

Título: La calificación de una exportación de servicios recae en el Servicio Nacional de Aduanas.

Resumen: Para que un servicio sea calificado como una exportación de servicios, este debe haber sido realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país, debe haber sido utilizado exclusivamente en el extranjero, y debe ser susceptible de verificación en su existencia real y en su valor.

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 12, LETRA E), N°16 –RESOLUCIÓN EXENTA N° 2.511 DE 2007 DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS – OFICIO N° 289, DE 2013. (ORD. N° 1575, DE 10.07.2017.

Solicita pronunciamiento sobre la exención dispuesta en el artículo 12, letra E, N° 16 del Decreto Ley N° 825, de 1974.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre diversas consultas relativas a la exención contenida en el artículo 12, letra E, N° 16 del Decreto Ley N° 825, de 1974, relativa a prestaciones calificadas como “servicios de exportación”.

I.- ANTECEDENTES

Indica que se ha recibido en esa Dirección Regional presentación de don XXXX, en su calidad de abogado asesor tributario de la sociedad TTTT, quien expone que tal sociedad, en su calidad de concesionaria del frente de atraque N° xx del puerto de Iquique, efectúa servicios de carga y descarga de mercaderías, cobrando una tarifa por el respectivo servicio.

Parte de estas mercaderías tienen destinación en tránsito a otros países vecinos, por lo que ellas no son comercializadas en nuestro país y no ingresan, ni a Zona Franca primaria, ni a régimen general, sino que sólo se encuentran de paso al extranjero, saliendo mediante un MIC/DTA.

A juicio del contribuyente, dichos servicios corresponden a servicios de exportación de conformidad con la Resolución Exenta N° 2511, del año 2007, del Servicio Nacional de Aduanas, y sus modificaciones, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 12 letra E N° 16 del D.L. N° 825, de 1974, que indica los parámetros y señala cuales corresponden a servicios de exportación, correspondiendo los servicios en comento al ítem 10100030 del listado anexo a dicha resolución.

Sin perjuicio de lo anterior, expone que ha facturado considerando dichos servicios como afectos al Impuesto al Valor Agregado, por cuanto (i) sus servicios son prestados y, a su vez, pagados por la empresa naviera que transporta las mercaderías por vía marítima desde el puerto de origen hasta Chile, la cual no corresponde al dueño de las cargas que se encuentran en tránsito; y (ii) que no consta al contribuyente que la destinación de mercancías en tránsito se mantenga con posterioridad a la prestación de los servicios, atendido que el dueño de éstas podría variar su destinación y, por ejemplo, importarlas para su venta en Chile.

Al respecto, solicita se emita pronunciamiento para aclarar las siguientes materias:

- a) Si tales facturas son exentas de Impuesto al Valor Agregado, toda vez que, para el contribuyente, corresponderían a servicios de exportación en virtud de su calificación como tal por el Servicio Nacional de Aduanas, según lo establecido en el artículo 12 letra E N° 16 del Decreto Ley N° 825, de 1974, con independencia de la persona a la cual se prestan los servicios o quien los paga.
- b) Oportunidad legal en la cual se deben emitir las facturas por los servicios descarga de mercaderías en tránsito al extranjero, sosteniendo el contribuyente que la factura respectiva debe emitirse al momento en que se prestan los servicios, con independencia de la destinación final que otorgue el dueño a las mercaderías en tránsito.

II. ANALÍISIS

El artículo 12, letra E, N° 16 del Decreto Ley N° 825, de 1974, dispone que estarán exentos de IVA, entre otras remuneraciones y servicios, 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. Su inciso siguiente, incorporado por la Ley N° 20.956, señala además que la exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero.

En atención a lo anterior, el Servicio Nacional de Aduanas, mediante Resolución Exenta N° 2.511 de 2007, modificada por las Resoluciones Exentas N° 4482 de 2012, N° 7935 de 2015, N° 2976 de 2016 y N° 7192 de 2016, fijó los requisitos, obligaciones y estableció las normas de control para que un servicio sea calificado como exportación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12, letra E), N° 16, del D.L. N° 825, de 1974. Conforme a dicha normativa, el servicio en cuestión deberá cumplir los siguientes 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.

Por su parte, en el Resolutivo N° 2, se califican como exportación una serie de servicios enumerados en un listado anexo a la Resolución, denominado “Listado de Servicios Calificados como Exportación”, el cual se entiende que forma parte integrante de la misma.

Según el párrafo final del mencionado resolutivo, los servicios allí incluidos no requieren de una nueva calificación, sin perjuicio de tener que cumplir igualmente con los requisitos antes señalados.

Cabe tener presente que en el señalado Listado de Servicios Calificados como Exportación se mencionan expresamente, bajo el código 10100030, los “servicios de carga y descarga de contenedores, de mercancías en tránsito por Chile”, el cual incluye la explotación de terminales de carga, de todos los medios de transporte con inclusión de los servicios de manipulación de contenedores, de mercancías en tránsito por Chile.

Conforme al numeral 19 del Capítulo III del Compendio de Normas Aduaneras, modificado en lo pertinente por la Resolución Exenta N° 6992, de 2016, la destinación¹ de “tránsito” corresponde al paso de mercancías extranjeras a través del país, cuando éste forma parte de un trayecto total comenzado en el extranjero y que debe ser terminado fuera de sus fronteras. Igualmente constituye tránsito, el envío de mercancías extranjeras al exterior que se hubieren descargado por error u otras causas calificadas en las zonas primarias o lugares habilitados, con la condición de que no hayan salido de dichos recintos y que su llegada al país y su posterior envío al exterior se efectúe por vía marítima o aérea.

Cabe tener presente que dicha destinación corresponde a aquellas que la doctrina denomina como “definitivas”, en el sentido que al iniciar y terminar su tramitación no necesitan tener que, obligatoriamente, ser objeto de otra destinación aduanera posterior, como sucede por ejemplo con la admisión temporal u otros regímenes suspensivos. Por ende, las destinaciones definitivas, una vez cumplida su tramitación legal, no quedan sujetas o afectas a una segunda destinación.

En base a lo anterior, en criterio de esta Dirección Nacional, la procedencia, o no, de la exención en análisis, en relación a la calificación de los “servicios de carga y descarga de contenedores, de mercancías en tránsito por Chile” como servicios de exportación, debe verificarse al momento de la prestación de los servicios respectivos, sin que sea relevante para estos efectos que, con posterioridad a dicha prestación, pueda eventualmente variar la destinación aduanera en cumplimiento de la normativa sectorial.

¹ Cabe tener presente que, conforme al numeral 8 del Capítulo III del Compendio de Normas Aduaneras, se entiende por destinación aduanera la manifestación de voluntad del dueño, consignante o consignatario que indica el régimen aduanero que debe darse a las mercancías que ingresan o salen del territorio nacional.

Respecto del momento en el cual debe proceder a emitirse, únicamente en cuanto sea aplicable la exención en análisis, la respectiva factura de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA, regulada por la Resolución Exenta N° 6080, de 1999, y sus modificaciones, y cuyas instrucciones se impartieron mediante Circular N° 39, de 2000, cabe señalar que deben aplicarse las reglas generales contenidas en el artículo 55 del D.L. N° 825, de 1974.

III. CONCLUSIÓN

Del análisis precedente, se desprende que la procedencia de la exención dispuesta en el artículo 12, letra E, N° 16 del Decreto Ley N° 825, de 1974 tiene como requisito que el servicio respectivo cuente con la calificación del Servicio Nacional de Aduanas como “servicio de exportación”.

El Listado de Servicios Calificados como Exportación, fijado por la Resolución Exenta N° 2.511 de 2007 del Servicio Nacional de Aduanas, y sus modificaciones posteriores, menciona expresamente, bajo el código 10100030, los “servicios de carga y descarga de contenedores, de mercancías en tránsito por Chile”, el cual incluye la explotación de terminales de carga, de todos los medios de transporte con inclusión de los servicios de manipulación de contenedores, de mercancías en tránsito por Chile.

Dicha resolución dispone que los servicios incluidos en aquella lista no requieren de una nueva calificación, sin perjuicio de tener que cumplir igualmente con los requisitos generales dispuestos en ésta.

Al respecto y teniendo presente que la atribución para efectuar dicha calificación recae en el Servicio Nacional de Aduanas, careciendo este Servicio de atribuciones para objetarla, se estima procedente que esa Dirección Regional oficie directamente a dicho organismo, en cuanto existan indicios de que la categoría en cuestión haya sido erróneamente aplicada por el contribuyente o no se cumplan sus requisitos de procedencia, consultando si el servicio efectivamente prestado por el contribuyente corresponde a un “servicio de exportación”².

De no corresponder la calificación de dichos servicios como “servicio de exportación”, éstos se encontrarán gravados con Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, la procedencia, o no, de la exención en análisis, en relación a la calificación de los “servicios de carga y descarga de contenedores, de mercancías en tránsito por Chile” como servicios de exportación, debe verificarse al momento de la prestación de los servicios respectivos, sin que sea relevante para estos efectos que, con posterioridad a dicha prestación, pueda eventualmente variar la destinación aduanera de mercancías en tránsito, en cumplimiento de la normativa sectorial.

Finalmente, en cuanto sea aplicable la exención en análisis, las respectivas facturas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio, en aplicación de la regla dispuesta en el artículo 55 del D.L. N° 825, de 1974.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1575, de 10.07.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

² En este sentido, Oficio Ord. N° 289 de 2013.