

16 FEB. 2018

ORD: 02

REF: Oficio Ord. N° 1575 de fecha 10.07.2017, del Director del Servicios de Impuestos Internos; Oficio N° 345, de fecha 31.08.2017, complementado con el Oficio N° 031, de fecha 19.01.2018, ambos del Director Regional de Aduanas Iquique.

MAT: Solicitud de pronunciamiento contenido en F. 2117, Folio 77316132829, de fecha 20.09.2017, formulado por el contribuyente [redacted], RUT [redacted], respecto de la materia que indica.

IQUIQUE,

16 FEB. 2018

DE: MIGUEL TORRES CARES
DIRECTOR REGIONAL IQUIQUE (s)

A:

De mi consideración.

1. Se ha recibido en esta Dirección Regional la presentación formulada por [redacted], en su calidad de abogado asesor tributario de la sociedad [redacted], Rut N° [redacted], representada legalmente por [redacted], todos domiciliados en Sector La Puntilla, calle Esmeralda N° 340, Oficina N° 720, Iquique, quien expone que dicha sociedad, en su calidad de concesionaria del frente de atraque N° 2 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 cuáles 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 de 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.

2. El artículo 12, letra E, N° 16 de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el artículo primero 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**.

3. Cabe tener presente que, en el señalado Resolutivo N° 2, relativo al Listado de Servicios Calificados como Exportación, se 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.

Conforme al numeral 19 del Capítulo 111 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.

En este sentido, 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

¹ Cabe tener presente que, conforme al numeral 8 del Capítulo 111 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.

destinaciones definitivas, una vez cumplida su tramitación legal, no quedan sujetas o afectas a una segunda destinación.

En base a lo anterior, 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.

4. Ahora bien, en el caso en concreto, 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".

En este sentido, en el Resolutivo N° 2 de la Resolución Exenta N° 2.511 de 2007 del Servicio Nacional de Aduanas, y sus modificaciones posteriores, relativo al Listado de Servicios Calificados como Exportación, se 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.

Dicho Resolutivo N° 2 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.**

En este sentido, el Oficio Ordinario N° 31, de fecha 19.01.2018, emanado del Director Regional de Aduanas, I Región de Tarapacá, refiere que la Resolución Exenta señalada establece, para que un servicio sea calificado de exportación, los siguientes requisitos en su punto 1.1.: 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; y c) Susceptibles de verificación en su existencia real y en su valor.

Así, dicho Oficio aclara que la Resolución Exenta N° 2.511/2007 hace una mención a los servicios que se prestan a mercancías en tránsito por el país, y que dicha identificación **es a objeto de fijar una excepción a uno de los requisitos copulativos a cumplir para que un servicio sea calificado como de exportación, en específico, al requisito del numeral 1.1.b)**, que establece como regla general que el servicio sea utilizado exclusivamente en el extranjero.

De este modo, concluye que, por lo anteriormente mencionado, no es correcto admitir que todo servicio prestado a mercancías en tránsito es calificado, solo por tal característica, como exportación, **sino que lo serán aquellos que cumplan con todos los requisitos que establece la ley.**

En la especie, la compareciente refiere en su presentación, genéricamente, que los servicios aludidos son prestados a una agencia naviera o marítima, que es la que transporta las mercaderías vía marítima, desde el puerto de origen hasta Chile, empresa de "régimen general" que no es la dueña de las mercaderías en tránsito.

Luego, se trataría de un servicio prestado a un domiciliado o residente en Chile – sentido de la expresión "régimen general"–, considerando adicionalmente que dicha empresa, para operar en los puertos chilenos, debe estar autorizada para obrar como tal, conforme lo dispuesto en la Ley N° 12.041.

Así las cosas, y considerando lo expuesto por la ocurrente –en cuanto a que los servicios sub lite 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–, **no se trataría de servicios prestados a personas sin domicilio ni residencia en el país, razón por la que no tendrían el carácter de exportación, conforme lo indicado en el Oficio N° 31 ya citado**, siendo improcedente la aplicación de la exención prevista en el artículo 12, letra E, N° 16.

Lo anterior, no obsta que, en el entendido que el servicio en análisis sea prestado efectivamente a una persona no domiciliada ni residente en el país, pueda éste ser calificado de exportación –cumpliendo con los demás requisitos legales–, lo cual es

absolutamente independiente de la destinación final que se dé a las mercaderías en tránsito, conforme lo explicado en el numeral 3 precedente.

5. En relación a la segunda interrogante planteada por el compareciente, las respectivas facturas de ventas y servicios afectos a 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.

Sin otro particular, saluda atentamente a usted,



MIGUEL TORRES CARES
DIRECTOR REGIONAL(s)
PRIMERA DIRECCIÓN REGIONAL IQUIQUE



MTC/GMC/aoch

DISTRIBUCION:

Sociedad ~~La Puntilla S.A.~~, Rut N° ~~14.444.444-4~~, representada por ~~...~~, Rut N° ~~14.444.444-4~~, domiciliados en Sector La Puntilla, calle Esmeralda N° 340, Oficina N° 720, Iquique

Secretaria Director Regional

Departamento Jurídico Regional

