

ASPECTOS REGULATORIOS Y TRIBUTARIOS

# MANUAL PARA EL EXPORTADOR DE SERVICIOS

VERSIÓN ACTUALIZADA: AÑO 2017



## INDICE

PRÓLOGO	6
PRESENTACIÓN	7
I. EVOLUCIÓN DEL COMERCIO DE SERVICIOS: IMPORTANCIA PARA CHILE	8
II. FUNDAMENTOS DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS	10
A. Modos de suministro internacional de servicios	10
B. IVA en los servicios: Hechos gravados y no gravados	12
C. IVA en la exportación de servicios	12
D. Doble tributación en el comercio de servicios	15
E. Situación tributaria competitiva en la exportación de servicios	16
III. INCIDENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS	18
A. Antecedentes	18
B. Aplicación del IVA a las exportaciones de servicios en Chile	20
1. Consideraciones iniciales	20
2. Pasos previos a la exportación de servicios	22
3. Pasos a seguir si el servicio es calificado como exportación según la Resolución 2.511 del SNA	24
4. Pasos a seguir si el servicio no es calificado como exportación según la Resolución 2.511 del SNA	27
IV. DOBLE TRIBUTACIÓN EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS	29
1. Consideraciones iniciales	31
2. Pasos previos a la exportación de servicios	33
3. Pasos a seguir para enfrentar la doble tributación aplicando los Tratados de Doble Tributación	36
4. Pasos a seguir para enfrentar la doble tributación sin Tratado de Doble Tributación vigente	42

ANEXOS	49
Anexo 1. SERVICIOS CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN POR EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS (SNA). Resolución Exenta N° 2.511	49
Anexo 2. EXTRACTO LEY DE PRODUCTIVIDAD	52
Anexo 3. CAPÍTULOS DE SERVICIOS DE LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO (TLCS) Y ACUERDOS INTERNACIONALES DE SERVICIOS. Derechos que otorgan a nuestros exportadores	55
GLOSARIO DE TÉRMINOS	58





ASPECTOS REGULATORIOS Y TRIBUTARIOS

# MANUAL PARA EL EXPORTADOR DE SERVICIOS

---

VERSIÓN ACTUALIZADA: AÑO 2017

**Contenidos:**

Joaquín Piña. Secretario Ejecutivo Centro del Comercio Internacional de Servicios de la Cámara de Comercio de Santiago.

**Coordinador:**

George Lever. Gerente de Estudios de la Cámara de Comercio de Santiago.

**Diseño y diagramación:**

Claudio Pérez.

## PRÓLOGO

La presente administración ha determinado dar un decidido impulso a las exportaciones de mayor valor agregado mediante la implementación de una política de facilitación y fomento de la prestación de servicios al exterior. Lo anterior se fundamenta en el propósito de propiciar una economía más productiva, competitiva y diversificada, capaz de ofrecer empleos de calidad y mejores salarios a los trabajadores.

Esta nueva estrategia ha dado lugar a una mayor coordinación público privada, mediante la participación de los reguladores nacionales e instituciones competentes en materia de políticas públicas y los gremios sectoriales de servicios que enfrentan los requerimientos de los mercados globales. Lo anterior, se ha traducido en el diseño de medidas de alcance administrativo y también de orden legal.

En la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales del Ministerio de

Relaciones Exteriores (DIRECON) continuamos realizando esfuerzos muy importantes para que nuestros exportadores de servicios gocen de las condiciones más favorables fuera de nuestras fronteras. De esta forma, hemos sido parte activa de esta política nacional tendiente a impulsar las exportaciones de servicios. Ejemplo concreto de ello, fue la elaboración, durante el año 2015, del Manual para el Exportador de Servicios. Esta versión actualizada, desarrollada en conjunto con la Cámara de Comercio de Santiago, incorpora los cambios introducidos a la regulación por la Ley N° 20.956 que entró en vigor en octubre de 2016, también denominada “Ley de Impulso a la Productividad” que contiene una serie de medidas orientadas a favorecer las exportaciones de servicios.

Consideramos que esta herramienta pueda serles muy útil a todos aquellos proveedores de servicios que se desempeñan en un ambiente globalizado o que esperan hacerlo en un futuro.



Paulina Nazal

Directora General de DIRECON

## PRESENTACIÓN

La primera versión de este Manual se realizó el año 2015, el cual tuvo buena acogida y una positiva valoración por parte del empresariado del sector servicios. Fue el primer trabajo que vinculó los modos de suministro de servicios establecidos internacionalmente en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) con la regulación nacional sobre exportación de servicios y las normas relativas a la doble tributación internacional.

Con fecha 26 de octubre de 2016, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.956, conocida como Ley para Impulsar la Productividad, que incluyó varias medidas directas para favorecer a las exportaciones de servicios, las cuales emanaron del Comité Público Privado sobre Exportación de Servicios que coordina el Ministerio de Hacienda.

Por otra parte, el 1 de enero del presente año, entraron en vigor los aspectos centrales de la reforma tributaria que estableció la vigencia de dos sistemas tributarios: sistema de renta atribuida y sistema parcialmente integrado. Adicionalmente, se introdujeron una serie de modificaciones al artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el que contiene un régimen simplificado de tributación para las micro,

pequeñas y medianas empresas.

Estos cambios de fondo al sistema regulatorio y tributario tienen una alta incidencia sobre el régimen de calificación de servicios de exportación del Servicio Nacional de Aduanas y también sobre el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior vigente en Chile. Este sistema de créditos es aplicable, en caso de no existir convenio de doble tributación, cuando en el exterior se gravan rentas por retiros de utilidades y dividendos, rentas de establecimientos permanentes, rentas pasivas y por el uso de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación y también cuando existe un convenio de doble tributación vigente donde, por la aplicación de dicho acuerdo, Chile debe otorgar créditos por rentas que fueron gravadas en el exterior.

En vista de los antecedentes anteriores, la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales (DIRECON) y la Cámara de Comercio de Santiago (CCS) consideraron necesario llevar a cabo una actualización de dicho documento con el propósito de que los actores privados tengan información oportuna y al día, otorgándoles mayor certidumbre y predictibilidad cuando presten sus servicios al exterior.

## I. EVOLUCIÓN DEL COMERCIO DE SERVICIOS: IMPORTANCIA PARA CHILE

La economía internacional ha experimentado importantes transformaciones en las últimas décadas. La liberalización comercial y de los mercados financieros, la globalización económica y el destacado lugar que han adquirido los servicios y sus transacciones internacionales, son algunos de los elementos más distintivos del escenario económico mundial.

A medida que siguen cayendo las barreras en el sector servicios y continúa afianzándose la globalización económica con un mayor desarrollo de las tecnologías de la información, este sector ha dejado de tener la imagen tradicional de no ser transable entre países.

Las cifras hablan por sí solas, el comercio de servicios ha venido ganando espacio en el comercio exterior tradicional. Mediciones realizadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) muestran que las exportaciones mundiales de servicios pasaron desde los US\$1.500 miles de millones en 2000 a los US\$4.808 miles de millones en el año 2016. Esta cifra equivale a más del 25% de las exportaciones mundiales de mercancías, siendo un gran porcentaje, en torno al 53% del total, servicios comerciales distintos del transporte y el turismo.

La globalización de la industria de servicios se ha situado como una de las principales mega-tendencias del siglo XXI, traducándose en un crecimiento sin precedentes en términos de segmentos de negocios, tamaño de mercado,

posicionamiento de países y estrategias corporativas de empresas internacionales.

Chile no ha estado ajeno a estos fenómenos. En la actualidad el sector servicios explica alrededor del 70% del PIB chileno y genera más del 70% del empleo total en el país.

Las exportaciones de servicios, por su parte, están ganando una participación cada vez más relevante en la canasta exportadora de nuestro país. En efecto, el año 2016 los envíos de servicios al exterior bordearon los US\$9.500 millones<sup>1</sup>, alrededor del 40% del total exportado correspondió a la prestación de servicios no tradicionales distintos del transporte y el turismo. Cabe resaltar que las cifras oficiales no recogen una serie de transacciones al exterior, en particular, aquellos servicios desarrollados por personas naturales, o llevados a cabo mediante alguna presencia comercial en el exterior. Es decir, nos estamos refiriendo a un sector que se encuentra subvalorado respecto de su participación en el comercio y en la economía.

Las empresas chilenas han adquirido fortalezas en esta área debido a que han estado desempeñándose en un mercado interno altamente competitivo, al tiempo que se han generado capacidades en recursos humanos de estándares internacionales en algunos sectores como la ingeniería, arquitectura, TIC, servicios financieros, entre otros.

Será un desafío país desarrollar las estrategias para impulsar este sector y llevar a cabo

[1] Fuente: Banco Central de Chile.



adecuadas políticas públicas para una mayor inserción internacional de las empresas de servicios, considerando que este sector tiene en sí un alto valor agregado, incorpora a nuestra oferta exportable talento y conocimiento generado en el país y mano de obra calificada de profesionales, especialistas y creativos.

En tal sentido, cabe destacar el trabajo que ha venido desarrollando el Comité Técnico Público Privado sobre Exportación de Servicios<sup>2</sup> que coordina el Ministerio de Hacienda, el cual ha impulsado una serie de medidas administrativas y de alcance legal para favorecer las exportaciones nacionales de intangibles.

---

[2] Ministerio de Hacienda, Servicio de Impuestos Internos y Servicio Nacional de Aduanas, Ministerio de Relaciones Exteriores a través de DIRECON y ProChile, Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, CORFO e INVESTCHILE, Banco Central de Chile y la SOFOFA y la Cámara de Comercio de Santiago en representación del sector privado.

## II. FUNDAMENTOS DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

### A. Modos de suministro internacional de servicios

Debido a la ausencia de una definición universal sobre comercio de servicios, la OMC estableció, en el AGCS de 1995, “cuándo” se produce una transacción internacional de servicios (exportación, importación).

De esta forma los países de la OMC, convinieron en un concepto que, a partir de entonces, es aceptado internacionalmente y que posteriormente fueron la base de las negociaciones comerciales de servicios en el marco de los Tratados de Libre Comercio (TLC)<sup>3</sup> que han suscrito muchos países (incluyendo a Chile).

La OMC dejó establecido que el comercio exterior de servicios se materializa en forma radicalmente distinta al comercio de mercancías y que además, las restricciones y las barreras que lo afectan también son sustancialmente diferentes del comercio exterior de bienes físicos.

En tal sentido, la OMC dispuso que, a diferencia del comercio de bienes, el comercio de servicios conlleva mucho más que un simple cruce físico de las fronteras, al comprender más de una forma o modo a través del cual es posible proporcionar servicios en un entorno internacional.

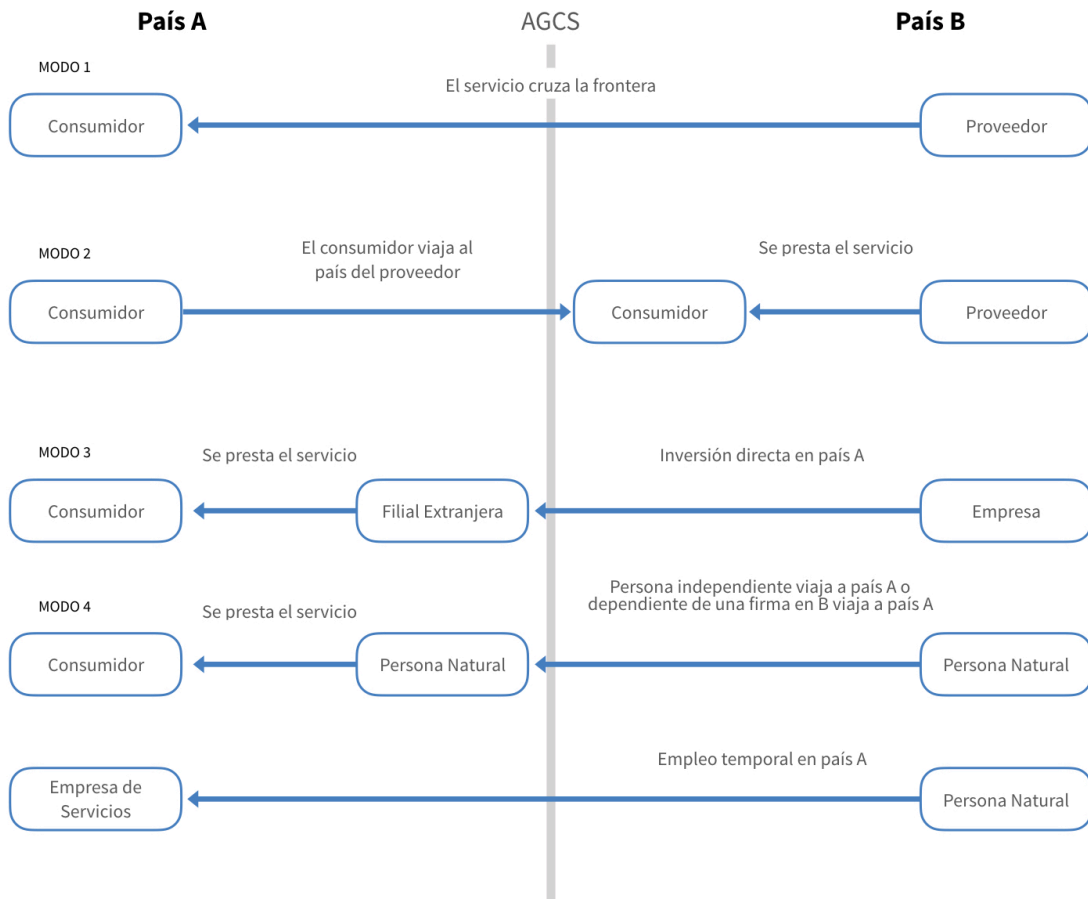
Dicho organismo internacional identificó 4

formas en que se puede prestar o comercializar internacionalmente un servicio, las cuales se denominaron “modos de suministro de servicios”. Estos son:

- 1. Comercio transfronterizo:** Es el servicio el que cruza la frontera, sin desplazamiento físico ni del proveedor ni del cliente (se envía el servicio a través de internet, por ejemplo)
- 2. Consumo en el extranjero:** El cliente se desplaza al país del prestador a consumir el servicio (ej.: el turismo)
- 3. Presencia comercial:** El prestador del servicio establece una presencia comercial en el país del cliente, por ejemplo mediante una agencia o filial. Esta agencia o filial presta el servicio al cliente en su país de residencia (ej.: Construcción).
- 4. Movimiento de personas físicas:** El proveedor de servicios se desplaza (viaja) físicamente al país del cliente, presta el servicio y regresa a su país. Esta persona natural puede ser independiente o dependiente de una persona jurídica (ej.: puesta en marcha de un proyecto o capacitación a empleados del cliente que administraran un sistema proporcionado por el proveedor).

[3] Los tratados de libre comercio (TLC) han incorporado capítulos de servicios para liberalizar el comercio de servicios entre los países signatarios.

## Los 4 modos de suministro de servicios



**CUADRO 1**

Por lo tanto, siempre será posible encasillar una prestación internacional de servicios en alguno de estos cuatro modos. Sin embargo, en la práctica, es habitual que las empresas utilicen en una misma prestación de servicios al exterior, una combinación de más de un modo de suministro.

Por ejemplo, una empresa de ingeniería nacional presta desde Chile la ingeniería básica y conceptual (modo 1) y en destino, mediante la instalación de una presencia comercial (modo 3) materializa o desarrolla el proyecto.

Otra posibilidad de combinación de modos, muy habitual en la práctica, se lleva a cabo, por ejemplo, con un desarrollo de un software que hace la empresa desde Chile (modo 1) y la implantación de él se realiza por técnicos de la empresa que se trasladan físicamente al país de destino (modo 4).

## B. IVA en los servicios: Hechos gravados y no gravados

Los servicios en Chile están afectos a IVA (actualmente con una tasa del 19%), en la medida que dichos servicios correspondan a actividades clasificadas en los N°3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta (LIR) correspondiente a servicios industriales, comerciales, servicios relacionados con la minería, actividades extractivas, entre otras.

Es decir, a grandes rasgos éstas corresponden a actividades comerciales que se oponen a los servicios profesionales y técnicos (N° 5 artículo 20 de la LIR), los que no están afectos a IVA. Así también, son gravados aquellos señalados expresamente en el artículo 8 de la Ley del IVA.

De lo anterior se desprende, que en el país coexisten servicios afectos y servicios no afectos a IVA. Además, es relevante señalar que, además, para que un servicio esté afecto a IVA debe prestarse y/o utilizarse en el país.

Por tanto, para que un servicio esté afecto a IVA debe cumplir con los siguientes requisitos copulativos:

- a. Ser un servicio de aquellos clasificados en el N° 3 o N° 4 del artículo 20 de la LIR o del artículo 8 de la Ley del IVA;
- b. Ser prestados y/o utilizados en Chile

Una excepción a lo anterior lo constituyen los servicios de exportación, toda vez que dichos servicios si bien se prestan en Chile, no se afectan con IVA de acuerdo a lo que explicaremos a continuación.

## C. IVA en la exportación de servicios

### 1. Exención de IVA en la exportación de servicios

El artículo 12 letra E, N° 16 del DL 825, de 1974 (en adelante “Ley del IVA”), establece la exención en comento, en los siguientes términos:

*“Estarán exentos del impuesto establecido en este título: ...*

*E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:...*

*16.- 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. La exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero<sup>4</sup>”*

Cabe notar respecto de esta exención, que la Ley N° 20.956 modificó esta disposición, en el sentido de eximir de IVA a los servicios prestados “total o parcialmente en Chile”. Con anterioridad a esta modificación, sólo cabía la exención respecto de servicios prestados íntegramente en el país.

Ahora bien, para que aplique la exención, el servicio debe ser previamente calificado como exportación por el SNA. Para estos efectos, existe actualmente un listado publicado por el SNA a través de Resolución N° 2.511 de 2007 (y sus posteriores modificaciones) donde se contienen una serie de servicios pre calificados como exportación. De no encontrarse un servicio específico en el listado, el exportador debe solicitar una nueva calificación.

Al respecto, el SNA emitió con fecha 24 de noviembre de 2016 la Resolución 7.192 que modificó en lo pertinente la Resolución N° 2.511 de 16/05/2007, que establece los requisitos, obligaciones y normas de control para que un servicio sea calificado como exportación (Ver Anexo 1).

### **Servicio Nacional de Aduanas: Calificación de Servicios de Exportación (Resolución**

### **2.511 modificada por Resolución 7.192)**

Principales requisitos:

El servicio debe ser:

- a.** Realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país.
- b.** Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se pres-ten a mercancías en tránsito por el país.
- c.** Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

Al respecto, cabe señalar que para poder recuperar el IVA exportador el servicio prestado deberá ser un hecho gravado con IVA.

Además, el servicio debe estar incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación.

Se excluyen de la posibilidad de la calificación a los arrendamientos de bienes de capital<sup>5</sup>.

Si el servicio no está incorporado en dicho Listado, el exportador podrá solicitar al SNA su calificación. Una vez aprobada la calificación del servicio, éste será incorporado al Listado. En la actualidad el Listado incluye más de 230 ítems, incluyendo hechos gravados y no gravados de IVA.

[4] Modificación realizada por ley 20.956/2016

[5] La Resolución 2.511 también excluía los servicios prestados por comisionistas. Sin embargo, la Resolución 990 del 10 de febrero de 2017 dejó sin efecto dicha disposición

Finalmente, es importante indicar que, para acceder a la calificación como exportación, el servicio debe cumplir copulativamente todos los requisitos de la Resolución 2.511.

Con la modificación a la Resolución 2.511 (por la entrada en vigor de la Resolución 7.192) se produce un importante acercamiento entre el concepto sobre exportación de servicios establecido en el AGCS y los requisitos dispuestos por el SNA en la Resolución 2.511. En efecto, con la incorporación de los servicios mixtos (modo 1 y modo 4) el SNA reconoce como exportación el primer modo de suministro definido por el AGCS, y también los suministrados en exterior (modo 4), cuando estos sean parte de una misma prestación.

## 2. Devolución de IVA exportador

**a.** Situación de los servicios de exportación total o parcialmente prestados en Chile.

Para recuperar el IVA exportador la legislación nacional prevé dos formas: 1) Mediante imputación del crédito fiscal y, 2) A través del procedimiento general de devoluciones (artículo 1 del Decreto Supremo N°348 de 1975).

Los requisitos para utilizar este beneficio es que el exportador sea contribuyente del IVA, es decir, debe prestar servicios afectos a dicho impuesto y además que el impuesto soportado o pagado en las operaciones tengan relación directa con el giro o actividad del contribuyente.

Si las exportaciones son circunstanciales o por montos bajos respecto de las ventas internas y, por lo tanto, no se generan remanentes de crédito fiscal, este impuesto se recuperará mediante el sistema general al imputarse contra el débito

fiscal (forma N° 1). Lo anterior se desprende del inciso tercero del artículo 36 de la Ley del IVA que señala: *“Los exportadores que realicen operaciones gravadas en este Título podrán deducir el impuesto a que se refiere el inciso primero de este artículo, en la forma y condiciones que el párrafo 6° señala para la imputación del crédito fiscal”*.

Por el contrario, si los ingresos provienen principalmente de las exportaciones y, por lo tanto, se generan remanentes de IVA crédito fiscal, convendría aplicar la forma N° 2 con lo cual se genera el proceso administrativo de solicitud de devolución de impuesto.

En efecto, el inciso tercero del artículo 36 de la Ley del IVA dispone que: *“...En caso que no hagan uso de este derecho, deberán obtener su reembolso en la forma y plazos que determine, por decreto supremo, el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá llevar la firma del Ministro de Hacienda, previo informe favorable del Instituto de Promoción de Exportaciones”*.

Es decir, consiste en obtener la devolución del IVA del Servicio de Tesorerías, por parte del prestador de servicios previa presentación de una declaración jurada y otros antecedentes ante el SII. La forma de cálculo de la devolución y el procedimiento administrativo para solicitar dicha devolución se encuentra en el artículo 1 y artículo 2 del Decreto Supremo N° 348 de 1975.

**b.** Situación de los servicios prestados y utilizados íntegramente en el exterior

La Ley N° 20.956 dispuso otro importante beneficio para los exportadores de servicios. En efecto, el N°3 del artículo 3 de dicha ley, intercaló en el inciso cuarto del artículo 36 de la Ley del IVA,

una disposición que permite acceder a los beneficios de dicho artículo a *“los prestadores de servicios siempre que éstos sean prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, y hubiesen estado afectos al Impuesto al Valor Agregado de haberse prestado o utilizado en Chile. Lo anterior, sólo en la medida que en el país en que se hayan prestado o utilizado los servicios se aplique un impuesto interno de idéntica o similar naturaleza al establecido en esta ley, circunstancia que se acreditará en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos”*.

Es decir, esta disposición permite recuperar el IVA por los insumos cuando la prestación del servicio se realiza íntegramente en el extranjero. Los requisitos para acceder a este beneficio son: el servicio prestado debe ser un hecho gravado de IVA en Chile y, en el país en que se prestan los servicios se aplique un impuesto interno similar al IVA.

Esta disposición es independiente del sistema de calificación de servicios de exportación dispuesta por el Servicio Nacional de Aduanas. Las formas para recuperar el IVA exportador son las mismas mencionadas en la letra a) anterior.

#### **D. Tratamiento tributario desde el punto de vista del Impuesto a la Renta**

##### **a. Doble tributación en el comercio de servicios**

Cuando las rentas percibidas o devengadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile se encuentren sometidas al pago de impuestos, tanto en Chile como en el extranjero, se genera la denominada “doble tributación internacional”.

Esta situación se produce porque Chile aplica un sistema de renta mundial de tributación. De

esta forma, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sean que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Estas reglas se repiten en otros países que también aplican el sistema de renta mundial.

Así entonces, las rentas provenientes del exterior generadas por residentes en Chile vienen ya gravadas (cuando el país importador considera estas rentas de fuente local o también por otros motivos como podría ser que el pagador de los servicios es un residente) y sobre las mismas se han de aplicar los impuestos chilenos.

Algunos países tienen un sistema de tributación territorial, y como lo indica su nombre, los contribuyentes solo tributan por rentas de fuente doméstica (producidas dentro del territorio del país)

La doble tributación internacional también se configura por las crecientes transacciones transfronterizas de servicios y las relacionadas al internet, que se ha traducido en la aplicación de políticas tributarias agresivas por parte de los países que son fuente de la renta (importador del servicio). En efecto, en muchos casos, la legislación de éstos países les otorga el derecho de aplicar impuestos a una transacción por el solo hecho que en su jurisdicción se encuentra la fuente pagadora del servicio, produciéndose de este modo la doble tributación internacional. Por lo general, los exportadores de servicios van

a estar expuestos a doble tributación internacional, en particular, cuando la transacción se realiza utilizando el Modo 1, Modo 3 o Modo 4 o una combinación de éstos y también en modo 2 cuando la prestación se hace a una empresa que tiene permanencia temporal en el país del proveedor y los pagos se realizan mediante transferencias internacionales. De esta manera, en la mayoría de los casos, los exportadores de servicios se verán afectados por impuestos de retención sobre los pagos que sus clientes les hagan desde el extranjero, y además de la carga tributaria aplicable en Chile a esos mismos ingresos.

Sin embargo, Chile tiene instrumentos vigentes para hacer frente a la doble tributación: Un mecanismo unilateral o sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero y los tratados bilaterales para evitar la doble tributación.

**b.** Otros beneficios de la calificación de servicios como exportación (incorporados por la Ley N° 20.956 de 2016)

**i)** La Ley N° 20.956 agregó como beneficiarios del artículo 41A de la Ley de la Renta que trata sobre el sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior, a los servicios calificados como exportación. Este sistema de créditos que se aplica cuando no hay tratado de doble tributación (TDT) con el país en el cual es residente el cliente, permite utilizar este beneficio a las rentas gravadas en el exterior provenientes de marcas, patentes, formulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación por el SNA.

Desde este punto de vista, en caso que la

renta obtenida por los servicios haya experimentado una retención de impuestos en el exterior basta que se emita un documento aduanero (Documento Único de Salida - DUS) para que el exportador pueda utilizar los beneficios de este sistema de créditos.

**ii)** Adicionalmente, los servicios calificados como exportación por el SNA se benefician de la exención del impuesto adicional por los pagos al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos.

Es decir, cuando se utilicen servicios de ingeniería o técnicos contratados desde el exterior para llevar a cabo una exportación de servicios calificada por el SNA, dichos servicios se liberan de pagar el impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la Ley de la Renta.

## **E. Situación tributaria competitiva en la exportación de servicios**

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, se puede concluir que, a diferencia de la exportación de bienes físicos, una exportación de servicios puede verse afectada por el Impuesto al Valor Agregado y por el Impuesto a la Renta cuando la transacción es objeto de doble tributación internacional y los mecanismos creados para eliminarla no son lo suficientemente eficaces.

De esta forma, se podría configurar una “situación competitiva” desde el punto de vista tributario que favorecería la competitividad del exportador de servicios:

**1.** La factura emitida al exterior por la exportación de servicios se encuentre



exenta de IVA y el IVA recargado en el proceso exportador pueda recuperarse. Así, el IVA interno será neutro y no afectará negativamente la competitividad del sector, y

**2.** Se elimine, efectivamente la doble tributación, es decir, por una misma operación sólo se paguen los impuestos a la renta en una jurisdicción, ya sea en el país exportador o en el importador, o los impuestos pagados en un país puedan descontarse (acreditarse)

totalmente en el otro país.

Cualquier exportador de servicios que se aparte de esta situación competitiva (es decir, no se cumpla alguno o ambos de los puntos 1 y 2 anteriores) podría ver afectada su competitividad internacional.

A continuación se indicarán los pasos a seguir en una exportación de servicios. Para una mayor comprensión del lector se tratará separadamente la incidencia del IVA y del impuesto a la renta.

### III. INCIDENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS.

#### A. Antecedentes

En primer lugar, cabe señalar que en la actualidad el comercio exterior de servicios es una actividad que no se encuentra estandarizada ni armonizada entre los países. Dicha situación se refleja en la aplicación del IVA, tanto en importaciones como en exportaciones de servicios.

En las importaciones, por ejemplo, nos encontraremos con países que aplican IVA a los pagos por servicios al exterior y otros que no gravan estas actividades con IVA, como es el caso de Chile, que no aplica IVA a la importación de servicios cuando la renta que se paga al prestador del servicio en el exterior esta afecta al Impuesto Adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta<sup>6</sup>.

Cuando el país de destino aplica IVA a la importación del servicio, el exportador nacional tendrá que considerar la tasa de este impuesto y si éste será un costo para él. Aunque, por lo general, el IVA en el país de destino lo asume el importador, quien podrá usarlo como crédito fiscal.

En las exportaciones ocurre algo similar respecto de la imposición del IVA del país en que se origina el servicio. Es común que en los países exis-

tan normas locales que exoneren del IVA a las exportaciones de servicios que cumplan ciertos requisitos, que a menudo corresponden a aquellos envíos de servicios que se asemejan a las exportaciones de mercancías. Sin embargo, otras exportaciones de servicios son gravadas con IVA local, incrementando artificialmente los precios.

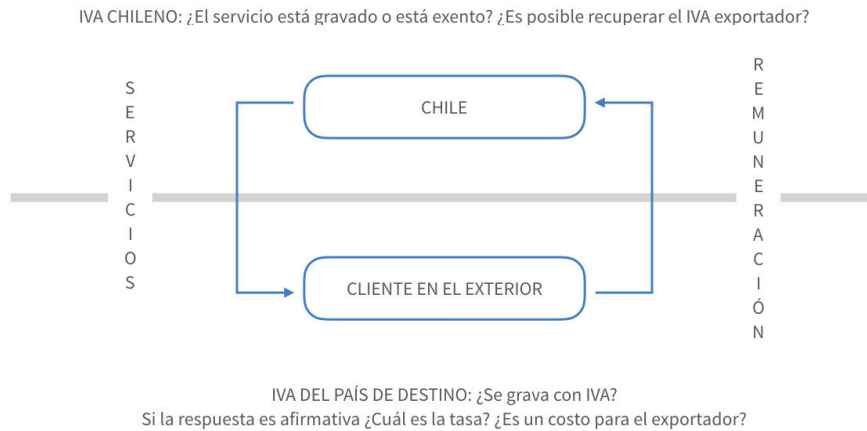
En Chile, están exonerados del IVA los servicios que son “calificados como exportación” por el Servicio Nacional de Aduanas y otros servicios “no calificados” serán gravados con IVA al enviarse al exterior (salvo los servicios que están tipificados como hechos no gravados). Asimismo, en el caso de una exportación de servicios es relevante la posibilidad de recuperar el IVA crédito por los insumos utilizados en el proceso, beneficio al que se puede acceder sólo en el caso que el servicio exportado sea un hecho gravado de IVA en Chile.

Entonces, respecto del IVA habrá una serie de interrogantes por responder al momento de realizar la exportación, tanto en la aplicación del IVA en el país de destino como el gravamen del IVA chileno.

[6] La legislación chilena grava con IVA a los servicios prestados en Chile y gozan de una exención al impuesto adicional

El siguiente esquema muestra dicha situación:

### Servicios Prestados al Exterior: IVA (modo 1, modo 4 o mixto)



**CUADRO 2**

Tal como se aprecia en el cuadro 2, la incidencia del IVA será relevante para los servicios exportados mediante modo 1 y/o modo 4. La prestación de servicios mediante modo 2 (servicios prestados en Chile a un cliente no residente) no difiere de un servicio prestado localmente en el país de origen. Situación similar ocurre en el caso del modo 3 (prestaciones mediante presencia comercial) en que la prestación se hace completamente en el país del cliente y, por ende, no hay diferencias respecto de una prestación doméstica en el país de destino.

## B. Aplicación de IVA a las exportaciones de servicios en Chile

El IVA nacional también afectará las exportaciones de servicios chilenas, por lo que las interrogantes que debiera responder el exportador son: ¿La exportación de servicios es un hecho gravado de IVA en Chile? ¿O son operaciones exentas? ¿Es posible recuperar el IVA recargado en el proceso exportador?

A continuación se dará respuesta a esas preguntas y cuáles debieran ser los pasos a seguir por el exportador de servicios:

### 1) Consideraciones iniciales

Como se mencionó anteriormente, desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado, por regla general, las ventas de servicios al exterior se encuentran gravadas de conformidad a las disposiciones del DL 825 (ley del IVA).

No obstante, es importante considerar lo expuesto anteriormente respecto a que una de las características principales de esta ley es el comportamiento dual de los servicios con relación al IVA, es decir, la coexistencia en Chile de servicios afectos y no afectos a este impuesto.

Cabe resaltar que en forma particular, la Ley del IVA dispone que *“estarán 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”*.

En rigor, y según lo anterior, la aplicación de la normativa vigente establece una especie de doble exención de este impuesto cuando son calificados también como exportación y, por lo tanto, quedar exentos servicios que por su naturaleza no están afectos al IVA.

Para determinar el efecto de este impuesto en las exportaciones de servicios, será fundamental determinar, en primer lugar, si el servicio es calificado o no como exportación. Cabe recordar que la Res. 2.511<sup>7</sup> del SNA establece que, para que el servicio sea calificado como exportación, el servicio debe prestarse a personas sin domicilio ni residencia en Chile y proveerse total o parcialmente desde Chile para su uso exclusivo en el extranjero. Además, dicha resolución excluye de la calificación los servicios de arrendamientos de bienes de capital.

---

[7] Modificada por la Resolución 7.192

Así, la Res. 2.511 también dispone que el servicio debe estar incorporado en el Listado de Servicios Calificados como Exportación, que incluye servicios gravados y no gravados de IVA. De no estar el servicio incluido en dicho listado, puede solicitarse al SNA su calificación e inclusión.

Se desprende entonces, que si el servicio no cumple con todos los requisitos de la Resolución 2.511, no podrá ser calificado como exportación por el SNA. Por lo tanto, según la normativa interna nacional, habrán dos tipos de prestaciones de servicios (exportaciones de servicios) al exterior: Aquellos calificados como exportación y servicios exportados “no calificados como exportación”.

En segundo lugar, será necesario determinar, si el servicio que se va a exportar se encuentra gravado o no con IVA de acuerdo a la normativa

interna nacional.

Entonces, puede concluirse que, desde el punto de vista de la calificación de exportación del SNA y la naturaleza del servicio respecto a si es gravado o no por IVA, se producen cuatro combinaciones posibles para una exportación de servicios:

- 1) Exportaciones de servicios afectos a IVA, calificados como exportación por el SNA, pasando a considerarse servicios exentos;
- 2) Exportaciones de servicios afectos a IVA, no calificados como exportación por el SNA, quedando en consecuencia gravados con IVA;
- 3) Exportaciones de servicios no afectos a IVA calificados por el SNA (es una situación extraña ya que la calificación exonera un hecho que la propia ley no grava de IVA);
- 4) Exportaciones de servicios no afectos a IVA y no calificados como exportación por el SNA.

### Servicio Gravado de IVA

		SI	NO
Calificados como exportación	SI	<p><b>1</b></p> <p>a) Factura de exportación (exenta)</p> <p>b) Recupera IVA del proceso</p>	<p><b>3</b></p> <p>a) Factura de exportación (exenta)</p> <p>b) No recupera IVA crédito del proceso</p>
	NO	<p><b>2</b></p> <p>a) Factura gravada con IVA</p> <p>b) Débitos menos créditos</p>	<p><b>4</b></p> <p>a) Factura exenta</p> <p>b) No recupera IVA crédito del proceso</p>

Fuente: Elaboración propia

**CUADRO 3**

Por lo tanto, las respuestas a las preguntas planteadas inicialmente (¿La exportación de servicios está gravada de IVA en Chile? ¿O son operaciones exentas? ¿Es posible recuperar el IVA recargado en el proceso exportador?) dependerán de si el servicio es calificado o no como exportación y si el servicio se encuentra afecto o no a IVA.

Desde este punto de vista, veamos cuáles deberían ser los pasos a seguir por un exportador de servicios respecto del IVA aplicado en Chile.

## 2. Pasos previos a la exportación de servicios

**Paso 1.** Identificar claramente los tipos de servicios que se van a exportar y cómo se van a exportar.

Inicialmente será necesario determinar los diferentes tipos de servicios que pueden estar incorporados en una misma prestación (factura) y cómo se van a exportar cada uno de ellos. La importancia de este análisis radica en que es posible que distintos servicios insertos en una misma factura tengan un tratamiento regulatorio e impositivo diferente.

**Paso 2.** Para cada uno de los servicios (distintos) exportados, establecer si son can-

didatos a ser calificados como exportación por el SNA. Para ser calificado como exportación, el servicio debe cumplir los requisitos establecidos en la Resolución 2.511 del SNA (ver anexo 1).

En primer lugar, verificar si el servicio está incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación, en adelante Listado, en el siguiente link: [http://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20150903/asocfile/20150903092036/tratamiento\\_tributario\\_servicios\\_calificados\\_como\\_exportaci\\_n.pdf](http://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20150903/asocfile/20150903092036/tratamiento_tributario_servicios_calificados_como_exportaci_n.pdf). Como se mencionó anteriormente, comprende servicios afectos y no afectos a IVA (en la columna H.G se identifica si el servicio es un hecho gravado o no de IVA). En caso de no estar en el Listado puede solicitarse al SNA la calificación del servicio. Dicho procedimiento se encuentra en el siguiente link: <http://www.aduana.cl/instrucciones-de-llenado-y-descarga-solicitud/aduana/2007-10-01/151756.html>.

De no estar en el Listado y el SNA rechace la calificación del servicio, éste no podrá exportarse de acuerdo al procedimiento oficial establecido por la Resolución 2.511 del SNA.

## Exportación de Servicios desde el punto de vista del IVA y la Calificación de Servicios de Exportación por parte del SNA



**CUADRO 4**

**Paso 3.** Una vez que se compruebe que el servicio está incorporado en el Listado, el exportador deberá asegurarse que cumple con todos los requerimientos de la Resolución 2.511.

Partiendo de la base que el servicio se va a utilizar en el extranjero (requisito básico establecido en la Res. 2.511), el exportador deberá identificar claramente si, el servicio se va a prestar total o parcialmente desde Chile.

Si el servicio no se presta total o parcialmente desde Chile, no podrá calificarse como exportación de acuerdo a la Resolución 2.511 del SNA. De la misma forma, el servicio no será calificado como exportación si corresponde a un arrendamiento de bienes de capital, ya que la mencionada Res. 2.511 deja expresamente fuera de la calificación a esta forma de exportación de servicios.

Si el servicio se presta en el extranjero (modo 4) no será calificado como exportación. Cabe destacar que la Ley 20.956 de 26 de septiembre de 2016 (denominada Ley de Productividad) incluyó en el artículo 36 de la Ley del IVA al modo 4. Con ello, estas prestaciones de servicios podrán recuperar el IVA del proceso<sup>8</sup>. Es decir, esta disposición permite recuperar el IVA crédito por los insumos cuando la prestación del servicio se realiza íntegramente en el extranjero. Los requisitos para acceder a este beneficio son: el servicio prestado debe ser un hecho gravado de IVA en Chile y, en el país en que se prestan los servicios se aplique un impuesto interno similar al IVA.

En resumen, si el servicio se va a prestar total o parcialmente desde Chile y no corresponde a un servicio de arrendamiento de bienes de capital, éste sería calificado como exportación por el SNA.

### 3. Pasos a seguir si el servicio es calificado como exportación según la Resolución 2.511 del SNA

Cuando un servicio es calificado como exportación, el exportador deberá utilizar un agente de aduanas para elaborar un Documento Único de Salida, el cual tendrá que ser legalizado por el Servicio Nacional de Aduanas<sup>9</sup>.

De la misma forma, el procedimiento para la recuperación del IVA exportador por parte de los exportadores de servicios (cuando éstos son calificados como exportación y siempre que el servicio en Chile sea un hecho gravado de IVA y el prestador sea un contribuyente del IVA) es similar al conducto establecido por el SII para cualquier exportador<sup>10</sup>.

Como se ha mencionado, los servicios calificados como exportación que no son hechos gravados en Chile, no podrán recuperar el IVA exportador. Este impuesto soportado en el proceso pasa a ser un costo para la empresa.

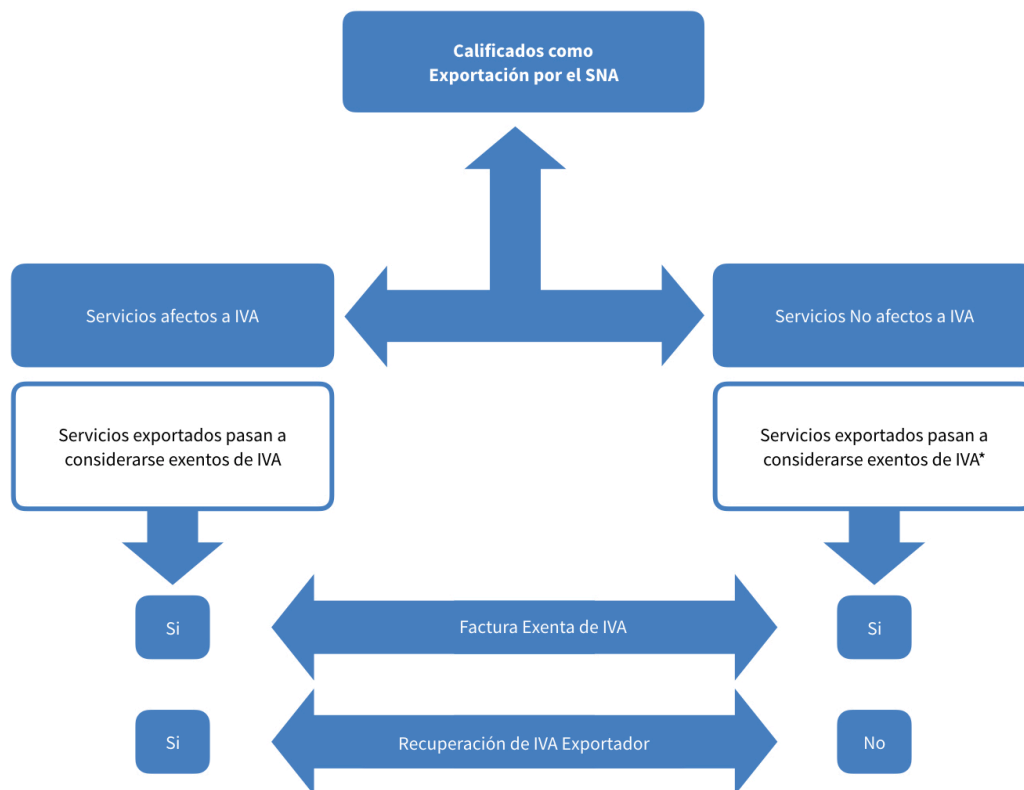
---

[8] Para acceder a este beneficio no se requiere que el servicio sea calificado como exportación

[9] Para exportaciones que no superan los US\$ 2.000 debe elaborarse un Documento Único de Salida Simplificado (DUSSI) que sustituye al DUS y no requiere la intervención de agente de aduana.

[10] La solicitud de recuperación de IVA exportador se produce cuando las exportaciones generan remanente crédito fiscal. Por el contrario, si no producen remanentes debido a que las exportaciones son circunstanciales o por montos bajos este impuesto se recupera mediante el sistema clásico débitos menos créditos.





\*La "calificación" exonera innecesariamente de IVA a servicios que por Ley no son gravados

CUADRO 5

**Paso 1.** Determinar si el servicio está afecto o no a IVA.

Cabe recordar que el Listado de Servicios Calificados como Exportación incluye servicios afectados y no afectados a IVA. Será relevante determinar si el servicio que se exportará se encuentra gravado o no con IVA según la normativa interna para establecer si el exportador podrá beneficiarse o no de la recuperación del IVA exportador.

La Resolución 2.511 del SNA establece una dicotomía respecto de la naturaleza del servicio exportado, ya que solo un servicio afecto a IVA puede ser beneficiado con la devolución del IVA exportador. En caso contrario, si el servicio

prestado al extranjero es un hecho no gravado de IVA, la empresa no podrá recuperar el IVA que fue recargado durante el proceso exportador y el impuesto soportado pasa a ser un costo para el exportador.

**Paso 1.1.** Si el servicio se encuentra afecto a IVA

La factura de exportación estará exenta de IVA y la exportación de servicios va a ser beneficiada de la recuperación del IVA que se usó en el proceso exportador.

Será requisito básico que el exportador tenga registrada su actividad ante el SII y será

conveniente que amplíe su giro comercial incorporando la actividad de exportación.

El exportador deberá hacer una factura de exportación. Asimismo, en la descripción de los servicios de la factura debiera indicar que se trata de una exportación, especificando el país de destino y utilizando el RUT genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente situado en el extranjero.

Paralelamente, se emitirá un Documento Único de Salida (DUS) con los datos de la factura de exportación el que deberá ser realizado por un agente de aduanas. Evidentemente, el monto estipulado en la factura deberá corresponder al monto consignado en el DUS. <http://www.aduana.cl/declaracion-unica-de-salida-ivv/aduana/2007-02-27/170133.html>

El exportador podrá recuperar el IVA exportador cuya tramitación será posible realizarla por internet. El procedimiento a seguir por los contribuyentes para solicitarlo se encuentra en el siguiente link. [http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/iva/001\\_030\\_6002.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/iva/001_030_6002.htm)

**Paso 1.2.** Si el servicio no está afecto a IVA.

En estos casos, la factura estará exenta de IVA y la exportación de servicios no va a ser beneficiada de la recuperación del IVA que se usó en el proceso exportador.

Al igual que en el caso anterior, será requisito básico que el exportador tenga registrada su actividad ante el SII y será conveniente que amplíe su giro comercial incorporando la actividad de exportación.

El exportador deberá hacer una factura de exportación. Asimismo, en la descripción de los servicios de la factura debiera indicar que se trata de una exportación, especificando el país de destino y utilizando el RUT genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente situado en el extranjero.

Paralelamente, se emitirá un Documento Único de Salida (DUS) con los datos de la factura de exportación el que deberá ser realizado por un agente de aduanas. El monto estipulado en la factura deberá corresponder al monto consignado en el DUS. Un DUS ampara todas las facturas de exportación emitidas en un mes que tenga un mismo país de destino. <http://www.aduana.cl/declaracion-unica-de-salida-ivv/aduana/2007-02-27/170133.html>

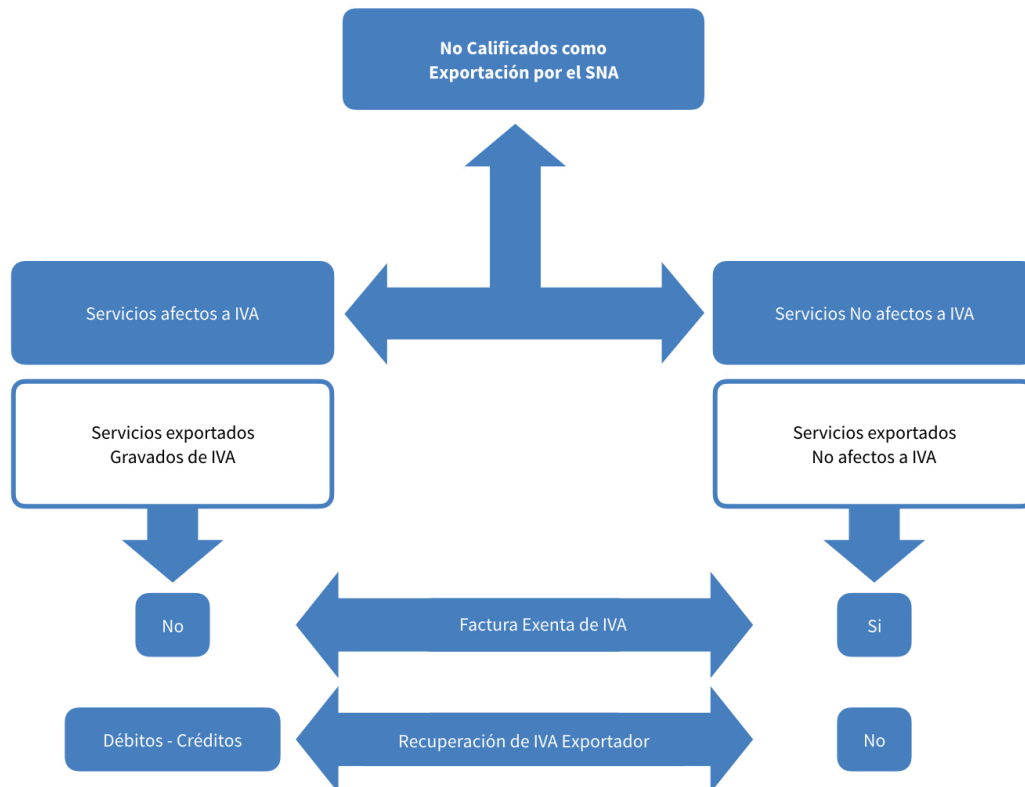
Adicionalmente, en lo relativo a materias aduaneras los servicios calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, de acuerdo a la Ley 18.708 de 1988, tienen derecho a solicitar reintegro de los derechos aduaneros pagados en la importación de insumos utilizados en la prestación de servicios. <http://www.aduana.cl/sistema-de-reintegro-de-derechos/aduana/2007-02-28/161616.html>

#### 4. Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 del SNA

##### 4.1 Servicios prestados total o parcialmente en Chile

Para que el servicio no sea calificado como exportación basta que no esté incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación (y al solicitar su calificación el SNA rechace la solicitud), o no cumpla con alguno de los requisitos establecidos en la Resolución 2.511.

Es importante indicar que esta situación, en que la exportación del servicio no es calificada como tal por el SNA, no corresponde a una operación ilegal o informal, sino que solo implica que la exportación no será beneficiada con el mecanismo de fomento a las exportaciones, en particular la exención del IVA y la posibilidad de recuperar el IVA exportador.



CUADRO 6

**Paso 1.** Determinar si el servicio esta afecto o no a IVA.

Este punto será importante para determinar principalmente si la factura hacia el exterior estará o no gravada de IVA.

**Paso 1.1.** Si el servicio se encuentra afecto a IVA

Sin duda que este es el caso más desfavorable y que afecta fuertemente la competitividad del exportador nacional.

En efecto, cuando el servicio no es calificado como exportación por el SNA, la factura al exterior es recargada con el IVA (actualmente un 19%) y el IVA crédito puede recuperarse mediante la diferencia débitos menos créditos.

El exportador deberá hacer una factura normal afecta a IVA. En la descripción de los servicios tendrá que indicar que se trata de servicios prestados a un cliente en el exterior residente en un determinado país, para lo cual utilizará el RUT genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente en el extranjero.

**Paso 1.2.** Si el servicio no está afecto a IVA

En este caso la factura al exterior será una factura exenta de IVA (porque el servicio no está afecto de IVA) y no será posible

recuperar el IVA crédito cargado en el proceso exportador.

El exportador deberá hacer una factura exenta o no gravada. En la descripción de los servicios debiera indicar que se trata de servicios prestados a un cliente en el exterior residente en un determinado país y debiera utilizar el RUT genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente en el extranjero.

#### 4.2 Servicios prestados en el extranjero (modo 4)

**Paso 1.1.** Si el servicio se encuentra afecto a IVA (de haberse prestado en Chile) y se provee en el extranjero (modo 4)

En este caso, se emitirá una factura exenta a un no residente, ya que el servicio se provee fuera de Chile. Debiese utilizarse el RUT genérico 55.555.555-5.

Si el servicio es un hecho gravado de IVA en Chile y este servicio se encuentra afecto a un impuesto similar en el país donde éste se provee podrá recuperar el IVA crédito utilizado para realizar la prestación.

Los requisitos para utilizar este beneficio se encuentran en la Circular N°50 del SII. El procedimiento de devolución del IVA exportador se encuentra explicado en el capítulo II. C. N° 2.

## IV. DOBLE TRIBUTACIÓN EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS

La doble tributación, por lo general, afectará las exportaciones de servicios prestadas mediante modo 1, modo 3 y modo 4, o una combinación de éstas.

En modo 2 no se produce doble tributación porque la actividad se desarrolla totalmente en el país del exportador. Una excepción que produce doble tributación en este modo es cuando el consumidor como persona jurídica se desplaza temporalmente al país del proveedor y los pagos se realizan del extranjero mediante transferencias internacionales.

Para identificar el efecto de este impuesto en las exportaciones de servicios será preciso distinguir si los servicios son: a) prestados desde Chile al exterior (que además puede incluir movimiento de personas, modo 4) o b) si éstos serán provistos mediante una presencia comercial de la empresa en el país de destino.

La doble tributación incide sobre las exportaciones de servicios llevadas a cabo mediante 3 modos de suministro, estos son: el modo 1 (transfronterizo), modo 3 (presencia comercial) y modo 4 (movimiento de personas físicas). El modo 2 (consumo en el extranjero) no se ve afectado por la doble tributación debido a que la transacción se hace completamente en la jurisdicción del país del proveedor.

**a)** Los servicios son prestados desde Chile al exterior (modo 1) que puede incluir movimiento de personas (modo 4).

Como muestra el cuadro 7, desde el punto de vista del impuesto a la renta, los exportadores de servicios se verán afectados por la legislación tributaria del país de destino y por la normativa impositiva nacional.

Entonces, las preguntas claves que deberán responder los exportadores son: ¿Existe una retención de impuestos en el país de destino? ¿Cuál es la tasa? ¿Quién se hace cargo de dicho gravamen? ¿Hay tratado bilateral de doble tributación?

En Chile, por su parte, los exportadores deberán encontrar respuestas a ¿Cómo influyen los impuestos pagados en el extranjero sobre el sistema tributario interno? ¿Existe algún mecanismo interno que alivie la carga tributaria aplicada en el país de destino? ¿Cuáles son los beneficios si hay tratado de doble tributación?

## Servicios Prestados al Exterior: Impuesto a la Renta (modo 1, mixto con modo 4)

RENTA EN CHILE: ¿Sistema tributario interno aplicable? ¿Mecanismo que alivie carga tributaria? ¿Incidencia de TDT?



RENTA EN DESTINO: ¿Hay retención? ¿Cuál es la tasa local? ¿Quién se hace cargo? ¿Incidencia de TDT?

### CUADRO 7

**b)** Los servicios son prestados por medio de una filial o agencia.

Como se observa en el cuadro 8, el servicio también puede prestarse mediante el establecimiento de una filial o agencia en el país del cliente, lo que se conoce también, como modo 3 o presencia comercial.

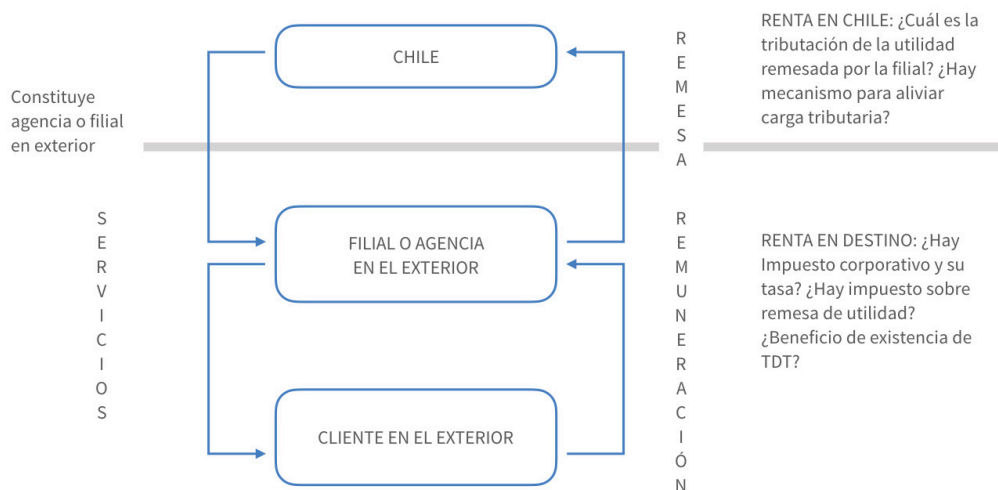
En este caso, los exportadores de servicios se verán afectados por la legislación tributaria del país de destino y también por la normativa nacional cuando se remesen las utilidades<sup>11</sup>. Entonces las

preguntas claves que deberán responder los exportadores son: ¿Hay impuesto corporativo en el país del cliente y cuál es la tasa? ¿Existe impuesto sobre la remesa de utilidad?

Y desde el punto de vista de Chile ¿Cuál es la tributación aplicada a la utilidad remesada por la filial o agencia? ¿Se reconocerá algún crédito por el impuesto aplicado en destino? ¿Pueden deducirse los gastos realizados en el país de destino? ¿Cuál es el beneficio de la existencia de un tratado de doble tributación?

[11] Una importante excepción a la regla se produce cuando residentes en Chile controlen entidades en el exterior que obtengan rentas pasivas de acuerdo al artículo 41G de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR). Cuando dichas rentas se consideren pasivas éstas tributarán en Chile sobre base devengada, es decir, cuando se tenga un título o derecho sobre ella.

## Prestación de Servicios por medio de una Filial o Agencia en el Exterior (modo 3)



CUADRO 8

Las interrogantes planteadas en los puntos a) y b) precedentes se responderán en el punto 3 siguiente. Además, se mostraran los pasos a seguir por los prestadores de servicios respecto del impuesto a la renta, cuando la exportación se realiza desde Chile (transfronterizo, modo 1) o con movimiento de personas al país del cliente (modo 4), así como también cuando la provisión del servicio se realiza mediante la creación de una filial o agencia (presencia comercial, modo 3) en el país de destino.

### 1. Consideraciones iniciales

Desde el punto de vista del impuesto a la renta, los exportadores de servicios se ven afectados al régimen general de tributación a la renta, es

decir, dichos ingresos tributan con impuesto de primera categoría y con el impuesto global complementario y adicional según corresponda.

Por otra parte, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3° de la Ley de la Renta, por regla general, los residentes en Chile pagan impuestos sobre la totalidad de sus rentas, independientemente de la fuente de origen de dicha renta (“principio de la tributación sobre rentas de fuente mundial”). Adicionalmente, el artículo 10° de la Ley de la Renta establece que “*Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.*”

Esto significa que los contribuyentes domiciliados o residentes en nuestro país que inviertan o desarrollen actividades en el exterior, deberán declarar en Chile las rentas provenientes de dichas inversiones o actividades con el fin de afectarlas con el impuesto de primera categoría y global complementario o impuesto adicional según corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los impuestos que hayan soportado en el extranjero o transfronterizadamente (desde Chile) por las mismas rentas.

Así, las rentas percibidas o devengadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile podrán estar sometidas al pago de impuestos tanto en Chile como en el extranjero, generando un efecto denominado “doble tributación internacional”. Por lo tanto, en la mayoría de los casos, los exportadores de servicios se verán afectados por impuestos de retención a los pagos que sus clientes les hagan desde el extranjero y además, a la carga tributaria aplicable en Chile a esos mismos ingresos. Es decir, los exportadores de servicios caen dentro de la categoría de sujetos de doble tributación internacional.

A fin de hacer frente a los efectos desfavorables de la doble tributación, la legislación chilena mantiene en vigencia mecanismos y normas tendientes a evitarla o aminorarla.

En la actualidad, Chile mantiene en vigor dos vías para eliminar o reducir la doble tributación. En primer lugar, este objetivo se logra mediante un instrumento unilateral contemplado princi-

palmente en las normas del artículo 41A de la Ley de la Renta (conocido como “sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero”) y, en segundo lugar, a través de los tratados de doble tributación (TDT) vigentes. Este último mecanismo, de alcance bilateral, se utiliza cuando el cliente es residente en un país con el cual Chile tiene vigente un TDT. Las disposiciones aplicables para las exportaciones de servicios, en este último caso, son aquellas establecidas en el artículo 41C de la Ley de la Renta y en las disposiciones contempladas en los propios TDT (ver circular N°48/2016).

En ambas vías (unilateral y bilateral) será necesario que el contribuyente se inscriba previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero del SII, para hacer uso del crédito por los impuestos de origen externo cuando las rentas provengan de dividendos y retiro de utilidades y cuando sean rentas de agencias y otros establecimientos permanentes y rentas pasivas del artículo 41G.

A continuación se analizará el efecto del impuesto a la renta en la exportación de servicios (doble tributación internacional) de acuerdo al modo de suministro en que se prestan los servicios. Cabe resaltar, que este documento se focaliza en los prestadores de servicios que actúan como empresas (o personas jurídicas). No obstante, cuando más adelante se analiza el modo 4 también se hace referencia a personas naturales y profesionales que actúan como prestadores de servicios independientes.



## 2. Pasos previos a la exportación de servicios

**Paso 1.** Determinar si en el país del cliente existe retención a la renta por el servicio exportado o si se aplica algún impuesto a las remesas o retiro de utilidades.

**a)** En caso de que la operación corresponda a una exportación transfronteriza (modo 1) o que incluya traslado de técnicos o profesionales al país de destino (modo 4) o mixta (que comprenda modo 1 más modo 4).

Determinar si en el país de destino existe retención a la renta por los servicios exportados desde Chile y la tasa aplicable.

Si existe la retención, el exportador o prestador del servicio y el cliente o beneficiario del servicio deberán acordar quién se hará cargo de dicho tributo.

Si el cliente se hace cargo de los impuestos, no habrá doble tributación para el proveedor nacional ya que dicha renta solo se verá afectada por los impuestos chilenos. En caso contrario, si el país de destino hace la retención impositiva a la empresa chilena se producirá doble tributación, ya que la empresa nacional también deberá tributar localmente por la misma renta.

Si esa es la situación, el exportador deberá informarse si existe en Chile algún mecanismo que posibilite eliminar o reducir el efecto desfavorable de la doble tributación.

**b)** En el caso que la prestación del servicio se realice mediante presencia comercial, a través una filial o agencia en el país de destino (modo 3).

El exportador deberá determinar en el país de destino si existe impuesto a las remesas o retiro de utilidades de sociedades y las respectivas tasas aplicables.

Si el país de destino aplica dichos impuestos se producirá doble tributación, ya que el contribuyente nacional también deberá tributar localmente por las mismas rentas.

Si esa es la situación, el exportador deberá informarse acerca de la existencia de algún instrumento que posibilite eliminar o reducir el efecto desfavorable de la doble tributación.

**Paso 2.** Determinar si el país del cual es residente el cliente mantiene en vigor un tratado de doble tributación (TDT) con Chile.

La vigencia de un TDT bilateral es fundamental para establecer si existe o no un procedimiento de eliminación de la doble tributación internacional en una exportación de servicios, tanto en la exportación transfronteriza (modo 1) y movimiento de personas (modo 4) o combinación de ambas, así como también en la exportación de servicios con presencia comercial (modo 3).



CUADRO 9

Como se mencionó anteriormente, en la actualidad Chile mantiene en vigor dos vías para eliminar o reducir la doble tributación<sup>12</sup>:

1) Mediante un mecanismo unilateral para eliminar o aminorar la doble tributación contemplada principalmente en las normas del artículo 41A de la Ley de la Renta. Estas normas pueden aplicarse cuando el país

donde reside el cliente no tiene un TDT vigente con Chile.

2) Cuando existe un TDT vigente, se utiliza el mecanismo bilateral para evitar la doble tributación cuyas normas se encuentran principalmente en el artículo 41C de la Ley de la Renta y las disposiciones establecidas en los propios TDT.

[12] Ver circular N°48/2016

En ambas vías (unilateral y bilateral) será necesario que el contribuyente se inscriba previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero del SII, para hacer uso del crédito por los impuestos de origen externo cuando

las rentas provengan de dividendos y retiro de utilidades y cuando sean rentas de agencias y otros establecimientos permanentes y rentas pasivas del artículo 41G de la Ley de Impuesto a la Renta.

Asimismo, el exportador debiese informarse si existe en el país de destino algún impuesto indirecto aplicado al servicio exportado desde Chile, el que también debería ser acordado con el cliente respecto a quien lo asume. Por lo general, el cliente es quien se hace cargo de estos gravámenes dispuestos por el país de destino.

Así también, deberá considerar los eventuales gastos que la empresa incurrirá en el país de destino (a través del envío de técnicos, por ejemplo) que generalmente son aceptados como gasto en la formación de la base imponible al impuesto a la renta en Chile.

Cabe resaltar, que la sola vigencia de un TDT con el país donde es residente el cliente no es suficiente para que se aplique el TDT. Es fundamental que se cumplan las condiciones de residencia establecidas generalmente en el artículo 4 de los TDT y que el cliente efectivamente esté sometido a tributación por su renta mundial en su país de residencia.

También es importante tener presente que los agentes privados (exportador/importador) serán quienes deban solicitar la aplicación del instrumento para evitar la doble tributación (unilateral o TDT), para ello será necesario contar con la documentación necesaria (documento de la administración fiscal del país de destino que acredite la retención impositiva). En el caso de un TDT, el exportador de servicios deberá obtener su “certificado de residencia” en Chile y presentarlo al cliente pagador de la renta para que éste solicite la aplicación del TDT.

### 3. Pasos a seguir para enfrentar la doble tributación aplicando los Tratados de Doble Tributación

Este documento tiene como objetivo apoyar a la empresa exportadora, por lo que, en él no se hace referencia a otro tipo de rentas internacionales como la de artistas y deportistas o casos particulares de rentas como el transporte internacional, o rentas que puedan clasificarse como inmobiliarias que en los TDT tienen un tratamiento particular.

#### Consideraciones previas

Es importante indicar que los TDT firmados por Chile siguen el modelo de convenio de la OCDE con elementos del Modelo de Convenio de la ONU, por ello, en su estructura los TDT son todos muy similares. No obstante, presentan importantes diferencias en su texto, lo que hace que su aplicación práctica sea distinta. En otras palabras, si bien es similar la estructura de los TDT firmados por Chile, éstos presentan distintas soluciones a la doble tributación.

Debido a lo anterior, en este documento se desarrolla una guía general sobre la solución que ofrece un TDT para el problema de la doble tributación. El exportador será quien deba interpretar en forma específica el respectivo TDT y además tener en consideración algunos aspectos de la propia normativa del país importador.

Por otro lado, es relevante tener en cuenta que en los TDT no existe una definición de servicios (o de comercio de servicios), por lo

que, la misión de un exportador será interpretar correctamente el TDT de acuerdo al contenido del texto.

La solución que ofrece un TDT para eliminar la doble tributación en una exportación de servicios dependerá del artículo en que se clasifique la renta que obtiene el exportador. Por lo tanto, una interpretación correcta de un TDT se traduce, en definitiva, en identificar el artículo que debe aplicarse a la renta obtenida por el exportador de servicios.

Por regla general, en los TDT suscritos por Chile los servicios realizados por empresas son considerados beneficios empresariales (artículo 7) y, por lo tanto, pueden ser gravados en el país del cliente sólo si la empresa configura un Establecimiento Permanente (EP) en él de acuerdo a los criterios fijados por el artículo 5 del respectivo TDT.

También, por lo general, los TDT negociados por Chile establecen que el artículo sobre servicios personales independientes (generalmente en el artículo 14) es aplicable a personas naturales. Sin embargo, hay excepciones como el TDT con Brasil que utiliza el término residente, incluyendo de esta manera tanto a personas naturales como jurídicas.

Sin embargo, respecto de lo anterior hay TDT que tienen estructuras particulares, como los suscritos con España, Francia, Irlanda, Malasia y Reino Unido, que no tienen el artículo sobre servicios personales independientes, ya que dicha disposición queda cubierta por el artículo 5 relativo a

la definición de EP. Con ello, en estos casos, tanto para empresas como para personas naturales se aplicará el artículo 7 sobre beneficios empresariales.

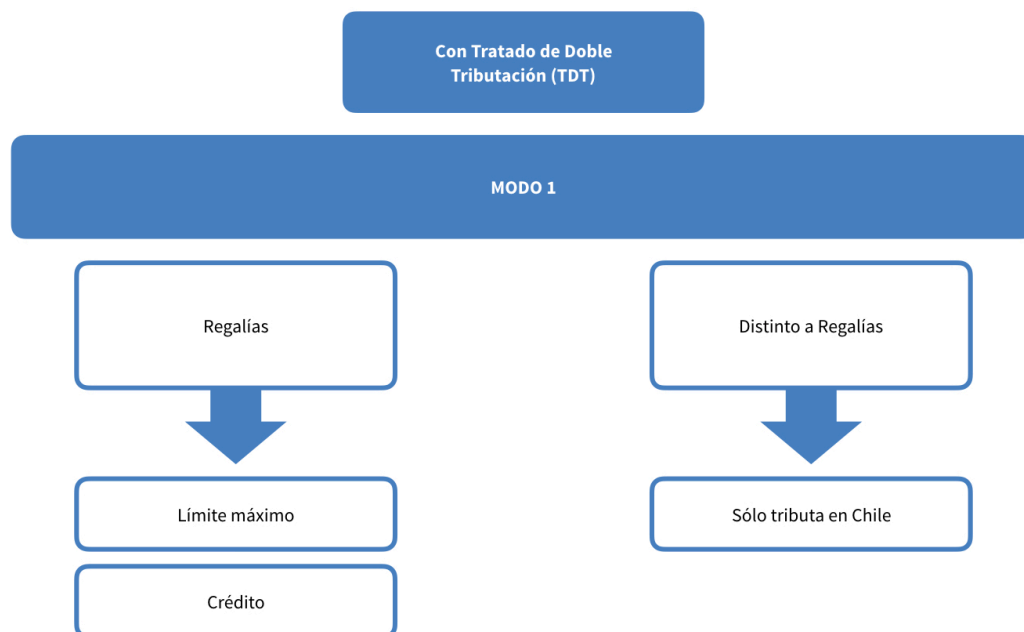
Es relevante considerar como premisa que los TDT establecen un orden de prevalencia en el caso del artículo 7 sobre beneficios empresariales. Al respecto, estipulan que si una renta se encuentra tratada específicamente en otro artículo del TDT, ese otro artículo será aplicable por sobre la disposición relativa a beneficios empresariales. La importancia de considerar este punto radica en que los artículos de un tratado se aplican

con prevalencia del artículo sobre beneficios empresariales en el caso de los servicios.

**Paso 1.** Identificar el modo de suministro del servicio al exterior (modo 1, modo 3 o modo 4).

**Paso 2.** Si la exportación la realiza la empresa en forma transfronteriza (modo 1).

**Paso 2.1.** Identificar según el TDT si la renta que se obtendrá por la exportación de servicios puede catalogarse como una regalía (artículo 12) o es otro tipo de servicios (o renta).



CUADRO 10

Es fundamental para un exportador de servicios identificar claramente, si la renta que obtendrá por la exportación del servicio corresponde a una regalía o no, de acuerdo al TDT que se aplicará.

En este sentido, debe analizarse el artículo 12 –que incorpora el concepto de regalías– y también los protocolos a los TDT que a veces hacen referencia y precisiones sobre los alcances del artículo 12.

Además, será relevante tener en consideración que, en general, los TDT incluyen dentro del concepto de regalías, el *know how* (el “saber hacer”) por lo tanto, será clave establecer si la prestación de un servicio incluye o no una transferencia de *know how*.

Por otro lado, algunos TDT incorporan dentro del concepto de regalías a ciertos tipos de servicios. Así por ejemplo, en el protocolo del TDT suscrito con Brasil se extiende el concepto de regalías a los servicios técnicos y las asistencias técnicas. Asimismo, en el TDT con Colombia, el concepto de regalías se amplía más aún, al incorporar además de los servicios técnicos y asistencia técnica, a los servicios de consultoría. El TDT con Malasia también tiene un tratamiento particular para los servicios técnicos y de consultoría.

En los casos anteriores, será relevante que el exportador, se informe de la definición y alcances de estos conceptos (servicios técnicos, asistencia técnica, consultorías) en la legislación del país del cliente, porque,

en general, los TDT no incluyen precisiones sobre los mismos.

**Paso 2.1.1.** Si la renta obtenida por una exportación de servicios es clasificada como regalía (aplicación del artículo 12).

Por lo general, cuando se trata de regalías el “sacrificio fiscal” para eliminar la doble tributación es realizado tanto por el país exportador (Chile) como por el país importador, es decir, la carga fiscal es compartida por los países signatarios.

El aporte del país importador se realiza a través del establecimiento de un límite máximo del impuesto que puede aplicar ese país sobre la renta. En general, los tratados suscritos por Chile establecen distintos topes, según el TDT y el tipo de regalía que se trate. Generalmente, las tasas máximas incorporadas en los acuerdos son del 10 o 15%.

El aporte del país exportador (Chile), por su parte, se lleva a cabo mediante el otorgamiento de un crédito contra los impuestos nacionales, por los impuestos aplicados o retenidos en el país importador.

De esta forma, la doble tributación se eliminará, por un lado, reduciendo la tasa impositiva en el país importador mediante un límite máximo del impuesto que aplicará dicho país y, por otro, con un crédito contra los impuestos nacionales que otorgará Chile por el impuesto pagado en el país importador.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenido en el artículo 41C de la Ley de la Renta (ver circular N°48/2016).

**Paso 2.1.2.** Si la renta obtenida por la empresa por una exportación de servicios no es catalogada como regalía.

Si la renta no proviene de una regalía podría ser considerada un beneficio empresarial que se clasifica en el artículo 7. (En el caso particular del TDT con Brasil los servicios personales independientes prestados por empresas se clasifican también en el artículo 14, al igual que los provistos por personas naturales).

Como se mencionó anteriormente, el artículo sobre beneficios empresariales (artículo 7) en los TDT es una especie de norma bolsón, ya que los demás artículos tienen orden de prevalencia respecto de esta disposición. De esta forma, si la renta no se clasifica en un artículo específico de un TDT ésta podría cumplir los requisitos para considerarla un beneficio empresarial regido por el artículo 7.

El concepto central de una renta empresarial es que el país importador puede gravar la renta sólo en el caso en que la empresa configure algún tipo de Establecimiento Permanente (EP) en su territorio. En caso

contrario, la renta empresarial sólo tributa en el país del exportador.

Entonces, si la empresa no configura un EP en el país importador, la renta será clasificada como beneficio empresarial y sólo tributará en el país de residencia o exportador, es decir solamente en Chile. De esta forma se elimina la doble tributación al pagar impuestos sólo en Chile.

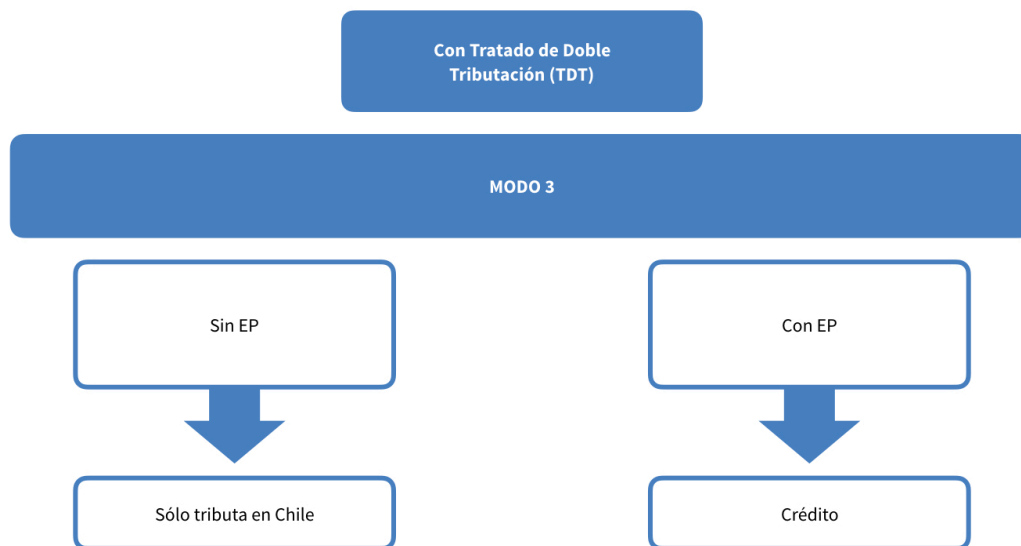
Cada TDT contempla una definición particular respecto a lo que se considera un EP (y lo que no se considera un EP) para fines del tratado. Generalmente, estas definiciones están contenidas en el artículo 5 de los tratados.

**Paso 3.** Si la exportación de servicios se realiza con presencia comercial (modo 3)

Para exportaciones de servicios mediante este modo de suministro será fundamental establecer si la presencia comercial configura o no un establecimiento permanente (EP) en el país importador. La respuesta afirmativa o negativa respecto a esta cuestión será clave para su tratamiento según el TDT.

**Paso 3.1.** Establecer si la presencia comercial constituye o no un Establecimiento Permanente (EP) en el país importador.

Para ello será necesario analizar el correspondiente artículo sobre EP (artículo 5) del TDT.



CUADRO 11

**Paso 3.1.1.** Si el nivel de actividad no constituye un EP.

Si el nivel de actividad de la presencia comercial no constituye un EP en el país fuente (importador), la empresa sólo tributará en su país de residencia.

De esta forma la empresa solo pagará los impuestos en el país exportador, es decir, solamente en Chile.

**Paso 3.1.2.** Si el nivel de actividad constituye un EP.

Si la presencia comercial constituye un EP en el país importador, este país aplicará impuestos de acuerdo a su legislación local.

La doble tributación se eliminará aplicando un crédito contra los impuestos nacionales

que otorgará Chile por el impuesto pagado en el país importador.

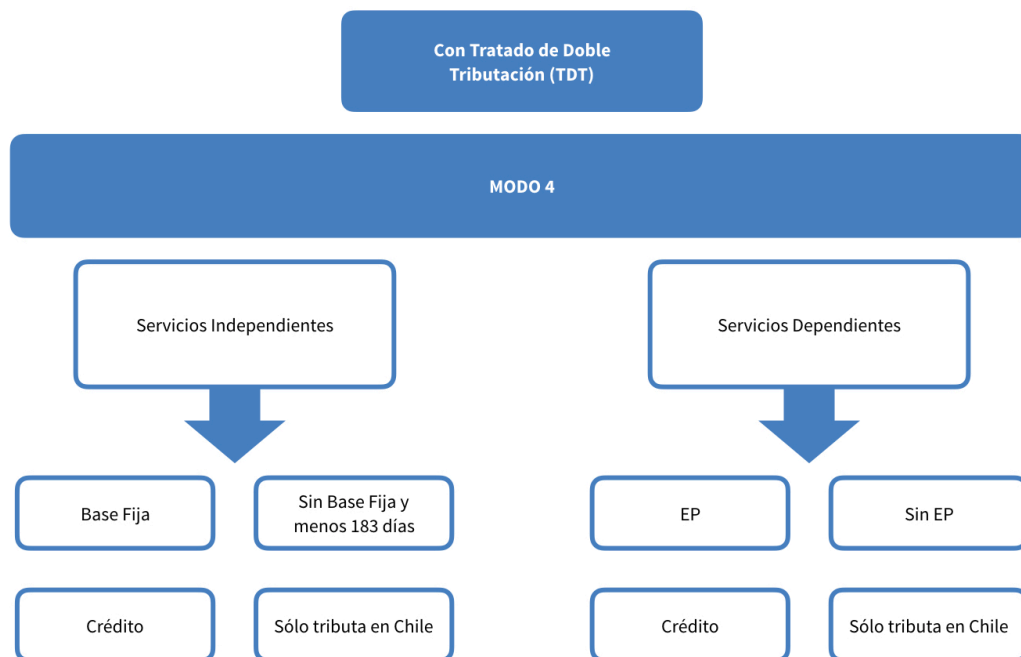
La forma y procedimientos para la aplicación de este crédito se encuentran contenidos en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

**Paso 4.** Si la exportación de servicios se realiza mediante desplazamiento de personas físicas (modo 4).

#### Situación General

Cuando la prestación de servicios incluye el movimiento de personas físicas que se trasladan al país importador será necesario considerar si las personas físicas son personas independientes o dependientes de una persona jurídica del país exportador (Chile).





CUADRO 12

En los TDT firmados por Chile, hay algunas diferencias respecto al tratamiento de estas rentas. Por lo general, se aplican los artículos que hacen referencia a los servicios personales independientes prestados por personas naturales (generalmente en el artículo 14) y, el artículo sobre beneficios empresariales para los servicios prestados por personal dependiente de una empresa.

Hay algunos TDT que no contemplan el artículo sobre servicios personales independientes (como los TDT con España, Francia, Irlanda, Malasia y Reino Unido), ya que di-

cha disposición se encuentra incorporada en el artículo 5 sobre EP, y por lo tanto, se aplica el artículo sobre beneficios empresariales, tanto para personas naturales como jurídicas (artículo 7).

En algunos TDT hay límites máximos (tasas máximas) que el país importador puede aplicar para las rentas de servicios personales independientes, como ocurre en el TDT con Perú y México.

En general, los servicios personales dependientes se verán afectados a imposición en el país importador si hay un EP en dicho

país. Y en el caso, de los servicios personales independientes se pagará impuestos en el país importador si existe una base fija de negocios (concepto similar a un EP) o cuando dicha persona permanezca en el otro Estado Contratante (país importador) por un periodo o periodos que en total sumen o excedan los 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

**Paso 4.1.** Identificar si la renta se obtiene de la prestación de servicios personales independientes o de servicios personales dependientes.

**Paso 4.1.1.** Si la renta proviene de servicios personales independientes solo se pagará impuestos en el país exportador a no ser que el proveedor de servicios tenga una base fija de negocios en el país importador o cuando dicha persona permanezca en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos que en total suman o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Si hay base fija o la permanencia de la persona supera los 183 días, el país importador aplicará impuestos de acuerdo a su legislación interna y Chile otorgará un crédito contra los impuestos nacionales por los impuestos pagados en el extranjero.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenido en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

**Paso 4.1.2.** Si la renta proviene de servicios personales dependientes y la empresa no tiene un EP en el país importador solo se pagará impuestos en el país exportador (Chile).

Por el contrario, si se establece un EP en el país importador, dicho país aplicará impuestos de acuerdo a su legislación interna y Chile otorgará un crédito contra los impuestos nacionales por los impuestos pagados en el extranjero.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenido en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

En algunos TDT suscritos por Chile, ciertos tipos de servicios son considerados regalías, por lo que, en estos casos, se aplicará el mismo procedimiento establecido para las regalías indicado anteriormente para el modo 1, a no ser que se configure un EP, en cuyo caso el país importador aplicará impuestos de acuerdo a su legislación interna.

#### 4. Pasos a seguir para enfrentar la doble tributación sin Tratados de Doble Tributación vigente

##### Mecanismo unilateral para evitar la Doble Tributación Internacional

Este mecanismo, incorporado en el artículo 41A de la Ley de la Renta se utiliza cuando los servicios se exportan a un país con el cual no existe un TDT con Chile y se trata de servicios prestados y facturados directamente por sociedades o contribuyentes chilenos a entidades en el exterior.

Las normas del artículo 41A permiten la utilización de los impuestos pagados en el extranjero como crédito contra los impuestos

a pagar en Chile. El exportador es quien debe solicitar la aplicación del mecanismo unilateral para la reducción de la doble tributación con los documentos necesarios que acrediten que la renta obtenida experimentó una retención de impuestos por parte del país de residencia del cliente.

En efecto, la utilización de los impuestos retenidos en el exterior como crédito contra los impuestos a pagar en Chile, se someten a las reglas del artículo 41 A de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR).

Dicha norma permite acceder a un crédito contra los impuestos chilenos, por dividendos y el retiro de utilidades de sociedades en el exterior; rentas de agencias y establecimientos permanentes y aquellas que resulten de la aplicación del artículo 41G de la LIR (rentas pasivas) y también por los impuestos extranjeros que gravaron las rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas.

En el caso de las agencias y establecimientos permanentes, marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación, el impuesto aplicado en el exterior a este tipo de pagos sólo podrá ser utilizado por las sociedades chilenas prestadoras de los servicios como un crédito contra el impuesto de primera categoría (IDPC) a pagar en Chile. En otras palabras, los impuestos aplicados en el extranjero a este tipo de pagos no pueden ser utilizados como crédito contra los impuestos personales de contribuyentes chilenos

(impuesto único de segunda categoría que grava a trabajadores dependientes o impuesto global complementario a trabajadores independientes).

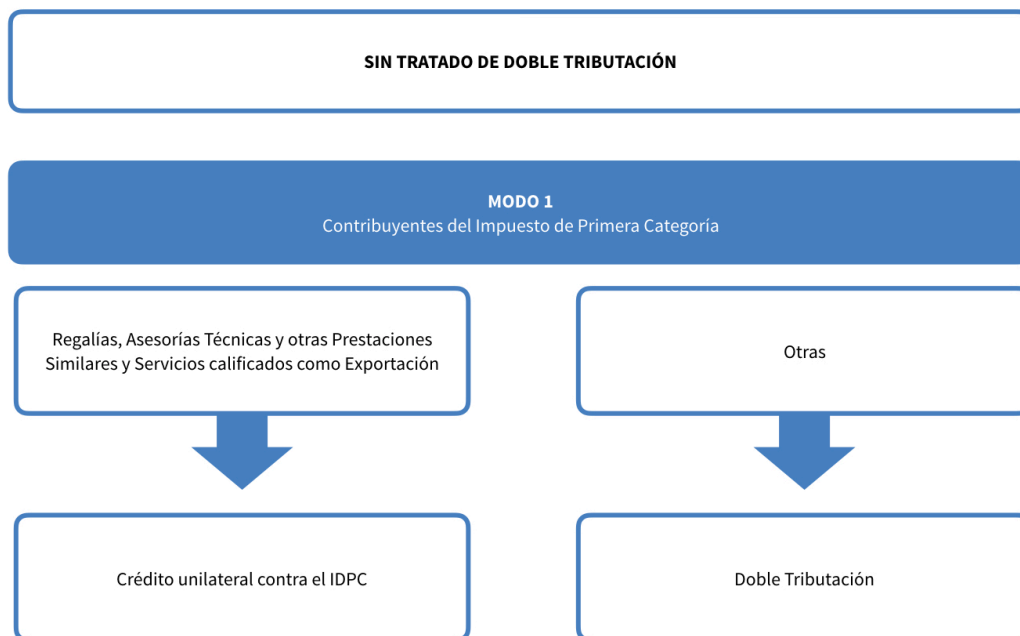
Entonces tienen derecho a la utilización de este beneficio las empresas que sean contribuyentes de la primera categoría que obtengan rentas del exterior por asesorías técnicas y otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación. En caso contrario se produce doble tributación.

Por otra parte, la Ley N° 20.956 de 2016 agregó como beneficiarios de este derecho a los contribuyentes afectos al impuesto único de segunda categoría (IUSC) por sueldos u otras remuneraciones de similar naturaleza percibidas del exterior y a los contribuyentes afectos al impuesto global complementario (IGC) por ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa percibida del exterior. Por lo tanto, en el caso de prestaciones de servicios personales independientes se tendrá derecho a un crédito que se aplicará contra el IGC.

**Paso 1.** Identificar el modo de suministro del servicio al exterior.

**Paso 2.** Si la exportación del servicio se realiza transfronterizadamente (modo 1).

**Paso 2.1.** Si el exportador es contribuyente del impuesto de primera categoría. Identificar si los servicios exportados corresponden a regalías (o *know how*), asesorías técnicas y otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación o es otro tipo de renta distinta a las anteriores.



CUADRO 13

**Paso 2.1.1.** Si los servicios exportados corresponden a otro tipo de renta.

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría que realicen exportaciones de servicios a países sin TDT prestadas mediante modo 1 y que no correspondan a rentas por regalías (*o know how*), asesorías técnicas u otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación, no podrán usar el mecanismo unilateral para reducir la doble tributación contemplado en el artículo 41A de la Ley de la Renta.

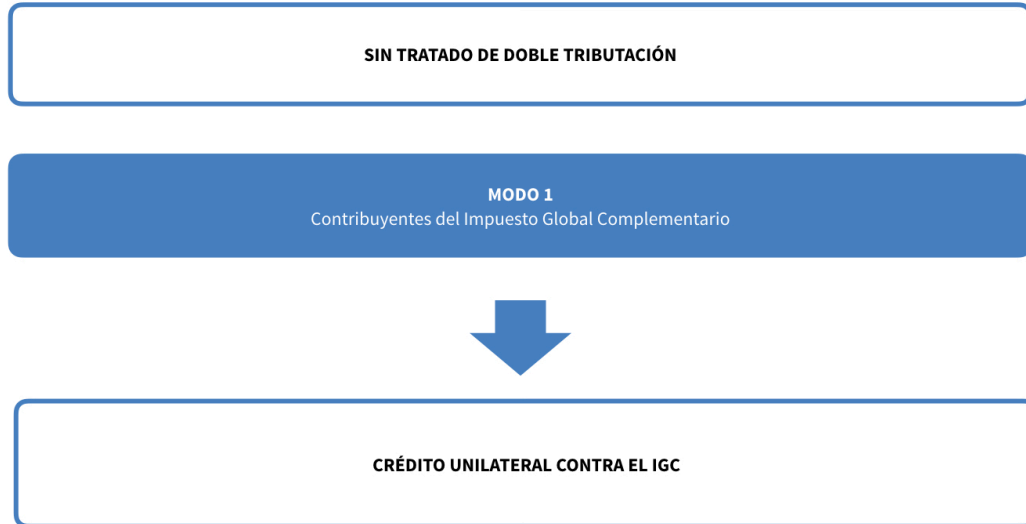
En estos casos se produce doble tributación y los impuestos pagados en el exterior pasan a considerarse un gasto necesario para producir la renta.

**Paso 2.1.2.** Si los servicios exportados co-

rresponden a regalías (*o know how*), asesorías técnicas y otras prestaciones similares o servicios calificados como exportación y la empresa es contribuyente de la primera categoría.

En estos casos, podrá utilizarse un crédito (crédito unilateral) por los impuestos que fueron retenidos en el exterior contra el impuesto de primera categoría. El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el

De acuerdo a la interpretación del SII establecido en el Oficio N° 270 de 2009, los servicios que constituyan *know how* o regalías podrían aplicar el artículo 41A, al ser consideradas prestaciones similares a las “marcas, patentes o fórmulas”.



CUADRO 14

artículo 41A de la Ley de la Renta (ver circular N°48/2016).

**Paso 2.2.** Si el exportador es contribuyente del impuesto global complementario (IGC) y presta servicios personales independientes puede acceder a un crédito contra el IGC por los impuestos pagados en el exterior.

**Paso 3.** Si la exportación del servicio se realiza con presencia comercial (modo 3).

Las exportaciones de servicios canalizadas mediante una presencia comercial en el exterior pueden utilizar el mecanismo unilateral establecido en el artículo 41A de la Ley de la Renta, tanto en el caso de retiro de utilidades desde sociedades en el exterior como también para las rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

Es decir, ambos tipos de rentas obtenidas en el exterior tienen derecho a créditos contra

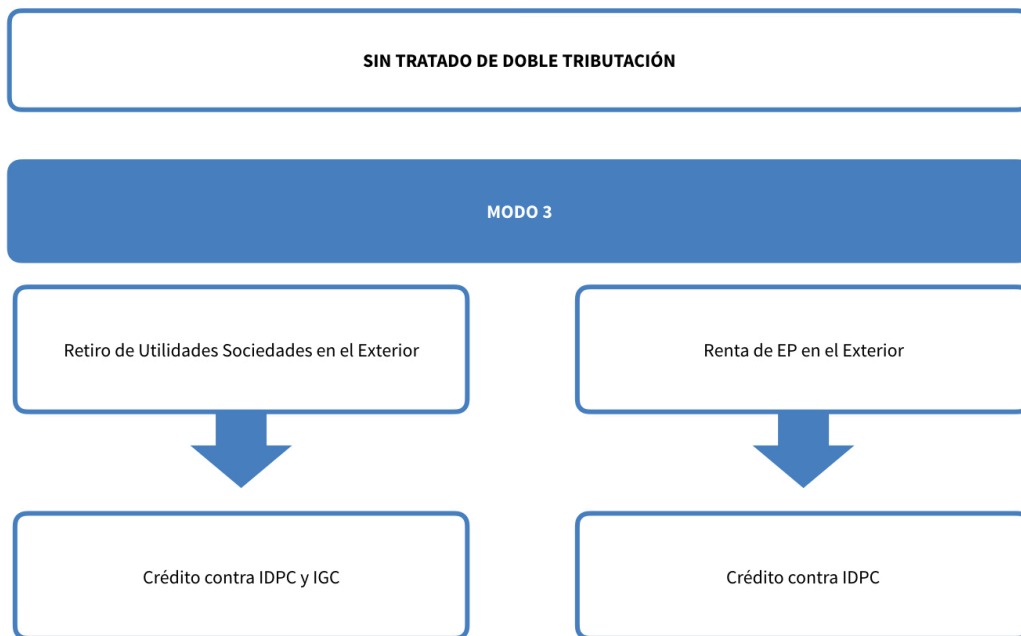
los impuestos nacionales. En todos los casos debe inscribirse la inversión en el Registro de Inversiones en el Exterior del SII.

**Paso 3.1.** Identificar si la renta proviene del retiro de utilidades desde sociedades en el exterior o si son rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

**Paso 3.1.1.** Retiro de utilidades de sociedades en el exterior.

En el caso del retiro de utilidades, el crédito se podrá imputar contra el impuesto de primera categoría y el impuesto global complementario o impuesto adicional según corresponda.

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta (Circular N°48 de 2016).



CUADRO 15

**Paso 3.1.2.** Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

En el caso de las agencias y otros establecimientos permanentes el crédito sólo puede imputarse contra el impuesto de primera categoría.

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta (Circular N°48 de 2016).

**Paso 4.** Si la exportación del servicio se realiza mediante desplazamiento de personas físicas (modo 4).

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría que realicen exportaciones mediante este modo de suministro pueden usar el mecanismo unilateral del artículo

**El SII ha interpretado que:**

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 concedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano.

Por su parte, 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 concedora de una ciencia o técnica presta directamente, sin que exista un consejo, informe o plano.

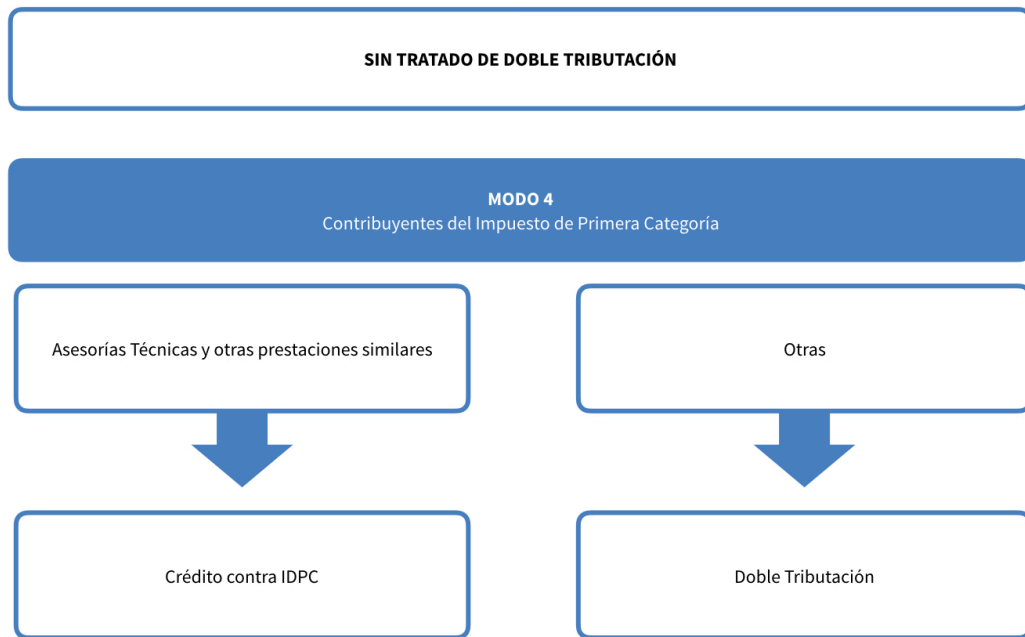
41A de la Ley de la Renta, es decir, tendrían derecho a un crédito contra los impuestos locales, siempre que la renta provenga de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Asimismo, solo podrá usarse el crédito contra el impuesto de la primera categoría.

En el caso que el exportador sea contribuyente

del impuesto global complementario (IGC) y preste servicios personales independientes, puede usar el crédito por impuestos pagados en el exterior contra el IGC.

**Paso 4.1.** Si el exportador es contribuyente del impuesto de primera categoría, será preciso identificar si la renta proviene de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares o es otro tipo de renta.



CUADRO 16

**Paso 4.1.1.** Si la renta proviene de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares y la empresa es contribuyente de la primera categoría.

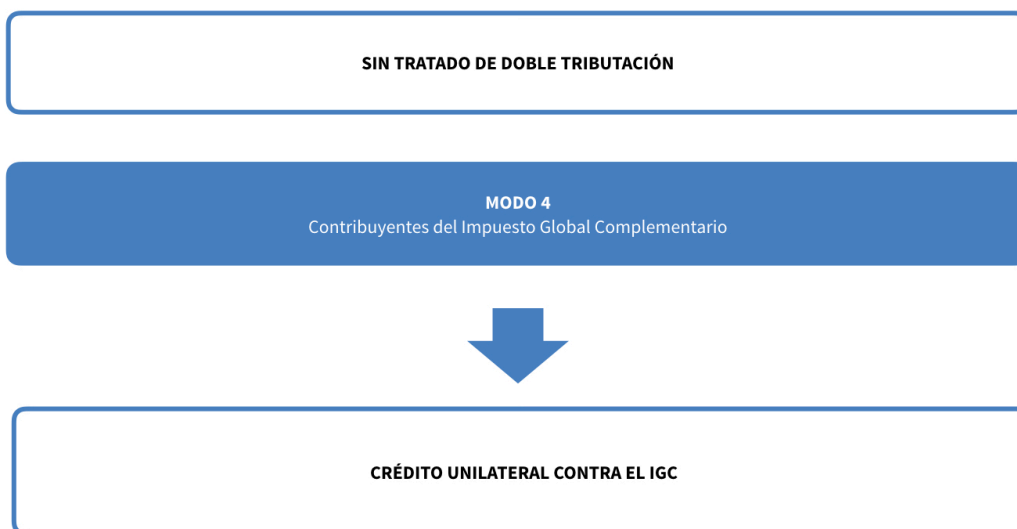
En este caso, podrá utilizarse un crédito (crédito unilateral) por los impuestos que fueron retenidos en el exterior.

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta (Circular N°48 de 2016).

**Paso 4.1.2.** Si la empresa es contribuyente del impuesto de primera categoría y la renta no proviene de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

En este caso, se produce doble tributación y los impuestos pagados en el exterior pasan a considerarse un gasto necesario para producir la renta.

**Paso 4.2.** Si el exportador es contribuyente del IGC y presta servicios personales independientes puede acceder a un crédito contra el IGC por los impuestos pagados en el exterior.



CUADRO 17



## ANEXOS

### Anexo 1

#### **SERVICIOS CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN POR EL SNA. Resolución Exenta N° 2.511**

##### **VISTOS Y CONSIDERANDO:**

Que, el artículo 12, letra E, N° 16 del DL N° 825, de 1974, le otorga al Servicio Nacional de Aduanas la facultad de calificar los servicios como exportación, para efectos de la exención del Impuesto al Valor Agregado a los ingresos percibidos por dicha prestación.

Que, el artículo 36 del DL N° 825, da derecho a quienes presten servicios a personas sin domicilio ni residencia en el país a recuperar el Impuesto al Valor Agregado que se hubiere pagado en la adquisición de bienes o contratación de servicios necesarios para realizar la exportación, cuando dicha prestación de servicios sea calificada como exportación por el Servicio de Aduanas, según lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del mismo texto legal.

Que, en consideración al crecimiento experimentado por la exportación de servicios y las políticas de fomento al sector, se hace necesario agilizar y simplificar el procedimiento establecido en la resolución N° 3.635, de fecha 20.08.2004, mediante la cual el Servicio de Aduanas concede la calificación a que se refiere el N° 16, letra E, del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, y

##### **TENIENDO PRESENTE:**

Estos antecedentes, lo dispuesto en el artículo

4° N°s. 7 y 8 del DFL N° 329, de 1979, en el artículo 1° del DL N° 2.554, de 1979 y lo señalado en el Capítulo IV y Anexo 35 del Compendio de Normas Aduaneras, dicto la siguiente

##### **RESOLUCIÓN**

#### **ESTABLECE NORMAS, FIJA REQUISITOS, OBLIGACIONES Y NORMAS DE CONTROL PARA LA CALIFICACION DE UN SERVICIO COMO EXPORTACION**

**1.** Para que un servicio sea Calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, de conformidad con lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, deberá cumplirse con los siguientes requisitos:

##### **Requisitos**

**1.1.** El servicio deberá ser:

- a)** Realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país.
- b)** Utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.
- c)** Susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

**1.2.** 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.

## Servicios Calificados como Exportación

**2.** Califíquense como exportación, de conformidad con lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, los servicios que enumera el listado anexo a la presente resolución, identificado como “Listado de Servicios Calificados como Exportación”, el cual se entiende que forma parte integrante de la misma.

Estos servicios no requerirán de nueva calificación, sin perjuicio del necesario cumplimiento de los requisitos establecidos en el N° 1 de esta resolución.

## Procedimiento para servicios no Calificados previamente

**3.** Para la calificación de servicios no considerados en el listado mencionado en el punto 2 anterior, deberá presentarse ante el Servicio de Aduanas una solicitud fundada, para lo cual podrá obtenerse el formulario respectivo y sus instrucciones de llenado, en su página Web, en la dirección [www.aduana.cl](http://www.aduana.cl), sección Exportación de Servicios. En dicha solicitud se indicará la identificación del peticionario, su Rol Único Tributario (RUT), el tipo de servicio, sus características y etapas.

El Servicio de Aduanas podrá requerir la presentación de antecedentes adicionales sobre la naturaleza o especificaciones del servicio, así como el detalle de los costos y gastos asociados a éste. Asimismo, cuando las circunstancias lo aconsejen y con cargo al peticionario, solicitará estudios, análisis o dictámenes de técnicos o consultores externos, previamente reconocidos por el Servicio de Aduanas, que digan relación con la naturaleza del servicio.

Con todo, el arrendamiento de bienes de capital

no será considerado exportación.

**4.** La solicitud será resuelta por el Servicio de Aduanas en el plazo máximo de 35 días hábiles, contado desde la fecha de presentación de la solicitud y sus antecedentes, por parte del interesado. La Aduana, dentro de los primeros 10 días hábiles, podrá requerir mayores antecedentes, y resolverá dentro de los siguientes 25 días hábiles, contados desde la fecha en que se completen los antecedentes requeridos. Copia de la resolución que efectúe la calificación será remitida al Servicio de Impuestos Internos.

## Vigencia de la calificación

**5.** La calificación de los servicios regirá a contar de la fecha que en cada caso se señala:

**5.1.** A contar de la fecha de vigencia de la presente resolución, para los servicios enumerados en el listado anexo.

**5.2.** A contar de la fecha de la resolución que los califica como tal, para los servicios que se califiquen con posterioridad a la dictación de la presente resolución.

En consecuencia, a partir de las fechas antes señaladas, los servicios Calificados como Exportación por el Servicio Nacional de Aduanas y, siempre que se presten cumpliendo los requisitos señalados en el número 1 de esta resolución, podrán ser exportados sin necesidad de requerir nuevamente su calificación.

El Servicio de Aduanas actualizará el listado de servicios Calificados como Exportación, anexo a la presente resolución, a más tardar el día hábil siguiente a la fecha de emisión de la calificación de un nuevo servicio.

## Formalización de la exportación

6. La exportación de los servicios Calificados como tal por el Servicio de Aduanas, se materializará a través de un Documento Unico de Salida (DUS), conforme a las normas del Capítulo IV, del Apéndice III del mismo Capítulo y Anexo 35, del Compendio de Normas Aduaneras, a que se refiere la resolución N° 1300, de 2006, de esta Dirección Nacional. En el caso que el monto FOB de la exportación no supere los US\$ 2.000, se podrá tramitar un Documento Único de Salida Simplificado (DUSSI).

7. Los servicios Calificados como Exportación podrán ser remitidos al exterior por medios físicos o cualquier medio electrónico, tales como correo electrónico, portal o sitio de Internet y servicios “ftp” (file transfer protocol), debiendo el exportador mantener un registro de cada operación que permita acreditar la efectiva prestación del servicio y su envío al exterior.

8. En todo caso, el exportador deberá conservar a disposición del Servicio Nacional de Aduanas, para los efectos de control y fiscalización de la operación, la totalidad de los antecedentes de respaldo, por un plazo de cinco (5) años, a contar del primer día del año calendario siguiente a aquel de la fecha del hecho generador de la obligación tributaria aduanera, conforme al artículo 7° de la Ordenanza de Aduanas.

### Acceso a beneficios del DL N° 825, de 1974

9. Para impetrar los beneficios a que se refiere el DL N° 825, de 1974, y en particular el establecido en el artículo 36 de dicho cuerpo legal, el exportador deberá ser contribuyente del impuesto al

valor agregado y los servicios de exportación respectivos estar gravados con dicho impuesto. Para tal efecto, el contribuyente exportador de servicios deberá seguir los procedimientos y normas establecidas para todo exportador ante el Servicio de Impuestos Internos.

### Vigencia de la resolución

10. La presente resolución entrará en vigencia transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

Disposición final

11. **DEJESE SIN EFECTO** las resoluciones N°s. 3.635, de fecha 20.08.2004 y 4.460, de fecha 13.10.2004, de la Dirección Nacional de Aduanas.

12. **MODIFIQUENSE**, en lo que corresponda, el numeral 13.2 del Capítulo IV, el Apéndice III del mismo Capítulo y el Anexo 35 del Compendio de Normas Aduaneras, a que se refiere la resolución N° 1.300/2006, de la Dirección Nacional de Aduanas.

**ANOTESE, COMUNIQUESE Y PUBLIQUESE UN EXTRACTO DEL TEXTO DE LA PRESENTE RESOLUCION EN EL DIARIO OFICIAL Y, SU TEXTO COMPLETO, EN LA PAGINA WEB DEL SERVICIO.**

**SERGIO MUJICA MONTES**

**Director Nacional de Aduanas**

Ver también:

<http://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20161205/asocfile/20161205105557/res7192.pdf>

## Anexo 2

### EXTRACTO LEY DE PRODUCTIVIDAD

LEY NÚM. 20.956

ESTABLECE MEDIDAS PARA IMPULSAR LA PRODUCTIVIDAD

Tengo a honra comunicar a V.E. que el Congreso Nacional ha dado su aprobación al siguiente

#### Proyecto de ley:

**“Artículo 1.-** Introdúcense las siguientes modificaciones en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974, del Ministerio de Hacienda, que contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta:

**1.** Modifícase el párrafo tercero del numeral 2° del artículo 20 de la siguiente forma:

**a)** Reemplázase en el apartado (ii) el guarrismo “365” por la siguiente frase: “los días del año calendario, en base a lo establecido en los términos de emisión del instrumento respectivo para el pago del interés o cupón”.

**b)** Intercálase en el apartado (iii), entre la expresión “contribuyente titular” y el punto y aparte, la siguiente frase: “, en base a lo establecido en los términos de emisión del instrumento respectivo para el pago del interés o cupón”.

**2.** Modifícase el artículo 41 A, vigente a partir del año comercial 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, en el siguiente sentido:

**a)** Modifícase la letra C de la siguiente forma:

**i.** Reemplázase en el encabezamiento la expresión “y otras prestaciones similares” por la frase: “, otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación,”.

**ii.** Agrégase el siguiente párrafo final, nuevo:

“A las mismas reglas de esta letra podrán sujetarse los contribuyentes que presten servicios calificados como exportación, de conformidad a lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N° 825, de 1974.”.

**b)** Intercálase la siguiente letra D, nueva, pasando la actual letra D a ser E:

“D.- Otras rentas.

Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero clasificadas en los números 1° y 2° del artículo 42, podrán imputar como crédito contra el impuesto único establecido en el artículo 43 o el impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por tales rentas, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 3 del artículo 41 C.

En todo caso, el crédito no podrá exceder del 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.”.

**3.** Modifícase el artículo 59 en el siguiente sentido:

**a)** Elimínase en su inciso primero la expresión “, o bien, cuando posean o participen en el 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 el 10% o más del capital o de las utilidades de uno u otro”.

**b)** Intercálase en el párrafo segundo del numeral 2, a continuación del punto y aparte que sigue a las palabras “dicho Servicio”, la siguiente oración: “Lo dispuesto en este párrafo se aplicará también a las sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación, de acuerdo a lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N° 825, de 1974.”

**Artículo 2.-** Modifícase el numeral 25 del artículo 1° de la ley N° 20.780, Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario, que sustituye el artículo 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta a partir del año 2017, de la siguiente manera:

**1.** Modifícase la letra C en el siguiente sentido:

**a)** Reemplázase en el encabezamiento la expresión “y otras prestaciones similares” por la siguiente: “; otras prestaciones similares y servicios calificados como exportación.”

**b)** Agrégase el siguiente párrafo final, nuevo:

“A las mismas reglas de esta letra podrán sujetarse los contribuyentes que presten servicios calificados como exportación, de conformidad a lo establecido en el número 16 de la letra E del artículo 12 del decreto ley N° 825, de 1974.”

**2.** Intercálase la siguiente letra D, nueva, pasando la actual letra D a ser E:

“D.- Otras rentas.

Los contribuyentes que, sin perder el domicilio o la residencia en Chile, perciban rentas gravadas en el extranjero clasificadas en los números 1° y 2° del artículo 42, podrán imputar como crédito contra el impuesto único establecido en el artículo 43 o el impuesto global complementario a que se refiere el artículo 52, los impuestos a la renta pagados o retenidos por tales rentas, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 3 del artículo 41 C.

En todo caso, el crédito no podrá exceder del 32% de una cantidad tal que, al restarle dicho porcentaje, la cantidad resultante sea el monto neto de la renta percibida respecto de la cual se calcula el crédito. Si el impuesto pagado o retenido en el extranjero es inferior a dicho crédito, corresponderá deducir la cantidad menor. En todo caso, una suma igual al crédito por impuestos externos se agregará a la renta extranjera declarada.”

**Artículo 3.-** Introdúcense las siguientes modificaciones en el decreto ley N° 825, de 1974, del Ministerio de Hacienda, Ley sobre

Impuesto a las Ventas y Servicios:

**1.** Modifícase el numeral 16 de la letra E del artículo 12 de la siguiente manera:

**a)** Reemplázase el punto y coma, a continuación de la palabra “exportación”, por un punto y aparte.

**b)** Agrégase el siguiente párrafo segundo:

“La exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero;”

**2.** Intercálase en el numeral 7° del artículo 23, entre las palabras “recibo” y “conforme”, la siguiente frase: “o se entiendan recibidas las

mercaderías entregadas o el servicio prestado.”

**3.** Intercálase en el inciso cuarto del artículo 36, luego del punto y seguido que sucede a la expresión “del artículo 12”, la siguiente oración: “Igualmente podrán acceder a los beneficios de este artículo los prestadores de servicios siempre que éstos sean prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, y hubiesen estado afectos al Impuesto al Valor Agregado de haberse prestado o utilizado en Chile. Lo anterior, sólo en la medida que en el país en que se hayan prestado o utilizado los servicios se aplique un impuesto interno de idéntica o similar naturaleza al establecido en esta ley, circunstancia que se acreditará en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos.”

## Anexos 3

### **CAPÍTULOS DE SERVICIOS DE LOS TLC Y ACUERDOS INTERNACIONALES DE SERVICIOS. DERECHOS QUE OTORGAN A NUESTROS EXPORTADORES.**

\*Preparado por el Departamento de Servicios, Inversiones y Transporte Aéreo de DIRECON

El fin principal de estos instrumentos internacionales que Chile ha suscrito y continúa negociando, es otorgar a los exportadores nacionales de servicios un marco de certeza jurídica respecto al tratamiento que se les dará en el país del consumidor de sus servicios.

Esta certeza se produce por la consolidación del nivel de apertura del país al cual se exportan los servicios, así como por la transparencia que se aplica a las regulaciones de dicho país que afectan el comercio de servicios.

Todo esto otorga al exportador de servicios nacional, un importante grado de predictibilidad, lo cual tiene un importante valor para el desarrollo de sus planes de negocios.

TLCs y Acuerdos suscritos por Chile que incluyen normas en materia de servicios

Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios (AGCS)\*

TLC Chile - Canadá

TLC Chile - México

TLC Chile - Centroamérica

TLC Chile – Unión Europea\*

TLC Chile – Estados Unidos

TLC Chile – Corea

TLC Chile – Suiza, Noruega, Islandia, Liechtenstein (EFTA) \*

TLC Chile – Nueva Zelanda, Singapur, Brunei (P4)

TLC Chile – Japón

TLC Chile – Panamá

TLC Chile – Australia

TLC Chile – Colombia

TLC Chile – Perú

TLC Chile – Hong Kong, China\*

TLC Chile – Tailandia\*

TLC Chile – Uruguay (suscrito pero no ha entrado en vigor)

Acuerdo Suplementario sobre Comercio de Servicios Chile – China\*

Protocolo sobre el Comercio de Servicios Chile – MERCOSUR\*

Protocolo Adicional de la Alianza del Pacífico

\* Instrumentos con enfoque de lista positiva. Todos los demás usan enfoque de lista negativa.

Acuerdos actualmente en negociación:

Acuerdo Transpacífico (TPP)

Acuerdo de Liberalización Comercial con Argentina\*

Acuerdo Sobre el Comercio de Servicios (TiSA)

Por tanto, además del AGCS, que regula el comercio de servicios entre los 164 miembros de la OMC, Chile cuenta con un marco regulatorio preferencial en materia de servicios, con 32 economías, de cuatro continentes, que representan alrededor del 90% del comercio mundial de servicios.

### **Ámbito de Aplicación de los Acuerdos y Capítulos de Servicios**

Aplican a las medidas que mantenga o adopte el país del consumidor de los servicios. Se entiende por “medidas”, las leyes, reglamentos, procedimientos e incluso las prácticas del país, a todo nivel de gobierno.

Estos instrumentos NO aplican a:

- los servicios suministrados en ejercicio de facultades gubernamentales.
- los servicios financieros (por regla general).
- los servicios de transporte aéreo.
- los servicios de apoyo al transporte aéreos, salvo los expresamente incluidos;
- la contratación pública;
- los subsidios o donaciones otorgados por el Estado o una empresa estatal;
- las normas tributarias.

Principales derechos o garantías otorgadas a nuestros exportadores de servicios en los Acuerdos y Capítulos de Servicios:

#### **Trato Nacional**

En principio, el país del consumidor del servicio debe otorgar a los prestadores de servicios

nacionales, un trato no menos favorable que el que otorga a sus propios proveedores de servicios.

#### **Nación más Favorecida**

En principio, el país del consumidor del servicio debe otorgar a los proveedores de servicios nacionales, un trato no menos favorable que el que otorgue a los proveedores de servicios de un tercer país no parte del Acuerdo.

#### **Reglamentación Nacional**

Por regla general, las medidas que mantenga o adopte el país del consumidor del servicio y que afecten el comercio de servicios, deben cumplir con estándares de razonabilidad, objetividad e imparcialidad, de tal manera de que no constituyan obstáculos encubiertos o innecesarios al comercio de servicios.

Asimismo, las solicitudes de autorización que hagan nuestros prestadores de servicios, deben resolverse en plazos prudenciales y debe otorgarseles información respecto de su estado.

#### **Acceso a los Mercados**

Por regla general, el país del consumidor del servicio no deberá mantener o adoptar medidas que establezcan restricciones cuantitativas; es decir, que limiten el número de proveedores de servicios, el valor total de los activos o transacciones de servicios, el número total de operaciones de servicios, la cuantía total de la producción de servicios, el número total de personas físicas que puedan emplearse en un sector o que un proveedor de servicios pueda emplear.

Tampoco se deberán adoptar medidas que



restrinjan o prescriban los tipos de persona jurídica o empresa conjunta, para suministrar un servicio.

### **Transparencia**

El país del consumidor del servicio debe publicar sus leyes y normas que afecten al comercio de servicios y establecer mecanismos de consulta. Respecto de las regulaciones en proyecto, en la medida de lo posible, se deben realizar consultas públicas y responderlas.

### **Cómo leer los Acuerdos y Capítulos de Servicios:**

#### **Lista Positiva**

En los capítulos sobre comercio de servicios en que se utiliza el enfoque de lista positiva, el país del consumidor del servicio asume los compromisos contenidos en el capítulo, respecto de todos los sectores y subsectores comprendidos en el ámbito de aplicación del mismo. Sin embargo, tratándose de las obligaciones de Trato Nacional y Acceso a los Mercados, sólo asume estos compromisos respecto de los sectores y subsectores que liste expresamente. Por tanto, sólo se entiende liberalizado, en Trato Nacional y Acceso a los Mercados, aquello que está listado.

En resumen, un exportador nacional de servicios, en sus exportaciones hacia un país con el cual Chile tiene Acuerdo(s) vigente(s) en materia de servicios con enfoque de lista positiva, podrá tener la certeza jurídica de que el país del consumidor de sus servicios, deberá respetar las obligaciones contenida en el (los) Acuerdo(s). Esto incluye los compromisos de Trato Nacional y Acceso a los Mercados, si ha listado el respectivo servicio im-

portado, en su lista de compromisos específicos.

#### **Lista Negativa**

En los capítulos sobre comercio de servicios en que se utiliza el enfoque de lista negativa, el país del consumidor del servicio asume los compromisos contenidos en el capítulo, respecto de todos los sectores y subsectores comprendidos en el ámbito de aplicación del mismo.

Sin embargo, puede listar excepciones a los compromisos de Trato Nacional, Nación Más Favorecida y Presencia Local, cuando existan medidas internas vigentes que no cumplan con ellos, no pudiendo modificarlas aumentando el grado de disconformidad.

Además, el país mantiene el derecho de adoptar a futuro medidas disconformes con estas mismas obligaciones, en los sectores sensibles que liste.

Por tanto, todo aquello que no se encuentra listado, se entiende liberalizado para Trato Nacional, Nación Más Favorecida y Presencia Local.

En resumen, un exportador nacional de servicios, en sus exportaciones hacia un país con el cual Chile tiene Acuerdo(s) vigente(s) en materia de servicios con enfoque de lista negativa, podrá tener la certeza jurídica de que el país del consumidor de sus servicios, deberá respetar las obligaciones contenida en el (los) Acuerdo(s). Esto incluye los compromisos de Trato Nacional, Nación Más Favorecida y Presencia Local, salvo que el país del importador haya listado restricciones que afecten al respectivo servicio importado desde Chile.

## Glosario de Términos

**AGCS:** Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS por su sigla en inglés) es uno de los acuerdos suscritos en el marco de la OMC.

**EP:** Establecimiento Permanente es un concepto que generalmente se encuentra definido en el artículo 5 de los tratados de doble tributación

**IDPC:** Impuesto de Primera Categoría es el impuesto que grava las rentas provenientes del capital, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicios, etc.

**IGC:** Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

**IVA:** Impuesto al valor agregado. En la actualidad el IVA es el principal impuesto al consumo que existe en Chile y grava con una tasa de 19%.

**OMC:** Organización Mundial del Comercio (WTO por su sigla en inglés) es el organismo multilateral del comercio, nace en 1995 como resultado

de las negociaciones de la Ronda Uruguay del GATT. Su sede se encuentra en Ginebra, Suiza. <https://www.wto.org>

**Recuperación de IVA Exportador:** Procedimiento establecido en el párrafo 8°, Art. 36 del DL 825, bajo el epígrafe de los exportadores, cuyo inciso 1ero reconoce el derecho de los exportadores de recuperar los impuestos pagados al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

**Servicio gravado de IVA:** Son aquellos provenientes de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y los señalados, expresamente, en el artículo 8 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios.

**TDT:** Tratado de Doble Tributación, acuerdo bilateral que tiene por propósito principal evitar la doble tributación. En la actualidad Chile tiene 32 TDT vigentes. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>

**TLC:** Tratado de Libre Comercio, es un acuerdo comercial para ampliar el mercado de bienes y servicios, y favorecer las inversiones entre los países participantes. Estos convenios se rigen por las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y por mutuo acuerdo entre los países.

ASPECTOS REGULATORIOS Y TRIBUTARIOS

# **MANUAL PARA EL EXPORTADOR DE SERVICIOS**

---

VERSIÓN ACTUALIZADA: AÑO 2017

