



IMPUESTO ADICIONAL Y TRATADOS TRIBUTARIOS: IMPLICANCIAS EN LA EXENCIÓN DE IVA EN SERVICIOS POR TRABAJOS TÉCNICOS

Additional tax and double tax treaties: Implications for the VAT exemption on services for technical work

Angélica Betsabé Lemunao Pilcoman

Magíster en Tributación, Universidad de Chile
Diplomado en Tributación, Universidad de Chile
Contador Público y Auditor, Universidad de la Frontera

RESUMEN:

Se efectuará un análisis de los procedimientos para establecer la tributación de los servicios técnicos prestados por empresas sin domicilio ni residencia en Chile, cuando éstos son clasificados como beneficios empresariales según los convenios para evitar la doble imposición en los casos que aplique, en el contexto de una inexistencia de un establecimiento permanente. Considerando lo anterior, se realiza un análisis de las rentas liberadas de impuesto adicional por aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, pero consecuentemente quedan afectos a IVA. Finalmente se establece un protocolo de recomendaciones, que se puede utilizar como guía para analizar por pasos la tributación del servicio técnico.

SUMMARY:

An analysis will be made of the procedures to establish the taxation of technical services performed by companies without domicile or residence in Chile, when these are classified as business profits according to the convention for the avoidance of double taxation in the applicable cases, within the context of a non-existence of a permanent establishment. Considering the above, an analysis is performed of the income released from additional tax by application of an convention for

the avoidance of double taxation, but consequently are subject to VAT. Finally, It is established a protocol of recommendations, which can be used as a guide to analyze the taxation of the technical service by steps.

Palabras clave:

1. Impuesto al valor agregado
2. Impuesto adicional
3. Servicios técnicos
4. Convenios para evitar la Doble Imposición

Key words:

1. Value added tax
2. Additional tax
3. Technical services
4. Convention for the avoidance of double taxation

1. INTRODUCCIÓN

Se analizará la tributación del impuesto al valor agregado (en adelante “IVA”) e impuesto adicional, sobre los servicios prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile clasificados como servicios técnicos de acuerdo con el párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”).

El párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR indica que la tributación de los servicios por trabajos técnicos es con tasa del 15% o del 20% de impuesto adicional, según en este último caso se encuentre en un régimen fiscal preferencial de acuerdo con el artículo 41 H de la LIR, pero surgen las siguientes dudas ¿El análisis de la tributación termina solo con este artículo que analiza el impuesto adicional aplicado según normativa en Chile?, ¿Existe algún otro impuesto que podría afectar este servicio?, la respuesta a estas consultas implica un análisis detallado que involucren diferentes conceptos a considerar y la procedencia de normativas.

De acuerdo con lo anterior, el presente estudio presenta el procedimiento actual para analizar esta tributación y las fuentes de referencia legal o interpretativa vigentes para examinar los impuestos aplicables en estos casos mencionados. Todo esto bajo la hipótesis de que según el marco normativo y jurisprudencial existentes, no se observan directrices que describan de manera detallada cada paso que se debe realizar para analizar la tributación de los servicios de trabajos técnicos prestados por personas sin domicilio ni residencia en Chile y no se han establecido instrucciones paso a paso en un marco general por parte del Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII”) sobre la procedencia de la aplicación del convenio para evitar la doble tributación internacional, respecto del análisis

del impuesto al valor agregado o el impuesto adicional, cuando estos servicios técnicos son clasificados como beneficios empresariales.

Para este efecto se sistematiza el concepto de servicio por trabajos técnicos y se analiza su tributación en Chile con la aplicación de los tratados, para finalmente desarrollar una propuesta de recomendaciones.

2. ANÁLISIS DE LOS SERVICIOS POR TRABAJOS TÉCNICOS Y SU TRIBUTACIÓN EN CHILE

El concepto de servicios por trabajos técnicos

El concepto de servicios por trabajos técnicos mencionado en el párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR no tiene una definición legal en Chile, por lo que se trata de un concepto jurídico indeterminado, cabe mencionar que la falta de un concepto legal puede abrir espacios de interpretación u omisión que expongan a los contribuyentes a contingencias tributarias, sin perjuicio de lo anterior, existen interpretaciones administrativas por parte de la autoridad tributaria.

En el artículo 2° del Código Tributario¹, se señala que cuando un concepto no está definido legalmente, se deben aplicar las normas de derecho común. Lo anterior, conforme a lo mencionado en el artículo 20 del Código Civil, en lo referente a conceptos que no se encuentran en la ley, señalando que “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras” (Código Civil, 2000). Finalmente, se debe acudir al diccionario de la Real Academia Española (RAE), el cuál define “técnico” como: “Perteneiente o relativo a las aplicaciones de las ciencias y las artes”, “persona que posee los conocimientos especiales de una ciencia o arte”, “conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte”. Considerando lo anterior, se puede definir servicio técnico como aquellas habilidades que requieren la aplicación de un conocimiento especializado en una ciencia o arte, este tipo de conocimiento, caracterizado por su nivel de complejidad, se adquiere típicamente a través de la experiencia o de estudios formativos específicos en una disciplina particular a diferencia del conocimiento general que la mayoría de las personas posee.²

El concepto de servicios por trabajos técnicos en algunos casos puede ser confundido por los servicios Know How, sin embargo, estos últimos servicios

1 “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”

2 El SII se ha pronunciado sobre la definición de “Servicio Técnico” en los Oficios N°3489 de 2009, N°2890 de 2012, N°120 del año 2020, N°1629 de 2022 y N°3648 de 2022

consisten en la transferencia de un saber propio³, o la transferencia de información de carácter técnico, por lo tanto, consiste solamente en la transferencia de conocimiento el cual se clasifica como regalías para efectos de su tributación.⁴

Para efectos de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional⁵ (CDTI) el concepto de servicios por trabajos técnicos o asesoría técnica no es definido en estos tratados, sin embargo, en el N°2 del artículo 3 de los CDTI se señala que, para efectos de la aplicación de los convenios, todo término o expresión que no sea definida prevalecerá el significado que en ese momento le atribuya la legislación del estado contratante. Para efectos de la legislación mencionada se puede considerar una normativa relacionada al área tributaria, como así también otras normativas de otros ámbitos. (OCDE, 2017). Sin perjuicio de lo anterior, existen algunos cuerpos normativos que, si contienen una definición del concepto, así por ejemplo en el protocolo con Argentina en donde se señala que corresponde a “la prestación de servicios independientes que involucran la aplicación, por parte del prestador del servicio, de conocimiento especializado no patentable, de una habilidad o experiencia para un cliente.”⁶

Este concepto de servicios técnicos es de gran relevancia para los contribuyentes, debido al avance tecnológico y a la diversificación de negocios de la actualidad. En efecto, las personas se han abierto a la posibilidad de obtener servicios prestados desde el extranjero, tales como servicios profesionales de empresas que poseen mayor conocimiento técnico o habilidades en ciertas áreas. Así por ejemplo la contratación de servicios se asesoría informática desde países que cuentan con mayor desarrollo tecnológico o servicios legales por asesorías en la normativa que se implementa en otros países.

Se realizó una revisión de los oficios emitidos por el SII entre los años 2022 y 2023, mediante la cual se extrajo un listado sobre los conceptos que el SII considera como servicios por trabajos técnicos.

3 Según lo indicado por el SII a través del Oficio N°186 de 2022

4 Según lo indicado por el SII a través del Oficio N°120 de 2020

5 Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional, en adelante CDTI

6 Así lo señala, la letra C) del N°13 del Protocolo, asociado al artículo 12 del CDTI vigente entre Chile y Argentina, y el Oficio N°2834 de 2023

Tabla 1: Enumeración de servicios técnicos a contar de los oficios del SII

N°	Oficio	Año	Descripción del servicio técnico
1	3008	2023	Asesoría de apoyo para la revisión de bases de licitación pública.
2	2321	2023	Servicio de arbitro de partido de futbol.
3	212	2023	Servicio de asistencia remota a clientes vía telefónica.
4	3648	2022	Servicios de mantención de una máquina generadora de olas.
5	3648	2022	Revisión del funcionamiento del software del sistema.
6	3646	2022	Elaboración de planes de acción y estrategias para el cumplimiento de las normas regulatorias de un país respectivo, relacionados con la industria de dispositivos médicos, farmacéutica y biotecnológica.
7	1629	2022	Servicios destinados a la preproducción, producción y postproducción de proyectos audiovisuales o cinematográficos consistentes en servicios de laboratorios, estudios de grabación, salas de doblaje y sonorización.
8	1513	2022	Servicios jurídicos de abogados.
9	1426	2022	Servicios de diseño, para catálogos y fichas técnicas de productos y actualización del logo de la empresa.
10	1426	2022	Servicios de asesoría relacionados con la publicidad, marketing y comunicaciones de la empresa.

Fuente: Elaboración propia en base a los oficios emitidos por el SII entre los años 2022 y 2023

La revisión de los documentos mencionados en la tabla N°1 permite establecer que la característica principal que es común a todos, es la habilidad de una técnica o conocimiento que se debe poseer para prestar cada uno de esos servicios, por lo tanto, sin esta característica no es posible llevar a cabo el servicio y tampoco sería posible calificarlos como trabajos técnicos, sin embargo, siempre se debe tener en consideración que cada concepto se debe evaluar según el contexto y las características propias del servicio.

Para calificar un servicio como trabajos técnicos es necesario que la prestación del servicio cuente con las siguientes características:

Tabla 2: Características para calificar un servicio como trabajos técnicos

N°	Características:
1.	Servicio prestado por una persona natural o jurídica.
2.	La persona debe poseer conocimiento especializado en una ciencia o arte.
3.	El conocimiento debe poseer cierto grado de complejidad.
4.	El conocimiento de ser adquirido mediante la experiencia o estudios formativos específicos.

Fuente: Elaboración propia.

En base a las características mencionadas es posible considerar los siguientes servicios, como trabajos técnicos:

Tabla 3: Ejemplos adicionales de servicios técnicos

1. Diseño y actualizaciones de software.	6. Gestión y control de seguridad.
2. Asesorías legales de abogados.	7. Auditorías contables.
3. Servicio de mantenimiento de maquinarias.	8. Servicio de traducción o interpretación.
4. Asesorías de arquitectos.	9. Servicio de reparación de equipos.
5. Implementación de redes y sistemas.	10. Asesoría en gestión financiera.

Fuente: Elaboración propia.

Tributación de los Servicios Técnicos

Luego de comprender el concepto de servicios por trabajos técnicos, se procede a realizar un análisis de la tributación que les aplica, considerando que esto se centra en los servicios por trabajos técnicos prestados por empresas sin domicilio ni residencia en Chile, en el contexto de la inexistencia de un establecimiento permanente, para lo cual se analiza la tributación desde la perspectiva del IVA y el Impuesto Adicional.

I. Tributación con Impuesto Al Valor Agregado

En general el IVA se aplica a los servicios prestados o utilizados en territorio nacional⁷ y por la cual se percibe algún tipo de contraprestación, sin importar si esto sucede de manera esporádica o habitual⁸, por lo tanto, estos tres requisitos son la base para analizar si un servicio se encuentra o no gravados con IVA,

7 Decreto Ley N°825 de 1974, art. 5

8 Decreto Ley N°825 de 1974, art. 2 N°4.

según el hecho gravado básico de servicios establecido en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “LIVS ”), sin considerar los hechos gravados especiales establecidos en el artículo 8 de la LIVS, los que no forman parte del presente estudio.

En cuanto al requisito de territorialidad, se analizará el concepto de un servicio prestado en Chile, la Ley es explícita en el inciso segundo del artículo 5 de la LIR, el cual señala que se entiende en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile. Por el contrario, sobre el concepto de servicio utilizado en territorio nacional la Ley no señala la definición, por lo tanto, se acudirá a la interpretación administrativa del SII⁹, en este sentido desde diferentes jurisprudencias¹⁰ se puede extraer que es posible identificar “como elementos comunes para entender que un servicio es utilizado en territorio nacional, que: (i) el beneficiario o receptor del servicio tenga domicilio o residencia en país; (ii) que la actividad que se beneficie del servicio se desarrolle en Chile; y (iii) en el caso que sea aplicable, que el beneficiario desarrolle la actividad propia de su giro en Chile. La presencia de tales elementos permitiría identificar, por lo tanto, que estamos frente a un servicio utilizado en territorio nacional de acuerdo con la LIVS.” (Varas Melo, 2020)

Antes de la entrada en vigencia de la Ley N°21.420, “los servicios profesionales, asesorías técnicas y consultorías los que se encuentran calificados en el N°5, del artículo 20 de la LIR eran hechos no gravados del impuesto al valor agregado” (Órdenes Sonnenburg, 2023), sin embargo, el artículo 6 de la Ley N°21.420 que introduce una modificación en la definición de servicios del número 2 del artículo 2 de la LIVS, desde el 1 de enero de 2023 todos los servicios que sean prestados o utilizados dentro del territorio nacional¹¹, quedan gravados con IVA, a menos que sea aplicable alguna de las exenciones establecidas en los artículos 12 y 13 de la LIVS o en algún otro cuerpo legal¹². Considerando lo anterior, consecuentemente los servicios por trabajos técnicos quedan gravados con IVA, siempre y cuando exista alguna contraprestación y el servicio sea prestado o utilizado en Chile. Esto no considera las sociedades de profesionales las cuales se encuentran exentas de IVA.¹³

En caso de que no se aplique alguna exención y quede efectivamente gravado con IVA, en una prestación de servicio realizada por una persona sin domiciliado ni residencia en Chile, será considerado como sujeto del impuesto el beneficiario del servicio que sea un contribuyente de IVA, según lo mencionado en la letra e) del artículo 11 de la LIVS. Si eso llegara a suceder, será necesario respaldar

9 Decreto Ley N°830 de 1974, art. 6, letra A).

10 SII, Circular N°34 de 1980 y Oficio N°2045 de 1980, Oficio N°163 de 2005, Oficio N°1217 de 2010.

11 Decreto Ley N°825 de 1974, art. 5

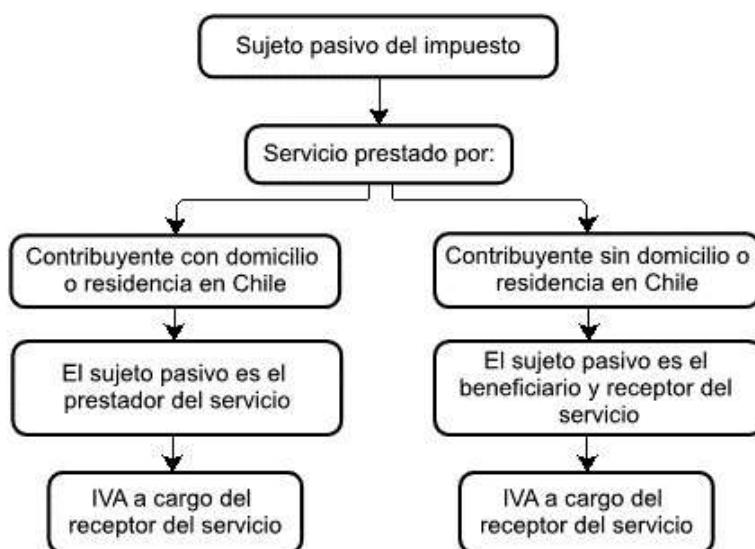
12 Oficio N°3541, de 07-12-2022

13 Exención ampliada por la Ley N°21.420 contenida en el N°8 de la letra E) del artículo 12 de la LIVS

la transacción mediante la emisión de una factura de compra correspondiente¹⁴. Cabe mencionar que el IVA es un impuesto de recargo o traslación que afecta directamente al consumidor final (Torres Reyes, 2012), por lo tanto, al emitir la factura de compra se debe aplicar el IVA sobre el monto remesado al extranjero, sin aplicar un tipo de incremento como lo es el gross up, es decir, el contribuyente que obtiene la carga impositiva del IVA es el receptor del servicio.

Referente a lo anterior, se puede establecer quien es el sujeto del impuesto mediante el siguiente esquema:

Ilustración 1: Análisis sujeto del impuesto



Fuente: Elaboración propia en base a la normativa vigente.

II. Tributación con Impuesto a la Renta en Chile

Los servicios técnicos pueden ser prestados por personas situadas en el extranjero o en Chile, es por esto que la normativa interna realiza una clasificación señalando que las personas domiciliadas o residentes en Chile deben pagar impuestos por las rentas de cualquier origen, sin embargo, en el caso contrario los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile solo deben pagar impuestos por las rentas que sean de fuente chilena¹⁵.

En el caso de un servicio prestado por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, el impuesto a aplicar corresponde al impuesto adicional, y la tasa a utilizar en el presente caso dependerá de la naturaleza de los servicios. En base a

14 Instruido en la Circular N°50 de 2022 y mencionado en el Oficio N° 965 de 2023 y Oficio N° 3648 de 2022

15 De acuerdo con lo señalado en el artículo 3 de la LIR

lo anterior, como se trata de servicios por trabajos técnicos es necesario analizar el párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, el cual señala la tributación de los servicios por trabajos técnicos pagados a una persona natural o jurídica sin domicilio ni residencia en Chile, la cual es concedora de una ciencia o técnica, y presta el servicio a través de un consejo, informe o plano. Este servicio puede ser prestado en Chile o en el exterior y la tasa general de tributación es de un 15% o del 20% de impuesto adicional, en este último caso es solo para servicios de acreedores o beneficiarios de la remuneración que se encuentren situados en un régimen fiscal preferencial o de baja o nula tributación, conforme al artículo 41H de la LIR, sin embargo, esta última situación no se considerará en el análisis.

Sin perjuicio de la tributación interna en Chile mencionada en el párrafo anterior, es importante mencionar que en caso de que los servicios técnicos sean calificados por el Servicio Nacional de Aduanas como servicios de exportación, de acuerdo con lo mencionado el párrafo segundo del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, estos servicios se encontrarían exentos de impuesto adicional.¹⁶

En caso de que los servicios técnicos se encuentren afectos a impuesto adicional, cuando las personas remesen al exterior el pago del servicio mencionado, éstos deben realizar una retención del impuesto adicional, de acuerdo con lo mencionado en el N°4 del artículo 74 de la LIR, por lo tanto, el monto que efectivamente se debe pagar al exterior es el monto de la renta, rebajando el impuesto adicional. En algunos casos según acuerdos contractuales u otras situaciones, la persona que debe pagar el impuesto es el receptor del servicio, por lo tanto, la base imponible se debe recomponer incrementando el monto (en inglés denominado gross up), de manera tal que el monto remesado sea el monto líquido ya descontado el impuesto. En otras situaciones, cuando la persona que se hace cargo del impuesto es el prestador del servicio, no se utiliza el incremento anteriormente mencionado. Estos casos forman parte de un caso ejemplificado numéricamente que se presenta más adelante en este estudio.

Luego en cuanto al cumplimiento del pago de este impuesto adicional retenido, el artículo 79 de la LIR indica que las personas obligadas a retener deberán declarar y pagar durante los primeros doce días de cada mes, los tributos que hayan retenido en el mes anterior, procedimiento que se realiza por medio del Formulario 50 presentado ante el SII.

A contar de la reseña anterior, se observa que se puede originar el problema de errores en el cumplimiento tributario puesto que se deben ponderar diferentes elementos que determinan el hecho gravado en el IVA o en el impuesto adicional,

16 De acuerdo con lo mencionado en el Oficio N°1198 de 2020 y el N°16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

sobre un mismo tipo de operación y con las mismas partes contratantes, lo que justifica enumerar estos factores para una correcta aserción tributaria.

III. Tributación de los servicios por trabajos técnicos en el marco de la aplicación CDTI

En esta fase se analiza la procedencia de aplicar los tratados, los cuales buscan reducir o eliminar la doble tributación internacional, por lo tanto, establecen potestad tributaria, es decir, señalan cuál de los dos estados puede gravar una renta o establecen límites, por lo tanto, “por aplicación de un tratado Chile podría tener que eximir de la tributación a la renta a una determinada partida o podría verse en la obligación de rebajar la tasa aplicable” (Vergara Quezada, 2013). Sobre el concepto de la doble imposición jurídica internacional, el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) lo define como “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos o más Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio.” (OCDE, 2017)

Para evaluar la procedencia de un convenio para evitar la doble tributación internacional es necesario verificar si el contribuyente tiene residencia en uno o en ambos estados contratantes¹⁷.

Los CDTI definen el concepto de residencia en su artículo 4, mediante el cual señalan que residencia significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. (OCDE, 2017)

El concepto de residencia es definido legalmente en el N°8 del artículo 8 del Código Tributario, el cual señala que se considera residente “toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses”. (Código Tributario, 1974). Esta definición se actualizó mediante la Ley N°21.210 del año 2020, el cual incorporó al concepto que la permanencia sea de forma ininterrumpida y el lapso de tiempo lo añade mediante días, características que antes no se encontraban formando parte de la definición legal.

El SII ha realizado interpretaciones sobre la definición de residencia y los cambios incorporados por la Ley N°21.210 mediante la Circular N°63 de 2021, en donde señala principalmente que el concepto de residencia depende de la permanencia física en Chile, por lo tanto, si la persona se ausenta del país por al menos 184

17 De acuerdo con el artículo 1 de los tratados

días perderá su residencia en el país.¹⁸

El párrafo duodécimo del N°4 del artículo 74 de la LIR señala una presunción legal de residencia que establece que el certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad competente será válido para acreditar la residencia fiscal del contribuyente durante el año calendario en que haya sido emitido,¹⁹ sin embargo, mediante el Oficio N°2661 de 2023, el SII señala que puede controvertir la calificación de residente, aun existiendo un certificado de residencia, esto en el caso cuando se requiere aplicar el convenio para evitar la doble imposición, el contribuyente cuenta con el certificado de residencia, pero no cumple con los requisitos que se exigen en el artículo 4 de los tratados para calificar como residente para efectos de aplicar un convenio.

Una vez determinada la residencia, para acreditar la calificación de residente, el contribuyente que debe realizar la retención del impuesto adicional tiene que contar al momento del devengo de la obligación de impuesto²⁰, con el certificado de residencia²¹ y la respectiva declaración jurada.²²

Establecido lo anterior, uno de los factores principales a considerar para analizar cuál de los dos estados puede gravar es el establecimiento permanente, ya que es un elemento clave para la distribución de la potestad para aplicar impuestos. Un ejemplo de la importancia de la existencia de un establecimiento permanente es la aplicación del artículo 7 de los CDTI, que se analizará más adelante, en donde depende de la existencia de un establecimiento permanente, la potestad tributaria que asigna el CDTI.

En Chile cuando se negocian CDTI con otros países, se suele utilizar como base el Modelo de Convenio OCDE, este modelo mantiene un formato general, el cual se divide y explica en base a la naturaleza del concepto que se busca analizar, es por esto que se examinará la clasificación que se le asigna a los servicios por trabajos técnicos.

Para analizar en que artículo del convenio se clasifican los servicios por trabajos técnicos y analizar su tributación, es necesario evaluar las definiciones de los CDTI y las indicaciones de los protocolos que forman parte integrante del convenio. Cabe señalar que, para efectuar un análisis de la clasificación en el CDTI, es necesario mencionar que se centrará en los servicios por trabajos

18 El Servicio de Impuestos Internos se ha pronunciado sobre la pérdida de residencia en el Oficio N°1342 de 2023, Oficio N°1152 de 2023

19 El SII mediante la Circular N°56 de 2020, emitió instrucciones sobre la presunción legal de residencia.

20 De acuerdo con el artículo 82 de la LIR

21 De acuerdo con la Resolución Ex. N°151 de 2020

22 De acuerdo con la Resolución Ex. N°58 de 2021.

técnicos prestados por una empresa sin domicilio ni residencia en Chile y no por una persona.

Lo expuesto anteriormente permite clasificar el concepto de servicio técnico como beneficio empresarial en los siguientes países, de acuerdo con el artículo 7 de los CDTI:

Tabla 4: Países que clasifican los servicios técnicos en el Art.7 sobre Beneficios empresariales

1	Australia	11	España	22	Paraguay
2	Austria	12	Estados Unidos	23	Perú
3	Bélgica	13	Francia	24	Polonia
4	Canadá	14	India	25	Portugal
5	China	15	Irlanda	26	Reino Unido
6	Corea	16	Italia	27	República Checa
7	Croacia	17	Japón	28	Rusia
8	Dinamarca	18	México	29	Sudáfrica
9	Ecuador	19	Noruega	30	Suecia
10	Emiratos Árabes Unidos	20	Nueva Zelandia	31	Suiza
		21	Países Bajos	32	Tailandia

Fuente: Elaboración propia en base a los CDTI que Chile tiene vigentes.

Respecto de la tabla anterior, es importante mencionar que se incluye el CDTI con Estados Unidos, el cual comenzó a regir desde el 01 de enero de 2024, sin embargo, para los impuestos retenidos en la fuente, el tratado tendrá efecto para los montos pagados o acreditados a partir del 1 de febrero de 2024. En este convenio, al igual que en los países previamente mencionados, y de acuerdo con las definiciones expuestas en los párrafos anteriores, es posible clasificar los servicios técnicos prestados por empresas como beneficios empresariales, tal como se establece en su artículo 7.

El concepto de beneficio empresarial establecido en el artículo 7 de los CDTI que Chile tiene vigentes, distribuye la potestad tributaria de estas rentas a un solo país indicando que “Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.” (OCDE, 2017). De acuerdo con esto, en los países en que se clasifican los servicios por trabajos técnicos como beneficio empresarial,

solo podrá gravar la renta con impuesto el país de la residencia, es decir, el estado contratante el cual presta el servicio. Sin embargo, esta situación funciona siempre y cuando no exista un establecimiento permanente en el otro estado receptor del servicio al cual se le pueda atribuir la renta, caso en el cual las rentas se gravarían en Chile sin limitación recuperando la potestad de gravar la renta.

El concepto de establecimiento permanente hasta el 31 de diciembre de 2019 no tenía una definición legal, sin embargo mediante la entrada en vigencia de la Ley N°21.210, desde el 01 de enero de 2020 se incorpora en la Ley de Impuesto a la Renta la definición en el N°12 del artículo 2 de la LIR, señalando que se denomina establecimiento permanente un negocio desarrollado por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, mediante el cual ejecuta el giro de su negocio a través de la existencia de un lugar como por ejemplo oficina, agencias, instalaciones, proyectos de construcción o sucursales. Así también se considera establecimiento permanente cuando el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile es representado por un mandatario para realizar su actividad comercial en Chile, el mandante tenga la autorización para poder concluir contratos propios del giro, o concluir negociaciones que no tengan modificaciones por parte de la persona que no tiene domicilio o residencia en Chile.²³

En resumen, para calificar la existencia de un establecimiento permanente es necesario verificar los siguientes puntos:

- La existencia de un lugar de negocios.
- El lugar de negocios debe ser fijo.
- Por medio de este lugar de negocios se deben realizar las actividades de la empresa.

Considerando lo anterior, los análisis que continúan se centrarán en que no existe un establecimiento permanente.

En los siguientes países con los cuales Chile tiene tratados vigentes, el concepto de servicios por trabajos técnicos no es clasificado como beneficio empresarial, sino que se clasifican en los artículos de regalías u otros específicos del tema:

23 El SII mediante la Circular N°40 de 2021 define y explica el concepto de establecimiento permanente.

Tabla 5: Países que no clasifican los servicios técnicos en el Art.7 sobre Beneficios empresariales

N°	País	Clasificación
1	Argentina	Regalías Art.12 tope 10% Chile.
2	Brasil	Regalías Art.12 tope 15% Chile.
3	Colombia	Regalías Art.12 tope 10% Chile.
4	Malasia	Rentas por servicios técnicos Art.14 tope 5% Chile.
5	Uruguay	Honorarios por servicios técnicos artículo 14 bis tope 10% Chile.

Fuente: Elaboración propia en base a los CDTI que Chile tiene vigentes.

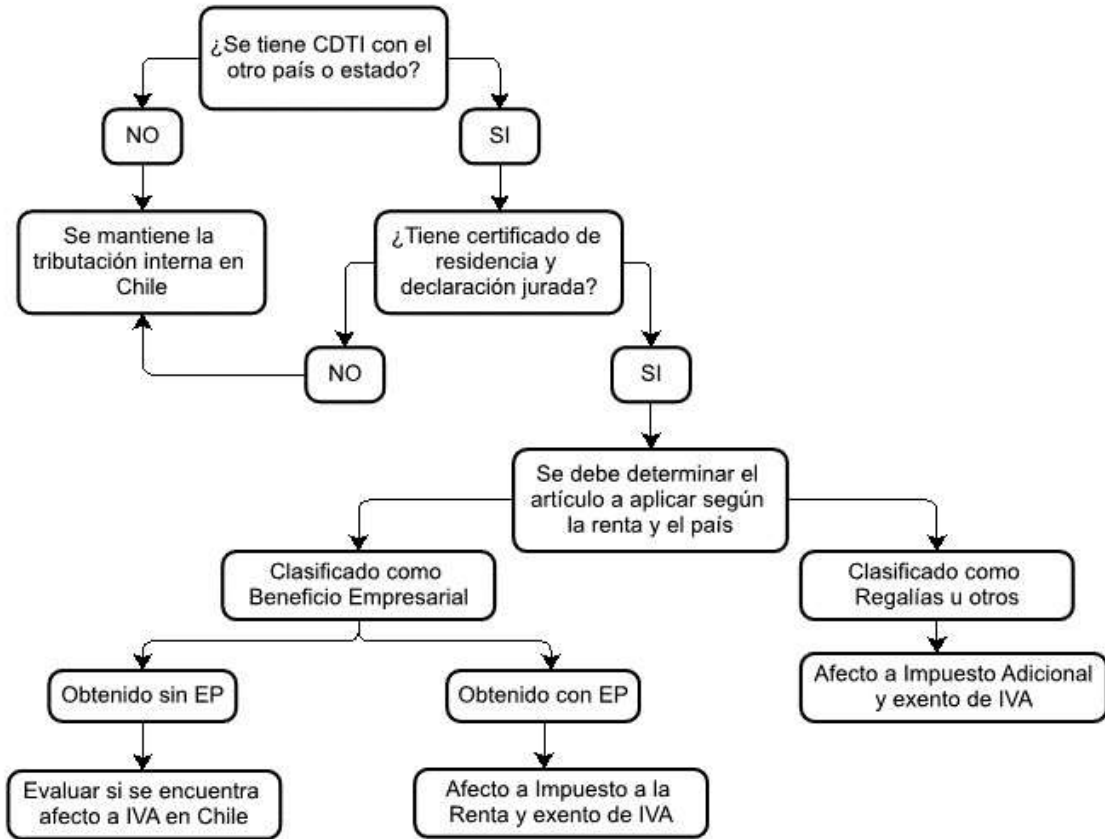
Como se puede visualizar en estos cinco países los servicios por trabajos técnicos pueden ser gravados en Chile, pero con una tasa límite de un 10%, 15% o 5% según aplique por país.

Cabe señalar que, de los países mencionados, entre Chile y Colombia se encuentra en curso un procedimiento de acuerdo mutuo para la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida asociada a los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría que actualmente se encuentran en la definición de regalías del CDTI entre Chile y Colombia.²⁴

24 Acuerdo mutuo mencionado por el SII en el Oficio N°212 de 2023.

Considerando el análisis mencionado, se puede resumir en el siguiente esquema:

Ilustración 2: Análisis de la procedencia del CDTI



Fuente: Elaboración propia, en base a la normativa y CDTI vigentes.

Datos de contribuyentes que han aplicado el CDTI

Para establecer el efecto de las rentas clasificadas como beneficios empresariales en Chile según el artículo 7 de la aplicación de un CDTI y su relación con los servicios por trabajos técnicos, se ha solicitado información al SII mediante Ley de Transparencia.

En primer lugar, se ha obtenido información asociada a la cantidad de contribuyentes que han informado en la declaración jurada anual 1946 sobre operaciones en Chile, rentas clasificadas como beneficios empresariales, información que incluye la renta bruta que se clasificó como tal.

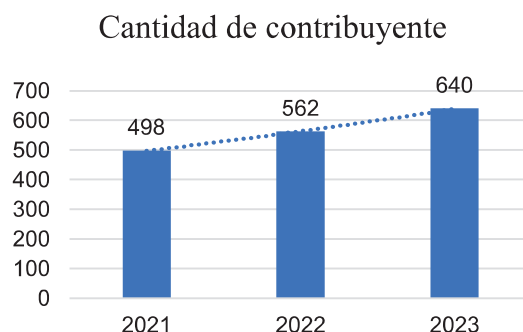
Tabla 6: Contribuyentes que han declarado rentas clasificadas como Beneficios Empresariales según CDTI

Año Tributario	Cantidad Contribuyentes Únicos	Suma F1946 C4 ²⁵ M\$ ²⁶
2021	498	422.561.562
2022	562	2.549.352.279
2023	640	1.323.457.247

Fuente: Información obtenida mediante Ley de Transparencia SII.

En el gráfico que se presenta a continuación se puede visualizar que entre los años tributarios 2021 al 2023 la cantidad de contribuyentes que han informado rentas clasificadas como beneficios empresariales, según el artículo 7 de los CDTI, han ido en aumento comenzando por una cantidad de 498 contribuyentes y terminando con 640.

Gráfico 1: Cantidad de contribuyentes que clasificaron la renta como beneficio empresarial según aplicación del CDTI



Fuente: Elaboración propia en base a información obtenida mediante Ley de Transparencia SII.

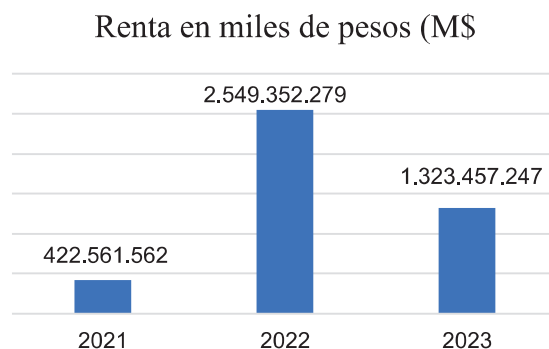
Sin perjuicio de lo anterior, el monto de la renta bruta asociada a los datos informados como beneficios empresariales según el artículo 7 de los CDTI, ha tenido un comportamiento diferente, es decir, la relación entre el aumento de los contribuyentes no ha significado un aumento en la renta bruta.

25 El código “C4” hace referencia a la renta bruta, de acuerdo con la Resolución exenta N°113 de 2020

26 El “M\$” significa el monto reflejado en miles de pesos.

En el siguiente gráfico se puede visualizar que la mayor renta bruta clasificada como beneficio empresarial fue informada en el año tributario 2022.

Gráfico 2: Renta clasificada como beneficio empresarial según CDTI



Fuente: Elaboración propia en base a información obtenida mediante Ley de Transparencia SII.

En segundo lugar, también se ha obtenido información asociada a las rentas informadas en el formulario 50²⁷ código 709 sobre trabajos de ingeniería o técnicos y servicios profesionales o técnicos, prestados en Chile de acuerdo con el artículo 59 N°2 de la LIR

Tabla 7: Rentas y contribuyentes que informaron servicios por trabajos técnicos acogidos a convenios.

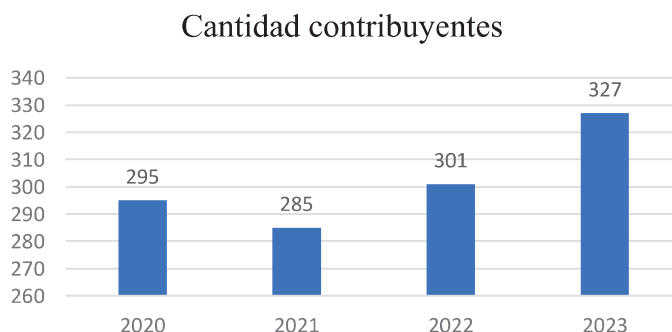
Año Tributario	Cantidad Contribuyentes Únicos	Suma F50 Código 709 M\$
2020	295	57.530.870
2021	285	72.988.246
2022	301	109.430.606
2023	327	93.638.140

Fuente: Información obtenida mediante Ley de Transparencia SII.

En el siguiente gráfico se puede visualizar que entre el año 2020 y 2023 la cantidad de contribuyentes que contratan servicios técnicos al extranjero ha ido en aumento.

²⁷ Este es el formulario que se utiliza para pagar el impuesto adicional retenido por remesas al extranjero.

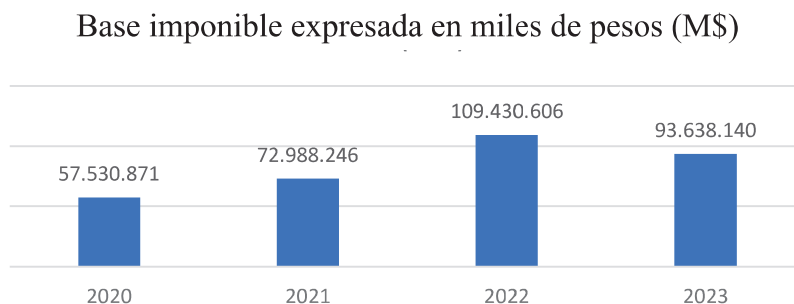
Gráfico 3: Cantidad de contribuyentes que han informado rentas por servicios técnicos Artículo 59 N°2 LIR, base imponible acogida a convenio.



Fuente: Elaboración propia en base a información obtenida mediante Ley de Transparencia SII.

Por otro lado, a continuación, se visualiza en el gráfico las rentas que se pagaron al extranjero por concepto de servicio técnico y las cuales fueron acogidas a los convenios que Chile tiene vigentes, por medio de esta información es posible comprender la importancia de aplicar correctamente los CDTI, ya que el monto en dinero que representa el costo de contratar los servicios por trabajos técnicos es alto, lo que afecta directamente la recaudación de impuestos en nuestro país.

Gráfico 4: Renta por servicios técnicos acogidos a CDTI



Fuente: Elaboración propia en base a información obtenida mediante Ley de Transparencia SII asociada al Formulario 50.

La información previamente expuesta brinda una comprensión práctica sobre la utilización de los CDTI y su impacto en términos de ingresos y número de contribuyentes en Chile. Por ende, resalta la importancia de aplicar correctamente un CDTI, ya que, a partir del 1 de enero de 2023, la renta calificada como beneficio empresarial debe ser evaluada para determinar la posible aplicación del IVA a los servicios. La ausencia de una guía detallada para este proceso de análisis puede generar distorsiones en la recaudación de impuestos en nuestro país, montos que

se pueden estimar según la información que presentaron las tablas y gráficos de los párrafos anteriores.

3. RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LOS CDTI POR SERVICIOS DE TRABAJOS TÉCNICOS LIBERADOS DE IMPUESTO ADICIONAL

Una vez establecida la clasificación del concepto de servicio por trabajos técnicos en los CDTI, es necesario evaluar el efecto que se produce en la tributación interna en Chile, por un lado, se encuentran los países en los cuales se indica que Chile puede gravar con impuesto, pero con una tasa límite, en este caso no existe un efecto en IVA y solo se grava con impuesto adicional. Por otro lado, se encuentran los países en los cuales los servicios por trabajos técnicos se encuentran clasificados como beneficio empresarial, en este caso se les ha asignado la tributación solo al país de la residencia, no quedando afecto a impuesto a la renta en Chile, sin embargo, es necesario evaluar el efecto en IVA de acuerdo con la tributación interna en Chile.

El N°7 de la letra E) del artículo 12 de la LIVS señala que no se aplica la exención de IVA, a los servicios que son prestados o utilizados en Chile, que hayan quedado exentos de impuesto adicional por aplicación de alguna Ley o el CDTI. Referente a esto surge la interrogante ¿El CDTI libera o exime de impuesto? Al respecto el modelo de convenios OCDE señala que los CDTI distribuyen la potestad tributaria de los estados (OCDE, 2017), en este sentido sobre el concepto de potestad tributaria se ha dicho que es la “facultad que tiene el Estado de exigir a sus nacionales y no nacionales en determinadas situaciones, a contribuir con el financiamiento del gasto público (Ormaza Ávila & Zamora Vázquez, 2019), esta definición es acorde a lo mencionado en el artículo 65 de la constitución política de la república de Chile, mediante el cual se señala que solo el estado, mediante el presidente de la república puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión (Chile, 1980), por lo tanto, los CDTI no pueden eximir de impuestos en Chile, ya que la atribución es solo del estado, sin embargo, el CDTI elimina la potestad que tiene el estado en general para aplicar los impuestos. Considerando esto las rentas no quedan gravadas con impuesto cuando se le atribuye la potestad al otro estado, por lo tanto, el concepto que se considera más adecuado de utilizar es la liberación de impuestos y no la exención.

Sobre la exención o liberación mencionada en el párrafo anterior, cabe señalar que el N°7 de la letra E) del artículo 12 de la LIVS, solo hace mención de una exención por aplicación de leyes o los CDTI, por lo tanto, esta afirmación podría ser cuestionada debido a que los CDTI no eximen de impuestos, sin embargo, este es un tema que se encuentra pendiente actualmente y no forma parte de la presente investigación.

Cuando un servicio técnico prestado por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile queda liberado de impuesto adicional producto de la aplicación del convenio para evitar la doble tributación internacional que Chile tiene vigente, se debe evaluar si se cumplen los requisitos²⁸ para considerar este servicio como hecho gravado con IVA.

En cuanto a la obligación de declarar el IVA ante el SII, el sujeto pasivo del impuesto en este caso corresponde al receptor del servicio, es decir el contribuyente que se encuentra en Chile, por lo tanto, este contribuyente tendrá que pagar hasta el día 12 o 20²⁹ de cada mes los impuestos devengados en el mes anterior.³⁰

Producto de la entrada en vigor de la modificación incorporada por la ley N°21.420, el SII ha emitido diferentes oficios señalando interpretaciones asociadas a la aplicación del IVA cuando los servicios no están afectos a impuesto adicional. A continuación se presenta un resumen de los oficios emitidos por el SII asociadas al N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, mediante el cual se pueden visualizar los análisis e interpretaciones que ha hecho el SII durante el año 2023. Tabla 8: Pronunciamientos del SII asociado al N°2 del inciso cuarto del Art.59 de la LIR , mediante el cual se pueden visualizar los análisis e interpretaciones que ha hecho el SII durante el año 2023.

28 Requisitos establecidos en el Decreto Ley N°825

29 El plazo de día 20 es para facturadores electrónicos y con pago online.

30 Según lo indicado en el artículo 64 de la LIVS

Tabla 8: Pronunciamientos del SII asociado al N°2 del inciso cuarto del Art.59 de la LIR

N°	Oficio	Servicio	¿Se indica el tipo de servicio?	Tributación en Chile		País	Tributación según convenio		IVA en Chile
				Artículo	Tasa de impuesto		Artículo	Potestad	
1	Oficio N°3008 06/12/2023	Asesoría de apoyo para la revisión de bases de licitación pública	SI	Párrafo cuarto del N°2 del inciso cuarto del art.59 de la LIR	15%	Suiza	Art.7 Beneficio Empresarial	Solo Suiza puede gravar	No hace mención
2	Oficio N°2848 15/11/2023	Servicios de gestión de cobranzas y actividades de apoyo	SI	párrafo primero del N°2 del inciso cuarto del art. 59 LIR	35%	Colombia	Art.12 Regalías	Impuesto adicional con tope de 10%	Gravado con IVA en caso de que no aplique la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIR.
3	Oficio N°2834 15/11/2023	servicios de asistencia virtual en modalidad online	No hace mención específica	párrafo primero o cuarto del N°2 del inciso cuarto del art.59 LIR	15% ó 35%	Argentina	Art.12 Regalías	Impuesto adicional con tope de 10%	No gravado con IVA por aplicación de la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIR.
4	Oficio N°2833 15/11/2023	Puesta en marcha y capacitaciones por la licencia de un programa computacional	No hace mención específica	inciso primero del art.59 ó N°2 del inciso cuarto del art.59 de la LIR	30% ó 15% ó 20%	Colombia	Art.12 Regalías	Impuesto adicional con tope de 10%	No hace mención

5	Oficio N°2597 04/10/2023	Enseñanza sobre ilustración artística a estudiantes	No hace mención específica	No hace mención	35%	México	Art. 21 Otras rentas	Ambos estados pueden gravar sin limitación	No hace men- ción
6	Oficio N°2321 31/08/2023	Servicio de cuerpo arbitral futbol	SI	párrafo cuar- to del N°2 del inciso cuarto del art.59 de la LIR	15%	Brasil	Art.12 Re- galías	Impuesto adicional con tope de 15%	No gravado con IVA por aplicación de la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIVS.
7	Oficio N°1474 17/05/2023	Acuerdo comercial entre relacionadas	No hace mención específica	N°2 del inciso cuarto del art.59 de la LIR ó N°2 del art.58 de la LIR	35%	No hace mención	No hace mención	No hace mención	Podría aplicar la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIVS.
8	Oficio N°212 19/01/2023	Servicio de asis- tencia remota a clientes	SI	párrafo cuar- to del N°2 del inciso cuarto del art. 59 de la LIR	No hace mención	Colombia	Art.12 Re- galías	Impuesto adicional con tope de 10%	No gravado con IVA por aplicación de la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIVS.
9	Oficio N°178 19/01/2023	Servicios de publi- cidad	No hace mención específica	Art. 59 de la LIR	No hace mención	Irlanda	Art.7 Benefi- cio Empresa- rial ó Art.12 Regalías	No hace mención	Gravado con IVA en caso de que no aplique la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIVS.

10	Oficio N°139 12/01/2023	Servicios de almacenamiento y publicidad en plataformas tecnológicas de internet	No hace mención específica	N°2 del inciso cuarto del art.59 de la LIR, posible exención de impuesto adicional letra F) del art.14 de la LIR	No hace mención	No hace mención	No hace mención	No hace mención	Gravado con IVA en caso de que no aplique la exención del N°7 de la letra E del art.12 de la LIVS.
11	Oficio N°138 12/01/2023	Servicios administrativos y de gestión	No hace mención específica	N°2 del inciso cuarto del art. 59 de la LIR ó N°1 del art. 43 de la LIR	35% o impuesto único	España	Art.7 Beneficio Empresarial ó Art.14 Rentas del trabajo dependiente	España puede gravar o donde se ejerza el empleo	No hace mención
12	Oficio N°35 05/01/2023	Servicios de telemedicina	No hace mención específica	N°2 del inciso cuarto del art.59 de la LIR	35% o 15%	Ecuador	Art.14 Servicios profesionales independientes	Solo Ecuador puede gravar	Servicio no afecto a IVA por estar prestado y utilizado en el extranjero, de acuerdo con el Art.5° de la LIVS

Fuente: Elaboración propia en base a los pronunciamientos del SII asociados al N°2 del inciso cuarto del Artículo 59 de la LIR

Después de analizar la tributación, se desarrolla un ejemplo numérico para representar la tributación con impuesto adicional o IVA.

Ejercicio de ejemplo:

La empresa ABC SpA que tendrá una reorganización empresarial, contrata el servicio de asesoría legal a una consultora de abogados ubicada en Noruega, sin establecimiento permanente en Chile³¹, el contrato indica que el servicio tiene un costo total de USD 12.000.

- **Escenario 1:** La empresa ABC SpA no puede acreditar que la empresa prestadora del servicio sea residente en Noruega al momento de analizar la aplicación de impuestos. El servicio fue pagado y asciende a un monto total de USD 12.000, debiendo la empresa chilena asumir todos los impuestos o recargos aplicables en Chile.

Impuesto a pagar	<p>Como no se puede acreditar la residencia, no se puede utilizar el CDTI, por lo tanto, se aplica la tributación interna en Chile, es decir una tasa de impuesto adicional del 15% de acuerdo con párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR.</p> <p>Valor del servicio : USD 12.000 Valor remesado al extranjero: USD 12.000 Impuesto adicional a pagar : Base imponible: $12.000 / 0,85 = 14.118$ Impuesto adicional: $14.118 \times 15\% = 2.118$</p>
Implicancias	<ul style="list-style-type: none"> - El impuesto adicional es de cargo de la empresa ABC SpA - Al quedar afecto a impuesto adicional no se afecta con IVA en Chile - Sin perjuicio de lo anterior, si la empresa es residente en Noruega, no procede el IA a menos que se configure un tipo de establecimiento permanente en Chile.

En el caso que, en este escenario se hubiese pactado la renta bruta, el contribuyente al remesar la renta al extranjero, debe retener el impuesto, por lo tanto, el prestador del servicio es quien se hace cargo del impuesto y solo recibe el monto líquido con el impuesto ya rebajado.

31 Lo expuesto es aplicable a todos los casos de CDTI en que el servicio obtenido sólo se grava si hay un Establecimiento Permanente

- **Escenario 2:** La empresa ABC SpA puede acreditar que el prestador del servicio es residente en Noruega al momento de analizar la aplicación de impuestos y paga al prestador del servicio USD 12.000.

	<p>Se aplica la tributación según el CDTI, el cual clasifica los servicios técnicos como beneficio empresarial, por lo tanto, solo Noruega puede gravar la renta de acuerdo con el artículo 7 del CDTI.</p>
Impuesto a pagar	<p>Impuesto al valor agregado:</p> <p>Valor del servicio : USD 12.000</p> <p>Valor remesado al extranjero : USD 12.000</p> <p>IVA a pagar : Base imponible: 12.000 IVA: 12.000 x 19%= 2.280</p>
Implicancias	<ul style="list-style-type: none"> - El IVA es de cargo de la empresa ABC SpA - Se debe emitir una factura de compra al prestador del servicio - Se debe pagar el IVA por medio del Formulario 29 - El IVA se puede utilizar como crédito fiscal - Se aplica la tasa del 19% directo a las 12.000 al ser el IVA un impuesto de recargo o traslación.

4. EVALUACIÓN DE LA EXISTENCIA DE DIRECTRICES PARA ANALIZAR LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TRABAJOS TÉCNICOS

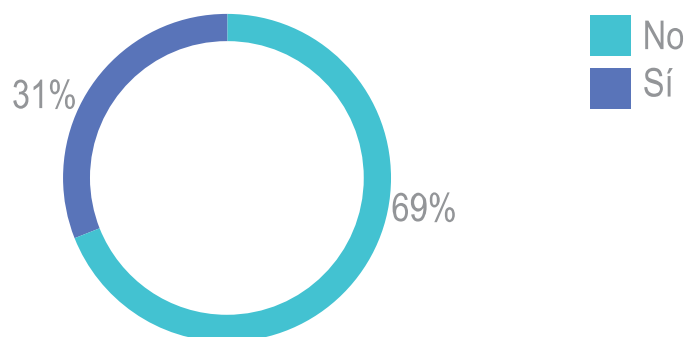
El presente estudio se basa en la hipótesis de que no existen directrices que se puedan utilizar como una guía paso a paso como referencia para orientar al momento de efectuar el análisis de la tributación a los servicios técnicos, por lo tanto, en esta sección se evaluará la existencia de este instrumento.

Según lo examinado en la normativa legal asociada a la tributación de los servicios por trabajos técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, es posible establecer que el análisis se obtiene de diferentes artículos que no necesariamente están vinculados o referenciados uno del otro, por lo tanto, se requiere un análisis con una base de experiencia o especialización en el área para poder llegar claramente a la tributación específica que aplica a este tipo de servicios en el contexto mencionado. De esta manera solo con la normativa legal no es posible obtener una guía clara para analizar la tributación de estos servicios y su efecto en el contribuyente chileno.

En la sección anterior, se presentaron los oficios mediante los cuales el SII se ha pronunciado sobre el análisis de servicios asociados al N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR que han consultado los contribuyentes durante el año 2023, entre ellos se pueden visualizar algunos servicios técnicos, clasificados como tales por el SII. Esta información es lo más cercano a un análisis de pasos que el SII ha emitido sobre los nuevos cambios al IVA de los servicios y los efectos que se genera en Chile cuando los servicios por trabajos técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile no se encuentran gravados con impuesto adicional. Sin embargo, estas indicaciones están orientadas a un contribuyente en particular y son a pedido específico, en este sentido, el SII puede decir que el oficio no aplica en su caso por tener otros elementos o características, y adicionalmente se puede visualizar que el SII no en todos los casos realiza un análisis completo hasta llegar a la aplicación del IVA, o simplemente no califica un servicio como remuneración o servicio técnico, dejando la responsabilidad al contribuyente que debe justificar y respaldar ante instancias de fiscalización. En consecuencia, aun cuando el SII emite oficios para responder consultas específicas no se observan directrices que describan de manera detallada los pasos a seguir para analizar la tributación de este tipo de servicios.

Para corroborar la existencia de directrices que otorguen seguridad y claridad en el análisis de la tributación de los servicios por trabajos técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, se ha efectuado una encuesta a profesionales chilenos del área tributaria. De ellos, los que, si han evaluado la tributación de estos servicios, según como se muestra en el siguiente gráfico, un 69% indica que no ha encontrado alguna guía proveniente del SII u otra fuente, que proporcione una visión clara del procedimiento a seguir para analizar la tributación de los servicios técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en relación con el IVA o el Impuesto Adicional.

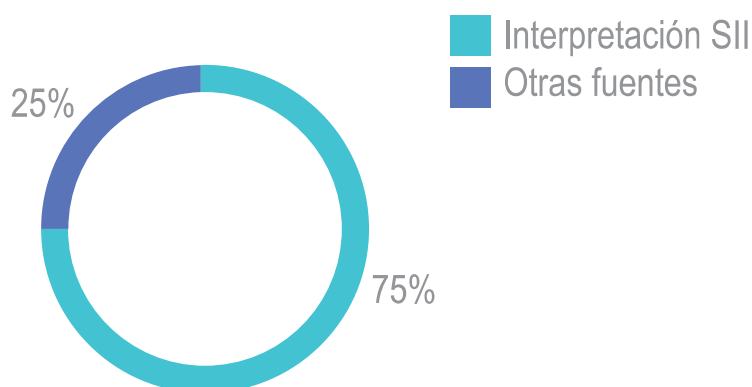
Gráfico 5: Resultado encuesta sobre existencia de directrices



Fuente: Elaboración propia en base a encuestas

Por otro lado, según el gráfico anterior, un 31% indica que, si han encontrado una guía, sin embargo, de este porcentaje de acuerdo con el siguiente gráfico, un 75% indica como referencia las interpretaciones del SII, las cuales como ya se mencionó anteriormente, están enfocadas a consultas específicas de los contribuyentes, indicando respuestas que pueden variar según cada contexto.

Gráfico 6: Directrices existentes según encuestados



Fuente: Elaboración propia en base a encuestas

A contar de la información recopilada se puede concluir que la mayoría de los especialistas encuestados estima que no existe una guía que incorpore lineamientos claros para establecer un análisis de la tributación de los servicios por trabajos técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, sin embargo, existe un número menor que sostienen que existen interpretaciones administrativas que pueden considerar como una guía, todo lo cual permite evidenciar que en la actualidad no se encuentra disponible una guía integral que aborde la tributación de los servicios técnicos a objeto de prevenir contingencias tributarias frente a las diferentes determinaciones tributarias que pueden surgir.

5. PROTOCOLO DE RECOMENDACIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE TRABAJOS TÉCNICOS

De acuerdo con las fuentes y normativas utilizadas, la revisión de los pronunciamientos del SII y las encuestas realizadas, este es el paso a paso o set de recomendaciones que se propone para asegurar el cumplimiento tributario en estas operaciones en donde se produce esta dualidad de regímenes tributarios entre el IVA y la renta para los servicios técnicos prestados por personas sin domicilio ni residencia en Chile:

Tabla 9: Protocolo de recomendaciones sobre el análisis de la tributación a los servicios técnicos

FOCOS DE ANÁLISIS	ACTIVIDAD	RESULTADO	PASOS A SEGUIR
1. Naturaleza del servicio	Evaluar el tipo de servicio y su naturaleza, según descripción contractual o análisis del servicio real y efectivo descrito por el prestador o beneficiario del servicio.	Si es servicio técnico	Evaluar la territorialidad del servicio y localización del prestador
		No es servicio técnico	Evaluar si se trata de alguna regalía u otro tipo de beneficio empresarial
2. Territorialidad del servicio	Identificar y evaluar el lugar donde se encuentra prestado y donde se encuentra utilizado el servicio, identificando el país del que procede en caso de que aplique.	Prestado en Chile	Evaluar la localización del contribuyente que presta el servicio.
		Prestado en Chile	Verificar si fue utilizado en Chile con la finalidad de identificar si se aplica el IVA, debido a que, si no fue utilizado, no habría efecto en IVA.
3. Localización del contribuyente	Verificar si corresponde a un servicio prestado por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile	Localizado en Chile	Evaluar la procedencia de IVA
		Localizado en el extranjero	Evaluar si el servicio es prestado por una empresa relacionada
4. Prestación entre partes relacionadas	Verificar si el servicio es prestado por una sociedad relacionada en el extranjero	Si es entre partes relacionadas	Evaluar si el servicio se realizó a valores de mercado.
		No es entre partes relacionadas	Proceder a evaluar la jurisdicción del domiciliado

FOCOS DE ANÁLISIS	ACTIVIDAD	RESULTADO	PASOS A SEGUIR
5. Jurisdicción del domiciliado	Verificar si el servicio proviene de un domiciliado en un país definido como de baja o nula tributación	Domiciliado en un país con baja o nula tributación	Evaluar si el servicio técnico queda clasificado en el párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR con tasa 20% de impuesto adicional.
		No domiciliado en un país con baja o nula tributación	Evaluar si el servicio técnico queda clasificado en el párrafo final del N°2 del inciso cuarto del artículo 59 con tasa 15% de impuesto adicional.
6. Procedencia del Impuesto Adicional	Revisar la normativa interna en Chile sobre impuesto a la renta artículos 58, 59 y 60 de la LIR	Afecto a Impuesto Adicional	Evaluar si existe un CDTI con el país desde el cual se presta el servicio
		No afecto a Impuesto Adicional	Evaluar la procedencia de IVA.
7. Existencia de Convenio para evitar la Doble Tributación Internacional	Evaluar si existe un CDTI con el país desde el cual se presta el servicio	Existe CDTI	Evaluar si procede su aplicación
		No existe CDTI	Aplicar solo normativa interna en Chile
8. Procedencia de aplicar un Convenio para evitar la Doble Tributación Internaciona	En caso de que exista un CDTI, examinar si se cumple con el requisito de residencia en el extranjero y si se acredita que es el beneficiario efectivo (en caso de ser requerido)	Cumple con el respaldo de residencia y beneficiario efectivo	Proceder a aplicar el CDTI y evaluar el artículo en el cual se clasifica la renta.
		No cumple con el respaldo de residencia y beneficiario efectivo	Aplicar solo normativa interna en Chile

FOCOS DE ANÁLISIS	ACTIVIDAD	RESULTADO	PASOS A SEGUIR
9. Determinación del Beneficio Empresarial	Identificar si el prestador de servicio es una empresa o una persona independiente	El prestador del servicio es una empresa	Analizar la procedencia del artículo 7 de los CDTI u otro artículo específico de los servicios técnicos.
		El prestador del servicio es una persona	Evaluar la aplicación del artículo 14 u otro artículo asociado a la renta de personas de los CDTI
10. Existencia de protocolo y la cláusula de la nación más favorecida	Evaluar la existencia del protocolo y de la cláusula de la nación más favorecida	Existe protocolo y cláusula de la nación más favorecida	Proceder a analizar instrucciones del protocolo y de la cláusula de la nación más favorecida asociadas al artículo en que se clasifican las rentas.
		No existe protocolo y cláusula de la nación más favorecida	Aplicar solo el artículo en que se clasifican las rentas según CDTI.
11. Determinación de un Establecimiento Permanente	Evaluar si existe un establecimiento permanente en Chile	Existe establecimiento permanente	Chile tiene potestad tributaria de gravar las rentas atribuidas al establecimiento permanente sin limitación, lo que haría inaplicable el IVA.
		No existe establecimiento permanente	Solo el estado del contribuyente que presta el servicio puede gravar la renta, esto en caso de ser clasificado

FOCOS DE ANÁLISIS	ACTIVIDAD	RESULTADO	PASOS A SEGUIR
			como beneficio empresarial en el CDTI, en caso contrario, evaluar según artículo que aplique. En este caso se debe evaluar la posible aplicación del IVA.
12. Dirimir la aplicación del impuesto adicional	Si se establece que ha quedado liberado de impuesto adicional, entonces evalúe los requisitos del hecho gravado de IVA.	Cumple los requisitos de hecho gravado con IVA	Proceder a emitir la factura de compra y pagar el IVA.
		No cumple los requisitos de hecho gravado con IVA	El servicio no se encuentra gravado con impuestos en Chile.
13. Documentación	<p>Asegurar que se cuenta con las evidencias necesarias para, en caso de ser requerido, demostrar y respaldar la determinación tributaria que se ha efectuado.</p> <p>Verificar que se cuenta al menos con los siguientes antecedentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Facturas, boletas u otros -Respaldo del pago del servicio -Certificado de residencia -Declaración jurada 	Si se cuenta con la documentación	Se sugiere mantener la documentación al menos durante los años de prescripción del SII.
		No cuenta con la documentación	Se sugiere recopilar o preparar la documentación necesaria para respaldar las determinaciones tributarias.

FOCOS DE ANÁLISIS	ACTIVIDAD	RESULTADO	PASOS A SEGUIR
	<p>- Correo o contratos que evidencien la posición contractual</p> <p><u>Notas:</u> <i>*El objetivo del estudio es resolver en tenor de las evidencias, pero hay que presentar la importancia de contar con la evidencia</i> <i>*En relación con la configuración de un establecimiento permanente es aconsejable que, para operaciones relevantes, importantes o de alto impacto, la empresa cuente con un informe emitido por un especialista que indique si hay o no hay establecimiento permanente.</i></p>		

Fuente: Elaboración propia

6. CONCLUSIONES

Según los antecedentes analizados se visualiza la importancia del cambio legal que se introdujo a partir del 01 de enero de 2023, debido a que se amplió el análisis que se debe realizar para establecer una tributación a los servicios técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

Se han revisado las normativas vigentes y no se ha encontrado un análisis integral claro de los pasos a seguir para llegar a la tributación definitiva de los servicios técnicos, debido a que los artículos de las leyes no indican una relación explícita entre ellos para establecer el impuesto adicional o el IVA.

Así también, se revisaron los pronunciamientos del SII por medio de los oficios emitidos y el SII solo realiza un análisis general sobre los casos particulares consultados por los contribuyentes, sin realizar un análisis con un formato preestablecido para todas las consultas, asociadas a las normativas que se deben aplicar y los conceptos claves a considerar. Lo anterior puede provocar contingencias tributarias en cuanto al análisis que tiene que realizar el contribuyente, lo que consecuentemente produce el riesgo de incumplimiento ante la aplicación de los impuestos que le afectan, por lo tanto, no existen una guía paso a paso emitida por parte del SII.

Según los antecedentes analizados, se establece una falta de directrices que indiquen un paso a paso, para entender y guiarse en el procedimiento a seguir para analizar los servicios por trabajos técnicos prestados por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile.

El trabajo realizado permite sostener que el problema es sustantivo y pertinente, lo que se evidencia en los análisis realizados e información de transacciones ocurridas en los últimos años. Asimismo, se estima que se acredita la hipótesis, esto es, no existen directrices que se puedan utilizar como una guía general paso a paso como base para el análisis de la tributación de los servicios técnicos prestados por personas sin domicilio ni residencia en Chile, puesto que de acuerdo con la investigación realizada no se establece la existencia de este instrumento. En suma, el trabajo realizado permite generar una propuesta creativa al conocimiento tributario actual en nuestro país.

7. RESEÑAS LEGALES Y CITAS

Albornoz Gutierrez, C. A. (2023). Modificaciones al hecho gravado básico en los servicios, establecidos por la Ley N°21.420. Universidad de Concepción. Obtenido de <http://repositorio.udec.cl/bitstream/11594/10704/1/Carolina%20Albornoz.pdf>

Castro García, P. (2021). El concepto de establecimiento permanente. Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de la AEAT de Galicia, 6. Obtenido de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/27_04.pdf

Chile, C. P. (1980). Constitución Política de la República de Chile. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=242302>

Código Civil. (2000). Código Civil. contenido en el art. 2 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2000 del Ministerio de Justicia. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idParte=8717776>

Código Tributario. (1974). Código Tributario. contenido en el art. 1° del Decreto Ley N° 830 de 1974. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Cuevas Ozimica, A., & Villalón Méndez, V. (2013). Impuesto Adicional Art.59 Ley sobre Impuesto a la Renta. CET. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/138174>

Dumay Peña, A. (2022). Nuevo concepto de servicio. Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Obtenido de <https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDT-Vol12-03-Dumay-Servicios.pdf>

Faúndez Ugalde, A. (2014). Los establecimientos permanente y el comercio internacional desarrollado en forma electrónica: ¿Una adecuación conceptual en los convenios de doble tributación internacional? Revista Jurídica Unicuritiba. Obtenido de <http://bit.ly/2JH0bvZ>

González Calderón, J. C., & Seguel Malagueño, L. E. (2005). El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Facultad de derecho, Universidad de Chile. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/107592>

Gonzalez Silva, L. (2022). Modificaciones al IVA en la prestación de servicios. Centro de Estudios Tributarios (CET), Universidad de Chile(28).

- (s.f.). Historia de la Ley N°21.420. Obtenido de <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/7964/>
- Jaque López, J. (2010). Principios e introducción a la doble tributación internacional. Centro de Estudios Tributarios (CET), Universidad de Chile.
- OCDE. (2017). Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, Versión Abreviada 2017. Madrid: OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Órdenes Sonnenburg, S. H. (2023). Análisis de los efectos que genera la aplicación del IVA a los servicios profesionales para los contribuyentes que no pueden acogerse a la exención del art12 letra E) N°8 LIVS. Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/196347>
- Ormaza Ávila, D. A., & Zamora Vázquez, A. F. (2019). La potestad tributaria en el Derecho Internacional Tributario. Killkana sociales: Revista de Investigación Científica. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7391826>
- SII. (s.f.). Diccionario básico tributario contable. Obtenido de www.SII.cl: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_r.htm
- Torres Reyes, C. A. (2012). Teoría general del Impuesto al valor agregado. Facultad de derecho Universidad de Chile. Obtenido de <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/112915>
- Varas Melo, G. A. (2020). Exención de IVA en servicios afectos a impuesto adicional del art.59 de la Ley sobre impuesto a la renta. Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile. Obtenido de <https://www.proquest.com/openview/ab6fecc7de5b18714b0159db85d3bd24/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>
- Vergara Quezada, G. (2013). Factores de conexión en el impuesto adicional. CET. Obtenido de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41087>