

DEPARTAMENTO EMISOR: Subdirección Normativa Impuestos Indirectos	CIRCULAR N° 26 178148.2021 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 21 DE ABRIL DE 2021.
MATERIA: Imparte instrucciones sobre diversas modificaciones incorporadas por la Ley N° 21.210, de 24 de febrero de 2020, al Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.	REF. LEGAL: Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020, artículo tercero, que modifica el Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria (en adelante, “la Ley”), cuyo artículo tercero introduce diversas modificaciones, a la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, “LIVS”) contenida en el Decreto Ley N° 825 de 1974.

El texto actualizado de las normas modificadas se contiene en documento anexo a esta circular.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 2°, N° 2). NUEVO PÁRRAFO SEGUNDO

El párrafo segundo, agregado al N° 2°) del artículo 2°, precisa la tributación aplicable cuando un servicio comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas del impuesto establecido en la LIVS, disponiendo que sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas. Luego, se establece que cada prestación será gravada, o no, de forma separada y atendiendo a su naturaleza propia, para lo cual se deberá determinar el valor de cada una independientemente.

No obstante, si un servicio comprende un conjunto de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas, que no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con el Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) la totalidad de dicho servicio.

Lo anterior trae como consecuencia que el valor total del servicio deberá ser desglosado por cada una de las operaciones o prestaciones que lo componen, a fin de determinar la base imponible que corresponde a cada una de ellas. Para ello, el contribuyente deberá consignar dichos valores en forma separada en la correspondiente factura o boleta, gravando con IVA, sólo aquellas operaciones o prestaciones que por su naturaleza se encuentren afectas.

Con la incorporación de esta modificación al N° 2°) del artículo 2° de la LIVS, quedan sin efecto las interpretaciones previas emitidas por este Servicio¹, relacionadas con el análisis de “servicios” que contienen prestaciones tanto gravadas como exentas o no gravadas con IVA.

Al respecto, con esta modificación se abandona la presunción de indivisibilidad de un servicio, desarrollada a través de la jurisprudencia administrativa de este organismo, y se admite que un servicio comprenda varias prestaciones de diversa naturaleza (afectas, no afectas o exentas).

Con todo, la ley también reconoce casos donde las prestaciones que comprenden un servicio no puedan individualizarse unas de otras, afectándose con el impuesto la totalidad del servicio. Como ejemplo, puede citarse el caso de la “agencia de negocios”.

Tal como este Servicio recientemente ha precisado², al calificar un contribuyente como una agencia de negocios, no cabe aplicar el párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS.

¹ En términos generales, tales criterios se referían a la posibilidad de dividir o no las distintas prestaciones que puede comprender un servicio, teniendo presente aspectos tales como el carácter de indispensable que tuviera una prestación respecto de otra y/o el carácter de accesorio entre ellas. Oficios N° 3640 de 2001, N° 4183 de 2003, N° 3470 de 2009, N° 388 de 2012, N° 1152 de 2012, N° 2358 de 2017 y N° 810 de 2020, entre otros.

² Oficio N° 858 de 2021.

En efecto, la agencia de negocios se caracteriza³ por tratarse de una empresa que supone una organización estable y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más variada índole, tanto civiles como mercantiles, y pudiendo realizar por sí misma las operaciones encargadas, pero por cuenta ajena. Adicionalmente, se ha señalado que, para estar en presencia de una agencia de negocios mercantil, debe tratarse de una empresa abierta al público, esto es, que ofrezca sus servicios al mercado.

De acuerdo con lo anterior, en esencia, la agencia de negocios realiza un servicio que incluye una serie de prestaciones en su mayoría identificables pero que, en el contexto de la “agencia de negocios”, se estructuran de modo que el conjunto de dichas prestaciones no pueda individualizarse unas de otras⁴.

Finalmente, cabe señalar que, de acuerdo a la parte final del párrafo segundo del N° 2°) del artículo 2°, este Servicio podrá aplicar la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario para efecto de la determinación de los valores respectivos que el contribuyente asigne a cada prestación u operación.

2. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 8°⁵

2.1. Nuevo párrafo cuarto de la letra d) del artículo 8°

No se encuentran gravadas con IVA las entregas de bienes a que se refiere el N° 3 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR) que haga el contribuyente en forma gratuita, en la medida que se cumpla con los requisitos que para cada caso establece dicha disposición.

Consecuentemente, por las referidas entregas gratuitas no se perderá el derecho a crédito fiscal al que se haya tenido derecho en su adquisición.

En las acciones de fiscalización los funcionarios de este Servicio deberán constatar el correcto registro y contabilización de la entrega gratuita de bienes y el cumplimiento de los requisitos establecidos en la referida disposición de la LIR⁶.

2.2. En la letra f) del artículo 8°

Se establece que, en el caso de la venta de un establecimiento de comercio o de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles del giro del contribuyente, además de gravar con IVA los referidos bienes, se encontrarán gravados con dicho impuesto los bienes muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, en la medida que respecto de ellos se cumplan los requisitos a que se refiere la letra m) del artículo 8° de la LIVS. Es decir, siempre que en su adquisición, importación, fabricación o construcción, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal.

De este modo, en la venta de establecimiento de comercio o de cualquier otra universalidad se encuentran gravados con IVA no sólo los bienes corporales muebles e inmuebles del giro del contribuyente comprendidos en la universalidad, sino también aquellos pertenecientes a su activo inmovilizado, siempre que, respecto de estos últimos, en su adquisición, importación, fabricación o construcción, se haya tenido derecho a crédito fiscal.

En consecuencia, en virtud del objetivo perseguido por la Ley con esta modificación, sea que se realice una venta de los referidos activos o de una universalidad de la que formen parte, se aplicarán las mismas reglas para determinar su afectación con el IVA.

Cabe hacer presente que, como se comenta en relación a la modificación de la letra m) del artículo 8° de la LIVS, no se encuentran gravadas con IVA, y por ende no se incluyen en esta modificación, las ventas de bienes corporales muebles del activo fijo, efectuadas después de transcurrido un plazo de 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción,

³ A modo ejemplar, Oficios N° 1711 de 2016, N° 961 de 2018, N° 1124 de 2018 y N° 243 de 2020

⁴ Oficio N° 440 de 2012.

⁵ Las modificaciones a la letra b) del artículo 8° se tratan en el apartado 13.3.

⁶ La Circular N° 53 de 2020, que imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la LIR, en su apartado 3.3.1. regula el tratamiento tributario en relación con el impuesto a la renta de de la deducción de ciertos alimentos, productos o materiales, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio, en concordancia con lo indicado en este apartado.

según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14, letra D), de la LIR, a la fecha de dicha venta.

2.3. En la letra m) del artículo 8°.

Esta modificación tiene por objeto ajustar el texto de la LIVS a las modificaciones realizadas por la Ley, al artículo 14 de la LIR, que se refiere a los regímenes de tributación a los que se pueden acoger los contribuyentes; en particular, del artículo 14, letra D), de la LIR, que establece el denominado Régimen Pro Pyme.

Como el párrafo segundo de la letra m) del artículo 8° de la LIVS, tiene por objeto no afectar con la tributación establecida en dicha letra a la transferencia de bienes corporales muebles del activo fijo hechas por o a contribuyentes acogidos al régimen especial de tributación que establece la LIR para micro, pequeñas y medianas empresas, se actualiza la referencia hecha al artículo 14 ter de la LIR a la nueva letra D) del artículo 14 de la referida ley.

Por lo tanto, no se afectará con IVA la venta de bienes corporales muebles pertenecientes al activo fijo, efectuada después de transcurridos 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, siempre que la venta sea efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto al nuevo Régimen Pro Pyme, contenido en el artículo 14, letra D), de la LIR.

2.4. Nueva letra n) y su relación con la letra h) del artículo 8° y otras normas.

La Ley introdujo un nuevo hecho gravado especial en la LIVS, agregando un literal n) a su artículo 8°, que se aplica a determinados servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que sean prestados o utilizados en Chile.

Las instrucciones sobre esta nueva letra del artículo 8° fueron impartidas mediante la Circular N° 42 de 2020, que instruye sobre la tributación y régimen de administración del IVA a servicios realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero.

En particular, el N° 3 de la letra n), grava con IVA la puesta a disposición de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática, comprendiendo los modelos de servicios denominados software como servicio (SaaS), infraestructura como servicio (IaaS) y plataforma como servicio (PaaS)⁷.

Al respecto, se pueden producir diversas situaciones por la interacción de distintas normas de la LIVS y la LIR, algunas de las cuales se describen en este apartado, en especial respecto de los denominados software como servicio (SaaS), plataforma como servicio (PaaS) e infraestructura como servicio (IaaS).

En este sentido, la letra h) del artículo 8° de la LIVS grava “el arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal” de las obras protegidas, sin distinguir entre licencias y cesiones, que por tanto tienen el mismo tratamiento para efectos de dicha letra.

Para estos efectos, las licencias consisten, en general, en la autorización que el titular de los derechos patrimoniales otorga a terceros para que usen una obra protegida. De este modo, cuando se otorga una autorización o licencia de uso, el autor o el titular no se desprende de sus derechos y sigue conservando sus prerrogativas económicas o patrimoniales, de manera que al tercero sólo se le confiere la posibilidad de utilizar su obra en cierto lugar, tiempo y modalidad determinada.

De esta manera, las licencias y sublicencias de derechos de propiedad intelectual, efectuadas por un contribuyente domiciliado o residente en Chile a otro contribuyente también domiciliado o residente en Chile, se encuentran gravadas con IVA de conformidad al artículo 8°, letra h).

Con relación a las licencias y sublicencias de derechos de propiedad intelectual, efectuadas por un contribuyente domiciliado o residente en el extranjero a un contribuyente domiciliado o residente en Chile, el inciso primero del artículo 59 de la LIR grava con impuesto adicional (IA), con una tasa de 15%, las cantidades correspondientes al uso, goce o explotación de programas computacionales entendiéndose por tales el conjunto de instrucciones para ser usados directa o indirectamente en un

⁷ Ver conceptos en la Circular N° 42 de 2020.

computador o procesador, a fin de efectuar u obtener un determinado proceso o resultado, contenidos en un soporte físico o intangible⁸, de acuerdo con las normas de la Ley N° 17.336, sobre Propiedad Intelectual.

Con todo, las cantidades que se paguen o abonen en cuenta por el uso de programas computacionales estándar, entendiéndose por tales aquellos en que los derechos que se transfieren se limitan a los necesarios para permitir el uso del mismo, y no su explotación comercial, ni su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso, están exentas de IA.

Los pagos al extranjero por licencias o cesiones que permiten a un contribuyente domiciliado o residente en Chile realizar la comercialización en el país de programas computacionales o un software de propiedad de una empresa extranjera, están afectos a IA con tasa de 15%, de acuerdo con el inciso primero del artículo 59 de la LIR.

Por su parte, el artículo 59 bis de la LIR dispone que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile estarán exentos de IA por la prestación de los servicios señalados en el artículo 8°, letra n), de la LIVS, a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en la referida ley.

Por otro lado, la remuneración obtenida por el distribuidor domiciliado o residente en Chile de un software o programa computacional, cuyos derechos de propiedad intelectual pertenecen a una empresa residente en el extranjero, tributan con IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, letra h), de la LIVS⁹, en cuanto se trata de un sublicenciamiento de parte de la empresa domiciliada o residente en Chile a los usuarios respectivos.

Finalmente, si un proveedor domiciliado o residente en Chile actúa como intermediario en la comercialización del derecho a uso del software que es remunerado a través de una comisión, dicha remuneración se encuentra gravada con IVA por calificar dicha actividad en el N° 4 del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el N° 2 del artículo 2° de la LIVS. Lo anterior salvo que dicho servicio sea calificado por el Servicio Nacional de Aduanas como exportación, en cuyo caso el servicio prestado se encontraría exento de IVA conforme al N° 16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

Del mismo modo, considerando que la letra h) del artículo 8° de la LIVS comprende cualquier forma de cesión del uso o el goce temporal de obras protegidas por la Ley N° 17.336, los montos pagados por un contribuyente domiciliado o residente en Chile a otro contribuyente también domiciliado o residente en Chile a cambio de autorizaciones para utilizar programas computacionales ubicados en servidores remotos, comúnmente llamados programas computacionales como servicios (SaaS), se encuentran gravados con el IVA conforme a esta norma legal.

Por lo expuesto, a partir del 1° de junio de 2020¹⁰, en términos generales, todos los servicios de computación en la nube prestados desde el extranjero a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes de IVA se encuentran gravados con dicho impuesto, conforme al artículo 8°, letra n), de la LIVS. No obstante, si son prestados por proveedores domiciliados o residentes en Chile se siguen afectando con IVA por aplicación de la letra h) del mismo artículo.

3. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 12

3.1. En la Letra E, N° 7, del artículo 12

3.1.1. Análisis previo

Como fuera expuesto, la Ley introdujo un nuevo hecho gravado especial en la LIVS, agregando una letra n) a su artículo 8°, que se aplica a determinados servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero que sean prestados o utilizados en Chile. Lo anterior supuso ajustar:

⁸ La letra a) del numeral 39 del artículo 2° de la Ley N° 21.210 reemplazó, en el inciso primero del artículo 59 de la LIR, la frase "cassette, diskette, cinta magnética u otro soporte material o medio" por la expresión "un soporte físico o intangible".

⁹ Rectifica criterio contenido en Oficio N° 810 de 2020.

¹⁰ Fecha de entrada en vigencia de la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS.

- a) Las normas de territorialidad de la LIVS, presumiendo la utilización de estos servicios en Chile (letra n) del artículo 8°), bajo ciertas circunstancias (nuevo inciso tercero del artículo 5° de la LIVS).
- b) La relación entre el IVA aplicable a estos servicios y el IA del artículo 59 de la LIR, de suerte que, como criterio general, una misma operación, que cumple con el principio de territorialidad, resulte gravada solo con uno de dichos impuestos (artículo 12, letra E, N° 7 de la LIVS en relación con el artículo 59 bis de la LIR).

3.1.2. El principio de territorialidad en la LIVS

El artículo 5°, inciso primero, de la LIVS, dispone que el impuesto establecido en dicha ley gravará tanto los servicios prestados como los utilizados en territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Por su parte, el inciso segundo agrega que el servicio se entenderá prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.

A partir de lo señalado, la potestad tributaria en materia de IVA se erige sobre dos principios:

- a) Desde el punto de vista del prestador del servicio, disponiendo que la prestación se encontrará gravada con IVA si la actividad que genera el servicio se realiza en Chile; y
- b) Desde el punto de vista del usuario, disponiendo que se encuentran gravados los servicios utilizados en territorio nacional.

Al respecto, los principios señalados tienen por finalidad determinar el lugar de destinación, esto es, el lugar donde el servicio se consume o el lugar de su uso para la prestación de actividades afectas (que derivan en el consumo), junto con permitir que opere la dinámica propia del IVA, esto es, que en los casos gravados con IVA se utilice el mecanismo del crédito y débito fiscal, de acuerdo a la base financiera, tomando en consideración el total de operaciones efectuadas dentro del período tributario, salvo las excepciones que contempla la ley.

Lo señalado precedentemente es consecuencia de la aplicación del principio de destino, según el cual el impuesto sobre los servicios, objeto de comercio internacional, debe aplicarse, en última instancia, en la jurisdicción fiscal donde se produce el consumo final, lo que mantiene la neutralidad del sistema del IVA que se aplica al comercio internacional.

Este principio, que ha sido desarrollado latamente por la OCDE¹¹, no se limita a los suministros entre empresa y consumidor, sino que se aplica también, a las entregas de empresa a empresa, a pesar de que los suministros entre ellas no impliquen consumo final.

Ahora bien, atendido que puede resultar complejo determinar cuándo los servicios de la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS, prestados en forma digital, son utilizados en territorio nacional, la Ley incorporó un inciso tercero al artículo 5°, aplicable únicamente a los servicios remunerados realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero comprendidos en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS, describiendo situaciones en las cuales se establece una presunción simplemente legal de que el servicio es “utilizado” en el territorio nacional, las que se analizan de modo sistemático en la Circular N° 42 de 2020. Al respecto, es importante tener presente lo instruido en dicha circular, en cuanto a que, tanto el nuevo hecho gravado contemplado en la letra n) del artículo 8° de la LIVS, así como las nuevas reglas de territorialidad introducidas en el inciso tercero del artículo 5° de la misma ley, tienen por objeto reforzar el principio general de territorialidad que se analiza en este apartado.

Esto es, en ningún caso se pretende gravar con carácter de extraterritorialidad servicios que no se utilizan ni prestan en Chile. De este modo, junto con facilitar la verificación del elemento territorial, estas situaciones permiten delimitar los servicios respecto de los cuales el artículo 8°, letra n), de la LIVS, resulta aplicable, dejando fuera servicios que la Ley no ha pretendido gravar como, por ejemplo, las comisiones cobradas por contribuyentes extranjeros por servicios prestados en el exterior en

¹¹ “Consumption Tax Trends 2020, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues”, OECD.

operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile y los pagos a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR, que dicen relación con servicios que no son utilizados ni prestados en Chile.

3.1.3. Situación de los servicios afectos a IVA, realizados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero a beneficiarios domiciliados o residentes en Chile que no son contribuyentes de IVA, no comprendidos en la letra n) del artículo 8° de la LIVS

Como se señaló, el artículo 5° de la LIVS 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.

Por su parte, conforme a la letra e) del artículo 11 de la LIVS, si el servicio es prestado por un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile a un beneficiario o usuario que es contribuyente del IVA en Chile, entonces el sujeto del impuesto es el beneficiario del servicio. Adicionalmente, el artículo 35 A de la LIVS establece un régimen simplificado para contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile por la prestación de los servicios que contempla el artículo 8°, letra n), de la LIVS a personas que no son contribuyentes del IVA.

A partir de lo anterior, se pueden distinguir las siguientes situaciones:

- a) Beneficiarios que reciben servicios de un prestador no domiciliado ni residente en Chile, gravados en la letra n) del artículo 8° de la LIVS: los prestadores domiciliados o residentes en el extranjero tendrán que registrarse de acuerdo con las normas del nuevo Párrafo 7° bis de la LIVS y retener el impuesto respecto de personas naturales que no sean contribuyentes del IVA.
 - (i) Ahora bien, si el beneficiario del servicio es contribuyente de IVA, estará obligado a retener el IVA correspondiente, mediante la emisión de una factura de compra, y podrá considerar, si corresponde, el impuesto así retenido como crédito fiscal.
 - (ii) Si el beneficiario de los servicios entregados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero es una persona jurídica no contribuyente de IVA, la Circular N° 42 de 2020 instruye que, tratándose de servicios afectos a dicho impuesto conforme a la letra n) del artículo 8° de la LIVS, si los prestadores no se han inscrito en el dicho régimen, los beneficiarios podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos se les autorice a retener y enterar el tributo respectivo en arcas fiscales, de acuerdo a lo establecido en el inciso tercero del artículo 3° de la LIVS, para cuyo efecto el Servicio dictará, en cada caso, la resolución correspondiente¹².
- b) Beneficiarios de servicios entregados por prestadores no domiciliados ni residentes en Chile cuando tales beneficiarios no son contribuyentes del IVA y no se trata de los servicios gravados en la nueva letra n) del artículo 8° de la LIVS.

El legislador ha previsto en el inciso tercero del artículo 3° de la LIVS que si bien son contribuyentes, para los efectos de la LIVS, las personas naturales o jurídicas que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine la LIVS – como el caso de la letra e) del artículo 11 de este cuerpo legal – o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

Luego, el Servicio podrá disponer mediante resolución, el cambio total del sujeto pasivo de derecho del IVA, por las prestaciones de servicios gravados con este impuesto que realicen prestadores sin domicilio ni residencia en Chile, a beneficiarios de servicios que no tengan la calidad de contribuyentes de IVA, en la medida que se trate de servicios no gravados en el artículo 8°, letra n), de la LIVS.

¹² Conforme al artículo 3° LIVS, respecto de aquellos prestados no domiciliados ni residentes en Chile que no cumpla con sujetarse al régimen de tributación simplificada establecido en el párrafo 7° bis, el Servicio de Impuestos Internos podrá disponer, mediante una o más resoluciones fundadas, que los emisores de tarjetas de pago con provisión de fondos, débito, crédito u otros sistemas de pago análogos retengan el total o una parte de los impuestos contemplados en la LIVS, respecto de todo o parte de las operaciones que se solucionen por su intermedio.

3.1.4. Alcance sistemático del nuevo texto del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS

Conforme al artículo 12, letra E, N° 7 de la LIVS, estarán exentos de IVA “los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley”.

Dicha norma contiene una contra excepción, consistente en que no resulta aplicable la exención de IVA tratándose de servicios que gocen de una exención de IA por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile, siempre que sean prestados o utilizados en Chile.

En su redacción anterior, esta contra excepción sólo exigía que los servicios fueren “prestados” en Chile, sin comprender a los servicios “utilizados” en Chile.

En términos generales la modificación introducida al N° 7 de la letra E del artículo 12 tuvo por objeto gravar con IVA las sumas remesadas al exterior por hechos que, estando gravados con IA conforme al artículo 59 de la LIR, se benefician de alguna exención de dicho impuesto (en virtud de una ley interna o Convenio), cuando los servicios son prestados o utilizados en Chile, concordando plenamente con la regla de territorialidad del impuesto establecida en el artículo 5° de la LIVS.

Dicho lo anterior, la modificación en comento debe, además, analizarse en conjunto con la incorporación del hecho gravado de la nueva letra n) del artículo 8° en la LIVS. En efecto:

- a) Como fuera expuesto, el nuevo inciso tercero, agregado al artículo 5° de la LIVS, permite presumir que los servicios del artículo 8°, letra n), prestados en forma digital, son “utilizados en el territorio nacional” bajo ciertas circunstancias, con el objeto de facilitar la aplicación del impuesto y reforzar su territorialidad, excluyendo gravar con carácter extraterritorial servicios que no se utilizan ni prestan en Chile, según se analiza en la Circular N° 42 de 2020.
- b) Por su parte, al agregarse la expresión “utilizados” en la contra excepción del N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, se gravan con IVA los pagos por servicios “utilizados” en Chile gravados con IA, que en definitiva resultan exentos de dicho impuesto por alguna disposición.

Tal es, el caso, de los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile por los servicios del artículo 8°, letra n), de la LIVS, que presten a personas naturales que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto establecido en la LIVS (exención de IA establecida en el artículo 59 bis de la LIR).

Es importante señalar que la incorporación del concepto “utilizado” en el territorio nacional, en la contra excepción del artículo 12, letra E, N° 7 de la LIVS, no tiene por objeto aplicar el IVA a casos más allá de los previstos por el legislador, reforzando que el IVA no se aplica de modo extraterritorial.

Así, por ejemplo, no se gravan con IVA los pagos a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR, que dicen relación con servicios prestados y utilizados en el extranjero. En igual situación se encuentran las sumas pagadas, en el caso de bienes y servicios exportables, por publicidad y promoción, por análisis de mercado, por investigación científica y tecnológica, y por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo, a que se refiere el artículo 59, inciso cuarto, N° 2, párrafo segundo, de la LIR; y las comisiones cobradas por servicios prestados en el exterior por contribuyentes extranjeros en operaciones de financiamiento internacional, en tanto estas operaciones no son prestadas ni utilizadas en Chile.

Finalmente, conviene tener presente que el solo hecho que un servicio goce de una exención de IA por aplicación de las leyes o de los Convenios para evitar la doble imposición en Chile, y sea prestado o utilizado en el país, no implica por este solo hecho, que deba gravarse con IVA, sino que, en forma previa, se deberán analizar si concurren todos los elementos para que dicho servicio sea gravado con IVA en Chile y, además, descartar la aplicación de alguna exención de este impuesto a su respecto.

3.1.5. Situación particular de los softwares y de los servicios prestados en la nube.

Teniendo presente lo señalado en el apartado 2.4 precedente, en relación a la exención que se analiza, es posible concluir lo siguiente:¹³

- a) Las remuneraciones por softwares SaaS, PaaS e IaaS que son pagadas al exterior para ser comercializadas en Chile por prestadores domiciliados o residentes en el país, tributan con IA con tasa de 15%, de acuerdo al inciso primero del artículo 59 de la LIR y, por lo tanto, se encuentran exentas de IVA, sin perjuicio de lo que dispongan los distintos Convenios, en caso que resulten aplicables.
- b) Las remuneraciones por softwares SaaS, PaaS e IaaS que son pagadas a proveedores domiciliados o residentes en el extranjero y que sólo permiten el uso de los mismos, se encuentran exentas de IA y, por lo tanto, gravadas con IVA.

3.2. En la Letra E, N° 17 del artículo 12

Se incorpora a esta exención a los contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados, pero sólo respecto de los arrendamientos que efectúen a turistas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que la remuneración sea percibida en moneda extranjera. No obstante, para beneficiarse de esta franquicia, dichos contribuyentes deben inscribirse en el mismo registro que lleva el Servicio de Impuestos Internos para las empresas hoteleras.

Conforme a la ley, la exención favorece a los referidos contribuyentes cuando arrienden inmuebles amoblados, por lo que, para que proceda la exención, basta con el solo arriendo del inmueble amoblado, sin que sea necesaria la prestación de servicios adicionales como, por ejemplo, servicios de mucamas, alimentación, lavandería, teléfono, etc., por cuanto éstos son propios de las empresas hoteleras.

Ahora, en el evento que, junto con el arrendamiento del inmueble amoblado se presten algunos servicios de alojamiento adicionales que brinden al turista extranjero cierta comodidad en su estadía, tales como servicio de mucamas, conserjería, alimentación, lavandería, etc., el servicio calificaría como aquellos prestados por entidades hoteleras a que se refiere el artículo 36 de la LIVS procediendo en consecuencia la recuperación de los impuestos correspondientes, que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad que, para efectos del beneficio, son consideradas como de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto.

Cabe tener presente que el inciso segundo del artículo 35 I de la LIVS faculta al Servicio de Impuestos Internos para solicitar, fundadamente, a los contribuyentes sujetos al régimen simplificado del Párrafo 7° bis del Título II, la entrega de la información que dispongan sobre la identificación de los vendedores o prestadores de servicios, respecto de los que intermedian y de las cantidades que se paguen o pongan a disposición de dichos vendedores o prestadores.

Como se puede apreciar, esta facultad está relacionada directamente con el hecho gravado regulado en el N° 1 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS, que grava los servicios remunerados de intermediación efectuados por prestadores domiciliados o residentes en el extranjero, razón por la cual la información de los contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados y concretan sus operaciones a través de una de estas plataformas podrá ser requerida de estas últimas.

3.3. En la Letra E, N° 19, del artículo 12

Se incorpora un nuevo N° 19, declarando exentas de IVA las prestaciones de salud establecidas por ley, que se encuentren financiadas por el Fondo Nacional de Salud (FONASA) y aquellas financiadas por las ISAPRES, hasta el monto del arancel fijado por FONASA en que se encuentre inscrito el prestador respectivo. Igual exención será aplicable a las cotizaciones obligatorias de salud de los trabajadores, calculadas sobre su remuneración imponible para efectos previsionales.

¹³ Se confirma tratamiento previo que el Servicio a dado a estas operaciones. Ver Oficio N° 1482 de 2014.

Lo anterior, viene a reemplazar la liberación de impuestos que se encontraba establecida en el anterior N° 6 del artículo 13 de la LIVS, referida al Servicio de Seguro Social, al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, en sus letras a) a la c), entidades que dejaron de existir, y que respecto de los servicios de salud que prestaban, son los organismos continuadores legales de dichas entidades los que pasaron a prestarlos y que, en lo que se refiere al financiamiento de dichas prestaciones, que hoy en día deben proporcionar el Fondo Nacional de Salud (FONASA) y las ISAPRES, aplica esta exención.

Asimismo, esta exención de IVA también comprende las cotizaciones obligatorias de salud de los trabajadores, calculadas sobre su renta imponible para fines previsionales.

4. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 13

4.1. En el N° 6 del artículo 13

Se actualiza esta norma, eliminando las letras a), b) y c) que se referían al Servicio de Seguro Social, al Servicio Médico Nacional de Empleados y al Servicio Nacional de Salud, ya que se trata de instituciones que dejaron de existir.

Por su parte, también se actualiza la referencia que esta norma realizaba al Servicio de Correos y Telégrafos, entidad que también dejó de existir, estableciendo que la exención de IVA aplica a la Empresa de Correos de Chile, que presta los mismos servicios postales.

4.2. En el N° 7 del artículo 13

Se actualiza la referencia que se hacía a las letras a), b) y c) del N° 6 de este artículo, las que fueron eliminadas según se explica en el apartado anterior.

Asimismo, se hace referencia a los Servicios de Salud, que son los continuadores legales del Servicio Nacional de Salud, conforme a lo dispuesto en los artículos 49 y 16, del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2005, que fija el texto coordinado y sistematizado del Decreto Ley N° 2.763 de 1979 y de las Leyes N° 18.933 y N° 18.469, con los mismos derechos y obligaciones que correspondían a su antecesor para efectos de cumplir con las funciones que le competían en materia de salud.

Conforme lo expuesto, en virtud de esta modificación, se liberan de IVA las prestaciones de salud realizadas por los Servicios de Salud como también aquellas realizadas por personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización sustituyan a dichas entidades en las prestaciones de los beneficios establecidos por ley.

En este caso se encuentran los prestadores de servicios de salud privados, por ejemplo, clínicas privadas, que, en virtud de un contrato o una autorización, sustituyan a los Servicios de Salud, en la prestación de los beneficios establecidos en el Régimen de Prestaciones de Salud, contenido en el Libro II del Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2006, del Ministerio de Salud.

5. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 16¹⁴

En la letra d) se armoniza la base imponible con el hecho gravado contenido en el artículo 8°, letra f), de la LIVS, según se señaló en el apartado 2.2, el cual establece que en la venta de universalidades estarán afectos a IVA, los bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, con la condición que, respecto de estos últimos, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, salvo el caso de las ventas de bienes muebles del activo fijo, efectuadas después de transcurrido un plazo de 36 meses contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 letra D) de la LIR, a la fecha de dicha venta, según lo comentado en el apartado 2.2.

¹⁴ Modificaciones en la letra b), ver apartado 13.5

De este modo, si en la venta de una universalidad se comprenden bienes que forman parte del activo inmovilizado del contribuyente, la facultad de tasar establecida en esta letra se hace extensiva a dichos bienes, en la medida que, respecto de estos últimos, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción.

6. ARTÍCULO 20, NUEVOS INCISOS CUARTO, QUINTO Y SEXTO.

Esta modificación faculta al Servicio de Impuestos Internos para tasar el IVA a pagar por un contribuyente cuando no sea posible determinar su débito fiscal en uno o más períodos tributarios en dos supuestos:

- a) cuando no puede determinarse el débito fiscal del contribuyente por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia imputable a él;
- b) cuando no puede determinarse el débito fiscal del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor o fundadamente el contribuyente señale que no está en condiciones de determinar su impuesto a pagar, optando por solicitar al Servicio de Impuestos Internos la tasación.

La calificación de la imputabilidad de la circunstancia al contribuyente se realizará por resolución fundada, previa exposición por este, de las circunstancias y antecedentes del caso.

Solo cuando no pueda determinarse el débito fiscal por caso fortuito o fuerza mayor, la LIVS otorga al contribuyente un plazo de 6 meses para reunir los antecedentes que le permitan realizar la declaración de los períodos tributarios involucrados de conformidad al artículo 35 de la LIR, para lo cual deberá presentar ante el Servicio una petición en la forma que se determinará mediante una resolución. El otorgamiento de este término aumentará los plazos de prescripción por igual tiempo.

Con todo, conforme al inciso final del artículo 20, cuando, habiéndose otorgado el plazo señalado en el párrafo anterior al contribuyente para reunir los antecedentes necesarios para efectuar la declaración de los períodos tributarios involucrados este, fundadamente, señale que no está en condiciones de determinar su impuesto a pagar, podrá solicitar al Servicio de Impuestos Internos que efectúe la tasación que se analiza en este apartado.

No podrán acogerse a este procedimiento los contribuyentes que se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario.

Esta facultad de tasación del impuesto a pagar se podrá ejercer en el contexto de las acciones de tratamiento que mantiene el Servicio de Impuestos Internos con el objeto de velar por el correcto cumplimiento tributario.

En caso que resulte aplicable esta facultad, para determinar el débito fiscal del contribuyente, el Servicio deberá tomar como base los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad. A continuación, una vez determinado el débito fiscal del contribuyente, para tasar el impuesto a pagar, deberá estimar el crédito fiscal imputable al débito fiscal, conforme a los parámetros señalados u otros que permitan hacer una estimación razonable del monto a pagar en cada uno de los períodos tributarios en cuestión. Tanto la determinación del débito fiscal, como la tasación del impuesto a pagar, deberán realizarse mediante resolución fundada.

El Servicio de Impuestos Internos, mediante una resolución, determinará el procedimiento para hacer efectiva esta facultad.

7. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 22, INCISO PRIMERO

Los contribuyentes que hubiesen facturado indebidamente un débito fiscal superior al que le correspondía pueden subsanar dicho error, no sólo dentro del mismo período de emisión de la o las facturas, como disponía la norma previo a la modificación, sino que también hasta el período siguiente, emitiendo la respectiva nota de crédito extendida de acuerdo al artículo 57 de la LIVS, la que podrá deducirse del débito fiscal del período de su emisión, sin que sea necesario que el contribuyente solicite una devolución de impuesto pagado en exceso por la vía del procedimiento establecido en el artículo 126 del Código Tributario, confiriéndole un carácter sistemático a las normas que regulan la determinación del IVA.

Se amplía, por tanto, hasta en un mes, el plazo que tenían los contribuyentes para corregir los errores incurridos en la emisión de sus documentos, simplificando así el procedimiento.

8. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 23

8.1. En el N° 3 del artículo 23

Se reemplaza en el N° 3 las palabras “y exentas” por la expresión “y operaciones exentas o a hechos no gravados por esta ley”, estableciendo expresamente que las ventas o servicios no gravadas deben ser incorporadas en la determinación del crédito fiscal proporcional a que tienen derecho los contribuyentes cuando en un período tributario sus adquisiciones, importaciones y/o utilización de servicios se destinan a realizar simultáneamente operaciones afectas, exentas y/o no gravadas.

De esta manera, por aplicación de las normas sobre uso de crédito fiscal, contenidas en el artículo 23, no procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se destinen a la realización de ventas o servicios no gravados u operaciones exentas.

Asimismo, se precisa que esta modificación no viene a alterar las reglas de proporcionalidad contenidas en el Reglamento de la LIVS¹⁵.

8.2. En el N° 5 del artículo 23

Se incorpora un nuevo párrafo tercero, pasando el actual párrafo tercero a ser cuarto, en virtud del cual el contribuyente debe aportar los antecedentes que acrediten las circunstancias de las letras a) y b) del mismo N° 5¹⁶, dentro del plazo de un mes contado desde la fecha de notificación del requerimiento realizado por el Servicio de Impuestos Internos.

En caso de incumplirse lo requerido, previa certificación del Director Regional respectivo se presumirá que la factura es falsa o no fidedigna, no dando derecho a la utilización del crédito fiscal mientras no se acredite que dicha factura es fidedigna.

En relación con la certificación descrita, cabe señalar que se refiere solamente al hecho de que el contribuyente no haya dado cumplimiento al requerimiento efectuado por el Servicio en orden a que acredite las circunstancias de las letras a) y b) del propio N° 5 del artículo 23.

En consecuencia, habiéndose requerido al contribuyente, sea en uso de la facultad establecida en el artículo 59, 60, y 63 del Código Tributario u otra norma que establezca la facultad del Servicio de requerir antecedentes, se emitirá un certificado donde conste a lo menos la fecha del requerimiento y de su notificación, así como la constancia de no haberse dado cumplimiento al requerimiento por parte del contribuyente.

Asimismo, se reemplaza en los dos últimos párrafos del actual inciso tercero que pasó a ser cuarto, la expresión “incisos segundo y tercero” por “incisos segundo, tercero y cuarto, a fin de mantener la consistencia de las referencias.

Se hace presente que las modificaciones introducidas al N° 6 del artículo 23 fueron tratadas en la Circular N° 37 de 2020.

¹⁵ De acuerdo al artículo 43 del Reglamento, el crédito fiscal a que tiene derecho el vendedor o prestador de servicios cuando ha importado, adquirido bienes corporales o utilizado servicios afectos a IVA, destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas con este tributo y exentas o no gravadas por el mismo, deberá ser calculado de la forma que establece la misma norma reglamentaria.

¹⁶ De acuerdo con el encabezado del N° 5 del artículo 23, no dan derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto, salvo que la factura se pague cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) Con un cheque nominativo, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura, girados contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- b) Haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta. En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.

9. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 24

Se incorporó en el inciso tercero del artículo 24 de la LIVS el derecho a deducir del débito fiscal como crédito fiscal, o recuperar dicho crédito en el caso de los exportadores, el IVA pagado por la importación de las especies al territorio nacional, hasta en los dos períodos tributarios siguientes al establecido en los incisos anteriores de dicho artículo y en el artículo 23 de la LIVS, siempre que el comprobante de ingreso del impuesto se reciba o se registre con retraso.

Esta modificación iguala entonces el derecho al uso del crédito fiscal consignado en el comprobante de ingreso del impuesto que se reciba o se registre con retraso con el tratamiento de las facturas, notas de crédito y notas de débito.

Junto con la modificación anterior, se incorpora al final del texto del referido inciso tercero del artículo 24 la frase “por cualquier hecho no imputable al contribuyente”. De esta forma se tendrá derecho a crédito fiscal respecto de notas de crédito y débito, facturas o comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de las importaciones, recibidos o registrados tardíamente si dicha situación se produce por causa no imputable al contribuyente, como, por ejemplo, problemas técnicos que no permitan al Servicio de Impuestos Internos ofrecer a los contribuyentes el Registro de Compras y Ventas a que se refiere al artículo 59 de la LIVS.

De este modo, en dicha circunstancia, si los documentos señalados se reciben o registran con retraso, se tendrá derecho a deducir el crédito fiscal asociado a los mismos, del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos períodos tributarios siguientes a aquel indicado en el inciso primero y segundo del artículo 24 de la LIVS.

10. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 27 BIS

Se sustituyó en sus incisos primero y segundo todas las veces que aparece la expresión “seis” por “dos”.

Con esta modificación se disminuye el plazo en que se debe mantener un remanente de crédito fiscal IVA para acceder a lo establecido en el artículo 27 bis. Luego, los contribuyentes gravados con IVA y los exportadores que tengan remanente de crédito fiscal por dos períodos tributarios consecutivos como mínimo, proveniente de la adquisición de bienes corporales muebles e inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que constituyen el costo de los mismos, podrán solicitar su imputación a cualquier clase de impuestos mensuales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. Bajo la norma que se modificó, el plazo que se debía esperar era de seis meses como mínimo.

Con este cambio se anticipa significativamente el plazo que deben esperar los contribuyentes para solicitar la imputación o devolución del crédito fiscal acumulado y soportado en la adquisición de bienes que destinen a formar parte de su activo fijo o de servicios que constituyen el costo de éstos, mediante el procedimiento establecido en el artículo 27 bis, pudiendo hacer valer dicho beneficio a contar del segundo período tributario consecutivo como mínimo en que tengan un remanente de crédito fiscal proveniente de la adquisición de activo fijo.

Se modifica también el inciso primero, agregándose al final de su texto un párrafo para establecer que, tratándose de la construcción o edificación de bienes corporales inmuebles, se entenderá que los bienes adquiridos o servicios que constituyen su costo, son destinados a formar parte del activo fijo del contribuyente, desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó; precisándose de esta forma, la oportunidad en que los contribuyentes pueden considerar que los bienes adquiridos y los servicios recibidos forman parte de su activo fijo, y, por consiguiente, iniciar el cómputo de los períodos tributarios de acumulación de crédito fiscal por adquisición de activo fijo o de servicios que constituyen su costo, para fines de solicitar la imputación o la devolución del remanente de crédito fiscal acumulado originado en la adquisición de activo fijo.

Con la modificación antes señalada, el legislador reconoce expresamente¹⁷ que, tratándose de bienes corporales inmuebles, para efectos de la devolución normada en este artículo, existen en la construcción de una obra, dos oportunidades en que el inmueble se entiende destinado a formar parte del activo fijo, a saber:

- 1) En el caso de bienes corporales inmuebles cuya construcción no se ha pactado por etapas, según lo establezca el contrato respectivo, se entiende que éstos pasan a formar parte del activo fijo una vez que la obra terminada es recibida conforme por quien la encargó, por lo que, para efectos de solicitar la devolución de IVA en virtud de este artículo, el cómputo de dos periodos tributarios de acumulación de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de activo fijo se cuenta a partir de dicha recepción, ya que desde ese momento el bien se entiende parte del activo fijo.
- 2) En el caso de bienes corporales inmuebles cuya construcción se ha pactado por etapas, según lo establezca el contrato respectivo, se entiende que el bien pasa a formar parte del activo fijo en la medida que cada una de dichas etapas ha sido recibida conforme por quien la encargó, ya que en dicho momento pasa a formar parte del activo fijo del contribuyente para efectos de iniciar el cómputo del plazo de acumulación de remanente de crédito fiscal por adquisición de activo fijo y solicitar la imputación o devolución del mismo. Ejemplos de este caso son los contratos a suma alzada en que se realizan recepciones parciales por etapas.

Además, en caso que el contribuyente haya obtenido devoluciones durante el desarrollo de la obra, deberá, al término de esta, presentar, a requerimiento del Servicio, el certificado de recepción definitiva, y acreditar su incorporación efectiva al activo inmovilizado.

Se modifica el inciso cuarto reduciendo el plazo que tiene el Servicio de Impuestos Internos para pronunciarse sobre la solicitud de devolución que presenten los contribuyentes que opten por este procedimiento de 60 días corridos a 20 días hábiles. La Ley establece expresamente que este plazo se computa desde la fecha en que se reciba la totalidad de los antecedentes que acrediten la correcta determinación y procedencia de la devolución solicitada, todos los cuales deben ser previamente verificados por los funcionarios a cargo del procedimiento. En consecuencia, este plazo, que como se indicó es de días hábiles, se computa desde el día en que se reciban todos los antecedentes correspondientes, los cuales serán especificados en resolución que se dictará al efecto. Si no lo hiciera al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal que corresponda, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente, se agrega un nuevo párrafo al inciso cuarto según el cual, no será aplicable el procedimiento establecido en el artículo 80 y siguientes de la LIVS para el procedimiento de devolución que establece este artículo.

Por lo tanto, para efectos de solicitar la devolución de remanente por adquisición de activo fijo continúan plenamente vigentes, en lo que corresponda, las instrucciones contenidas en las Circulares N° 12 de 1989, N° 94 de 2001 y N° 40 del 2002, y Resolución Ex. N° 617 de 1999 o aquellas que en el futuro reemplacen a estas.

Conforme al artículo vigésimo noveno transitorio de la Ley, la modificación relacionada con el plazo que tiene el Servicio para pronunciarse sobre la solicitud de devolución, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso cuarto, modificado, se aplica transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de ella, esto es, desde el 1° de junio de 2020.

11. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 54, INCISO PRIMERO

Las modificaciones al artículo 54 de la LIVS tuvieron por objeto incorporar en forma obligatoria la emisión electrónica de boletas de ventas y servicios.

¹⁷ El Oficio N° 4441 de 2004 reconoce el principio de la autonomía de la voluntad de que están dotadas las partes al señalar que la venta del bien respectivo se perfeccionará al momento en que la obra esté terminada y sea aprobada por quien la ordenó.

La obligatoriedad de la emisión electrónica de la boleta va en línea con el proceso de transformación digital, en el cual se proveerá un mejor acceso y calidad de los servicios del Estado a través del uso de datos e información para apoyar el diseño e implementación de políticas públicas, así como la entrega de información a la sociedad civil de manera transparente.

La norma se modificó de la siguiente manera:

- 11.1.** Se intercala a continuación de la expresión “guías de despacho” la frase “boletas de ventas y servicios”, haciendo obligatoria la emisión por vía electrónica de estos documentos.

Luego, a contar de la fecha de vigencia de esta modificación, los contribuyentes vendedores y prestadores de servicios deberán emitir boletas electrónicas en las ventas o servicios prestados a consumidores finales.

- 11.2.** Consecuentemente, con la modificación anterior, se elimina la frase a continuación del primer punto seguido del inciso primero de este artículo, que permitía, a elección del contribuyente, emitir las boletas de ventas y servicios en formato electrónico o en papel.

Luego, a contar de la vigencia de esta modificación los contribuyentes, en las ventas o servicios que presten a consumidores finales, se encontrarán obligados a emitir boletas sólo en formato electrónico.

- 11.3.** Se elimina la oración “Los contribuyentes que sólo emitan documentos en papel podrán emitir guía de despacho que no importen ventas por este mismo medio”, en consideración a que, con las modificaciones introducidas a este inciso del artículo 54 de la LIVS la regla general es que no habrá ningún documento que pueda emitirse en formato papel, razón por la cual resultaba inaplicable lo establecido a través de la frase que se elimina.

- 11.4.** Lo mismo ocurre con la eliminación de la frase “tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir dichas boletas en formato papel,”: al hacer obligatoria la emisión de boletas de ventas y servicios en formato electrónico y eliminarse la opción para que éstos pudieran emitir dichos documentos en formato papel no resulta aplicable lo establecido en ella.

- 11.5.** Finalmente se reemplaza la frase “hayan optado por emitir” por “emitan” porque a contar de la vigencia de las modificaciones introducidas a este artículo los contribuyentes no tienen la “opción” sino la obligación de emitir boletas electrónicas de ventas y servicios.

El Servicio de Impuestos Internos estableció el proceso de certificación al que deberán someterse los contribuyentes para ser registrados como emisores de boletas electrónicas y/o boletas no afectas o exentas electrónicas¹⁸.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, se mantiene la facultad del Servicio de Impuestos Internos, establecida en el inciso segundo del artículo 56 de la LIVS, de autorizar el uso de documentos tributarios que no reúnan los requisitos exigidos en la Ley y el Reglamento y que, a juicio del Servicio, resguarden debidamente los intereses fiscales, pudiendo autorizar la emisión en papel de los documentos que deban ser emitidos en formato electrónico conforme al inciso primero del artículo 54, mediante resolución debidamente fundada, individualizando al contribuyente o grupo de contribuyentes beneficiados y el plazo de vigencia de la misma.

Conforme al artículo vigesimonoveno transitorio de la Ley, modificado por la Ley N° 21.256, la modificación contenida en el artículo 54 comienza a aplicarse diez meses después de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, para los contribuyentes emisores de facturas electrónicas y doce meses después de dicha vigencia para aquellos que no tengan tal calidad, por lo que la obligación de emitir boletas de venta electrónicas comenzó el 1 de enero del año 2021 para los emisores de facturas electrónicas y el 1° de marzo del 2021 para aquellos que no tienen esta calidad.

¹⁸ Resolución Ex. N° 176 de 2020.

12. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 69

En el inciso primero se establece en forma obligatoria que, en el caso de las boletas de ventas y servicios, al igual que en las facturas, se indique en forma separada el impuesto que grava la operación. De esta forma, y a contar de la fecha de vigencia que establece la Ley, los contribuyentes en sus ventas o servicios a consumidores finales deberán desglosar en las boletas que emitan el impuesto correspondiente.

Esta modificación tiene como propósito transparentar a los ciudadanos el monto del impuesto pagado en cada transacción y, al mismo tiempo, hacer patente la obligación que tiene el vendedor o prestador de servicios correspondiente, de enterar en arcas fiscales el monto del impuesto retenido a sus clientes.

Cabe hacer presente que la norma establece que “el impuesto deberá indicarse separadamente en las facturas y boletas”, por lo que la referencia no es específica al IVA, de modo que el desglose en la boleta debe ser para todos los impuestos regulados en la LIVS¹⁹.

Sin embargo, respecto del impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, contenido en los artículos 42 y siguientes de la LIVS, el inciso final del artículo 43 de esa misma ley dispone que no se encuentran afectas a este impuesto adicional las ventas del comerciante minorista al consumidor, por lo que la boleta que se emite en estas operaciones no deberá dar cuenta separada de este tributo.

Se elimina el inciso segundo de este artículo, el cual se iniciaba con la frase “Tratándose de boletas, ...”, ya que el impuesto no se entenderá comprendido en el precio del documento, como se establecía en esta norma que se eliminó.

Al igual que lo señalado en el apartado 11, precedente, de acuerdo con el artículo vigesimonoveno transitorio de la Ley, la obligación de desglosar el impuesto correspondiente comenzó a regir el 1° de enero del año 2021 para los emisores de facturas electrónicas y el 1° de marzo del 2021 para aquellos que no tienen esta calidad.

13. DIVERSAS DISPOSICIONES EN DONDE SE ELIMINA LA EXPRESIÓN A “JUICIO EXCLUSIVO”

La eliminación de la expresión “juicio exclusivo” en diferentes artículos de la LIVS tiene por objeto reforzar el deber de fundamentación de los actos administrativos que se encuentra consagrado en la ley.

Lo anterior es consistente con el artículo 8 bis N° 4 letra a) del Código Tributario, que establece que el Servicio de Impuestos Internos en sus actuaciones debe indicar con precisión las razones que las motivan. En efecto, agrega dicha norma que “toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no”.

Asimismo, este deber en materia tributaria se correlaciona con lo dispuesto en el artículo 11, inciso segundo, de la Ley N° 19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado, en el sentido que los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos, y el inciso cuarto del artículo 41 del citado texto legal, referido al contenido de la resolución final, al establecer que las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada.

¹⁹ Por ende, el otro impuesto comprendido en esta obligación es el establecido en el artículo 40 de la LIVS en relación con el artículo 37 letras a), b) y c) que gravan con tasa del 15% la venta de las especies señaladas en las letras mencionadas, a saber: a) artículos de oro, platino y marfil; b) joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas y; c) pieles finas, calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos, manufacturadas o no.

13.1. Artículo 2°, N° 3, párrafo primero

Se elimina la expresión “a su juicio exclusivo” respecto de la facultad que corresponde al Servicio de Impuestos Internos para calificar el requisito de habitualidad que la ley exige a las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedican a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros, para ser considerados “vendedores”.

13.2. Artículo 3°

En el inciso tercero se elimina la expresión “a su juicio exclusivo” a propósito de los cambios de sujeto que, en uso de sus atribuciones, establezca por Resolución la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

En el inciso final se eliminó la expresión “a su juicio exclusivo” respecto de los vendedores o prestadores de servicios exentos a quienes la Dirección del Servicio de Impuestos Internos les haya impuesto la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que corresponda a los adquirentes afectos o a determinadas personas que importen desde los recintos de Zonas Francas.

13.3. Artículo 8°, letra b)

Se elimina la expresión “a su juicio exclusivo” a propósito de los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles, efectuado por vendedores, con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, que se graven con IVA en la forma que lo determine la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

13.4. Artículo 15

La ley modificó el inciso segundo de este artículo, reemplazando la expresión “a juicio exclusivo del”, por “ante el”, para efectos de demostrar por parte del contribuyente, y ante el Servicio de Impuestos Internos, que los rubros señalados en los N° 1, 2 y 3 del inciso primero del artículo 15, acceden a operaciones exentas o no gravadas con IVA, única forma en que dichas partidas no formarían parte de la base imponible del tributo.

13.5. Artículo 16

En la letra b) se suprime la expresión “a su juicio exclusivo” en el caso de los retiros de bienes corporales muebles y/o inmuebles a que se refiere la letra d) del artículo 8° de la LIVS, respecto de la base imponible del impuesto, que determine el Servicio de Impuestos.

13.6. Artículo 19, inciso primero

Se suprime la expresión “a su juicio exclusivo” cuando se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles o inmuebles, respecto del precio del servicio fijado por el Servicio de Impuestos Internos para fines de aplicar el tributo, cuando las partes no les hubieran asignado precio a los bienes transferidos.

13.7. Artículo 29

Se elimina en el inciso primero la expresión “a su juicio exclusivo” respecto de los pequeños contribuyentes acogidos al régimen de tributación simplificada, respecto de los cuales la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, establezca el pago del IVA en base a una cuota fija mensual para determinado grupo de ellos.

13.8. Artículo 32

Se suprime la expresión “a su juicio exclusivo” respecto de los vendedores o prestadores de servicios, acogidos al régimen de excepción del régimen de tributación simplificada, que sea reclasificado por el Servicio de Impuestos Internos.

13.9. Artículo 63

Se suprime la expresión “a su juicio exclusivo” respecto de la facultad del Servicio de Impuestos Internos para eximir, total o parcialmente, de lo dispuesto en el párrafo tercero, relacionado con libros y registros, a los contribuyentes que empleen sistemas especiales de contabilidad cuando tales sistemas permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados.

14. DEROGACIÓN DE LA LEY N° 18.320.

Si bien no modifica el texto de la LIVS, dada su estrecha relación con ella, se debe tener presente que el artículo octavo de la Ley derogó la Ley N° 18.320, que establece normas que incentivan el cumplimiento tributario.

Lo anterior, atendido que su existencia no se justificaba a la luz de los nuevos y modernos mecanismos de fiscalización que la propia Ley introdujo en la LIVS, y que los principios que se recogían en esa ley son aplicables a los procedimientos de fiscalización en general.

Los procedimientos ya iniciados a la fecha de derogarse la Ley N° 18.320 seguirán tramitándose conforme a la misma, hasta su término, de acuerdo al artículo 24 de la ley sobre efecto retroactivo de las leyes, que dispone que “los términos que hubiesen empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación”.

En cuanto a la fecha a partir de la cual debe entenderse derogada la Ley N° 18.320, en tanto no existe regla especial, debe estarse a la regla general de vigencia contenida en el artículo primero transitorio de la Ley, esto es, a contar del primer día del mes siguiente de su publicación en el Diario Oficial, esto es, el 1° de marzo de 2020.

III VIGENCIA

Conforme al artículo primero transitorio de la Ley, las modificaciones introducidas a la LIVS que se instruyen mediante la presente circular comenzaron a regir a contar del primer día del mes siguiente a su publicación en el Diario Oficial, esto es, el 1° de marzo de 2020.

Se exceptúan de la entrada en vigencia del párrafo anterior las modificaciones referidas a los artículos 54 y 69 de la LIVS, cuya entrada en vigencia, según el artículo vigesimonoveno transitorio de la Ley, modificado por la Ley N° 21.256, es de 10 meses después de la vigencia de la Ley N° 21.210 para los contribuyentes emisores de facturas electrónicas, esto es a contar del 1° de enero de 2021 y doce meses después, contados desde esa misma fecha, para aquellos que no tengan tal calidad, esto es a contar del 1° de marzo de 2021.

Asimismo, las modificaciones incorporadas al inciso cuarto del artículo 27 bis aplican transcurridos tres meses desde la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, esto es, el 1° de junio de 2020. En consecuencia, el Servicio de Impuestos Internos dispondrá del plazo de 20 días hábiles para autorizar o denegar las solicitudes de devolución de remanente de crédito fiscal acumulado, originado en la adquisición de bienes destinados a formar parte del activo fijo o de servicios que deban integrar el valor del costo de éste, que presenten los contribuyentes a contar del 1° de junio de 2020.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

SRG/JAS/CMV/LAP/apb

DISTRIBUCIÓN:

- A internet
- Al Diario Oficial en extracto

ANEXO: NORMAS LEGALES ACTUALIZADAS

Con las modificaciones señaladas precedentemente, el texto actualizado del D.L. N° 825, de 1974, que fueron modificadas por la Ley, y que se instruyen en la presente circular, es el siguiente:

Artículo 2°- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

(...)

2°) Por **“servicio”**, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Tratándose de un servicio que comprenda conjuntamente prestaciones tanto afectas como no afectas o exentas del impuesto establecido en esta ley, sólo se gravarán aquellas que, por su naturaleza, se encuentren afectas. En consecuencia, cada prestación será gravada, o no, de forma separada y atendiendo a su naturaleza propia, para lo cual se deberá determinar el valor de cada una independientemente. No obstante, si un servicio comprende un conjunto de prestaciones tanto afectas, como no afectas o exentas, que no puedan individualizarse unas de otras, se afectará con el impuesto de esta ley la totalidad de dicho servicio. Para efectos de la determinación de los valores respectivos el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo establecido en el artículo 64 del Código Tributario.

3°) Por **“vendedor”** cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, la habitualidad. Con todo, no se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias así como la enajenación posterior de inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas y siempre que exista una obligación legal de vender dichos inmuebles dentro de un plazo determinado; y los demás casos de ventas forzadas en pública subasta autorizadas por resolución judicial.

Se considera también “vendedor” al productor, fabricante o vendedor habitual de bienes corporales inmuebles que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.

(..)

PÁRRAFO 3°

De los contribuyentes

Artículo 3°- (...)

(...)

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que por la aplicación de lo dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la ley de la

renta, o a que les sea devuelto conforme los artículos 80 y siguientes, caso en el cual la solicitud deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuado por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.

Igualmente, la Dirección podrá determinar que las obligaciones que afecten a los contribuyentes a que se refieren los incisos primero y segundo correspondan a un vendedor o prestador del servicio, o al mandatario, también respecto del impuesto que debe recargar el adquirente o beneficiario, por las ventas o servicios que estos últimos a su vez efectúen o presten a terceros cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización.

En los casos a que se refiere el inciso anterior, la Dirección podrá, para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, determinar la base imponible correspondiente a la transferencia o prestación de servicio que efectúe el adquirente o beneficiario, cuando se trate de especies no sujetas al régimen de fijación de precios.

Asimismo, la Dirección, podrá imponer a los vendedores o prestadores de servicios exentos, la obligación de retener, declarar y pagar el tributo que corresponda a los adquirentes afectos o a determinadas personas que importen desde los recintos de Zonas Francas.

(...)

Artículo 8°- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas también como ventas y servicios, según corresponda:

(...)

b) Los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles e inmuebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;

(...)

d) Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiese justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor, calificados por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Igualmente serán considerados como ventas los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior será aplicable, del mismo modo, a toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles e inmuebles que los vendedores efectúen con iguales fines.

No se considerarán comprendidas en esta letra, las entregas gratuitas a que se refiere el N° 3 del artículo 31 de la ley sobre Impuesto a la Renta que cumplan con los requisitos que para cada caso establece la citada disposición. El proveedor respectivo no perderá el derecho al uso del crédito fiscal por el impuesto que se le haya recargado en la adquisición de los bienes respectivos ni se aplicarán las normas de proporcionalidad para el uso del crédito fiscal que establece esta ley.

Los impuestos que se recarguen en razón de los retiros a que se refiere esta letra, no darán derecho al crédito establecido en el artículo 23°.

(...)

f) La venta de establecimientos de comercio y, en general, la de cualquier otra universalidad que comprenda bienes corporales muebles e inmuebles de su giro o que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente, estos últimos, siempre que cumplan los requisitos señalados en la letra m) del presente artículo. Este tributo no se aplicará a la cesión del derecho de herencia;

(...)

m) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, no se considerará, para los efectos del presente artículo, la venta de bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada después de transcurrido un plazo de treinta y seis meses contado desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que dicha venta haya sido efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 letra D) de la ley sobre Impuesto a la Renta, a la fecha de dicha venta.

Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

(...)

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

(...)

7) Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17° de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59° de la misma ley, salvo que respecto de estos últimos se trate de servicios prestados o utilizados en Chile y gocen de una exención de dicho impuesto por aplicación de las leyes o de los convenios para evitar la doble imposición en Chile;

(...)

17) Los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras y contribuyentes que arrienden inmuebles amoblados registrados ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile;

(...)

19) Las prestaciones de salud establecidas por ley, financiadas por el Fondo Nacional de Salud (FONASA) y aquellas financiadas por Instituciones de Salud Previsional (ISAPRES), pero hasta el monto del arancel FONASA en que se encuentre inscrito el prestador respectivo. Asimismo, la exención será aplicable a las cotizaciones obligatorias para salud, calculadas sobre la remuneración o renta imponible para efectos previsionales, conforme a lo establecido en el artículo 16 del Decreto Ley 3.500 de 1980.

Artículo 13°- Estarán liberadas del impuesto de este Título las siguientes empresas e instituciones:

(..)

6) Las siguientes instituciones, por los servicios que presten a terceros:

a) Eliminada

b) Eliminada

c) Eliminada

(...)

e) La Empresa de Correos de Chile.

7) Los Servicios de Salud y las personas naturales o jurídicas que en virtud de un contrato o una autorización los sustituyan en la prestación de los beneficios establecidos por ley; y

(...)

Artículo 15°- Para los efectos de este impuesto, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, los siguientes rubros:

(...)

Los rubros señalados en los números precedentes se entenderán comprendidos en el valor de la venta o del servicio prestado aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, y se presumirá que están afectos al impuesto de este Título, salvo que se demuestre fehacientemente, ante el Servicio de Impuestos Internos, que dichos rubros corresponden o acceden a operaciones exentas o no gravadas con este tributo.

(...)

Artículo 16°- En los casos que a continuación se señalan, se entenderá por base imponible:

(...)

b) En los casos contemplados en la letra d) del artículo 8° el valor que el propio contribuyente tenga asignado a los bienes o sobre el valor que tuvieren los mismos en plaza, si este último fuere superior, según lo determine el Servicio de Impuestos Internos;

d) En el caso contemplado en la letra f) del artículo 8°, el valor de los bienes corporales muebles e inmuebles comprendidos en la venta, sin que sea admisible deducir de dicho valor el monto de las deudas que puedan afectar a tales bienes.

Si la venta de las universalidades a que se refiere el inciso anterior se hiciere por suma alzada, el Servicio de Impuestos Internos tasará, para los efectos de este impuesto, el valor de los diferentes bienes corporales muebles e inmuebles del giro del vendedor o que formen parte de su activo inmovilizado, en la medida que hayan dado derecho a crédito fiscal en su adquisición, importación, fabricación o construcción, comprendidos en la venta.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable, asimismo, respecto de todas aquellas convenciones en que los interesados no asignaren un valor determinado a los bienes corporales muebles e inmuebles que enajenen o el fijado fuere notoriamente inferior al corriente en plaza;

(...)

Artículo 19°- Cuando se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles o inmuebles, se tendrá como precio del servicio, para los fines del impuesto de este Título, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que, en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos.

(...)

Artículo 20°- (...)

(...)

En aquellos casos en que no pueda determinarse el débito fiscal del contribuyente por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia imputable al contribuyente, el Servicio, mediante resolución fundada, podrá tasar el impuesto a pagar, tomando como base los márgenes observados para contribuyentes de similar actividad, negocio, segmento o localidad.

En la determinación del impuesto a pagar, el Servicio deberá estimar un monto de crédito fiscal imputable a un monto estimado como débito fiscal, conforme a los parámetros señalados u otros que permitan hacer una estimación razonable del monto a pagar en cada uno de los periodos tributarios en cuestión. Si la imposibilidad de determinar el débito fiscal proviene de caso fortuito o fuerza mayor, el contribuyente dispondrá de un plazo de 6 meses para reunir los antecedentes que le permitan realizar la declaración de los períodos tributarios involucrados de conformidad al artículo 35 de la ley sobre impuesto a la renta, para lo cual deberá presentar ante el Servicio de Impuestos Internos una petición en la forma que este determine mediante resolución. Los plazos de prescripción se entenderán aumentados por igual tiempo. No podrán acogerse a este procedimiento los contribuyentes que se encuentren formalizados, querellados o sancionados por delito tributario.

Con todo, cuando el contribuyente fundadamente señale que no está en condiciones de determinar su impuesto a pagar, podrá solicitar al Servicio de Impuestos Internos que efectúe la tasación a que se refiere el inciso cuarto de este artículo.

Artículo 22°- Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, los contribuyentes que hubiesen facturado indebidamente un débito fiscal superior al que corresponda de acuerdo con las disposiciones de esta ley, deberán considerar los importes facturados para los efectos de la determinación del débito fiscal del período tributario, salvo cuando dentro de dicho período o a más tardar el período siguiente hayan subsanado el error, emitiendo nota de crédito extendida de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 57°.

La nota de crédito emitida con arreglo a lo dispuesto en el referido artículo también será requisito indispensable para que los contribuyentes puedan obtener la devolución de impuestos pagados en exceso por errores en la facturación del débito fiscal.

Del Crédito Fiscal

Artículo 23°- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

(...)

3°.- En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por esta ley, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

(...)

Artículo 24°- (...)

(...)

No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes y en el artículo anterior, los contribuyentes podrán efectuar los ajustes señalados o deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos períodos tributarios siguientes a aquel que se indica en dichas normas, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito, las facturas o comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, según corresponda, se reciban o se registren con retraso, por cualquier hecho no imputable al contribuyente.

Artículo 27 bis.- Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal, determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante dos períodos tributarios consecutivos como mínimo originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su Activo Fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuesto fiscal, incluso

de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. En el caso que en los dos o más períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios de los no señalados precedentemente, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado, el porcentaje que represente el Impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al Activo Fijo o de servicios que se integran al costo de éste, en relación al total del crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios. Tratándose de bienes corporales inmuebles, se entenderán como destinados a formar parte de su activo fijo, desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó. En caso que el contribuyente haya obtenido devoluciones durante el desarrollo de la obra, deberá, al término de la misma, presentar, a requerimiento del Servicio, el certificado de recepción definitiva, y acreditar su incorporación efectiva al activo inmovilizado.

Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. En el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, deberán adicionalmente restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto establecida en el artículo 14°, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de dos o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27°, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se registrarán por lo dispuesto en el artículo 36°.

(...)

Artículo 29°- Los pequeños comerciantes, artesanos y pequeños prestadores de servicios que vendan o realicen prestaciones al consumidor y que determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos, pagarán el impuesto de este Título sobre la base de una cuota fija mensual que se determinará por decreto supremo por grupos de actividades o contribuyentes, considerando factores tales como el monto efectivo o estimado de ventas o prestaciones, el índice de rotación de las existencias de mercaderías, el valor de las instalaciones u otros que puedan denotar el volumen de operaciones.

El monto de la cuota fija mensual establecida para cada grupo de actividades o contribuyentes podrá ser modificado por decreto supremo.

Artículo 32°- Todo vendedor o prestador de servicios acogido al régimen de excepción establecido en este párrafo podrá ser reclasificado por el Servicio de Impuestos Internos, teniendo en cuenta las variaciones de los factores señalados en el artículo 29°.

Artículo 54.- Las facturas, facturas de compra, guías de despacho, boletas de ventas y servicios, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos emitidos en conformidad a la ley, sin perjuicio de las excepciones legales pertinentes. Con todo, los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos tendrán el valor de boleta de ventas y servicios, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. Tratándose de contribuyentes que

emitan boletas electrónicas de ventas y servicios en que el pago de la respectiva transacción se efectúe por medios electrónicos, ambos sistemas tecnológicos deberán estar integrados en la forma que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, de forma tal que el uso del medio de pago electrónico importe necesariamente la generación de la boleta electrónica de ventas y servicios por el contribuyente respectivo.

(...)

Artículo 69°- Las personas que realicen operaciones gravadas con el impuesto de la presente ley, con excepción del que afecta a las importaciones, deberán cargar a los compradores o beneficiarios del servicio, en su caso, una suma igual al monto del respectivo gravamen, aun cuando sean dichos compradores o beneficiarios quienes, en conformidad con esta ley, deban enterar el tributo en arcas fiscales. El impuesto deberá indicarse separadamente en las facturas y boletas, salvo en aquellos casos en que la Dirección Nacional de Impuestos Internos autorice su inclusión.

(...) Inciso segundo eliminado

El recargo del impuesto se hará efectivo aun cuando los precios de los bienes y servicios hayan sido fijados por la autoridad, en virtud de disposiciones legales o reglamentarias.

Con todo, el impuesto recargado no será considerado para los efectos de calcular otros recargos legales que puedan afectar al precio de las especies o servicios.