

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 12° LETRA E N° 16, ART. 36.
(ORD. N° 1985, DE 26.07.2019)**

Solicita confirmar requisitos de calificación como exportación por parte del Servicio Nacional de Aduanas, para efectos de la aplicación de la exención del IVA a que se refiere el N° 6 de la letra e), del artículo 12° del D.L. N° 825, respecto de una sociedad constituida bajo las leyes chilenas, dedicada a las operaciones de intermediación propias de los agentes de valores, en los términos establecidos en la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre requisitos de calificación como exportación por parte del Servicio Nacional de Aduanas, para efectos de la aplicación de la exención del IVA a que se refiere el N° 6, de la letra E, del artículo 12° del D.L. N° 825, respecto de una sociedad constituida bajo las leyes chilenas, dedicada a las operaciones de intermediación propias de los agentes de valores, en los términos establecidos en la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

I.- ANTECEDENTES:

La consulta se presenta respecto de una sociedad constituida bajo las leyes chilenas, dedicada a las operaciones de intermediación propias de los agentes de valores, en los términos establecidos en la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, encontrándose asimismo facultada para realizar las actividades complementarias que autorice la Superintendencia de Valores y Seguros (hoy reemplazada por la Comisión para el Mercado Financiero).

La sociedad indicada es filial de una sociedad suiza, dedicada a proveer servicios financieros. Con esta última compañía celebró un contrato de servicios, de fecha 2 de septiembre de 2011 (el "Contrato"), en virtud del cual la primera se obligó a prestar a la segunda, entre otros, servicios de promoción y captación de potenciales clientes, verificación de antecedentes de los prospectivos clientes, selección de clientes, envío de información y, en definitiva, servicios propios entregados de una matriz extranjera a su filial en Chile, confiándole aspectos propios de su negocio, dado su conocimiento del mercado local.

Como contraprestación a los servicios señalados la sociedad suiza remunera a la sociedad chilena con un porcentaje de la utilidad derivada de éstos, calculada en base a los servicios que finalmente preste al cliente respectivo y en atención a los especiales requerimientos de esta última, lo anterior, de acuerdo a lo expresamente señalado en el Contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, durante los años 2012, 2013 y parte de 2014, los servicios fueron prestados por la sociedad chilena bajo la idea errónea de que eran operaciones afectas o gravadas con Impuesto al Valor Agregado ("IVA"), razón por la cual, dicha empresa pagó el IVA correspondiente, impuesto que, a su vez, recargó a la compañía suiza.

En efecto, no eran operaciones afectas o gravadas con el impuesto porque se trataba de operaciones exentas, al tratarse de operaciones calificadas por el Servicio Nacional de Aduanas ("Aduanas") como servicios de exportación.

Con fin de obtener la devolución del IVA pagado indebidamente, y de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 126 y 128 del Código Tributario, la sociedad chilena presentó peticiones administrativas (F 2117) para obtener la devolución de los impuestos pagados por error o indebidamente, por cuanto los servicios prestados son de aquellos exentos de dicho tributo, según dispone el N° 16, de la letra E, del artículo 12° de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado.

Acompañó a su presentación el Oficio Ordinario N° 00013409 emitido por el Servicio Nacional de Aduanas, con fecha 10 de noviembre de 2014, mediante el cual calificó de manera expresa los servicios como exportación, asignando a cada uno de ellos códigos correspondientes al Listado de Servicios Calificados como Exportación, como se indica a continuación:

Servicio	Calificación de Aduanas	Código Aduanas
Promoción de los servicios del Banco y captación de potenciales clientes que serán puestos en contacto con esta última empresa. Dentro de los potenciales clientes se encuentran los mismos clientes de la Compañía.	Servicios de asesoría para la promoción en Chile de productos financieros y bancarios suministrados por la Banca Electrónica extranjera, prestados a Bancos Comerciales en el extranjero.	11200385
Entrevista, verificación de los antecedentes personales, evacuación y selección de los potenciales clientes del Banco.	Servicio de captación de clientes para participar en programa de perfeccionamiento de idiomas en el extranjero.	11200275
Envío de los antecedentes a los potenciales clientes del Banco.	Servicios bancarios de inversión, relacionados con la materialización de la inversión chilena en el extranjero.	11200290
Trasmitir órdenes del cliente al Banco, cuando el cliente haya facultado a la Compañía expresamente para ello.	Servicios de corresponsalía prestados a compañías de seguros y reaseguros extranjeras.	11200230

Como se aprecia, la sociedad chilena solicitó dicha calificación a Aduanas para tener un antecedente adicional a acompañar a su presentación, sin perjuicio que, en estricto rigor, ello no era necesario, dado que los servicios prestados durante los años 2012, 2013 y parte de 2014 se encontraban a dichas fechas pre-calificados como exportaciones por dicha entidad.

Sobre el tema en análisis, la Dirección Regional correspondiente del SII ha señalado que la existencia de los DUS, que debieron presentarse al tiempo de prestarse los servicios, es esencial para que se configure la exención del N° 16, letra E, del artículo 12° de la LIVA, pues de lo contrario, no existe exportación de un servicio, citando expresamente una frase del Oficio Ordinario N° 0013409, que señala que: "Una vez facturado el servicio se deberá tramitar un Documento Único de Salida (DUS) dentro del plazo fatal de 40 días siguientes a la fecha de

facturación, sin admitir prórroga, ya que en caso contrario no se podrá acceder a los beneficios del servicio de exportación".

ASPECTOS DE DERECHO

De acuerdo a lo dispuesto en el N° 16, de la letra E, del artículo 12° de la LIVA:

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

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

16.- Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

La exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero. "

En consecuencia, respecto a la exención del IVA a los ingresos percibidos por la prestación de estos servicios, el exportador podrá emitir facturas de exportación (exenta de IV A) desde que Aduanas califique estos servicios como exportación, por expresa disposición del artículo antes citado.

De conformidad a lo dispuesto por el Apéndice In del Capítulo 4, sobre Salida de Mercancías, del Compendio de Normas Aduaneras (el "Apéndice nI"), los requisitos para que un servicio sea calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, son los siguientes:

[...]

"1. En cuanto al servicio:

- a) Debe ser realizado total o parcialmente en Chile a personas sin domicilio ni residencia en el país.
- b) Debe ser utilizado exclusivamente en el extranjero, con excepción de los servicios que se presten a mercancías en tránsito por el país.
- c) Debe ser susceptible de verificación en su existencia real y valor.

2. En cuanto al prestador de servicio, deberá desarrollar la actividad pertinente en Chile, manteniendo domicilio o residencia en el país.

En el caso de los servicios prestados por la sociedad chilena, como se indicó, éstos cuentan con una calificación expresa de exportación, emitida con fecha 10 de noviembre de 2014, que se

limita a ratificar que dichas actividades siempre han sido de exportación, categorizándola dentro de los códigos identificados en el Listado de Servicios Calificados como Exportación, que, de acuerdo al Apéndice In "no requerirán de nueva calificación".

3.- De acuerdo a las disposiciones del Apéndice In del Capítulo 4 sobre Salida de Mercancías del Compendio de Normas Aduaneras.

[...]

"10. Para impetrar los beneficios de la Ley N° 18.708, el exportador de servicios deberá presentar ante el Servicio de Aduanas, una vez tramitado el respectivo DUSI o DUS Legalización, una Solicitud de Reintegro ley N° 18.708, de acuerdo a las normas que rigen este beneficio.

11. Para efectos de la aplicación del artículo 36 del DL 825, de 1974, el exportador de servicios deberá cumplir con las normas establecidas por el Servicios de Impuestos Internos, que dicen relación con la recuperación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), materia de competencia de dicho Servicio".

En efecto, la tramitación del Documento Único de Salida ("DUS"), es un requisito formal para la procedencia de ciertas franquicias asociadas a la exportación de servicios, como lo son:

- La contenida en la Ley 18.708 que Establece Sistemas de Reintegro de Derechos y Demás Gravámenes Aduaneros que Indica en Favor de los Exportadores para el reintegro de los desembolsos incurridos con ocasión de materias primas, artículos a media elaboración, partes o piezas importadas por el propio exportador o por terceros;

y

- El que establece el artículo 36 del LIV A, que otorga el derecho a los exportadores de recuperar el IV A que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

Sin perjuicio de lo anterior, aun si se considera que la emisión del DUS es un requisito establecido en el Compendio para este caso, dicho cuerpo normativo no puede crear más requisitos que los establecidos en la ley, en virtud del principio de legalidad de los tributos establecidos en el artículo 19 y 60 de la CPR.

III. CRITERIOS A CONFIRMAR

Por tanto, en virtud de los antecedentes de hecho y derecho, antes indicados, y en conformidad con lo dispuesto en el artículo 19°, N° 14 de la CPR, en relación con el artículo 45° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos solicito a Ud. la confirmación de los siguientes criterios:

- a) El único requisito para la procedencia de la exención establecida en el N° 16, de la letra E, del artículo 12° de la LIVA por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, es la calificación como exportación por parte de Aduanas.
- b) La calificación como servicio de exportación por parte de Aduanas consiste en que el servicio esté descrito en el Listado de Servicio Precalificados, o bien, en caso de no estarlo, se haya obtenido con anterioridad a su prestación la calificación del servicio como exportación.
- c) El no acompañamiento de los DUS respectivos al tiempo de prestarse los servicios o con posterioridad, no es un requisito legal para que se configure la exportación desde el punto de vista de la exención establecida en el N° 16, de la letra E, del artículo 12° de la LIVA, en la medida que se trate de servicios calificados como exportación, en los términos indicados en las letras anteriores, por lo que no puede supeditarse la aplicación de la franquicia tributaria a la expedición de ese documento.

II.- ANÁLISIS:

1. El artículo 12° letra E N° 16 del DL 825 de 1974 establece:

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

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

- 6) Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.

La exención procederá respecto de aquellos servicios que sean prestados total o parcialmente en Chile para ser utilizados en el extranjero.

Por su parte, la Resolución N° 2511, del 16 de mayo de 2007, del Servicio Nacional de Aduanas, establece normas, fija requisitos, obligaciones y normas de control para la calificación de un servicio como exportación.

La referida resolución señala que para que un servicio sea calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, de conformidad con lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, deberá cumplirse con los siguientes requisitos:

El servicio deberá ser:

- a) Realizado en Chile y prestado 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.

La resolución califica como exportación los servicios que enumera en un listado anexo identificado como “Listado de Servicios Calificados como Exportación, los cuales no requerirán de nueva calificación. Para la calificación de servicios no considerados en el listado mencionado, deberá presentarse ante el Servicio de Aduanas una solicitud fundada, en la cual se indicará la identificación del peticionario, su Rol Unico Tributario (RUT), el tipo de servicio, sus características y etapas.

Así las cosas, los ingresos percibidos por las exportaciones de servicios que cumplan con los requisitos que se han mencionado precedentemente se encuentran exentos de Impuesto al Valor Agregado y no requieren de requisitos adicionales no mencionados en las normas legales y administrativas señaladas para gozar de la señalada exención.

- 2.- Cuestión distinta es el derecho que el artículo 36° del D.L. N° 825, de 1974, confiere a los exportadores para recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir o importar bienes, o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

En efecto, según lo señalado en el inciso cuarto del mencionado artículo 36°, las prestaciones de servicios, a personas sin domicilio o residencia en el país, que sean calificadas como exportación de conformidad a lo dispuesto en el N° 16, letra E, del artículo 12°, gozarán respecto de estas operaciones del mismo tratamiento indicado en los incisos anteriores, para los exportadores de bienes, esto es, podrán recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir o importar bienes, o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

La forma de hacer efectivo este derecho, se encuentra regulada en la Resolución Exenta SII N°208, del 29 de diciembre del 2009, en la cual se señala que para la recuperación del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Título II de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de los tributos establecidos en el Título III, artículos 37°, letras a), b), y c), 40°, 42°, 43° bis del mismo cuerpo legal, así como del Impuesto Específico al Petróleo Diésel, los exportadores y los contribuyentes que la ley asimile a tales, deberán presentar el Formulario 3600, denominado “Solicitud de Devolución IVA Exportador”, declaración que deberá ser presentada por los exportadores de bienes y de servicios

Agrega la referida Resolución que los exportadores de bienes o servicios, los prestadores de servicios de transporte de carga y las empresas hoteleras, conjuntamente con la presentación del Formulario 3600, “Solicitud de Devolución IVA Exportador”, deberán presentar una o más de las siguientes Declaraciones Juradas, según corresponda:

“F3601, Declaración Jurada Detalle de Exportaciones de Bienes y Servicios: Se encuentran obligados a presentar esta declaración los exportadores de bienes y servicios, que acrediten exportaciones a través de DUS, DUSI, u otros documentos aduaneros que los reemplacen o complementen, legalizados ante el Servicio Nacional de Aduanas, con fecha de embarque en el período por el cual se solicita la devolución, para el caso de bienes, o con fecha de aceptación a trámite del respectivo documento aduanero comprendido en este período, en el caso de los servicios, o bien a través de liquidaciones finales de venta en consignación al

exterior con fecha de recepción en el período declarado, cuando hayan optado por solicitar la devolución al mes siguiente de recibida la liquidación final.

Dicha Declaración Jurada, cuyo formato e instrucciones se encuentran disponibles en la página Web del Servicio de Impuestos Internos www.sii.cl, incluirá información de las características de las exportaciones, de los documentos aduaneros que las amparan y de las liquidaciones finales, de existir.

Aquellas exportaciones de bienes o servicios, que por su monto no hayan sido tramitadas por medio de DUS o DUSI, u otro documento aduanero, deberán ser informadas indicando como Número de DUS o DUSI la cifra que se señala en el instructivo de esta Declaración Jurada”.

III.- CONCLUSIÓN:

Para que un servicio sea calificado como exportación, de conformidad con lo dispuesto en el N° 16, de la letra E, del artículo 12° del DL N° 825, de 1974, deberán cumplirse los requisitos establecidos en la Resolución N° 2511, del 16 de mayo de 2007, del Servicio Nacional de Aduanas.

Además, debe estar calificado como exportación en un listado anexo a la resolución y en caso de no estarlo, deberá presentarse ante el Servicio Nacional de Aduanas una solicitud fundada con tal objeto.

El documento único de salida no es un documento de carácter tributario, por lo que no corresponde a este Servicio pronunciarse respecto a su incidencia en la tramitación de la exportación. En lo que compete a este Servicio, no es una exigencia para que se configure la exención de IVA y sólo es un antecedente solicitado en el proceso de devolución de impuestos.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1985, de 26-07-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos