

**VENTAS Y SERVICIOS – ART. 12 LETRA E N° 16), ART. 25 Y ART. 36 – DECRETO
SUPREMO N° 348 DE 1975, DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA – RENTA – ACTUAL LEY
SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 59
(ORD. N° 1198 DE 24.06.2020).**

Consultas relativas a la exportación de servicios.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la documentación que respalda operaciones asociadas a servicios exportables para la imputación del Impuesto al Valor Agregado y las devoluciones de IVA exportador y documentación asociada a los servicios técnicos del artículo N° 59 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, se formulan las siguientes consultas:

- 1) En caso de una exportación de servicios transfronteriza documentada con factura de exportación, en que los débitos se imputan a los créditos, sin que se solicite devolución de IVA exportador.

Para imputar los débitos a los créditos, ¿es requisito por parte del Servicio la emisión del documento aduanero Documento Único de Salida (DUS)? En otras palabras, en una situación de fiscalización, ¿se solicitará el DUS para la imputación de los débitos a los créditos?

- 2) Exportaciones prestadas y consumidas íntegramente en el exterior. En caso que la exportación cumpla con los requisitos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), para recuperar como créditos los impuestos recargados en el proceso de IVA Exportador.

Para solicitar la devolución del IVA, ¿es requisito la emisión del DUS como lo establece el Formulario N°3600? Esta consulta se sustenta en el hecho que la exportación no incluye el componente transfronterizo y, por ende, el Servicio Nacional de Aduanas no calificará el servicio como exportación, imposibilitando la emisión del DUS.

- 3) El artículo N° 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) establece la exención del impuesto adicional a las sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, en el caso de servicios exportables, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

En tales casos, ¿qué tipo de documentación se exige para probar que los servicios técnicos constituyen insumos para realizar la exportación? ¿Deben ser parte del costo de exportación?

II ANÁLISIS

En relación con las consultas formuladas, se informa lo siguiente:

- 1) Emisión del DUS en el proceso de imputación de débitos fiscales a los créditos fiscales.

Sobre el particular, el artículo 36 de la LIVS establece que los exportadores tendrán derecho a recuperar el IVA que se les hubiera recargado al adquirir bienes o utilizar servicios, destinados a su actividad de exportación; incluso el pagado por la importación de bienes con el mismo objeto.

Agrega, que, para determinar la procedencia del impuesto a recuperar, se aplicarán las normas del artículo 25, es decir, que el crédito a recuperar se encuentre recargado en las respectivas facturas que acrediten sus adquisiciones, o pagado según los comprobantes de ingreso en el caso de las importaciones, y que dichos documentos se encuentren registrados.

Su inciso tercero dispone que los exportadores que realicen operaciones gravadas con IVA podrán deducir el impuesto a que se refiere el inciso primero de este artículo, en la forma y condiciones que establece el párrafo 6° del Título II de la LIVS, para la imputación del crédito fiscal. En caso que no haga uso de este derecho, deberán obtener su reembolso en la forma y plazo que establece el Decreto Supremo N° 348 de 1975, del Ministerio de Economía.

Finalmente, el inciso cuarto establece que los transportistas internacionales gozarán respecto de sus operaciones del mismo tratamiento indicados en los incisos anteriores, al igual que aquellos

que presten servicios a personas sin domicilio ni residencia en el país, que sean calificados como exportación de conformidad con el N° 16), letra E, del artículo 12.

Como puede apreciarse, el artículo 36 de la LIVS no establece ningún requisito adicional a los señalados en el párrafo 6°, del Título II del mismo cuerpo legal, para que los exportadores de bienes y servicios que realizan operaciones gravadas puedan deducir del débito fiscal el crédito fiscal soportado en las respectivas facturas (que acrediten sus adquisiciones o servicios recibidos) o el pagado en los comprobantes de ingresos en el caso de las importaciones, destinados a su actividad de exportación.

Tampoco se ha instruido, a través de resoluciones, circulares u otro pronunciamiento formal¹, que para esos fines (imputar el crédito al débito fiscal del período) los exportadores deban presentar una DUS o DUSSI ante el Servicio Nacional de Aduanas.

Distinta es la situación si el contribuyente solicita el reembolso o la devolución del crédito fiscal soportado para su actividad de exportación, mediante el procedimiento establecido en el Decreto Supremo N° 348 de 1975 por cuanto este Servicio, a través de las Resoluciones Ex. N° 7 de 2008, sobre procedimiento de devolución de IVA exportador de servicios calificados como exportación, y N° 208 de 2009, sobre actualización del procedimiento de solicitud de devolución de IVA exportador de bienes y servicio², ha exigido para autorizar la devolución, entre otros requisitos, que el exportador haya presentado una DUS o DUSSI, según corresponda.

En el caso particular de los exportadores de servicios, el N° 2 de la Res. Ex. N° 7 de 2008, determina los antecedentes que los contribuyentes deberán mantener a disposición del Servicio, cuando éste lo requiera, dentro de los cuales no se encuentra la DUS.

Así las cosas, para fines de determinar la procedencia del crédito fiscal imputado contra el débito del período, se debe solicitar a los exportadores de servicios que acrediten, con todos los medios de que dispongan, la prestación efectiva del servicio, en cuanto a su existencia real, con toda la documentación y registros que den cuenta de la operación, al igual o de forma similar a como se establece en el N° 2 de la Resolución EX N° 7 de 2008, sin exigir – hasta el momento, al menos – las referidas declaraciones.

2) Emisión de DUS en el proceso de devolución de IVA exportador

La consulta se sustenta en el hecho que la exportación no incluye el componente transfronterizo y, por ende, el Servicio Nacional de Aduanas no calificará el servicio como exportación, imposibilitando la emisión de DUS.

Sobre el particular, tratándose de servicios prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, no se requiere de la tramitación de una DUS o DUSSI ante el Servicio Nacional de Aduanas.

Los prestadores de este tipo de servicio, deberán registrarse en el Servicio de Impuestos Internos y acreditar la procedencia del beneficio, según lo dispuesto en la ley y de acuerdo al procedimiento e instrucciones impartidas mediante la Resolución Ex. N° 81 de 2019 y Circular N° 50 de 2017, de este Servicio.

3) Exención de impuesto adicional por sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos en el caso de servicios exportables.

El párrafo segundo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR establece una exención de impuesto adicional (IA) sobre las sumas pagadas al exterior por trabajos y servicios de ingeniería o técnicos, condicionando su procedencia al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- (i) Los servicios deben guardar estricta relación con la exportación de servicios producidos en el país;
- (ii) El SNA debe haber calificado los servicios como exportación, de acuerdo a lo establecido en el N° 16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS.

¹ El Oficio N° 1985 de 2019, señala que no es necesaria la exigencia de la presentación de una DUS o DUSSI, para que el servicio calificado por Aduanas se encuentre Exento de IVA).

² Las instrucciones fueron impartidas a través de la Circular N° 5 de 2008 y Circular N° 70 de 2009, respectivamente

Sobre esta materia, este Servicio emitió la Circular N° 62 de 1997 y la Resolución N° 2055 de 1999, instructivos que incluyen distintos antecedentes para poder respaldar las operaciones realizadas. A modo de ejemplo: facturas o documento válido para el emisor en el país de origen por las asesorías técnicas con indicación del servicio recibido; comprobantes contables o Libro Mayor; otros registros en que conste la contabilización de cada una de las facturas por asesorías técnicas, asimismo los registros del pago de dichas facturas; declaraciones de exportación; contratos por las asesorías técnicas, entre otros.

Este Servicio ha interpretado que las asesorías técnicas constituyen una prestación profesional o técnica que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano³, por lo que estos también pueden servir como medios de prueba.

Es fundamental establecer la vinculación directa de la asesoría técnica con el servicio de exportación, lo cual se debe acreditar con todo medio de prueba, no existiendo un listado limitado de documentos con los cuales sea posible acreditar lo anterior.

Respecto de si los servicios de ingeniería o técnicos deben formar parte del costo del servicio exportable, este Servicio ha interpretado⁴ que, para constituir costo, es menester que los trabajos de ingeniería o técnicos sean indispensables para la producción del servicio que en definitiva se exporte.

En caso de no calificar como costo, deberá analizarse el servicio de ingeniería o técnico a la luz de lo establecido en el artículo 31 de la LIR, para determinar si califica como un gasto necesario para producir la renta.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se concluye que:

- 1) La imputación de los débitos fiscales a los créditos fiscales no exige requisitos adicionales a los señalados en el párrafo 6°, del Título II de la LIVS, para que los exportadores de bienes y servicios que realizan operaciones gravadas puedan deducir del débito fiscal el crédito fiscal soportado en las respectivas facturas.
- 2) Sobre la devolución de IVA exportador, tratándose de servicios prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, cuando no se requiere de la tramitación de una DUS o DUSI ante el Servicio Nacional de Aduanas, los prestadores de este tipo de servicio deberán registrarse en el Servicio de Impuestos Internos.
- 3) Respecto de qué tipo de documentación se requiere para acreditar que los servicios de ingeniería o técnicos constituyeron insumos para realizar la exportación, estos principalmente son los registros contables y los documentos que respaldan las operaciones, desde el desarrollo hasta la exportación del servicio, pero no existe limitación en cuanto a los medios de prueba aplicables.

En relación a si los servicios de ingeniería o técnicos deben formar parte del costo de la exportación, procederá cuando dichos servicios sean indispensables para la producción del servicio que en definitiva se exporte, o bien, podrán formar parte de los gastos del ejercicio, si se cumple con los requisitos del artículo N° 31 de la LIR.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1198 del 24-06-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

³ Oficio 2808 de 2009

⁴ Oficio 775 de 1990