultades en materia del Impuesto a las Ventas y Servicios, ya que en general, los servicios de asesoría no constituyen hechos gravados con IVA, de manera que aun aquellos que puedan acceder al crédito por impuestos pagados en el exterior, en la medida que no configuren un hecho gravado con el referido tributo, no podrán acceder al tratamiento para la exportación de servicios que consagra el artículo 36 de la Ley de IVA.

Por otra parte, en cuanto al concepto de “prestaciones similares” que contempla el artículo 41 A, letra C), de la LIR, es preciso tener presente que no existe total claridad en relación con el alcance del mismo.

En efecto, mediante Ordinario N°270, de 5 de febrero de 2009, el Servicio de Impuestos Internos señaló: *“en cuanto al significado que se le debe dar a la expresión “y otras prestaciones similares”, en el contexto de la letra C del artículo 41 A, cabe señalar que en la enumeración de rentas que se benefician con el derecho a recuperar como crédito los impuestos pagados en el exterior, hay rentas provenientes de la explotación de derechos intangibles, rentas por asesorías técnicas y además, rentas por otras prestaciones, similares a las dos categorías de rentas mencionadas anteriormente. Ahora bien, en el contexto de servicios que se presten al exterior, la expresión “y otras prestaciones similares” solo puede estar referida a prestaciones que tengan similitud con asesorías técnicas, como podrían ser por ejemplo, asesorías en general que no tengan el carácter de técnicas, pero en ningún caso podrían quedar comprendidas prestaciones que no tengan el carácter de asesorías. Ello en todo caso, se tendrá que apreciar en la práctica considerando la naturaleza del servicio que se preste.”*

Sin embargo, unos meses más tarde, mediante Ordinario N°2808, de 15 de septiembre del mismo año, indicó lo siguiente:

“a.- La expresión “asesorías técnicas”, utilizada por el artículo 41 A, letra C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe ser entendida como una referencia a una prestación profesional o técnica que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano.

b.- La expresión “otras prestaciones similares”, utilizada por el artículo 41 A, letra C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe ser entendida como una referencia a una prestación profesional o técnica que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta directamente, sin que exista un consejo, informe o plano.

c.- Conforme a lo señalado precedentemente, un trabajo técnico consistente en la mantención y/o reparación de maquinarias prestado en el extranjero, configura una

prestación de aquellas que deben entenderse como similar a una asesoría técnica de conformidad al artículo 41 A, letra C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el entendido que su ejecución requiere de un conocimiento técnico especializado que permite calificar tal prestación como similar a los servicios de asesoría técnica.”

Los pronunciamientos anteriores contienen criterios diversos a la hora de definir el elemento que permite calificar una prestación como “similar” a las asesorías técnicas.

Así, en el primer pronunciamiento citado, el Servicio de Impuestos Internos señaló que para estar ante estas “prestaciones similares”, debía tratarse en todo caso de asesorías, que pudiesen no tener el carácter de técnicas, pero de ninguna manera prestaciones que no correspondiesen a asesorías.

En cambio, el segundo ordinario citado deja fuera otras asesorías al indicar que estas “prestaciones similares” se prestan directamente, y de acuerdo con ello, califica como prestación similar para los efectos del artículo 41 A, letra C, de la LIR, un trabajo técnico consistente en la mantención y/o reparación de maquinarias.

De seguirse este último concepto, es posible amparar en esta norma y recurrir al artículo 41 A, letra C), tratándose en general de cualquier servicio profesional y/o técnico, en la medida que no corresponda clasificarle en la Segunda Categoría.

Sin embargo, atendida la cercanía en el tiempo de ambos pronunciamientos, sin hacer expreso un cambio de criterio sobre este particular, resulta conveniente proceder con gran cautela a la hora de calificar si una determinada prestación constituye o no una prestación similar para los efectos de la norma antes citada. Parece recomendable solicitar un pronunciamiento administrativo que se refiera al caso particular que se analiza, para hacer valer el crédito con algún grado de certeza sobre su procedencia.

Pero por otro lado, también debe considerarse que la procedencia del mecanismo de créditos por impuestos extranjeros que contempla el artículo 41 A, letra C), de la LIR, queda sujeta a la fuente de la renta. En efecto, para la procedencia del crédito, debe tratarse exclusivamente de rentas que provengan de asesorías técnicas y otras prestaciones similares que se han llevado a cabo en el extranjero.

Tal como explican las instrucciones administrativas contenidas en la Circular N°25, de 2008, del Servicio de Impuestos Internos, el N°6, de la letra D, del artículo 41A, de la LIR, estableció un límite general para la deducción como créditos contra impuestos chilenos de los impuestos soportados en el exterior, el que asciende a un 30% de la Renta Neta de Fuente Extranjera, la que se define como el resultado consolidado de utilidad o pérdida de fuente extranjera afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos

necesarios para producirlo en la proporción que corresponda, más la totalidad de los créditos por impuestos extranjeros calculados en la forma que establece la Ley.

De acuerdo con ello, cabe concluir que si las prestaciones se efectúan desde Chile hacia el exterior, atendido que la actividad respectiva se desarrolla en el país, se trata de rentas de fuente chilena, y por tanto, no resulta procedente el crédito por impuestos pagados en el exterior.

Así lo ha señalado también el Servicio de Impuestos Internos, indicando que el artículo 41 A de la LIR, está circunscrito a determinadas rentas provenientes del exterior, vale decir, rentas de fuente extranjera.⁵¹

En este mismo sentido se había pronunciado incluso antes de la incorporación del concepto de renta neta de fuente extranjera a la norma legal, indicando que al referirse a los contribuyentes que perciban rentas del exterior, excluye rentas que provengan de servicios realizados o desarrollados efectiva y materialmente en Chile aun cuando sean en favor de contribuyentes con domicilio o residencia en el exterior.⁵²

Por tanto, se debe tener presente que el mecanismo unilateral para hacer frente a la doble imposición internacional, en lo que respecta a los servicios, se encuentra limitado exclusivamente a las asesorías técnicas y prestaciones similares, beneficiando sólo a los contribuyentes de la Primera Categoría; y que no resulta aplicable cuando se trata de asesorías técnicas o prestaciones similares que hayan sido calificadas como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, ya que dicha calificación precisa que se trate de servicios prestados desde Chile hacia el exterior, vale decir, son rentas de fuente chilena.

De esta manera, la exportación de servicios que cumple con los requisitos para ser considerada como tal para los efectos del IVA y acceder al mecanismo para la recuperación de dicho tributo que establece el artículo 36 de dicho texto legal, no podrá acceder al mecanismo unilateral de crédito por impuestos soportados en el

⁵¹ Oficio N°270, de 2009.

⁵² Oficio N°2768, de 2004. En el mismo, se indicó que las rentas provenientes de servicios prestados materialmente en Chile en beneficio de empresas extranjeras, deben computarse en el país en el año en que sean percibidas o devengadas, cualquiera de las circunstancias que ocurra en primer lugar, cuando el prestador del servicio sea un contribuyentes de la Primera Categoría, y en el año de su percepción, cuando se trate de contribuyentes clasificados en la Segunda Categoría del artículo 42 N°2 de la LIR, sin que proceda invocar respecto de tales rentas un crédito por los eventuales impuestos que se puedan cobrar en el exterior, ya que tal situación no está prevista en la ley.

exterior que consagra el artículo 41 A, de la LIR, aun cuando se trate de asesorías técnicas o prestaciones similares.

Como regla general entonces, es posible concluir que los servicios de exportación no cuentan con un mecanismo unilateral que alivie los efectos de la doble tributación internacional sobre la renta.

3.2.- Situación en el caso que sí existe Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional

Otra forma de enfrentar el problema de la Doble Tributación Internacional consiste en la celebración de convenios entre los Estados, con el objeto de regular la potestad impositiva y resolver los problemas de doble imposición. A través de estos convenios, los Estados determinan a quién corresponderá la potestad impositiva en cada caso, o bien, si procederá una imposición compartida, definiendo los mecanismos para evitar o compensar la doble tributación en tal caso.⁵³

Los Convenios para evitar la doble tributación internacional que ha suscrito Chile, se han negociado (salvo el caso del Convenio con Argentina⁵⁴) considerando el modelo de Convenio desarrollado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁵⁵, y en algunos aspectos, el modelo elaborado por la Organización de Naciones Unidas (ONU)⁵⁶.

⁵³ Siguiendo los criterios que entrega la OCDE en esta materia, cuando los Estados acuerdan una tributación compartida, vale decir, cuando acuerdan que ambos Estados tendrán derecho a someter a imposición determinada renta, el Estado de la residencia deberá evitar o compensar la doble tributación por medio de los mecanismos que contemple su legislación interna (método de la exención o método del crédito).

⁵⁴ El Convenio con la República de Argentina suscrito el año 1978, y que entró en vigencia el año 1986, mediante la promulgación del Decreto Supremo N°32, del Ministerio de Relaciones Exteriores, de dicho año, se ajusta al modelo de Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros del Pacto Andino (actualmente Comunidad Andina).

⁵⁵ El Comité Fiscal de la OECD comenzó a trabajar en 1956 con la finalidad de establecer un Proyecto de Convenio Modelo que resolviera eficazmente los problemas de doble tributación entre los países miembros y que fuera aceptable para todos ellos. En 1963 este Comité presentó su Informe final, titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Paris, 1963). Tras la revisión del mismo, el año 1977 se publicó un nuevo Convenio Modelo y Comentarios. En 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un “proceso continuo”, se adoptó el concepto de Convenio Modelo “dinámico”

De conformidad con estos Convenios, es posible distinguir aquellas rentas de tributación exclusiva de aquellas rentas de tributación compartida.

Las rentas de tributación exclusiva sólo pagarán impuesto en un Estado, usualmente el Estado donde el beneficiario tenga su residencia⁵⁷, y no se sujetarán a tributación en el otro Estado.

En cambio, tratándose de las rentas de tributación compartida, las mismas podrán tributar en el Estado de la fuente, sin perjuicio que el Estado de la residencia conserve su derecho a gravarlas. En este último caso, vale decir, cuando ambos Estados someten a imposición una determinada renta, el Estado de la residencia del beneficiario de la misma, se compromete a evitar la doble imposición a través de los mecanismos que contemple su legislación interna.

Para estos efectos, el artículo 41 C, de la LIR dispone que a los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y en el cual se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en los respectivos Estados Contratantes, se les

que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa del mismo.

⁵⁶ La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo nace de la necesidad de presentar un modelo alternativo que pudiese adecuarse de mejor manera a las características de la negociación de acuerdos entre países en desarrollo y países industrializados, combinando los principios de la residencia y de la fuente, y concediendo a este último mayor importancia que la que tiene en el modelo de la OECD. Para estos efectos, el año 1967, por iniciativa del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, la Secretaría General de aquel organismo, convocó a la conformación de un grupo de expertos de países desarrollados y en desarrollo, con el objeto de elaborar un modelo distinto que el de la OCDE. Dicho modelo fue concluido en el año 1979 y publicado en 1980, y ha sufrido modificaciones y actualizaciones a través del tiempo para adecuarse a la realidad económica y fiscal internacional.

⁵⁷ La tributación exclusiva puede ser en el país de residencia del beneficiario o en el país de fuente de la renta; si bien, usualmente en los casos de tributación exclusiva ésta se asigna al país de residencia, existen algunas rentas respecto de las cuales se conviene tributación sólo en la fuente, como por ejemplo, tratándose de las pensiones pagadas, o en los casos previstos en el Convenio con Argentina, que sigue un modelo distinto.

aplicarán las normas contenidas en los artículo 41 A y 41 B del mismo texto legal, con las modificaciones y excepciones que establece el propio artículo 41 C.⁵⁸

Es posible apreciar entonces, que la situación es totalmente diversa si la categoría de renta en cuestión queda sujeta a tributación exclusiva, ya sea en Chile o en el otro Estado, según corresponda, respecto al caso en que la renta tiene tributación compartida.

Por tanto, para ver cuál es la tributación aplicable a las rentas provenientes de la exportación de servicios, resulta necesario determinar en primer lugar la categoría de renta en la cual ellas se clasifican de conformidad con el Convenio que corresponda, y a partir de ello, establecer si se trata de una renta de tributación exclusiva en la residencia, o bien, si la tributación es compartida.

En este sentido, es posible distinguir el caso en que los servicios se prestan al exterior a través de una empresa, en cuyo caso las rentas respectivas calificarán como beneficios empresariales⁵⁹; de la situación de los servicios prestados de manera personal e independiente, los que clasifican normalmente como servicios personales independientes.⁶⁰

⁵⁸ Las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sobre esta materia se encuentran en la Circular N°25, de 2008.

⁵⁹ Artículo 7 del Modelo de Convenio de la OECD.

⁶⁰ El modelo de Convenio de la OECD comprendía entre las distintas categorías de rentas los beneficios empresariales y los servicios personales independientes, entre otras. No obstante, el artículo 14, relativo a estas últimas fue derogado en la versión del año 2000 del modelo aplicándose a estas rentas la tributación de los beneficios empresariales. Sin embargo, Chile en la mayoría de sus convenios mantiene esta categoría de rentas, con excepción de los Convenios con Reino Unido, España, Francia, Malasia, Nueva Zelanda e Irlanda; por ello, el análisis en este punto se hará considerando la distinción entre ambas categorías de renta. Sin embargo, en aquellos casos en que los servicios personales independientes deban seguir la tributación de los beneficios empresariales, deberá dilucidarse si estos se prestan a través de un establecimiento permanente. Para estos efectos, el Convenio con Reino Unido, por ejemplo, señala que la expresión establecimiento permanente también comprende la prestación de servicios profesionales y otras actividades de naturaleza independiente en un Estado Contratante por una persona natural, si esa persona está presente en ese Estado Contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de doce meses. La norma es similar en los demás convenios con este tratamiento. En estos casos, cuando exista establecimiento permanente, las rentas quedarán sujetas a tributación compartida, otorgándose en el Estado de residencia un crédito, que en nuestro caso regula el artículo 41 C N°3 de la LIR.

Siguiendo el modelo de convenio de la OECD, los tratados que mantiene vigentes nuestro país (con la salvedad del Convenio con Argentina) establecen que la tributación de los beneficios empresariales corresponde al Estado de residencia de la empresa, salvo que ésta realice su actividad en el otro Estado a través de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad a través de dicho establecimiento, los beneficios de la empresa podrán someterse a tributación en el otro Estado, en la medida que puedan atribuirse al mismo.

Por lo tanto, cuando existe Convenio vigente para evitar la doble tributación con el Estado hacia el cual se exportan los servicios, los beneficios empresariales obtenidos por el exportador de servicios con domicilio o residencia en Chile, y en la medida que la empresa prestadora no realice su actividad en el otro Estado a través de un establecimiento permanente, tributarán exclusivamente en nuestro país y no se afectarán con impuesto a la renta en el otro Estado.

Ahora bien, de conformidad con el modelo que siguen los convenios suscritos por Chile, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.⁶¹

En este punto, se debe tener presente que tratándose de la exportación de servicios en los términos concebidos para acceder a los beneficios en relación con el IVA, la actividad pertinente debe desarrollarse en Chile, por lo cual, cabe sostener que la empresa exportadora de servicios, entendida en tales términos, no realiza su actividad a través de un establecimiento permanente en el otro Estado, o por lo menos, los beneficios en cuestión no deberían ser atribuibles a dicho establecimiento permanente.

De esa manera, las empresas exportadoras de servicios calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, que prestan servicios a países con los cuales Chile mantiene vigente convenio para evitar la doble tributación, cuentan con un mecanismo eficiente para solucionar la doble tributación internacional, ya que por las rentas que provengan de tales actividades quedan sujetos a impuesto exclusivamente en nuestro país.

La situación de las empresas exportadoras de servicios calificados como exportación a países con los cuales Chile mantiene convenio vigente para evitar la doble tributación es bastante más favorable; resultando oportuno destacar que nuestro país ha avanzado

⁶¹ Se debe tener presente que en cada caso deberá analizarse el tenor del Convenio particular que resulte aplicable. No obstante, para fines del análisis y atendido que los distintos convenios siguen un mismo modelo, se hace referencia a los convenios en términos generales.

notablemente en este sentido, y en la actualidad mantiene convenio vigente con más de 20 países, y se encuentra en proceso de continuar avanzando en esta materia.⁶²

Ahora bien, tratándose de servicios en que la actividad pertinente no se desarrolle en Chile, los mismos no acceden al beneficio para la exportación de servicios en materia de IVA; sin embargo, para efectos del impuesto a la renta, cuando los servicios se prestan a países con los cuales Chile mantiene un convenio vigente para evitar la doble tributación, habrá que determinar si esa actividad en el otro Estado se desarrolla o no a través de un establecimiento permanente.

Para estos efectos, y de acuerdo con el modelo que siguen dichos convenios, se estipula normalmente que la expresión “establecimiento permanente” también incluye la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en ese país durante un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses.

De manera que si la empresa desarrolla parte de su actividad en el otro Estado, pero sin configurar un establecimiento permanente, los beneficios empresariales se gravarán exclusivamente en el país de residencia, en este caso Chile.

Ahora bien, en el caso en que la empresa configure un establecimiento permanente en el otro Estado, entonces, como se indicó, dicho Estado podrá someter a imposición los beneficios que obtenga, en la medida que sean atribuibles a dicho establecimiento permanente; vale decir, en tal caso, los beneficios empresariales tendrán una tributación compartida, sin limitación en el Estado de la fuente.

Como se hiciera presente, cuando de conformidad con el convenio la tributación es compartida, el Estado de residencia del contribuyente, en este caso Chile, se compromete a evitar la doble imposición a través de los mecanismos que contemple su legislación interna, que en nuestro país consagra el artículo 41 C de la LIR, que se remite a los artículos 41 A y 41 B del mismo texto legal.

De esta manera, cuando la empresa realiza su actividad a través de un establecimiento permanente en el otro Estado, el mecanismo es bastante similar al que se emplea

⁶² En la actualidad nuestro país mantiene vigente Convenio para evitar la Doble Tributación vigente con los siguientes países: Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Tailandia.

cuando no es aplicable un convenio para evitar la doble tributación, con los inconvenientes que ello conlleva.

Pero qué ocurre cuando las rentas clasifican como servicios personales independientes. En tal caso, y de acuerdo con el modelo que siguen la mayoría de los convenios que mantiene nuestro país, las rentas que una persona natural residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, las rentas en cuestión podrán ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

- Cuando esa persona tenga en el otro Estado una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo puede sujetarse a imposición en ese otro Estado, por la parte de las rentas que sean atribuibles a dicha base;
- Cuando la persona permanezca en el otro Estado Contratante por un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses; en cuyo caso sólo puede gravarse en este otro Estado la parte de las rentas obtenidas de las actividades desempeñadas en él.

En las situaciones antes indicadas, la renta respectiva quedará sujeta a tributación en ese otro Estado (el de la fuente) y no en el Estado de Residencia, por lo que no deberían, en principio, generarse problemas de doble imposición respecto de las mismas.

Por lo demás, se debe recordar que tratándose de la exportación de servicios en los términos concebidos para efectos de acceder a los beneficios en materia del IVA, la actividad respectiva debe desarrollarse en Chile, de manera que no deberían configurarse las hipótesis antes planteadas.

Es posible sostener entonces, que la exportación de servicios personales e independientes hacia países con los cuales Chile mantiene vigente un Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional, cuenta también con un mecanismo eficiente para resolver este problema.

4.- SITUACIÓN DEL IMPUESTO ADICIONAL

4.1.- Situación del Impuesto Adicional y su relación con el IVA

Como ya se explicó a propósito del IVA, los exportadores soportan dicho tributo en la adquisición de bienes o servicios que destinan a la producción de bienes o servicios de exportación.

En efecto, los exportadores soportan IVA en la adquisición de bienes situados en el territorio nacional. Asimismo, soportan IVA en la contratación de servicios que les son prestados en Chile, o bien, que utilizan en nuestro país para la producción de bienes o servicios de exportación.⁶³

En el caso de los exportadores de servicios, y de conformidad con el artículo 36 del D.L. N°825, de 1974, podrán recuperar el impuesto soportado en la medida que el servicio que prestan al extranjero haya sido calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas. Como se analizó en su oportunidad, es preciso además que el servicio que se presta al exterior configure el hecho gravado con IVA.

Sin embargo, la situación se ve alterada cuando los servicios utilizados para la producción de servicios de exportación en Chile, son prestados por una persona sin domicilio ni residencia en nuestro país.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el N°2, del artículo 59, de la LIR, las sumas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio o residencia en Chile por concepto de remuneraciones de servicios prestados en el extranjero, se afectan en nuestro país con el Impuesto Adicional.

Por su parte, según dispone el artículo 12, letra E, N°7, de la Ley de IVA, se encuentran exentos de dicho tributo las remuneraciones y servicios afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59, de la LIR.

De esta manera, cuando los servicios en cuestión son prestados por personas sin domicilio ni residencia en Chile, los mismos se encuentran exentos de IVA por lo

⁶³ Por mandato del artículo 4 del D.L. N°825, de 1974, estarán gravadas con IVA las ventas de bienes ubicados en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva. Por su parte, el artículo 5 del mismo texto legal establece que el IVA gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

tanto, el exportador no soporta dicho tributo, con la consecuencia lógica de que no procede su recuperación.

En cambio, los servicios quedan gravados con Impuesto Adicional. Cabe aclarar desde ya que este tributo no grava al exportador; el sujeto pasivo del mismo es el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile prestador del servicio afecto.

Sin embargo, no es posible desconocer la realidad económica que conlleva que, en definitiva, quien soporta económicamente el impuesto sea el exportador que contrata el servicio. En efecto, en los hechos el prestador extranjero normalmente exige y pacta una remuneración líquida o neta, vale decir, libre de impuesto y, por tanto, el contribuyente en Chile debe hacerse cargo económicamente del mismo.

Atendido que el Impuesto Adicional no se puede recuperar, como sí ocurre tratándose del IVA, pasa a incrementar el costo de los servicios de exportación.

Por lo tanto, en principio, cuando el exportador, para la producción de los servicios de exportación, utiliza servicios prestados desde el extranjero, se encuentra en desventaja pues ello encarece sus costos, y se vuelve menos competitivo en el mercado internacional.

No obstante, el exportador se ve forzado a utilizar servicios que son prestados desde el exterior por personas sin domicilio o residencia en Chile, sea porque los mismos no están disponibles en Chile, o bien, porque en el extranjero se cuenta con nuevas tecnologías que mejoran sustancialmente la calidad del servicio.

Ahora bien, para solucionar esta problemática, el legislador ha otorgado a los exportadores, incluyendo a los exportadores de servicios, dos beneficios:

- Recuperación del Impuesto Adicional pagado por dichos exportadores con motivo de asesorías técnicas;
- Exención de Impuesto Adicional respecto de ciertos servicios.

4.2.- Recuperación del Impuesto Adicional (Art. 13, Ley N°18.768)

El artículo 13, de la Ley N°18.768, de 1988, concede un beneficio especial a los exportadores de bienes y servicios de conformidad con el cual, el Impuesto Adicional establecido en los artículos 59 y 60 de la LIR, pagado por dichos exportadores con motivo de asesorías técnicas, tendrá el carácter de pago provisional mensual en la medida que dichas asesorías se integren al costo del bien o servicio que se exporta, y así lo verifique el Servicio de Impuestos Internos.

Como ya se indicó, las cantidades que se paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile, entre ellas, las que se paguen por concepto de asesorías técnicas, quedan afectas en nuestro país a Impuesto Adicional, el que por regla general debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el pagador de la renta.

Es preciso reiterar que si bien el impuesto antes indicado no grava al pagador de la renta, en los hechos, es soportado por aquél, atendido que como regla general los prestadores de servicios exigen una remuneración libre de impuesto. De esa manera, el impuesto en cuestión constituye una mayor remuneración desde el punto de vista del beneficiario del servicio y pasa a integrar el costo de los bienes o servicios que produce.⁶⁴

Por este motivo, tratándose de los exportadores, se les concede el beneficio de recuperar dicho impuesto por la vía de otorgarle el carácter de pago provisional mensual, lo que permite su imputación o devolución de conformidad con los artículos 93 y siguientes de la LIR.⁶⁵

De conformidad con las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos⁶⁶, el término “asesoría técnica” utilizado en la disposición legal que consagra el beneficio, se encuentra referido a aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano.

Por su parte, “costo”, desde el punto de vista económico, sería todo aquel desembolso o aplicación de recursos que un agente económico efectúa con el fin de producir un bien o servicio.

⁶⁴ Así lo reconoce el Servicio de Impuestos, por ejemplo, en su Oficio N°1160, de 2007, en el cual señala que *“el artículo 13 de la Ley N°18.768, lo que hace en la práctica es otorgar un beneficio al exportador chileno, que ve disminuido el costo de la asesoría recibida en una cantidad equivalente al impuesto que debe retener y enterar en arcas fiscales por disposición de la ley y que por la forma en que se contratan estos servicios normalmente son de cargo de él. En efecto, en la generalidad de los casos el prestador extranjero de servicios pacta o contrata una renta neta o líquida, libre de impuestos, lo que obliga al que encarga el servicio a sufrir el recargo económico del impuesto por cuanto no lo puede trasladar. Esa misma cantidad la puede recuperar posteriormente como pago provisional, en la medida que cumpla con todo los requisitos que exige el artículo 13° de la Ley N°18.768.”*

⁶⁵ Los pagos provisionales mensuales se imputan en primer lugar a los impuestos anuales a la renta que el contribuyente se encuentra obligado a pagar, y el remanente que pudiere quedar a favor del contribuyente le será devuelto por Tesorería de acuerdo con el artículo 97 de de la LIR.

⁶⁶ Circular N°7, de 1989 y Oficio N°222, de 1992.

Tratándose de una norma de excepción, agrega el Servicio de Impuestos Internos, es menester que la asesoría técnica no sólo sea necesaria, sino que indispensable para la producción y comercialización del bien o servicio respectivo, lo que constituye un elemento de la esencia del concepto de costo.

Ahora bien, al momento de hacer valer este beneficio, se presentan dificultades que primeramente, tienen que ver con que las normas del Impuesto Adicional que afectan la tributación de las asesorías técnicas, ya que las mismas han sido modificadas sin que la Ley N°18.768, haya sido actualizada a este respecto y concordada con la nueva normativa.

En efecto, de conformidad con las normas de la LIR vigentes a la época en que se dictó la Ley N°18.768, las asesorías técnicas contratadas con personas sin domicilio ni residencia en Chile, se afectaban de la siguiente manera:⁶⁷

- Asesorías técnicas prestadas en Chile por empresas sin domicilio ni residencia en el país se afectaban con Impuesto Adicional con tasa del 40% sobre el total de las sumas remesadas al exterior sin deducción alguna, de conformidad con lo previsto en el inciso 1° del artículo 59, de la LIR;
- Asesorías técnicas prestadas por personas sin domicilio ni residencia en el país en el exterior se afectaban con impuesto adicional con tasa del 20%, sobre el total de las rentas remesadas al exterior por dicho concepto sin deducción alguna, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 2° del N°2 del artículo 59, de la LIR;
- Asesorías técnicas prestadas por personas naturales sin domicilio ni residencia en el país, cuando dichas personas desarrollaban en Chile actividades técnicas, se gravaban con Impuesto Adicional con tasa del 20%, sobre el total de las cantidades pagadas sin deducción alguna, de conformidad con el inciso 2° del artículo 60, de la LIR.

Sin embargo, tal como se indicó, las normas de los artículos 59 y 60 de la LIR han sido objeto de diversas modificaciones, entre las más importantes aquellas introducidas por la Ley N°20.154, de 2007.

De acuerdo con esto, se eliminó la referencia a las remesas por concepto de asesorías técnicas del inciso 1° del artículo 59, de la LIR. Asimismo, se eliminó la referencia que efectuaba el inciso 2° del artículo 60, de la LIR a la tributación de las remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por las

⁶⁷ Circular N°7 del Servicio de Impuestos Internos, de 1989.

personas naturales extranjeras sin domicilio ni residencia en el país, cuando estas hubieran desarrollado en Chile actividades técnicas.

De esa manera, el tratamiento tributario por las sumas remesadas o pagadas a personas, naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile por concepto de asesorías técnicas, sean prestadas en Chile o en el exterior, se encuentra actualmente regulado en el inciso final, del N°2, del artículo 59, de la LIR⁶⁸, afectándose con Impuesto Adicional con tasa del 15%.⁶⁹

Pero adicionalmente, a través de la mencionada modificación legal, la tributación que antes se aplicaba sólo a las asesorías técnicas, quedó también establecida para las remuneraciones pagadas a personas naturales o jurídicas, por trabajos de ingeniería o técnicos y para aquellos servicios profesionales o técnicos que una persona o entidad concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano.

La Circular N°8, de 2007, del Servicio de Impuestos Internos, que impartió instrucciones sobre las modificaciones introducidas a los artículos 59 y 60 de la LIR por la Ley N°20.154 no efectúa precisiones en cuanto a qué debe entenderse por “trabajos de ingeniería o técnicos”.

De conformidad con el significado natural y obvio de la expresión “trabajo”, este sería más amplio y podría comprender actividades más allá de proporcionar sólo un consejo, informe o plano.⁷⁰

Tampoco existe un pronunciamiento expreso en cuanto al alcance de la modificación legal, y si ella constituye una extensión del concepto de asesoría técnica de manera que los exportadores de servicios podrían recuperar como pago provisional mensual, el Impuesto Adicional que hubiere gravado cualquiera de estas prestaciones; o bien, las modificaciones introducidas en dicha norma simplemente han ampliado la rebaja de la

⁶⁸ Circular N°8, de 2007.

⁶⁹ Sin embargo, la tasa será del 20% si los acreedores o beneficiarios de las remuneraciones se encuentran en cualquiera de las circunstancias indicadas en la parte final del inciso primero del artículo 59 de la LIR, esto es, cuando el acreedor o beneficiario se encuentre constituido, domiciliado o residente en alguno de los países que formen parte de la lista de países o territorios considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos, o bien, cuando posean o participen en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor, así como en el caso que se encuentren bajo un socio o accionista común que, directa o indirectamente, posea o participe en un 10% o más de capital o de las utilidades de uno u otro.

⁷⁰ De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, trabajo puede definirse como: “obra, resultado de la actividad humana.”

tasa del citado tributo, a las remuneraciones que indica, pero no altera el concepto de asesoría técnica para los efectos de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley N°18.768.

Según lo ha reiterado el Servicio de Impuestos Internos con posterioridad a la modificación legal comentada, para que las asesorías a que alude el artículo 13 de la Ley N° 18.768 se entiendan amparadas por lo dispuesto en dicho artículo, es menester que ellas se traduzcan en un consejo, informe o plano relativo a una materia técnica, y que resulten indispensables para el proceso de producción y comercialización del bien o servicio que se exporte.⁷¹

Por tanto, habría que concluir que las modificaciones introducidas por la Ley N°20.154 en esta materia, tienen un alcance restringido exclusivamente a la tasa del Impuesto Adicional, pero no afectarían el concepto de asesoría técnica para efectos de lo dispuesto en la Ley N°18.768.

Ahora bien, se debe recordar además que para la recuperación del Impuesto Adicional de acuerdo con lo previsto en el artículo 13, de la Ley N°18.768, es preciso que las asesorías técnicas en cuestión se integren al costo de un bien o servicio que se exporte y así lo verifique el Servicio de Impuestos Internos.⁷²

A través de la Resolución Exenta N°2055, de 26 de marzo de 1999, el Servicio de Impuestos Internos dictó las normas que deben cumplirse por parte de los exportadores a fin de verificar que las asesorías técnicas extranjeras se han integrado al costo de un bien o servicio exportado y, el monto del Impuesto Adicional pagado por éstas asesorías.

En esta materia, y para el caso particular de la exportación de servicios, resulta fundamental resolver si este beneficio es aplicable únicamente tratándose de servicios que hayan sido calificados como exportación por Aduanas o no necesariamente, pues no existe claridad sobre este respecto, y nada señala la citada Resolución sobre ese particular. La misma duda merece si debe tratarse o no de un hecho gravado con IVA.

No obstante la falta de pronunciamiento a este respecto, se estima que en este ámbito no es necesario que se trate de servicios calificados como exportación, pues tal

⁷¹ Oficio N°270, de 2009.

⁷² El texto original del artículo 13 de la Ley N°18.768 disponía que esta circunstancia debía ser certificada por el Servicio Nacional de Aduanas, sin embargo, en virtud de una modificación introducida por el artículo 5 de la Ley N°19.578, de 1998, se exigió para estos efectos la verificación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

exigencia se encuentra establecida exclusivamente para efectos del IVA y no es posible aplicarla para otros efectos diversos de aquellos dispuestos en la Ley.

Por la misma razón, tampoco cabría exigir que el servicio que se exporta configure el hecho gravado con el IVA. Por lo demás, este sería el criterio aplicado por el Servicio de Impuestos Internos en el caso de la exención contemplada en el inciso 2° del N°2, del artículo 59, de la LIR, según se verá a continuación.

Finalmente, cabe aclarar que la Ley N°18.768, al referirse expresamente a “asesorías técnicas” deja fuera la recuperación del Impuesto Adicional pagado por el uso de licencias, lo cual indudablemente hace menos competitiva a la exportación de servicios por parte de nuestro país, ya que el pago de licencias por uso de software es uno de los componentes importantes que se incorporan al costo de los servicios exportados y, al tener de esta norma, los exportadores se ven imposibilitados de recuperar el Impuesto Adicional que grava los pagos al exterior por el uso de licencias.

4.3.- Exención de Impuesto Adicional (Inciso 2°, N°2, del Art. 59, de la LIR)

Por disposición del inciso 2°, del N°2, del artículo 59, de la LIR, estarán exentas de Impuesto Adicional, en el caso de los bienes y servicios exportables, las sumas pagadas por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.

De conformidad con la misma norma legal, para que proceda esta exención, los servicios indicados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país y los pagos correspondientes considerarse razonables a juicio del Servicio de Impuestos Internos, debiendo para este efecto los contribuyentes comunicarlos, en la forma y plazo que fije el Director de dicho Servicio.⁷³

Sobre la materia, se ha dispuesto que los exportadores que deseen impetrar la exención deberán presentar la “Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional Art. 59 N°2”, que debe presentarse hasta el 30 de junio, respecto de las rentas pagadas,

⁷³ Originalmente, esta norma, incorporada en la LIR por la Ley N°19.270, de 1993, establecía que los pagos correspondientes debían efectuarse con cargo a las divisas de libre disponibilidad que el Banco Central de Chile autorice a los exportadores, liberados de la obligación de retorno de acuerdo a la normativa correspondiente, o bien con divisas adquiridas en el mercado cambiario formal cuyo acceso haya sido autorizado por dicho instituto emisor. Posteriormente, la Ley N°19.506, de 1997, introdujo modificaciones a esta disposición legal, dándole su redacción actual.

remesadas, contabilizadas como gasto, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado, durante el año comercial anterior.⁷⁴

Respecto de la razonabilidad del pago, circunstancia que le corresponde calificar al Servicio de Impuestos Internos, cabe indicar que según lo ha señalado dicha entidad, no es razonable un precio si no guarda relación con los precios similares de mercado, considerando el servicio prestado así como las circunstancias que pudieren influir en su monto. Asimismo, ha indicado que este requisito será especialmente considerado cuando entre la prestadora del servicio y el exportador exista una relación económica; en los demás casos, se considerará en principio que el precio de la operación es razonable, a menos que existan fundados antecedentes en sentido contrario.⁷⁵

De acuerdo con lo expuesto, cuando se trate de servicios exportables, estarán exentas de Impuesto Adicional las sumas pagadas por el exportador por los servicios que señala el inciso 2° del artículo 59, N°2, siempre que se cumplan los demás requisitos que establece la Ley.

Por tanto, se excepcionan de la aplicación de dicho impuesto las sumas que los exportadores de servicios paguen por los siguientes conceptos:

- Publicidad y promoción;
- Análisis de mercado;
- Investigación científica y tecnológica⁷⁶; y
- Asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.

Al igual que en el caso del artículo 13 de la Ley N°18.768, se trata de un beneficio para los exportadores, ya que si bien el Impuesto Adicional grava al prestador del servicio, atendida la forma en que se pactan estos contratos (al convenirse una remuneración neta o líquida), dicho tributo lo termina soportando económicamente el exportador.

⁷⁴ Resoluciones Exentas SII N°s 1 y 17, de 2003 y N°23, de 2006.

⁷⁵ Circular N°62, de 1997.

⁷⁶ A través de diversos pronunciamientos, por ejemplo Oficios N°679, de 2004, N°366, de 2006 y N°1658, de 2009; el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que por “investigación científica”, debe entenderse, a falta de definición legal, aquella que persigue la obtención de un conocimiento por sus principios y causas, vale decir, el descubrimiento de un conocimiento nuevo.

Ahora bien, surge también en este caso la interrogante si tratándose de servicios exportables, estos deben corresponder a servicios calificados como exportación y si debe configurarse el hecho gravado servicio de conformidad con el D.L. N°825, de 1974.

Al igual que para la recuperación del Impuesto Adicional como pago provisional de conformidad con el artículo 13 de la Ley N°18.768, se estima que no cabe exigir que el servicio se encuentre calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, ya que dicha exigencia se encuentra establecida exclusivamente para efectos del IVA.

Tampoco cabría exigir que se configure el hecho gravado servicio para este último tributo, según se desprende claramente de lo dictaminado por el Servicio de Impuestos Internos a través del Oficio N°721, de 2011.

En efecto, el citado oficio se pronuncia favorablemente sobre la aplicación de la exención respecto de los pagos que efectúa al exterior una persona jurídica sin fines de lucro por concepto de investigaciones científicas. Indica el dictamen que en el caso planteado el servicio exportado consiste en diversas publicaciones e informes que prepara la persona jurídica constituida en Chile, con motivo de las investigaciones que realiza, y que serían utilizados exclusivamente en el extranjero, ello independientemente de si por ellos percibe una contraprestación.

En otras palabras, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que la exención procede aun cuando por el servicio exportado no se perciba contraprestación alguna, caso éste último en que no se configura el hecho gravado servicio para efectos del IVA, pues de conformidad con el artículo 2, N°2, del D.L. N°825, de 1974, uno de los elementos del hecho gravado está dado precisamente por el hecho que el prestador reciba a cambio cualquier forma de remuneración.

4.4.- Resumen de la situación respecto del Impuesto Adicional

En resumen, podemos decir como regla general, que los exportadores de servicios pueden recuperar el IVA soportado en las adquisiciones destinadas a la producción de sus servicios de exportación.

No obstante, en el caso que estas adquisiciones correspondan a servicios prestados por personas sin domicilio ni residencia en Chile, ellas no se encuentran afectas a IVA. En cambio, el prestador del servicio queda afecto a Impuesto Adicional, tributo que en los hechos soporta el exportador y que como regla general es irrecuperable, aumentando el costo de los servicios que exporta.

Por excepción, el Impuesto Adicional es recuperable a través del mecanismo consagrado en el artículo 13, de la Ley N°18.768. Este beneficio sólo es aplicable tratándose del Impuesto Adicional que grava las asesorías técnicas.

Por otra parte, ciertos servicios se encuentran exentos de Impuesto Adicional. Este es el caso de los servicios de publicidad y promoción, de análisis de mercado, de investigación científica y tecnológica, y de asesorías y defensas legales antes autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales; siempre que se cumplan los requisitos que al efecto establece el inciso 2° del artículo 59, N°2, de la LIR.

Cuando opera el beneficio de la recuperación, el impuesto debe pagarse oportunamente, lo cual genera un costo financiero; sin embargo, ofrece la ventaja que no se altera la situación del contribuyente sin domicilio o residencia que presta el servicio, por tanto, deberá pagar en su país los impuestos que correspondan por la renta que obtenga y podrá impetrar como crédito el impuesto de retención que afectó los ingresos, en la medida que lo permita su legislación doméstica.

En cambio, cuando opera la exención, el exportador se libera del costo financiero; como contrapartida, el prestador extranjero no podrá impetrar crédito alguno contra el impuesto que le corresponda pagar en su país, ya que las sumas en cuestión no pagan impuesto en Chile, salvo que dicho Estado permita de todos modos la deducción de un impuesto teórico (tax sparing).

Ahora bien, cabe hacer presente que la exención que consagra el inciso 2° del artículo 59, de la LIR, razona sobre la base que el servicio contratado no podría sino ser contratado en el exterior.

En efecto, tratándose de servicios que se exportan, lo lógico es que la publicidad y promoción se lleve a cabo en el lugar de destino; igualmente el análisis de mercado será del mercado de destino. La propia norma al hablar de asesorías y defensas legales señala expresamente que deben llevarse a cabo ante autoridades del país respectivo. Alguna duda pudieren merecer las investigaciones científicas y tecnológicas ya que pudiesen llevarse a cabo por prestadores nacionales, pero lo más probable es que se trate de investigaciones que deben desarrollarse en el lugar de destino de las exportaciones.

Por ello, la existencia de este beneficio no genera mayores suspicacias. Sin embargo, en el caso del beneficio que permite la recuperación del Impuesto Adicional por la vía de los pagos provisionales mensuales, algunos argumentan que su aplicación genera discriminación en contra de la ingeniería nacional.

En principio, por la forma en que opera la recuperación, ésta no debería generar discriminación alguna, pues, tal como se indicó, en la situación a la cual se aplica, el impuesto es soportado económicamente por el exportador, y es por ello que la ley le franquea una vía para su recuperación, tal como sucede con el IVA.

Podría decirse que si el servicio fuese prestado por una persona con domicilio y residencia en Chile, y atendido que la utilización del mismo se efectúa en nuestro país, estaría gravado con IVA, tributo que el exportador también puede recuperar de conformidad con el artículo 36, de la Ley de IVA.

Sin embargo, en el caso de las asesorías técnicas, lo más probable es que el servicio en cuestión no configure el hecho gravado con IVA, pues según se dijo en su oportunidad, las consultorías y asesorías, en cuanto consistan en estudios que se traducen en informes escritos, sin que impliquen otro tipo de prestaciones, se clasifican en el N°5 del artículo 20 de la LIR.⁷⁷ De manera que las prestaciones que involucran únicamente una asesoría técnica, no se encuentran comprendidos en ninguna de las actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR y, consecuentemente, no se configura el hecho gravado servicio.

Por lo tanto, al no tratarse de servicios gravados con IVA, en su precio viene incorporado el impuesto soportado en su oportunidad por el prestador, pero no procede su recuperación, precisamente porque el servicio no se encuentra afecto a dicho tributo.

En este sentido sí podría estimarse que se genera una situación desigual. En efecto, cuando el servicio de asesoría técnica es prestado en el extranjero por una persona sin domicilio ni residencia en nuestro país, queda afecto a Impuesto Adicional independientemente si se configura o no el hecho gravado servicio para efectos del IVA; y dicho impuesto será recuperable por el exportador en la medida que de cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 13, de la Ley N°18.768.

Pero en realidad, ello dependerá de la legislación tributaria local del prestador del servicio, ya que no sabemos qué impuestos domésticos del prestador pudiesen estar incrementando el costo del mismo.

Lo cierto es que si alguna situación disímil se produce en este sentido, ello tiene que ver más bien con la forma en que encuentra estructurado el hecho gravado servicio en nuestro ordenamiento jurídico para los efectos del IVA, más que con el mecanismo de recuperación que consagra la Ley N°18.768.

⁷⁷ Oficio N°30, de 2011.

5.- CONCLUSIONES

Según se ha visto, las mayores dificultades en materia de exportación de servicios se producen en materia del IVA.

En efecto, para que la exportación de servicios acceda al beneficio de recuperación del IVA, deben haber sido calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, pero dicha calificación por sí sola no da lugar a este beneficio tributario, ya que en primer término, los servicios en cuestión deben configurar un hecho gravado con dicho tributo.

Se debe recordar que a partir de la incorporación de los servicios al sistema del IVA, con la sustitución del texto del DL N°825, de 1974 por el D.L. N°1606, de 1976, el hecho gravado servicio se definió como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4, del artículo 20, de la LIR.

Con ello se dejó fuera del citado impuesto cualquiera otra prestación que no provenga del ejercicio de las actividades antes indicadas; así, quedan fuera del tratamiento que en materia de IVA se otorga a las exportaciones de servicios, aquellas prestaciones que no tienen una naturaleza comercial o industrial, como son por regla general, los servicios profesionales y la prestación de asesorías y consultorías.

A lo anterior se suma además que no siempre es sencillo determinar si existe o no un hecho gravado con IVA, debiendo atenderse a las circunstancias de hecho que permiten definir la naturaleza de la actividad que se está desarrollando.

Las dificultades mencionadas obedecen a la forma en que se encuentra diseñado el IVA, y son una consecuencia lógica y coherente a la mecánica de dicho tributo.

Para resolver este tipo de dificultades en materia de exportación de servicios, la solución más congruente con la estructura del impuesto, y también la más radical, consistiría en modificar el hecho gravado del IVA en lo que respecta a los servicios, eliminando la referencia a las prestaciones provenientes de las actividades de los numerales 3 y 4, del artículo 20 de la LIR, de manera que alcance a cualesquiera otra prestación.

De esa forma, aquellas prestaciones provenientes del ejercicio de actividades de naturaleza técnica o profesional quedarían también sujetas a IVA, se beneficiarían con la exención de dicho impuesto consagrada en el artículo 12, Letra E, N°16, del D.L.

N°825, de 1974, y podrían acceder al mecanismo de recuperación del impuesto contemplado en el artículo 36, de dicho texto legal.

Se debe tener presente que nuestro ordenamiento jurídico estructura el IVA sobre la base de un sistema de impuesto contra impuesto, permitiendo a los vendedores y prestadores de servicios la deducción del tributo que han soportado para la producción del bien o servicio afecto a IVA, mediante la mecánica crédito fiscal versus débito fiscal.

Por ello, el impuesto soportado en las compras no constituye para los vendedores y prestadores de servicios un costo, en cuanto las cantidades pagadas por dicho concepto se deducen del impuesto recargado en las ventas que han llevado a cabo y que deben enterar en arcas fiscales.

En cambio, tratándose de adquisiciones o servicios que no otorgan derecho a crédito fiscal, el valor de los mismos pasa a integrar el costo del producto al cual se incorporan, como ocurre precisamente en nuestro país con todas aquellas prestaciones o servicios que no configuran hecho gravado con IVA, pues no otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones destinadas a hechos no gravados con el impuesto.

Por tanto, en estricto rigor, incorporar otros servicios, como los profesionales, al hecho gravado con IVA, no debería implicar un mayor costo de dichos servicios, según se explicó; desde un punto de vista económico, la remuneración de este tipo de servicios, al quedar gravados con IVA, debería simplemente reestructurarse y mantener su valor.

Esta solución sería entonces, la más “sana” desde el punto de vista del diseño y estructura del impuesto, pues por una parte, tendría, o debería tener, un efecto neutro desde el punto de vista de la prestación de este tipo de servicios en el ámbito interno, y por otra, solucionaría el problema que se ha venido analizando en relación con la exportación de estos servicios.

Sin embargo, no es posible desconocer que desde una perspectiva política, resultaría sumamente difícil presentar una reforma de esta naturaleza a la opinión pública, pues probablemente sería vista simplemente como un aumento de la carga tributaria. Por tanto, sería prácticamente imposible conseguir el consenso político, primero para sustentar la presentación ante el Congreso de un Proyecto de Ley en este sentido, y luego para obtener el apoyo parlamentario suficiente como para obtener su aprobación.

Resultaría sumamente complicado explicar a la opinión pública que la incorporación de estos servicios, como por ejemplo, los de un médico, al hecho gravado con el IVA; tendría como finalidad efectuar un ajuste para los efectos de evitar la exportación de

dicho tributo en la prestación de dichos servicios al exterior, pero que desde un punto de vista interno no implicaría necesariamente aumentar la carga tributaria.

Probablemente, lo que vería cualquier persona es que un servicio que antes no estaba afecto a IVA, pasaría a estar sujeto a dicho gravamen. Incluso, es posible que aprovechándose de esta argumentación muchos prestadores de estos servicios, que no deberían por ello aumentar los precios, lo hicieran igualmente en los hechos.

Por otro lado, también se debe tener en consideración que no sólo se generaría este problema que podemos denominar “político”, sino que también implicaría algunas dificultades de naturaleza práctica, atendida la cultura tributaria que impera en nuestro país.

En efecto, una reforma de este tipo conllevaría que profesionales independientes y personas que ejercen ocupaciones lucrativas, pasarían a ser contribuyentes del IVA con motivo de la prestación de sus servicios. En consecuencia, dichos contribuyentes, que por regla general no llevan contabilidad, o bien, mantienen únicamente un libro de entradas y gastos,⁷⁸ y que suelen efectuar su declaración anual de rentas sobre la base de la propuesta de declaración que construye el Servicio de Impuestos Internos, pasarían a asumir una carga administrativa importante, al tener que llevar los libros y registros que exige la Ley del IVA, y declarar mensualmente dicho tributo.

En otras palabras, una reforma de esta naturaleza implicaría una carga administrativa importante para contribuyentes que no están acostumbrados a asumir este tipo de obligaciones, lo que podría generar complicaciones indeseadas en segmentos que se han caracterizado por gozar de gran facilidad para el cumplimiento tributario.

Al mismo tiempo, habría que considerar también que desde el punto de vista de la Administración Tributaria, una reforma de estas características traería consigo la necesidad de ampliar los esfuerzos de fiscalización en materia del IVA, pues sin lugar a dudas aumentaría significativamente el universo de contribuyentes a fiscalizar.

⁷⁸ Como regla general, y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 68, de la LIR, los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas en la Segunda Categoría de conformidad con el N°2 del artículo 42, podrán llevar respecto de esas rentas un solo libro de entradas y gastos en el que se practicará un resumen anual de las entradas y gastos. Por otro lado, los contribuyentes que declaran en la forma dispuesta en el artículo 50, de la LIR, no estarán obligados a llevar contabilidad y ningún otro registro o libro de ingresos diarios. Es el caso de los contribuyentes del artículo 42, N°2, de la LIR que ejerzan su profesión u ocupación en forma individual, los que pueden declarar sus rentas sólo a base de los ingresos brutos, sin considerar los gastos efectivos, teniendo derecho a rebajar a título de gastos necesarios para producir la renta un 30% de los ingresos brutos anuales, con un tope de 15 UTA.

Lo anterior implicaría probablemente además la necesidad de destinar mayores recursos al Servicio de Impuestos Internos con el fin de incrementar el número de fiscalizadores, de horas destinadas a presencia fiscalizadora y acciones de apoyo a los contribuyentes para el cumplimiento tributario.

Por todas estas razones, parece que si bien la extensión del hecho gravado servicios, incorporando otras prestaciones al IVA, sería la solución más armónica desde un punto de vista doctrinario, en los hechos no aparece como una salida plausible.

Lo que sí se estima que podría más fácilmente atacarse, es la descoordinación que se produce entre la calificación de un servicio como exportación y su tratamiento en materia de IVA, atendida fundamentalmente la dificultad para determinar si una determinada prestación se encuentra o no gravada con IVA.

Como se explicó, no siempre es fácil distinguir en los hechos si una determinada prestación configura o no el hecho gravado con el impuesto; y al mismo tiempo, la calificación de los servicios como exportación se encuentra entregada al Servicio Nacional de Aduanas, que no es el organismo competente para interpretar las normas de tributación interna, la que se encuentra entregada al Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior permite que no obstante que determinados servicios sean calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, no necesariamente puedan acceder al tratamiento para la exportación de servicios en materia de IVA, ya que podría tratarse de servicios que no configuran el hecho gravado con dicho tributo.

Por ello, parece más adecuado entregar la facultad de calificar los servicios como exportación al Servicio de Impuestos Internos en lugar del Servicio Nacional de Aduanas, pues el primero de estos organismos es quien cuenta con las facultades interpretativas necesarias para dilucidar, al menos en sede administrativa⁷⁹, si determinadas prestaciones caen o no dentro del hecho gravado con IVA.

⁷⁹ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 7, letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, al Director de dicho Servicio le corresponde interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos. Cabe indicar que si bien, de acuerdo con el artículo 126, del Código Tributario, en ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre la aplicación o interpretación de las leyes tributarias; conforme al artículo 124, del citado cuerpo legal, sí es posible reclamar de la resolución que deniegue la petición de restitución de tributos que ordene leyes de fomento o que establezcan franquicias especiales. En consecuencia, si se deniega la

De esa manera podría limitarse el que se califiquen como exportación servicios que no se encuentran gravados con IVA y que, por tanto, no pueden acceder a tratamiento de las exportaciones de servicios, que es precisamente el sentido que se persigue con su calificación.

En efecto, el Servicio de Impuestos Internos cuenta con la capacidad para poder tomar en cuenta, a la hora de calificar un determinado servicio como exportación, la naturaleza de la prestación y si se configura el hecho gravado con IVA; de manera que la calificación de exportación del servicio implique un acceso al tratamiento tributario de las exportaciones, y no como ocurre hoy en día, en que el hecho de encontrarse una determinada prestación calificada como exportación, no significa necesariamente que pueda acceder a dicho tratamiento.

Se trata de una reforma pequeña y concreta, modificar el N°16, del artículo 12, letra E, del D.L. N°825, de 1974, sustituyendo la referencia a la calificación del Servicio Nacional de Aduanas, estableciendo en cambio, que la calificación del servicio como exportación corresponda al Servicio de Impuestos Internos.

No deberían existir problemas para sustentar una modificación de esta naturaleza y obtener el apoyo político al efecto; con lo cual se conseguiría una mejor administración del sistema, logrando una mayor transparencia del mismo y certeza jurídica para los exportadores, que podrían tener claridad en cuanto a las prestaciones que pueden acogerse a la normativa que regula, desde el punto de vista del IVA, la exportación de servicios.

Si bien no se soluciona el problema de fondo, el que como se indicó tiene que ver con la estructuración del hecho gravado del IVA en materia de servicios (que deja fuera del ámbito del impuesto una serie de prestaciones en las que por tanto se produce la exportación del tributo que no puede recuperarse), lo cierto es que despejar las dudas en cuanto al tratamiento tributario aplicable constituiría un gran avance.

En efecto, a la hora de emprender una actividad económica cualquiera, uno de los factores que resulta determinante para evaluar sus resultados, dice relación precisamente con el tratamiento tributario aplicable, por lo que aun cuando en definitiva no pueda accederse a la recuperación del IVA en la exportación de los servicios, la circunstancia de tener claridad al respecto de antemano resulta positiva.

solicitud de devolución del IVA exportador, basado en que no se configura el hecho gravado con IVA, la cuestión puede llegar por esa vía a ser conocida en sede jurisdiccional, determinando en definitiva si se configura o no el hecho gravado en el caso concreto.

En cuanto a las dificultades que pueden enfrentarse en el ámbito del impuesto a la renta; la situación difiere sustancialmente dependiendo si los servicios son exportados a países con los cuales se encuentra vigente convenio para evitar la doble tributación o a países con los cuales no se mantiene convenio.

En efecto, circunscribiendo la exportación de servicios al comercio transfronterizo, vale decir, a la prestación de servicios desde nuestro país al extranjero; cuando no existe convenio para evitar la doble tributación internacional, el mecanismo unilateral que contempla nuestra legislación para tales efectos, no resulta aplicable en cuanto no es posible acceder al crédito por impuestos pagados en el extranjero, ya que se trata de actividades desarrolladas en el país y, por tanto, de rentas de fuente chilena.

En cambio, la situación resulta bastante más favorable cuando se cuenta con un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional, por cuanto en tal caso las rentas obtenidas por la exportación de servicios se benefician del mismo, evitando su doble imposición.

En la actualidad nuestro país mantiene vigente más de 20 convenios para evitar la doble tributación internacional. Asimismo, existen algunos otros convenios ya suscritos, que deben continuar su tramitación interna en los respectivos países para entrar en vigencia; y se mantienen negociaciones con nuevos países las que se encuentran en diversas etapas.⁸⁰

A través de estos convenios se cuenta con una herramienta efectiva para evitar la doble tributación, y nuestro país se encuentra en la vía correcta, pues se mantiene en la línea de negociar este tipo de acuerdos.⁸¹

⁸⁰ Según da cuenta en su sitio web el Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm), nuestro país mantiene actualmente vigente convenio para evitar la doble tributación internacional con 24 países (Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Colombia, Corea, Croacia, Dinamarca, Ecuador, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Paraguay, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Tailandia). Además, ha suscrito este tipo de convenio con Rusia, Estados Unidos y Australia; y ya ha finalizado las negociaciones con Sudáfrica.

⁸¹ Por ejemplo, de acuerdo con lo que informa a través de su sitio web la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales (DIRECON), nuestro país se encuentra negociando un acuerdo de doble tributación con India, la que se encuentra en etapas iniciales de implementación (<http://rc.direcon.cl/noticia/3043>)

Por tanto, la propuesta en este sentido tiene que ver con continuar con la labor que se desempeña en este ámbito y seguir adelante con la negociación y suscripción de Convenios para Evitar la Doble Tributación.

Finalmente, en lo que se refiere a la situación del Impuesto Adicional, se estima que el punto de partida en esta materia debe estar dado por una modificación legal para ajustar el texto del artículo 13, de la Ley N°18.768, a la nueva estructura del Impuesto Adicional que afecta a las asesorías técnicas y otras prestaciones, y determinar el alcance del concepto de asesoría técnica para estos efectos.

Se debe tener presente que esta normativa legal pretende evitar que el Impuesto Adicional que grava los servicios de asesorías técnicas contratados al exterior aumenten el costo de los bienes o servicios exportados; por ello el artículo 13, de la Ley N°18.768 le da a este Impuesto el carácter de pago provisional mensual en cuanto dichas asesorías se integren al costo del bien o servicio que se exporta.

Ello es congruente si se tiene presente que como regla general, los exportadores pueden recuperar el IVA soportado para producir los bienes o servicios de exportación. Sin embargo, de conformidad con el N°7, del artículo 12, letra E, de la Ley de IVA, se encuentran exentos de dicho tributo los ingresos afectos al Impuesto Adicional establecido en el artículo 59, de la LIR.

Podría decirse que en cierta medida, el Impuesto Adicional en estos casos, viene a reemplazar el IVA que gravaría dichos servicios, pues dicho tributo pasa a integrar el costo del servicio respectivo.

Por este motivo, se estima conveniente sugerir la ampliación del beneficio del artículo 13 de la Ley N°18.768, con la finalidad de recuperar de la misma manera el Impuesto Adicional que grava cualquier otra prestación de acuerdo con el artículo 59 de la LIR.

De esa manera, en aquellos casos en que las prestaciones no se encuentren gravadas con IVA por aplicación de la norma del N°7, del artículo 12, letra E, de la Ley de IVA, los exportadores podrían recuperar el impuesto adicional que ha gravado tales prestaciones, y que de cierto modo reemplaza al IVA y pasaría a integrar el costo del bien o servicio a exportar.

Ello permitiría además la recuperación de ese tributo por prestaciones que se gravan con Impuesto Adicional en virtud del inciso 1° del artículo 59, de la LIR, como por ejemplo, por el uso, goce o explotación de programas computacionales (que de no estar afectas a Impuesto Adicional en virtud de esta norma se gravarían con IVA en

virtud del artículo 8, letra h), del D.L. N°825, de 1974, y que podría recuperarse por los exportadores de conformidad con las reglas generales).

Por lo demás, resulta más sano regular esta situación por la vía de la recuperación del Impuesto Adicional, antes que eximir prestaciones de dicho tributo, pues como se indicó en su oportunidad, el sujeto pasivo es el prestador sin domicilio ni residencia en el país; de manera que cuando se otorga una exención se afecta la situación tributaria de dicho contribuyente. En cambio, a través del mecanismo de la recuperación, el contribuyente extranjero no se ve afectado de ninguna manera, no resulta ni beneficiado, ni perjudicado. Por ello parece más sano eliminar las exenciones y ampliar el beneficio de recuperación según lo señalado.

En este sentido, la única situación que puede merecer duda es la de servicios que no configuran el hecho gravado con IVA, pero que se encuentran afectos a Impuesto Adicional en virtud del artículo 59, de la LIR, ya que se produciría (o mantendría para el caso de las asesorías técnicas) una inconsistencia que podría ser resentida por los prestadores locales de servicios.

En efecto, si se contrata en el país un servicio que no está afecto a IVA, éste integra en su costo el IVA soportado a lo largo de la cadena para su producción (porque el prestador no tiene crédito fiscal); sin embargo, si se contrata el mismo servicio en el exterior al quedar gravado con Impuesto Adicional en virtud del artículo 59, de la LIR, sería posible la recuperación de dicho impuesto que en definitiva lo que hace es reemplazar el IVA.

Esta incongruencia ya se produce con el texto actual del artículo 13, de la Ley N°18.768, puesto que dicha norma permite recuperar el Impuesto Adicional que grava las asesorías técnicas contratadas en el exterior, en circunstancias que de contratar tales servicios en el mercado nacional, no podría recuperarse el IVA implícito en ellos, porque como regla general, los servicios de asesoría técnica no configuran hecho gravado con este tributo.

En efecto, si un exportador contrata servicios de asesoría técnica en el país, el prestador de dicha asesoría no ha podido recuperar el IVA soportado en su cadena de producción y por tanto, dicho impuesto pasa a integrar el costo de la asesoría en cuestión, sin que el exportador tenga oportunidad de recuperarlo.

En cambio, si la asesoría se contrata al exterior, el servicio se encuentra gravado con impuesto adicional en virtud de lo dispuesto por el artículo 59, de la LIR, y dicho impuesto puede recuperarse como pago provisional mensual en virtud del artículo 13, de la Ley N°18.768.

Sin perjuicio que esta inconsistencia que se produce, nuevamente, por la estructura del hecho gravado servicio en la Ley de IVA, se estima razonable ampliar el beneficio del artículo 13, de la Ley N°18.768, a otras prestaciones afectas a Impuesto Adicional de conformidad con el artículo 59 de la LIR, porque en su mayoría se trata de prestaciones que de no quedar afectas a Impuesto Adicional, quedarían afectas a IVA; y que conllevan en definitiva a la exportación del impuesto que viene a reemplazar este último tributo.

6.- ASPECTOS CONTENIDOS EN EL PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA PRESENTADA POR EL GOBIERNO EL 30.04.2012

No obstante lo expresado en este trabajo, cabe tener presente las disposiciones contenidas en el proyecto de reforma tributaria, las que, de aprobarse, podrían variar en algún sentido lo antes planteado. Éstas son:

- a) Cambio de la Facultad Legal de Calificación de Servicios de Exportación desde Aduanas al Servicio de Impuestos Internos (Art. 12 letra E N° 16).
- b) No hay exención de IVA cuando el servicio se presta en Chile y la remuneración por ellos goza de alguna exención del Impuesto Adicional en virtud a una ley o a un Convenio para Evitar la Doble Tributación (Artículo 12 letra N° 7).

7.- BIBLIOGRAFÍA

Ara González, Carlos. “Guía Práctica sobre IVA”. Legal Publishing, 2010. Santiago, Chile. Segunda Edición.

Araya Schnabe, Gabriel. “Régimen aplicable a las exportaciones”. Legal Publishing. Santiago, Chile. 2007, Segunda Edición.

Cuevas Ozimica, Alberto. “Tendencias Internacionales en materia de Impuestos al Valor Agregado y otros Impuestos al Consumo. Una mirada desde el Sistema Chileno.” Revista Tributación en un Mundo Globalizado. Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Septiembre de 2008.

De la Peña Riquelme, Máximo. “Las Transferencias de Bienes y Derechos Afectos al IVA”, Editorial Jurídica de Chile, 1993.

Emilfork Soto, Elizabeth. “Impuesto al Valor Agregado. El crédito fiscal y otros estudios.” Santiago de Chile, Ediciones Jurídica Congreso. (1999).

Emilfork Soto, Elizabeth. “El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores”. Revista de Derecho de la Universidad de Concepción. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Año LVI N°183. Enero-Junio 1988 (Págs. 59-72).

Figueroa Velasco, Patricio. “*Manual de Derecho Tributario. El Impuesto a la Renta: parte general.*” Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile (1997).

García Prats, Francisco Alfredo. “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición.” Revista Crónica Tributaria N°133/2009 (Págs. 101-123) del Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

Gerlach Cavada, Víctor. “Manual Práctico de Impuesto a la Renta”. Santiago de Chile. Thomson Reutewrs PuntoLex (2010).

Massone Parodi, Pedro. “El Impuesto a la Renta”. Editorial Edeval. Valparaíso (1996).

Massone Parodi, Pedro. “La doble Tributación Internacional”. Santiago de Chile: Editorial ConoSur. (1998).

Maturana Rodríguez, Alberto. “Análisis Jurídico del Impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta.” Memoria de Prueba (Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales). Universidad de Chile, 1994.

OMC. “La Medición del Comercio de Servicios” Módulo de formación preparado por la OMC en colaboración con el Equipo de Tareas interinstitucional en estadísticas del comercio internacional de servicios. Diciembre 2008.

OMC. Estadísticas del Comercio Internacional. 2009. Publicaciones de la Organización Mundial del Comercio.

Pardo Sainz, Gonzalo. “Nueva Reglamentación de los servicios de exportación exentos de impuesto a las ventas y servicios.” Revista Gaceta Jurídica. Santiago, Chile. N°329 Noviembre 2007 (Págs. 30-38).

Piedrabuena, Enrique. “El Impuesto Adicional a la Renta.” Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile (1970).

Piña González, Joaquín. “Globalización y Servicios”. Legal Publishing. Santiago, Chile.

Rohatgi, Roy. “Principios Básicos de Tributación Internacional”. Legis Chile (2008).

Salort, Vicente. “Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado: Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Decreto Ley No. 825, de 1974.” Santiago, Chile. Edimatri. (2008)

Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS).

Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1 del DL N°824, de 1974.

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (DL N°825, de 1974).

Ley N°18.768, de 1988.

Resolución Exenta N°2511, de 2007 del Servicio Nacional de Aduanas.

Resolución Exenta N°3252, de 2007 del Servicio Nacional de Aduanas.

Circular N°5, de 2008, del Servicio de Impuestos Internos sobre procedimientos administrativos y de fiscalización referidos a solicitudes de devolución de IVA por servicios calificados como exportación.

Circular N°47, de 2008, del Servicio de Impuestos Internos sobre **exportaciones sin DUS. Devolución de IVA.**

OECD International VAT/GST Guidelines, Febrero de 2006.

OECD International Trade in Services and Intangibles. Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location. Febrero-Junio 2010.

OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital.

Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.