



MANUAL PARA EL EXPORTADOR DE SERVICIOS

Aspectos Regulatorios y Tributarios

2021

CENTRO DEL COMERCIO INTERNACIONAL DE SERVICIOS DE LA CCS
Joaquín Piña González

CAMARA DE COMERCIO DE SANTIAGO
CCS



[MANUAL PARA EL EXPORTADOR DE SERVICIOS]

Aspectos Regulatorios y Tributarios

Joaquín Piña González | 2021

George Lever | Supervisor

INDICE

| | |
|--|----|
| PRÓLOGO | 6 |
| PRESENTACIÓN | 7 |
| I. FUNDAMENTOS DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS | 8 |
| A. MODOS DE SUMINISTRO INTERNACIONAL DE SERVICIOS | 8 |
| B. IVA EN LOS SERVICIOS: HECHOS GRAVADOS Y NO GRAVADOS | 10 |
| C. NORMATIVA NACIONAL VIGENTE SOBRE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS | 11 |
| 1. Servicios prestados en Chile a un cliente que permanece temporalmente en Chile | 11 |
| 1.1 Caso particular de la hotelería y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados | 11 |
| 1.2 Servicios prestados a clientes temporalmente en Chile y el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se consume en Chile | 12 |
| 1.3 Servicios prestados a clientes temporalmente en Chile y el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se consume en el exterior | 12 |
| 1.3.1 Calificación de servicios de exportación por el Servicio Nacional de Aduanas | 12 |
| 2. Servicios prestados desde Chile (o una parte prestada desde Chile y otra en el exterior) a un cliente situado en el exterior | 15 |
| 3. Servicios prestados y consumidos totalmente en el exterior (Modo 4) | 15 |
| D. DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO DE SERVICIOS | 16 |
| E. SITUACIÓN TRIBUTARIA COMPETITIVA EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS | 17 |

| | |
|--|----|
| II. INCIDENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS | 19 |
| A. ANTECEDENTES | 19 |
| B. APLICACIÓN DE IVA A LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN CHILE | 20 |
| 1. Consideraciones iniciales | 20 |
| 2. Pasos previos a la exportación de servicios | 21 |
| 3. Pasos a seguir si los servicios son prestados en Chile a un cliente no residente que permanece temporalmente en Chile | 21 |
| 3.1 Pasos a seguir si los servicios corresponden a servicios propios de un hotel o contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados | 21 |
| 3.2 Pasos a seguir si el servicio es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Res.7.192) del Servicio Nacional de Aduanas | 22 |
| 3.3 Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Res.7.192) del Servicio Nacional de Aduanas | 25 |
| 4. Pasos a seguir si los servicios son prestados desde Chile (o una parte prestada desde Chile y otra en el exterior) a un cliente situado en el exterior | 26 |
| 4.1 Pasos a seguir si el servicio es Calificado como exportación según la Resolución 2.511(modificada por Res.7.192) del Servicio Nacional de Aduanas | 26 |
| 4.2 Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Res.7.192) del Servicio Nacional de Aduanas | 26 |
| 5. Pasos a seguir si los servicios son prestados y consumidos totalmente en el exterior | 26 |

| | |
|--|----|
| III. DOBLE TRIBUTACIÓN EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS | 28 |
| 1. Consideraciones iniciales | 30 |
| 2. Pasos previos a la exportación de servicios | 34 |
| 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 | 44 |
| | |
| ANEXOS | 49 |
| | |
| NORMATIVA SERVICIOS CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN POR EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS | 49 |
| | |
| Resolución Exenta N° 2.511 (modificada por Resolución N° 7.192 y Resolución N° 990) y Resolución Exenta 2.976. | 49 |
| | |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | 56 |

PRÓLOGO

Desde hace varios años, la Cámara de Comercio de Santiago (CCS) ha apostado por apoyar las exportaciones de intangibles, de alto valor agregado, inicialmente a través de la creación de la Coalición de Exportadores de Servicios, que tuvo como propósito representar al sector privado en las negociaciones comerciales en la materia y, posteriormente, con la instauración del Centro de Comercio Internacional de Servicios, cuya finalidad ha sido potenciar a las empresas de servicios e industrias creativas y a la inserción de éstas en los mercados internacionales, a través de acciones de apoyo y capacitación al sector empresarial, ampliando y potenciando, de este modo, sus actividades con el exterior.

Esta visión de la CCS se fundamenta en el propósito de propiciar una economía más moderna, competitiva y diversa, que pueda ofrecer empleos de mayor calidad y mejores salarios a los trabajadores. De este modo, hemos buscado desmitificar la noción usualmente apoyada por el sentido común, según la cual todo lo que no es agricultura, minería o industria manufacturera, es actividad doméstica “no transable”, incapaz de generar divisas y plusvalía internacional a partir de nuestros recursos humanos.

Este trabajo de la CCS ha dado sus frutos. Una mayor coordinación público-privada, mediante la participación de los reguladores nacionales e insti-

tuciones competentes en materia de políticas públicas, junto a los gremios sectoriales de servicios que enfrentan los requerimientos de los mercados globales. Esto ha posibilitado el diseño de medidas de alcance administrativo y también de orden legal que han contribuido a facilitar nuestro comercio internacional de servicios.

El presente documento corresponde a la tercera versión de este Manual, cuya primera y segunda versión fueron publicadas en el año 2015 y 2017, respectivamente. En los últimos años, las normas que regulan las exportaciones de servicios han experimentado variadas modificaciones y, por otra parte, el 24 de febrero de 2020, se publicó la ley 21.210, que modernizó la legislación tributaria, modificando varias normativas que simplifican o favorecen los procedimientos relativos al proceso de exportación de servicios.

Esperamos 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.

PETER T. HILL
Presidente
Cámara de Comercio de Santiago

PRESENTACIÓN

El presente documento corresponde a la tercera versión de este Manual, cuya primera y segunda versión fueron publicadas en el año 2015 y 2017, respectivamente. Ambas publicaciones tuvieron buena acogida y una positiva valoración por parte del empresariado del sector servicios. El propósito de estos manuales ha sido vincular 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 24 de febrero 2020 se publicó la ley 21.210 que modernizó la legislación tributaria y modificó varias normas que simplifican o favorecen los procedimientos relativos al proceso de exportación de servicios.

Por otra parte, en los últimos años se realizaron variados cambios al sistema regulatorio e impositivo los que han tenido 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. En la actualidad, se tiene un sistema mucho más equitativo al unificarse los topes

de tasas en el cálculo del crédito y también en la posibilidad de acreditarlo contra el impuesto corporativo y contra los impuestos personales. De esta manera, el crédito puede ser aplicable contra ambos impuestos, en caso de no existir convenio de doble tributación, cuando en el exterior se gravan rentas por el uso de intangibles y servicios profesionales o técnicos y servicios calificados como exportación y, también cuando existe convenio de doble tributación vigente y, por la aplicación de dicho acuerdo, Chile está obligado a otorgar créditos por rentas que fueron gravadas en el exterior [cabe resaltar que otros tipos de rentas tales como los dividendos, retiros de utilidades y establecimientos permanentes también tienen derecho a crédito].

En vista de los antecedentes anteriores, la Cámara de Comercio de Santiago (CCS) consideró necesario llevar a cabo un update de dicho documento con el propósito de que los actores privados tengan información oportuna y actualizada, otorgándoles mayor certidumbre y predictibilidad a sus "envíos" de servicios al exterior.

[Actualización al 31 de diciembre del 2020]

I. 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 Organización Mundial del Comercio (OMC) estableció, en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) de 1995, “cuando” 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)¹ que han suscrito muchos países (incluyendo a Chile).

La OMC dejó establecido que el comercio exterior de servicios se materializa en forma radicalmente distinto 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 (por ejemplo, se envía el servicio a través de internet).

¹ Los tratados de libre comercio (TLC) han incorporado capítulos de servicios para liberalizar el comercio de servicios entre los países signatarios.

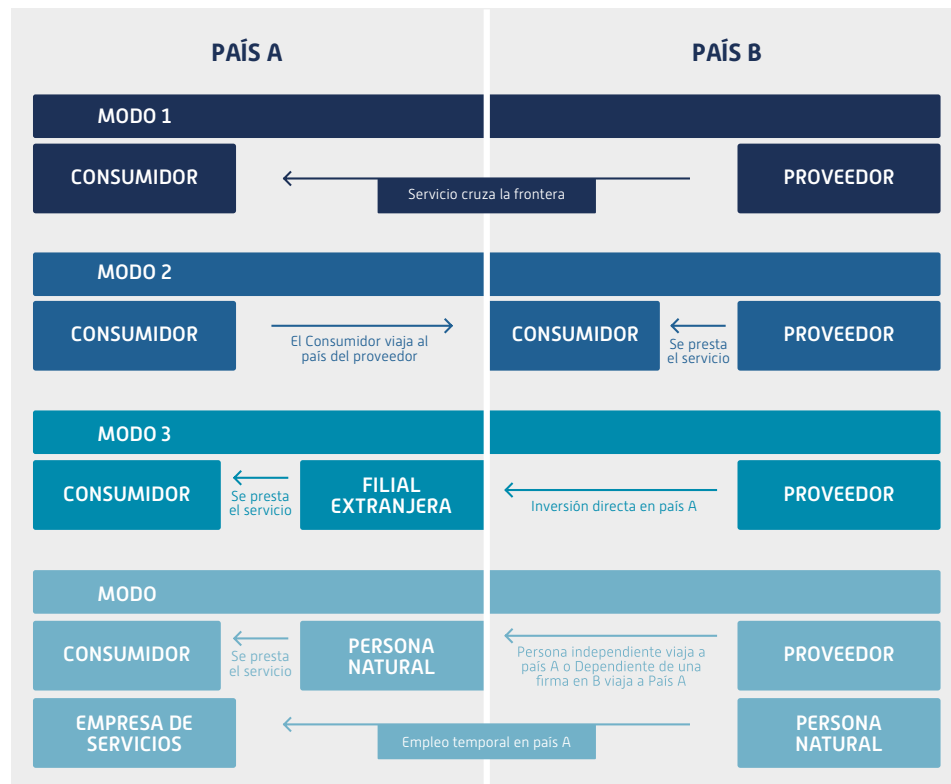
2. Consumo en el extranjero: El cliente se desplaza al país del prestador a consumir el servicio (ej.: turismo, educación, salud, otras).

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.: servicios de 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. El proveedor del servicio (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).

LOS 4 MODOS DE SUMINISTRO DE SERVICIOS AGCS



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 el desarrollo de un software que hace la empresa desde Chile (modo 1) y la implantación de él en los servidores del cliente 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 industria, comercio, 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). Así también, la Ley del IVA establece hechos gravados especiales, entre ellos, aquellos señalados expresamente en el artículo 8 de dicha ley.

De la Ley se desprende, que en el país coexisten servicios afectos y no afectos a IVA. Es importante indicar que, con la aparición de algunos servicios nuevos se producen dificultades de determinación respecto a su afección al IVA. En tales casos se requiere un pronunciamiento del director del SII.

Entonces, una de las características principales de esta Ley es el comportamiento dual de los servicios respecto de este impuesto. De esta manera los servicios (a diferencia de los bienes físicos) pueden –de acuerdo con determinadas características– estar afectos o no a IVA.

Por otro lado, el artículo 5 de la Ley del IVA que dice relación con la territorialidad de dicho impuesto, establece que el IVA grava los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Desde ese punto de vista, para que este impuesto grave una exportación de servicios, éste debe prestarse en Chile o por lo menos una parte de él realizarse en territorio nacional.

C. NORMATIVA NACIONAL VIGENTE SOBRE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

La incidencia de la regulación nacional sobre las exportaciones de servicios difiere según sea la modalidad en que se lleve a cabo la transacción. En efecto, las normas aplicables dependen de: 1) si la exportación se realiza en Chile a un cliente que se encuentra temporalmente en el país, o 2) si la prestación del servicio se realiza desde Chile (puede incluir traslado de personas al extranjero) a un cliente que se encuentra en el exterior o, 3) si el servicio se provee y se consume totalmente en el exterior.

1. Servicios prestados en Chile a un cliente que permanece temporalmente en Chile

Bajo esta modalidad de exportación de servicios pueden producirse tres (3) situaciones que la normativa chilena aborda en forma diferente: 1.1) Caso particular de la hotelería y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados, 1.2) Servicios prestados a clientes temporalmente en Chile y el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se consume en Chile y, 1.3) Servicios prestados a clientes temporalmente en Chile y el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se consume en el exterior.

1.1) Caso particular de la hotelería y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados.

Nuestra legislación dispone un tratamiento especial para los establecimientos que proveen servicios propios de un hotel que se registran en el Servicio de Impuestos Internos (SII) pudiendo eximirse del IVA con la emisión de facturas de exportación y recuperación del IVA exportador. Con la nueva ley de modernización tributaria (ley 21.210 de 24 de febrero 2020) el beneficio de la exención del IVA se extendió a los contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados.

REQUISITOS

- Registrarse en el SII.
- Ingreso percibido en moneda extranjera por servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.
- Emitirse una factura de exportación.
- El servicio debe consistir en la provisión comercial de alojamiento por un período no inferior a una pernoctación; que estén habilitados para recibir huéspedes en forma individual o colectiva, con fines de descanso, recreo, deportivo, de salud, estudios, negocios, familiares, religiosos u otros similares.

BENEFICIOS

Exención y recuperación de IVA exportador siempre que se presten servicios propios de un hotel.

1.2] Servicios prestados a clientes temporalmente en Chile y el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se consume en Chile.

En este caso, nuestra legislación no contempla ningún beneficio ya que se considera que dicha operación es una transacción local. Así entonces, para formalizarla el proveedor de los servicios debe emitir una factura local, exenta o gravada, según sea el caso.

1.3] Servicios prestados a clientes temporalmente en Chile y el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se consume en el exterior.

Este tipo de prestación de servicios es candidata para calificar como exportación de servicios por parte del Servicio Nacional de Aduanas ya que cumple con el requisito principal **“realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país y utilizado exclusivamente en el extranjero”**.

[1.3.1] Calificación de servicios de exportación por el Servicio Nacional de Aduanas.

En este caso, la legislación nacional otorga al Servicio Nacional de Aduanas la facultad de calificar los servicios de exportación. Ello, con el propósito de la exención al Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 12 letra E, N° 16 del DL 825, de 1974 (Ley del IVA), norma que dispone:

“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 ²”.

Debido a que la ley 20.956 modificó el N° 16, letra E del artículo 12 de la Ley del IVA, en el sentido de exonerar de IVA a los servicios prestados “total o parcialmente en Chile” el Servicio Nacional de Aduanas emitió con fecha 24 de noviembre de 2016 la Resolución 7.192 que modificó en lo pertinente la Resolución N° 2.511, que establece los requisitos, obligaciones y normas de control para que un servicio sea calificado como exportación.

² Modificación realizada por ley 20.956/2016

CALIFICACIÓN DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN (RESOLUCIÓN 2.511 MODIFICADA POR RESOLUCIÓN 7.192, RESOLUCIÓN 990 Y RESOLUCIÓN 2.976 ³)

REQUISITOS

- 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.
- d) Emisión de facturas de exportación.
- e) Emisión de documento aduanero (DUS o DUSSI)

Se excluyen de la posibilidad de la calificación a los arrendamientos de bienes de capital ⁴.

El servicio debe estar incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación (www.aduana.cl, <http://www.aduana.cl/clasificacion-de-servicios-de-exportacion/aduana/2016-08-10/104402.html>). Si el servicio no está incorporado en dicho Listado, el exportador podrá solicitar al Servicio Nacional de Aduanas su calificación. Una vez aprobada la calificación del servicio, éste será incorporado al Listado. En la actualidad el Listado incluye más de 250 ítems, incluyendo hechos gravados y no gravados de IVA.

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

BENEFICIOS

- Exención del IVA.
- Devolución IVA exportador (solo si el servicio es un hecho gravado de IVA)

OTROS BENEFICIOS DE LA CALIFICACIÓN DE SERVICIOS COMO EXPORTACIÓN (incorporados por la Ley 20.956 de 2016)

- Acceso al mecanismo de créditos por impuestos soportados en el exterior.

³ En Anexo

⁴ 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 restricción.

La Ley 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. La Ley 21.210 reemplazó el artículo 41A manteniendo dicho beneficio a los servicios calificados como exportación. Este sistema de créditos en ausencia de 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 la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación por el Servicio Nacional de Aduanas.

Desde ese punto de vista, en caso de que la renta obtenida por los servicios haya experimentado una retención de impuestos en el exterior basta que el servicio sea calificado como exportación y se emita un documento aduanero (DUS) para que el exportador pueda tener acceso a utilizar los beneficios de dicho sistema de créditos.

- Adicionalmente, los servicios calificados como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas se benefician de la exención del impuesto adicional por los pagos al exterior por concepto de trabajos y servicios de ingeniería o técnicos.

Es decir, cuando se utilicen servicios de ingeniería o técnicos pagados al exterior como insumos de una exportación de servicios calificada por el Servicio Nacional de Aduanas, dichos servicios se liberan de pagar el impuesto adicional establecido en el artículo 59 de la Ley de la Renta. Por ejemplo, si un exportador de

servicios nacional contrata (paga) una asesoría técnica de Costa Rica, que se utilizará como insumo para la producción del servicio calificado como exportación, la tasa del 15% de impuesto adicional (establecido en el artículo 59 de la LIR) se reduce a 0%.

LOS SERVICIOS DE INGENIERÍA O TÉCNICOS DEBEN FORMAR PARTE DEL COSTO DEL SERVICIO EXPORTABLE, LO QUE, SEGÚN EL SII, SIGNIFICA QUE DICHOS SERVICIOS SEAN INDISPENSABLES PARA LA REALIZACIÓN DE LA EXPORTACIÓN Y, EN CASO DE NO CALIFICAR COMO COSTO, DEBERÁ ANALIZARSE SI DICHOS SERVICIOS SE CONSIDERAN COMO GASTO NECESARIO PARA PRODUCIR LA RENTA. VER OFICIO 1.198 DE 24/06/2020

- Por otra parte, de acuerdo con el párrafo segundo, del N°2 del artículo 59, de la Ley de la Renta se exoneran de la aplicación del impuesto adicional las cantidades que paguen al exterior los exportadores de servicios por los siguientes conceptos (con o sin intervención del Servicio Nacional de Aduanas. Ver oficio 31 de 2018)

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

2. Servicios prestados desde Chile (o una parte prestada desde Chile y otra en el exterior) a un cliente situado en el exterior

Servicios candidatos a calificarse como exportación por parte del Servicio Nacional de Aduanas. Por lo tanto, se aplica el mismo procedimiento descrito anteriormente en 1.3.1.

3. Servicios prestados y consumidos totalmente en el exterior (modo 4)

La Ley 20.956 intercaló en el inciso cuarto del artículo 36 de la Ley del IVA, una disposición que permite acceder a los beneficios de devolución de IVA 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 utilizados en la exportación cuando la prestación del servicio se realiza íntegramente en el extranjero (procedimiento descrito en la Resolución 80 y 81 del SII).

ESTE BENEFICIO ES INDEPENDIENTE DEL SISTEMA DE CALIFICACIÓN DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN DISPUESTO POR EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS.

REQUISITOS

- Hechos gravados básicos o especiales.
- En el exterior se encuentren afectos a un impuesto similar al IVA.
- Solicitud de inscripción como exportador de servicios (Formulario 2.117).
- El contribuyente debe tener al menos un giro de actividad económica de servicios afecto a IVA.
- Emitir la correspondiente factura de exportación.
- El prestador del servicio debe ser el sujeto obligado y responsable del pago del impuesto en el exterior salvo que exista una excepción en la normativa del país respectivo.

BENEFICIOS

- Recuperación del IVA exportador.

D. 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, sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuestos sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Estas reglas se repiten en otros países que también aplican el sistema de renta mundial.

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)

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 sea un residente en dicho país) y sobre las mismas se han de aplicar los impuestos chilenos.

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 la realiza una empresa que tiene permanencia temporal en el país del proveedor y los pagos se materializan mediante transferencias internacionales desde el exterior. 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 hacen

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: En primer lugar, un sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero que es aplicable cuando se produce doble tributación internacional con convenio tributario vigente y también en ausencia de convenio de doble tributación y, en segundo lugar, la aplicación específica de los convenios tributarios.

E. SITUACIÓN TRIBUTARIA COMPETITIVA EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

De acuerdo con 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 (IVA) nacional 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, podría configurarse 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 (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.

II. 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 ⁵.

Por lo general, cuando el país de destino aplica IVA a la importación del servicio, dicho impuesto es asumido por 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 existan normas locales que exoneren del IVA a las prestaciones de servicios al exterior 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 de IVA las exportaciones de servicios prestadas a no residentes que cumplen algunos requisitos y dependiendo también del lugar en que se prestan y consumen dichos servicios.

De esta forma, servicios prestados en Chile a no residentes que permanecen temporalmente en Chile

⁵ La legislación chilena grava con IVA a los servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención al impuesto adicional.

o servicios prestados desde Chile a clientes situados en el exterior pueden ser “calificados como exportación” por el Servicio Nacional de Aduanas y, por ende, pueden eximirse del IVA emitiendo la correspondiente factura de exportación. Adicionalmente, en otros casos podrá documentarse con una factura de exportación, servicios provistos íntegramente en el exterior. Cabe destacar que, además, en el país también existen situaciones especiales de exención del IVA a prestaciones

de servicios a no residentes como el caso de la hotelería y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados [cumpliendo ciertos requisitos se consideran exportación y deben emitir facturas de exportación]. Por otra parte, será relevante en una exportación de servicios la posibilidad de recuperar el IVA crédito por los insumos utilizados en el proceso, beneficio al que puede accederse solo en el caso que el servicio exportado sea un hecho gravado de IVA en Chile.

B. APLICACIÓN DE IVA A LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN CHILE

El IVA nacional afectará las exportaciones de servicios chilenas, por lo que las interrogantes que debiera responder el exportador son: ¿La exportación de servicios es una actividad gravada 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

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, norma conocida como 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.

Asimismo, nuestra legislación dispone la exención y devolución de IVA en ciertos casos particulares. Por ejemplo, como ya se mencionó, el sector hotelería y los contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados, pueden exonerarse del IVA emitiendo una factura de exportación y, también 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](#)”.

Por otra parte, la normativa chilena establece la posibilidad de recuperar el IVA exportador en caso de servicios que se presten y consuman totalmente en el exterior. Asimismo, nuestra legislación establece que, para la recuperación del IVA exportador, en todos los casos, se requiere que el servicio exportado sea un hecho gravado de IVA.

Desde ese punto de vista, veamos cuáles debieran 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.

Inicialmente será necesario determinar los diferentes tipos de servicios que pueden estar incorporados en una misma prestación (factura). La importancia de este análisis radica en distinguir los distintos tipos de servicios insertos en una misma factura que pueden tener un tratamiento regulatorio e impositivo diferente.

PASO 2. Establecer la forma en que se realizará la exportación.

En segundo lugar, establecer cómo se exportarán los servicios, en particular, si estos: ¿Se prestarán en Chile a clientes no residentes que permanecen temporalmente en Chile? o ¿Se prestarán desde Chile (puede incluir traslado al exterior) a clientes situados en el exterior? o ¿Se prestarán y consumirán íntegramente en el exterior?.

3. Pasos a seguir si los servicios son prestados en Chile a un cliente no residente que permanece temporalmente en Chile

3.1) Pasos a seguir si los servicios corresponden a servicios propios de un hotel o contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados.

Nuestra legislación dispone un tratamiento especial para los establecimientos que proveen servicios propios de un hotel a clientes no residentes que se registran en el SII. Tienen la posibilidad de emitir facturas de exportación y recuperar el IVA exportador (estos podrán recuperar IVA siempre que presten servicios propios de un hotel). Con la ley de modernización tributaria (ley 21.210 de 24 de febrero 2020) dicho beneficio de exención de IVA se extendió a los contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados.

REQUISITOS

- Servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.
- El servicio debe consistir en la provisión comercial de alojamiento por un período no inferior a una pernoctación; que estén habilitados para recibir huéspedes en forma individual o colectiva, con fines de descanso, recreo, deportivo, de salud, estudios, negocios, familiares, religiosos u otros similares.

PASO 1. Registrarse en el Servicio de Impuestos Internos (SII).

PASO 2. Percepción del ingreso en moneda extranjera.

PASO 3. Emitir factura de exportación.

3.2) Pasos a seguir si el servicio es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Resolución 7.192, Resolución 990 y Resolución 2.976) del Servicio Nacional de Aduanas.

Si el Servicio Nacional de Aduanas considera que el servicio se utilizará en el exterior (y el pago se realiza desde el extranjero) será candidato para calificarse como exportación por dicho organismo.

PASO 1.

Verificar si el servicio se encuentra incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación (disponible en el sitio web del Servicio Nacional de Aduanas, www.aduana.cl) que como se mencionó, comprende servicios afectos y no afectos a IVA. En caso de no estar en el Listado puede solicitarse al Servicio Nacional de Aduanas la calificación del servicio (dicho procedimiento se encuentra en www.aduana.cl).

PASO 2.

Una vez se comprueba que el servicio está incorporado en el Listado, el exportador deberá asegurarse que cumple con todos los requerimientos de la Resolución 2.511 y sus modificaciones.

PASO 3.

El exportador deberá contratar los servicios de un agente de aduanas para elaborar un Documento Único de Salida, DUS, el cual tendrá que ser legalizado por el Servicio Nacional de Aduanas⁶.

⁶ 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. En cuyo caso el exportador debe recurrir a la oficina de Aduana mas cercana para que un funcionario elabore el DUSSI.

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 DE OPERACIÓN.

PASO 4. Determinar si el servicio está afecto o no a IVA.

Cabe recordar que el Listado de Servicios Calificados como Exportación incluye servicios afectos y no afectos 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 exportador⁷.

En efecto, la propia Resolución 2.511 del Servicio Nacional de Aduanas 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.



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

⁷ Para establecer si el servicio exportado es gravado o no de IVA revisar el documento denominado "tratamiento tributario" que se encuentra disponible en el sitio web del Servicio Nacional de Aduanas.

Paso 4.1 Si el servicio se encuentra afecto a IVA.

Se emitirá una factura de exportación y la exportación de servicios va a ser beneficiada de la recuperación del IVA que se usó en el proceso.

Para ello 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.

En la descripción de los servicios de la factura de exportación 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 o un DUSSI (en caso de que la exportación no supere los US\$2.000) sin la intervención de un agente de aduana. Es importante indicar que un DUS ampara todas las facturas que se emiten en un mes a un mismo país de destino.

El procedimiento para la recuperación del IVA exportador por parte de los exportadores de servicios (cuando éstos son calificados como exportación, se emita DUS o DUSSI 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 ⁸.

LA SOLICITUD DE RECUPERACIÓN DEL IVA EXPORTADOR REQUIERE LA EMISIÓN DEL DUS O DUSSI. POR EL CONTRARIO, SI LA RECUPERACIÓN SE REALIZA MEDIANTE EL SISTEMA CLÁSICO DÉBITOS MENOS CRÉDITOS, NO REQUIERE LA ELABORACIÓN DEL DUS O DUSSI (VER OFICIO 1.198 DEL SII DE 01/06/2020).

El exportador podrá recuperar el IVA exportador cuya tramitación será posible realizarla en forma electrónica en el sitio web del SII. 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.

⁸ La solicitud de recuperación de IVA exportador se produce cuando las exportaciones generan remanente crédito fiscal (Formulario 3.600 y Declaración Jurada 3.601). 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 en la medida que se realicen ventas en el país.

Paso 4.2 Si el servicio no está afecto a IVA.

En estos casos, la factura estará exenta de IVA (debiendo emitirse una factura de exportación) 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.

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.

En este caso la emisión del DUS o DUSSI tiene el propósito de acceder a beneficios distintos de la devolución del IVA (ver 1.3.1 pág. 16, Otros beneficios de la calificación de servicios como exportación). En caso contrario no es necesario la emisión del DUS o DUSSI.

3.3) Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Resolución 7.192, Resolución 990 y Resolución 2.976) del Servicio Nacional de Aduanas.

ADICIONALMENTE, LOS SERVICIOS CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN POR EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, TIENEN DERECHO A:

- **SOLICITAR REINTEGRO DE LOS DERECHOS ADUANEROS PAGADOS EN LA IMPORTACIÓN DE INSUMOS UTILIZADOS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (DE ACUERDO CON LA LEY 18.708 DE 1988).** [HTTP://WWW.ADUANA.CL/SISTEMA-DE-REINTEGRO-DE-DERECHOS/ADUANA/2007-02-28/161616.HTML](http://www.aduana.cl/SISTEMA-DE-REINTEGRO-DE-DERECHOS/ADUANA/2007-02-28/161616.HTML).
- **ACCEDER AL MECANISMO DE CRÉDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR (VER 1.3.1, OTROS BENEFICIOS DE LA CALIFICACIÓN DE SERVICIOS COMO EXPORTACIÓN).**
- **LA EXONERACIÓN DE IMPUESTO ADICIONAL POR TRABAJOS Y SERVICIOS DE INGENIERÍA O TÉCNICOS. (VER 1.3.1, OTROS BENEFICIOS DE LA CALIFICACIÓN DE SERVICIOS COMO EXPORTACIÓN).**

En caso de que el Servicio Nacional de Aduanas no califique los servicios como exportación (y el pago se realiza desde el exterior) la operación deberá tratarse en forma similar a una transacción local, es decir, si el servicio es un hecho gravado se emitirá una factura gravada de IVA con el rut genérico 55.555.555-5 o si el servicio es un hecho no gravado de IVA debe emitirse una factura exenta con el rut genérico recién mencionado.

4. Pasos a seguir si los servicios son prestados desde Chile (o una parte prestada desde Chile y otra en el exterior) a un cliente situado en el exterior

4.1) Pasos a seguir si el servicio es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Resolución 7.192, Resolución 990 y Resolución 2.976) del Servicio Nacional de Aduanas.

Los pasos a seguir corresponden a los descritos en 3.2.

4.2) Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como exportación según la Resolución 2.511 (modificada por Resolución 7.192, Resolución 990 y Resolución 2.976) del Servicio Nacional de Aduanas.

Los pasos a seguir corresponden a los descritos en 3.3.

5. Pasos a seguir si los servicios son prestados y consumidos totalmente en el exterior

Como se mencionó, la Ley 20.956 de 2016 incorporó en el artículo 36 de la Ley del IVA al modo 4, posibilitando la recuperación del IVA del proceso⁹. 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 otras palabras, el contribuyente debe tener al menos un giro de actividad económica de servicios afecto a IVA y el prestador del servicio debe ser el sujeto obligado y responsable del pago del impuesto en el exterior salvo que exista una excepción en la normativa del país respectivo.

EN EL CASO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS Y CONSUMIDOS TOTALMENTE EN EL EXTERIOR NO SE REQUIERE LA TRAMITACIÓN DE UNA DUS O DUSSI PARA LA SOLICITUD DEL IVA EXPORTADOR, VER OFICIO 1.198 DE 24/06/2020.

⁹ Para acceder a este beneficio no se requiere que el servicio sea calificado como exportación.

PASO 1. Inscripción como exportador de servicios (Formulario 2.117).

PASO 2. Verificar que el servicio se encuentra afecto a IVA (de haberse prestado en Chile).

PASO 3. Verificar que en país de destino el servicio se encuentra afecto a un impuesto similar al IVA. El contribuyente debe acreditar la efectividad del tributo aplicado en el exterior ¹⁰.

PASO 4. Emitir la correspondiente factura de exportación y utilizar el RUT genérico 55.555.555-5.

PASO 5. Procedimiento recuperación de IVA exportador en caso de producirse excedentes es análogo al utilizado por los demás contribuyentes que exportan servicios, es decir, mediante una solicitud a través de internet, utilizando el Formulario 3.600 de la plataforma SIF-M IVA exportador, complementado por la Declaración Jurada 3.601 ¹¹.

EN CASO DE QUE NO SE CUMPLA ALGUNO DE LOS REQUISITOS DEBERÁ EMITIRSE UNA FACTURA DE EXPORTACIÓN CON EL RUT GENÉRICO 55.555.555-5 SIN LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IVA EXPORTADOR.

¹⁰ Ver Resolución 81 del SII de 28/06/2019

¹¹ Ver oficio 461 del SII de 3/3/2020

III.

DOBLE TRIBUTACIÓN EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS

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

No se produce doble tributación en modo 2 porque la actividad se desarrolla totalmente en el país del exportador. Sin embargo, podría producirse doble tributación en este modo cuando el consumidor como persona jurídica se desplaza temporalmente al país del proveedor y los pagos se realizan desde el extranjero mediante transferencias internacionales y por ejemplo, se aplique como factor de conexión la fuente pagadora.

Para identificar el efecto de este impuesto en las exportaciones de servicios será preciso distinguir si los servicios son: a) Provistos en Chile y pagados desde el exterior o prestados desde Chile al exterior (pudiendo incluir traslado de personas al exterior) o prestados totalmente fuera de Chile o b) si éstos serán provistos mediante una presencia comercial de la empresa en el país de destino.

a) Los servicios son prestados en Chile a clientes no residentes que permanecen

temporalmente en Chile (modo 2) o son provistos desde Chile al exterior (modo 1) que puede incluir traslado de personas al exterior (modo 4) o son prestados íntegramente en el exterior.

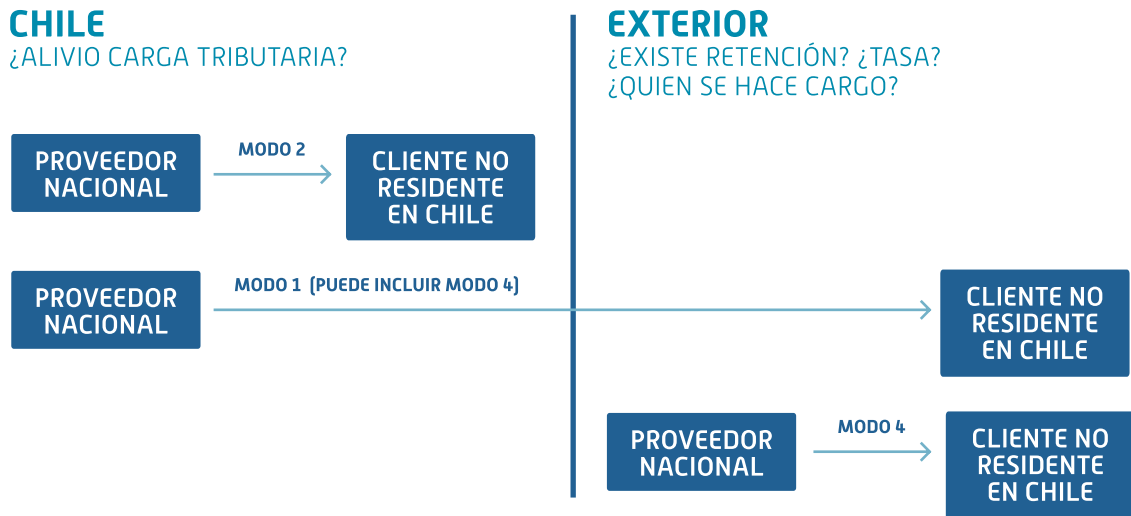
Como muestra el esquema, desde el punto de vista del impuesto a la renta, los exportadores de servicios se verán afectados por la legislación tributaria del país de destino y por la normativa impositiva nacional.

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. SALVO QUE LOS PAGOS SE REALICEN DESDE EL EXTERIOR, EN CUYO CASO, PODRÍA PRODUCIRSE DOBLE TRIBUTACIÓN.

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?.

Y, en Chile, por su parte, los exportadores deberían encontrar respuestas a: ¿Existe algún mecanismo interno que alivie la carga tributaria aplicada en el país de destino?.

SERVICIOS PRESTADOS A CLIENTES NO RESIDENTES: Impuesto a la Renta (modo 2, modo 1 (puede incluir modo 4), modo 4)



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

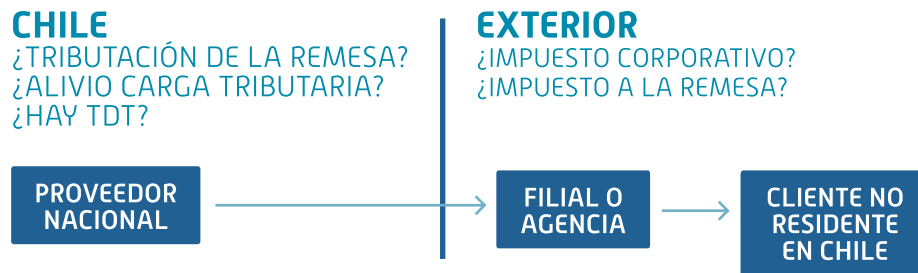
Como se observa en la figura, el servicio también puede prestarse mediante el establecimiento de una filial o agencia en el país del cliente, lo que se conoce también como modo 3 o presencia comercial.

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.

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 remesa? ¿Alivio a la carga tributaria? ¿Existencia de un tratado de doble tributación (TDT)? ¿El alivio aplica tanto cuando existe o no TDT?

SERVICIOS PRESTADOS POR MEDIO DE FILIAL O AGENCIA EN EL EXTERIOR (MODO 3)



A continuación, se mostrarán los pasos a seguir por los prestadores de servicios respecto del impuesto a la renta.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

1.1) Doble tributación en las exportaciones de servicios.

Desde el punto de vista del impuesto a la renta, los exportadores de servicios se ven afectos al régimen general de tributación a la renta, es decir, dichos ingresos tributan con impuesto de primera categoría y posteriormente con el impuesto global complementario o impuesto adicional, según corresponda.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3º 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”). Y, los no residentes pagan impuestos sobre las rentas de fuente chilena.

Adicionalmente, el artículo 10º 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, entonces, que los contribuyentes domiciliados o residentes en nuestro país que efectúen inversiones o desarrollen actividades con 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 (en caso que la empresa cumpla con los requisitos del régimen Pro Pyme Transparente queda liberada del impuesto de primera categoría). Lo anterior, sin perjuicio de los impuestos que hayan soportado en el extranjero o transfronterizamente (desde Chile) por las mismas rentas.

Por lo anterior, 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, lo que genera 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 son sujetos de doble tributación internacional.

1.2] Eliminación o reducción de la doble tributación.

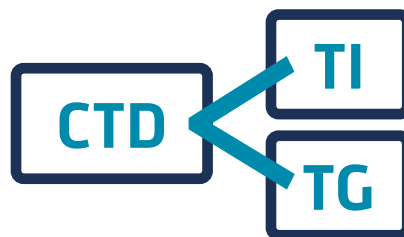
A fin de hacer frente a los efectos desfavorables de la doble tributación, la legislación chilena mantiene en vigencia mecanismos y normas tendientes a evitar o aminorar la doble tributación internacional.

En la actualidad, Chile mantiene en vigor dos vías para eliminar o reducir la doble tributación. En primer lugar, un sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero que es aplicable en caso de que se produzca doble tributación tanto cuando existe tratado tributario con el país del cliente como también en ausencia de tratado de doble tributación y, en segundo lugar, la aplicación específica de los convenios tributarios.

La ley 21.210 de 2020 refundió las normas sobre crédito por impuestos soportados en el exterior en un solo artículo [artículo 41 A] y armonizó los topes aplicables [35%]. Adicionalmente, posibilitó que el crédito pueda ser utilizado contra el impuesto de primera categoría y también contra los impuestos finales.

Antes de la entrada en vigor de dicha legislación la normativa sobre impuestos pagados en el extranjero distinguía el caso con convenio tributario respecto de cuando no existía tratado de doble tributación. La regulación que se aplicaba con convenio era mucho más beneficiosa que la situación sin tratado.

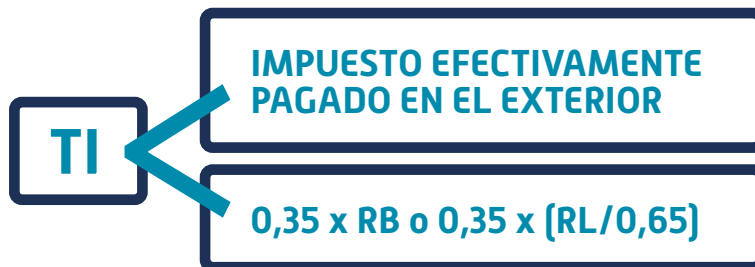
La nueva regulación eliminó esa discriminación innecesaria y estableció un único procedimiento de cálculo del crédito a utilizar contra los impuestos chilenos. En tal sentido, dispuso el cálculo de un tope individual [TI] y un tope global [TG]. En que el crédito



CABE RESALTAR QUE LA AUTORIDAD FISCAL AÚN NO HA INTERPRETADO LA FORMA DE DETERMINAR ESTOS TOPES

total disponible (CTD) corresponderá a la cantidad menor entre el TI y el TG. El tope individual (TI) corresponderá a la cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado en el extranjero y un 35% sobre la renta bruta (RB) gravada en el extranjero considerada en forma separada. Cuando no pueda acreditarse la renta bruta, el crédito no podrá exceder del 35% de una cantidad tal, que al restarle dicho 35%, el resultado sea equivalente a la renta líquida percibida (RL).

LOS IMPUESTOS PAGADOS, RETENIDOS O ADEUDADOS EN EL EXTRANJERO, DEBEN ACREDITARSE MEDIANTE EL CORRESPONDIENTE COMPROBANTE DE PAGO O DECLARACIÓN DE IMPUESTOS EN EL EXTERIOR, O BIEN, CON UN CERTIFICADO OFICIAL EXPEDIDO POR LA AUTORIDAD COMPETENTE DEL PAÍS EXTRANJERO.



El tope global (TG) corresponderá, por su parte, al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la Renta Neta (RN) de cada ejercicio, la cantidad menor entre los impuestos soportados en el extranjero y el tope individual.



La Renta Neta (RN) consistirá, por su parte, en el resultado consolidado de utilidad líquida percibida o perdida con relación a rentas respecto de las cuales se soportaron los impuestos en el extranjero, que constituya la renta del contribuyente afecta a impuesto en Chile, deducidos los gastos para producirla, en la proporción que corresponda.

El crédito que se imputará contra el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) será el equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa del IDPC a la Renta Imponible (RI). Y la RI corresponderá a la RN más la totalidad de los impuestos que pueden ser utilizados como créditos, con sus respectivos topes.

$$\text{RI} = \text{RN} + \text{CTD}$$

$$\text{C (IDPC)} = \text{TASA (IDPC)} \times \text{RI}$$

El crédito que se imputará contra los impuestos finales (Impuesto Global Complementario, IGC) corresponderá a la cantidad que resulte después de restar al CTD aquella parte imputable al IDPC.

$$\text{C (IGC)} = \text{CTD} - \text{C (IDPC)}$$

A continuación, se analizará el efecto del impuesto a la renta en la exportación de servicios (doble tributación internacional) de acuerdo a la forma en que se suministran los servicios al exterior.

2. Pasos previos a la exportación de servicios

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 (mixta que comprenda modo 1 más modo 4) o modo 4 (servicio íntegramente prestado fuera de Chile) e incluso modo 2 (prestada en Chile a cliente que permanece temporalmente en el país) cuando el pago se realiza desde el exterior.

PASO 1. Determinar si el país de residencia del cliente realiza una retención a la renta por los servicios exportados por Chile y la tasa aplicable.

En caso de que exista la retención, el exportador o prestador del servicio y el cliente o beneficiario del servicio deberán acordar quien se hará cargo de dicho tributo.

Si el cliente se hace cargo de dichos impuestos desde el punto de vista del proveedor nacional no habrá doble tributación ya que dicha renta solo se verá afectada por los impuestos chilenos. Sin embargo, el cliente debe hacer el gross up del impuesto y pagarlo a nombre del proveedor. Este pago puede utilizarse como crédito si cumple los requisitos. En caso contrario, si el país de destino hace la retención a la empresa chilena se producirá doble tributación, ya que la empresa nacional también deberá tributar localmente por la misma renta.

PASO 2. 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 caso de que la prestación del servicio se realice mediante presencia comercial, a través de una filial o agencia en el país de destino (modo 3).

PASO 1. El exportador deberá determinar si en el país de destino 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.

PASO 2. Si esa es la situación, el exportador deberá informarse si existe algún instrumento que posibilite eliminar o reducir el efecto desfavorable de la doble tributación.

PASO 3. Determinar si el país en el 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 un procedimiento de eliminación de la doble tributación internacional en una exportación de servicios. (Aunque en muchos casos puede eliminarse la doble tributación en ausencia de TDT).

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IMPUESTO A LA RENTA



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

1) Un sistema de créditos por impuestos pagados en el exterior que se aplica en caso de que haya doble tributación cuando existe convenio tributario con el país del cliente y también en ausencia de tratado de doble tributación. Este mecanismo indirecto para eliminar o aminorar la doble tributación se encuentra establecido en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

2) La segunda vía es la aplicación específica de los TDT vigentes que, en algunos casos, por la aplicación de estos, elimina la doble tributación en forma directa y en otras situaciones reduce la doble tributación (aplicándose en forma complementaria el sistema de créditos).

ADICIONALMENTE, EL EXPORTADOR DEBIERE 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.

LA 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, ES DECIR, QUE EL CLIENTE EFECTIVAMENTE ESTE SOMETIDO A TRIBUTACIÓN POR SU RENTA MUNDIAL EN EL PAÍS DE RESIDENCIA.

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

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 toda la documentación necesaria. 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 de una tasa reducida o una exención del TDT.

3. PASOS A SEGUIR PARA ENFRENTAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN APLICANDO LOS TRATADOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN (TDT)

Consideraciones previas

Es importante indicar que los TDT firmados por Chile siguen un patrón común, 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 existe similitud en 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.

ESTE DOCUMENTO TIENE COMO OBJETIVO APOYAR A LA EMPRESA EXPORTADORA, POR LO QUE, EN ÉL NO SE HACE REFERENCIA A OTRO TIPO 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 ESPECÍFICO.

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 con el 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, sólo pueden ser gravados en el país del cliente 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 chilenos establecen que el artículo 14 sobre servicios personales independientes es aplicable a personas naturales. Sin embargo, hay excepciones como el TDT con Brasil que utiliza el término residente, con ello incluye personas naturales y jurídicas.

Sin embargo, respecto de lo anterior algunos TDT tienen estructuras particulares, como los TDT con España, Francia, Irlanda, Malasia y Reino Unido, que no incluyen el artículo 14 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 dicho artículo 7. La importancia de considerar este punto radica en que el artículo 7, actúa como una especie de artículo “bolsón” en el caso de los servicios.

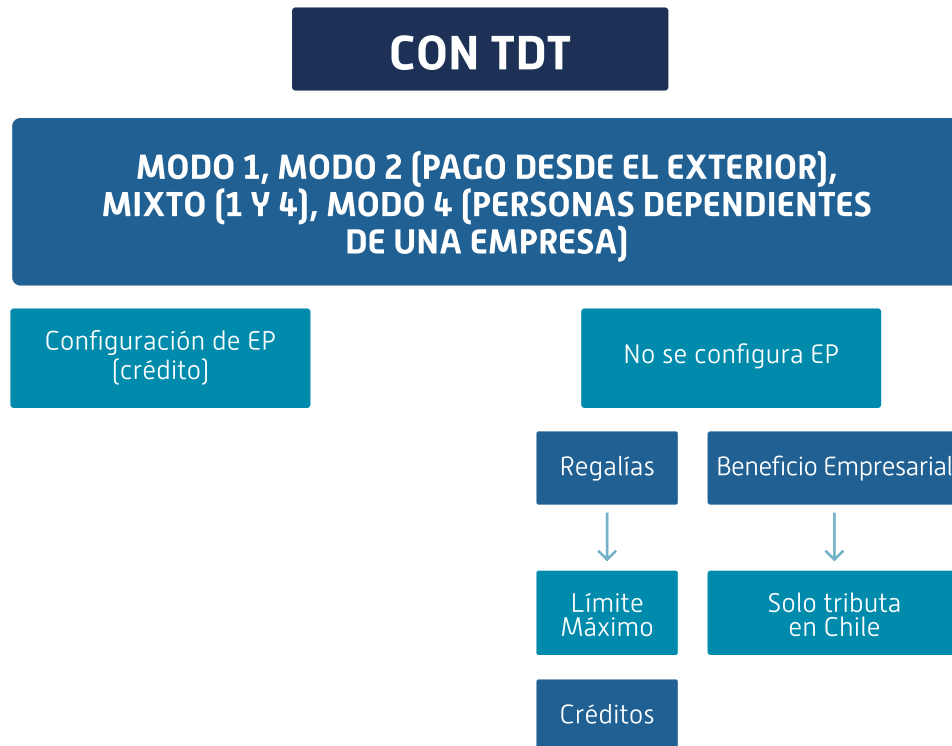
PASO 1. Identificar la forma en que se suministrará el servicio al exterior y, en caso de que la prestación se realice a través de modo 4 distinguir si las personas son independientes o dependientes de una empresa (modo 1, mixto (modo 1 y modo 4), modo 2 (si el pago se realiza desde el exterior), modo 3 o modo 4).

PASO 2. Si la exportación realizada por la empresa es transfronteriza (modo 1, modo 2 [si el pago se realiza desde el exterior], mixto [modo 1 y modo 4], modo 4 [personas dependientes de una empresa]).

Paso 2.1 Establecer si se configura o no un EP de acuerdo con el artículo 5 del TDT. Si se configura un EP, el país del cliente aplicará impuestos de acuerdo con su legislación interna y

Chile deberá otorgar un crédito según lo estipulado en el artículo 41A de la Ley de la Renta y el artículo 23 del TDT. Ver 1.2 (III). pag. 36.

Paso 2.2 Si no se configura un EP deberá establecerse (según el TDT) si la renta que obtendrá por la exportación de servicios puede catalogarse como una regalía [artículo 12] o es otro tipo de servicios [o renta].



Será 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 con el TDT que se aplicará.

En este sentido, deberá 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 de dicho 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. Y, en el TDT con Colombia, el concepto de regalías se amplía aún más, 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 (artículo 14). El convenio con Argentina también incluye las asesorías técnicas en el artículo sobre regalías.

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 2.2.1 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 la eliminación de 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 convenios de Chile establecen distintos topes, según el TDT y el tipo de regalía que se trate. Generalmente, las tasas máximas incorporadas en los acuerdos son 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 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.

PARA LA APLICACIÓN DE LA TASA REDUCIDA (LÍMITE MÁXIMO) POR PARTE DEL PAÍS EXTRANJERO, EL EXPORTADOR REQUERIRÁ UN CERTIFICADO DE RESIDENCIA QUE DEBE SER PRESENTADO POR EL CLIENTE A SU AUTORIDAD FISCAL. DICHO CERTIFICADO PUEDE OBTENERSE EN LÍNEA EN EL SITIO WEB DEL SII.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenida en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

Paso 2.2.2 Si la renta obtenida por la empresa por una exportación de servicios no es catalogada como regalía y corresponde a un beneficio empresarial.

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 7 en los TDT es una especie de norma bolsón, ya que los demás artículos tienen orden de prevalencia respecto de este artículo. 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 solo en el caso que la empresa configure algún tipo de Establecimiento Permanente (EP) en su territorio. En caso contrario la renta empresarial solo tributa en el país del exportador.

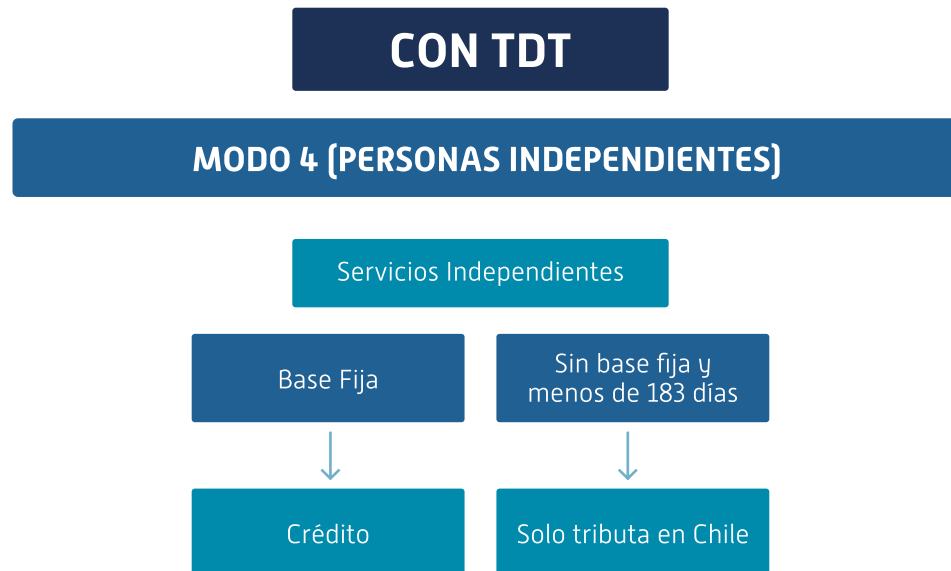
Entonces, si la empresa no configura un EP en el país importador (y, además no se clasifica en un artículo específico del TDT), la renta será clasificada como beneficio empresarial y solo tributará en el país de residencia o exportador, es decir solamente en Chile. De esta forma se elimina la doble tributación en forma directa al pagar impuestos solo en Chile.

ADICIONALMENTE, SIEMPRE ES NECESARIO TENER EN CONSIDERACIÓN QUE LOS TDT INCORPORAN UN ARTÍCULO ESPECÍFICO PARA LAS RENTAS DEL EMPLEO QUE TAMBIÉN PODRÍAN SER GRAVADAS EN EL PAÍS DEL CLIENTE. EN LOS CONVENIOS SUSCRITOS POR CHILE SE ESTABLECE LA REGLA DE LOS 183 DÍAS PARA GRAVAR LOS SUELDOS Y SALARIOS.

Para la aplicación de la tasa 0% por parte del país extranjero, el exportador requerirá un certificado de residencia que debe ser presentado por el cliente a su autoridad fiscal. Dicho certificado puede obtenerse en línea en el sitio WEB del SII.

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 convenios.

PASO 3. Si la exportación de servicios se realiza mediante desplazamiento de personas físicas independientes (modo 4).



En los TDT firmados por Chile, hay algunas diferencias respecto al tratamiento de estas rentas. Por lo general, se aplica el artículo 14 que hace referencia a los servicios personales independientes prestados por personas naturales.

Hay algunos TDT que no contemplan el artículo 14 sobre servicios personales independientes (como los TDT con España, Francia, Irlanda, Malasia y Reino Unido), ya que dicha 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 el caso de los servicios personales independientes, por lo general, 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 3.1 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 sumen o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

PARA LA APLICACIÓN DE LA TASA 0% POR PARTE DEL PAÍS EXTRANJERO, EL EXPORTADOR REQUERIRÁ UN CERTIFICADO DE RESIDENCIA QUE DEBE SER PRESENTADO POR EL CLIENTE A SU AUTORIDAD FISCAL. DICHO CERTIFICADO PUEDE OBTENERSE EN LÍNEA EN EL SITIO WEB DEL SII.

Paso 3.2 Por el contrario, si hay base fija o la permanencia de la persona supera los 183 días, el país importador aplicará impuestos de acuerdo con 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 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

EN ALGUNOS TDT SUSCRITOS POR CHILE, CIERTOS TIPOS DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES SON CONSIDERADOS REGALÍAS, POR LO QUE, EN ESTOS CASOS, SE APLICARÁ EL MISMO PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO PARA LAS REGALÍAS, A NO SER QUE SE CONFIGURE UN EP, EN CUYO CASO EL PAÍS IMPORTADOR APLICARÁ IMPUESTOS DE ACUERDO CON SU LEGISLACIÓN INTERNA.

PASO 4. Si la exportación de servicios se realiza con presencia comercial (modo 3).

En este caso posiblemente se configurará un establecimiento permanente (EP) en el país importador.



Paso 4.1 Si se constituye un EP según artículo 5 del TDT.

Si la presencia comercial constituye un EP en el país importador, este país aplicará impuestos de acuerdo con 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 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

4. PASOS A SEGUIR PARA ENFRENTAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN SIN TRATADO DE DOBLE TRIBUTACIÓN VIGENTE

Mecanismo de créditos por impuestos pagados en el exterior

Este mecanismo, incorporado en el artículo 41A de la Ley de la Renta (Ver 1.2 (III) pag. 36) se utiliza cuando las rentas son gravadas con impuestos en el exterior (siendo aplicable cuando existe convenio tributario y también en ausencia de tratado tributario) por servicios prestados y facturados directamente por sociedades o contribuyentes chilenos a entidades situadas 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. Siendo el exportador el responsable de solicitar la aplicación de este mecanismo para la eliminación o 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), norma según la cual existe derecho a un crédito contra los impuestos chilenos, por:

- a)** Dividendos y retiros de utilidades;
- b)** Rentas por el uso de intangibles, tales como marcas, patentes y fórmulas;
- c)** Rentas por la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación;
- d)** Rentas clasificadas en los números 1 y 2 del artículo 42;
- e)** Rentas de establecimientos permanentes situados en el extranjero;
- f)** Rentas pasivas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G y,
- g)** Rentas provenientes de países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación, que esté vigente y en el que se haya comprometido el otorgamiento de un crédito por el o los impuestos a la renta pagados en el otro país contratante.

Es decir, si los servicios son provistos por personas jurídicas (empresas), éstas tendrán el derecho de utilización de este beneficio solo si las rentas del exterior provienen del uso de intangibles o servicios profesionales o técnicos y servicios calificados como exportación. En caso contrario se produce doble tributación.

Y, en el caso de las personas naturales, son beneficiarios los contribuyentes afectos al impuesto único de segunda categoría (IUSC) por sueldos u otras remuneraciones de similar naturaleza percibidas del exterior y los contribuyentes afectos al ICG 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.

Como se mencionó anteriormente, la ley 21.210 de febrero de 2020 refundió las normas sobre crédito por impuestos soportados en el exterior en un solo artículo (artículo 41 A) y armonizó los topes aplicables. Antes de dicha legislación existía una norma sobre impuestos pagados en el extranjero que se aplicaba en forma distinta en ausencia de convenio tributario respecto de cuando existe tratado tributario vigente. La norma sobre el

crédito que se aplicaba con convenio era mucho más beneficiosa que en el caso sin convenio.

La nueva regulación eliminó dicha discriminación innecesaria y estableció un único procedimiento de cálculo del crédito. El crédito a utilizar será la cantidad menor entre el impuesto efectivamente soportado en el extranjero y un 35% sobre la renta bruta gravada en el extranjero, tanto para rentas provenientes de países con convenio como para rentas originadas en países sin convenio.

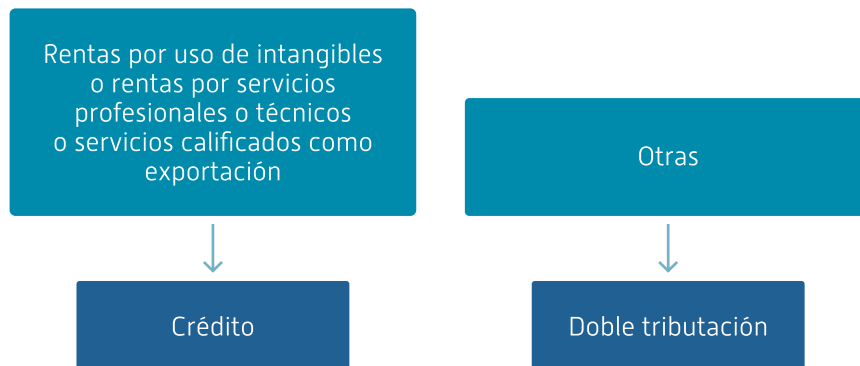
Se establece además un tope global que corresponderá al 35% de la cantidad que resulte de sumar a la Renta Neta de Fuente Extranjera de cada ejercicio los créditos disponibles. Adicionalmente, el crédito puede ser aplicado contra el impuesto de primera categoría y también contra los impuestos finales.

PASO 1. Si la exportación del servicio es realizada por empresas en forma transfronteriza (modo 1), mixto (modo 1 y modo 4), modo 2 o modo 4.

Paso 1.1 Identificar si las rentas provienen por el uso de intangibles, tales como marcas, patentes y fórmulas o rentas por la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación o es otro tipo de renta.

SIN TDT

MODO 1, MIXTO (1 Y 4), MODO 2



Paso 1.1.1 Si los servicios exportados corresponden a otro tipo de 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 1.1.2 Si las rentas por los servicios exportados provienen por el uso de intangibles, tales como marcas, patentes y fórmulas o rentas por la prestación de servicios profesionales o técnicos, o servicios calificados de exportación.

En estos casos, podrá utilizarse un crédito por los impuestos que fueron retenidos en el exterior contra el impuesto de primera categoría y también contra los impuestos finales. El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

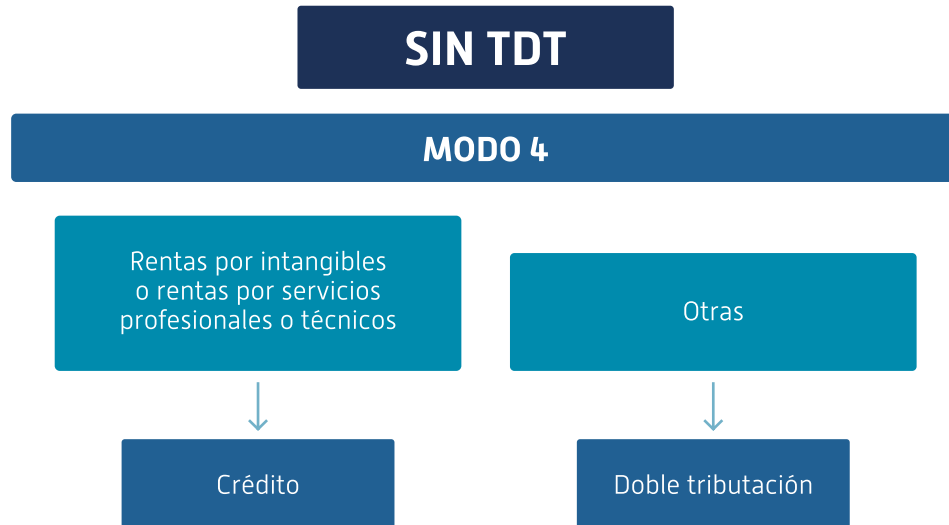
Paso 1.2 Si la exportación del servicio se realiza mediante desplazamiento de personas físicas dependientes (modo 4).

DE ACUERDO CON LA INTERPRETACIÓN DEL SII ESTABLECIDO EN EL OFICIO N° 270 DE 2009, LOS SERVICIOS QUE CONSTITUYAN KNOW HOW PODRÍAN APLICAR EL ARTÍCULO 41A, AL SER CONSIDERADAS PRESTACIONES SIMILARES A LAS "MARCAS, PATENTES O FORMULAS".

Los contribuyentes que realicen exportaciones mediante este modo de suministro pueden usar el mecanismo unilateral del artículo 41A de la Ley de la Renta (Ver 1.2 (III) pag. 36), es decir, tendrían derecho a un crédito contra los impuestos locales, pero siempre que la renta provenga del uso de intangibles y de la prestación de servicios profesionales o técnicos.

Asimismo, el crédito puede ser utilizado contra el impuesto de la primera categoría y también contra los impuestos finales.

Paso 1.2.1 Identificar si la renta proviene del uso de intangibles o de la prestación de servicios profesionales o técnicos o es otro tipo de renta.



Paso 1.2.2 Si la renta proviene del uso de intangibles o de la prestación de servicios profesionales o técnicos.

En este caso, podrá utilizarse un crédito contra los impuestos chilenos por los impuestos que fueron retenidos en el exterior.

El procedimiento para calcular el crédito se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

Paso 1.2.3 Si la renta no proviene del uso de intangibles o de la prestación de servicios profesionales o técnicos.

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 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.

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

SIN TDT

Contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC)



Crédito

PASO 3. Si la exportación del servicio se realiza mediante presencia comercial (modo 3).

Las exportaciones de servicios canalizadas mediante una presencia comercial en el exterior pueden utilizar el mecanismo de crédito por impuestos pagados en el exterior establecido en el artículo 41A de la Ley de la Renta, ya sea en el caso de retiro de utilidades desde sociedades en el exterior y 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.

Paso 3.1 Si la renta proviene del retiro de utilidades desde sociedades en el exterior o si son rentas de establecimientos permanentes el crédito podrá imputarse contra el impuesto de primera categoría y el impuesto global complementario.

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Ver 1.2 (III) pag. 36.

SIN TDT

MODO 3

Retiro de utilidades de sociedades en el exterior y rentas de EP en el exterior



Crédito

ANEXOS

NORMATIVA SERVICIOS CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN POR EL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS

RESOLUCIÓN EXENTA N° 2.511
[MODIFICADA POR RESOLUCIÓN 7.192 Y RESOLUCIÓN 990]

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

**RESOLUCION:
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, 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.

Resolución Exenta N° 2.976 - 19.05.2016

VISTOS

Las medidas anunciadas por el Ministerio de Hacienda, las cuales buscan impulsar la productividad y ampliar la capacidad de crecimiento económico tomando como eje, entre otros, la promoción de la exportación de servicios y su estandarización respecto a la información recibida y entregada.

El Nomenclador Común Regional de la Asociación Latinoamericana de Exportación de Servicio (ALES), para una medición precisa de las actividades que forman parte del comercio de servicios y de aquellos procesos que tienen el potencial de incorporarse al flujo de servicios transfronterizo.

El documento W120 de la Organización Mundial del Comercio, usado en los compromisos del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS), y en las negociaciones comerciales.

El Compendio de Normas Aduaneras, actualizado por la Resolución N° 1300/06, de esta Dirección Nacional, publicado en el Diario Oficial de 17.11.2008.

La Resolución Exenta N° 2.511, de fecha 16.05.2007, de esta Dirección Nacional de Aduanas, que establece las normas para la calificación como exportación de aquellos servicios, acorde a los términos establecidos en el artículo 12, letra E, N° 16 y 36 del DL N° 825, de 1974, a efectos que el prestador de los mismos obtenga el beneficio tributario de facturarlos sin IVA y, en caso que correspondiere, tenga derecho 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, siempre y cuando se cumpla a cabalidad con lo que establece al efecto el Servicio de Impuestos Internos en dicho contexto.

CONSIDERANDO

Que, el Servicio Nacional de Aduanas en su afán de mantener una progresiva modernización, ha propuesto una nomenclatura armonizada para el comercio internacional de servicios, comparable al menos con los países miembros de ALES, suficientemente desagregado para una medición precisa de las actividades que forman parte del comercio de servicios y de aquellos procesos que tienen el potencial de incorporarse al flujo de servicios transfronterizo.

TENIENDO PRESENTE

Lo dispuesto en el artículo 4°, N°s 7 y 8 del D.F.L. N° 329 de 1979, del Ministerio de Hacienda, que aprueba la Ley Orgánica del Servicio, y la Resolución N° 1600, de 2008, de la Contraloría General de la República sobre la exención del trámite de Toma de Razón, dicto la siguiente:

RESOLUCIÓN

I. MODIFICASE la Resolución Exenta N° 2.511, de fecha 16.05.2007, en los siguientes términos:

1. Reemplazase el Anexo "Listado de Servicios Calificados como Exportación", por el que se adjunta en la presente Resolución.

II. MODIFICASE el Apéndice III del Capítulo 4, del Compendio de Normas Aduaneras, en los siguientes términos:

1. Reemplazase el párrafo primero del numeral 2, como se indica: "Se califican como exportación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12, letra E, N° 16 y 36 del DL N° 825, de 1974, los servicios que enumera el listado anexo de la Resolución Exenta N° 2.976, de 19.05.2016, identificado como Listado de Servicios Calificados como Exportación, el cual se entiende que forma parte integrante de dicha resolución, publicado en la página web del Servicio www.aduana.cl.

2. Reemplazase el numeral 5.1, como se indica: "A contar de la fecha de vigencia de la Resolución Exenta N° 2.976, de 2016, para los servicios enumerados en el listado, anexo a dicha resolución, identificado como Listado de Servicios Calificados como Exportación.

3. Reemplazase el párrafo primero del numeral 5.2, como se indica: "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 Resolución Exenta N° 2.976, de 2016.

III. Las instrucciones de llenado de la DUS para la exportación de servicios se mantienen vigentes, en cuanto que deben declararse en el recuadro "Descripción de la Mercancía", separadamente de acuerdo a su nombre y código, según Anexo Listado de Ser-

vicios Calificados como Exportación. En los espacios 1 al 8 se debe señalar el código; los espacios 9 al 16 deben quedar en blanco; y los espacios 17 en adelante se debe describir el servicio que se exporta, de acuerdo a la glosa del listado antes señalado, correspondiente al código indicado en los espacios 1 al 8.

IV. La presente resolución entrará en vigencia en marcha blanca desde el 01 al 14 de Junio de 2016. Su obligatoriedad comenzará a regir desde el 15 de Junio de 2016.

SERGIO MUJICA MONTES

Director Nacional de Aduanas

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS): El Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios o AGCS es un tratado internacional de la Organización Mundial de Comercio (OMC), que entró en vigor en enero de 1995 como resultado de las negociaciones de la Ronda de Uruguay.

Impuesto adicional (IA): El impuesto adicional afecta a las personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en el país, por las rentas de fuente chilena que obtienen en un determinado periodo. Excepcionalmente hay un hecho gravado (artículo 59 N°2 de la LIR), que se aplica a las rentas que tienen su fuente en el extranjero, ya que en dicha norma se gravan con dicho tributo los servicios prestados en el exterior; en los que el factor de conexión tributaria es el pago que se efectúa desde Chile.

Impuesto Global Complementario (IGC): El Impuesto Global Complementario es un impuesto progresivo, es decir, grava las rentas de las personas, a mayor renta, mayor tasa de impuesto. Y, es global, ya que grava todas las rentas de las personas, sean que provengan de su actividad personal, empresarial, de rentas presuntas, etc.

Impuesto de primera categoría (IDPC): El Impuesto de Primera Categoría grava las rentas provenientes del capital, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicios, etc.

Impuesto a la Renta: El Impuesto sobre la Renta contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 (Ley de la Renta) es un impuesto directo sobre el ingreso y afecta toda persona domiciliada o residente en Chile sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y a las personas no residentes en Chile sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.

Impuesto al Valor Agregado (IVA): El Impuesto al Valor Agregado (IVA) está contemplado en el Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (Ley del IVA), que regula el Impuesto al Valor Agregado, pero que también regula el Impuesto Adicional a ciertos productos (llamado Impuesto al Lujó), el Impuesto Adicional a las Bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares y otros impuestos específicos.

En particular, el IVA es el principal impuesto al consumo en Chile y grava con tasa de 19% las ventas de bienes corporales muebles y ciertos tipos de actividades de la industria, el comercio o los servicios en que predomine el elemento capital por sobre el elemento trabajo personal.

Organización Mundial de Comercio (OMC): Organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países. Su sede está en Ginebra, Suiza y fue establecida el 1 de enero de 1995 al finalizar las negociaciones de la Ronda Uruguay (1986-94). Actualmente tiene 164 países miembros, que representan el 98% del comercio mundial.

Tratados de doble tributación (TDT): Instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos Estados que tienen por finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional. Es decir, evitar que se grave dos veces el mismo impuesto a la renta en dos territorios distintos.

Tratados de Libre Comercio (TLC): Un TLC es un acuerdo comercial vinculante de gobiernos que suscriben dos o más países para liberalizar el comercio entre los países signatarios. Pueden incluir variadas materias, tales como: Comercio de mercancías, comercio de servicios, inversiones, propiedad intelectual, entre otras.

