

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS Y RECUPERACIÓN DEL IVA CRÉDITO FISCAL

Esteban Escalona Caba

Contador Auditor
Universidad de Concepción
Magíster en Tributación
Universidad de Chile



RESUMEN

La exportación de servicios es una de las principales tendencias a nivel mundial, debido al gran aporte en mano de obra calificada o inversión, que realizan a las diferentes economías. Nuestro país no ha estado ajeno a dicha realidad y ha creado diversos mecanismos que generan una plena integración a la economía mundial, a fin de contar con mercados externos más abiertos para que los proveedores nacionales ingresen en condiciones de competencia.

Sin embargo nuestra legislación impositiva como aduanera no ayuda en facilitar el proceso de exportación; en efecto, se puede mencionar el tributo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la determinación del hecho gravado básico de los servicios, como uno de los principales temas que complejizan este proceso.

El presente artículo, además de analizar dichas trabas, busca determinar los principales elementos a considerar ante una solicitud de devolución de IVA exportador asociado a servicios, como también la problemática que le generará al Servicio de Impuestos Internos, el aplazamiento del pago del IVA según modificación realizada al artículo 64

de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, a través de la Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria

1.- IMPORTANCIA DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

El desarrollo económico de los países está dado, entre otros motivos, por el valor agregado que entregan a los productos que comercializan. A nivel mundial ello se refleja en que este rubro es una de las “megatendencias” de este siglo, ganando espacio en variables claves como empleo, PIB o inversión extranjera. Según la Organización Mundial del Comercio (OMC), las exportaciones mundiales de servicios pasaron desde los US\$ 1.500 miles de millones en 2000 a los US\$ 4.645 miles de millones en año 2013⁶⁹. Esta cifra equivale a más del 25% de las exportaciones mundiales de mercancías, siendo un gran porcentaje (en torno al 55% del total) servicios comerciales distintos del transporte y el turismo. Algunas razones del aumento se debe a que servicios que antes no eran transables o eran poco transables, como educación, salud, contabilidad, jurídicos, administrativos, entre otros, han ido creciendo fuertemente con promisorias expectativas en el comercio internacional. Por otra parte, aquellos rubros donde las exportaciones eran importantes, como ingeniería, finanzas o construcción, también han profundizado su nivel de internacionalización. En parte, este crecimiento se ha visto facilitado gracias al soporte que prestan las empresas de servicios de computación y software, que reducen los costos y tiempos de los procesos, industrias que han ido transformado en piezas claves del comercio internacional.

Otra explicación de este crecimiento se encuentran en la progresiva homogeneización de las prácticas de consumo, producción y organización empresarial a nivel mundial producto del mismo movimiento globalizador; los procesos de reorganización empresarial que fomentaron las prácticas de tercerización (*outsourcing*), la concentración de las firmas en sus respectivos *core business* y la reestructuración de las grandes corporaciones en divisiones especializadas funcionalmente, todo lo cual creó unidades especializadas en la prestación de servicios que antes formaban parte de la dinámica interna de empresas cuya actividad principal estaba en otros rubros; el

⁶⁹ PROCHILE, Manual para el exportador de servicios. Aspectos regulatorios y tributarios http://www.prochile.gob.cl/wp-content/blogs.dir/1/files_mf/1437657814ManualparaelExportadordeServicios2015.pdf (consulta: octubre 2015)

ascenso y plena integración a la economía global de países que disponen de enormes reservas de mano de obra, como China e India⁷⁰, entre otras.

Siguiendo esta tendencia, el sector económico que en nuestro país ha presentado un progresivo aumento, ha sido el de los servicios. Según información del Servicio Nacional de Aduanas⁷¹, estos alcanzaron US\$1.265.030 en el año 2014, esto es, un 6,1% superior al registrado en el año 2013. Los rubros que representan estas cifras durante el año 2014, son amplios, siendo encabezados por los servicios de mantenimiento y reparación (29%) tanto de buques y equipos flotantes y los servicios de mantenimiento de aeronaves. En segundo lugar se encuentran los relacionados con servicios de asesorías (16,4%) tanto en gestión de empresas como de ingeniería de procesos mineros. En tercer lugar se encuentran los servicios de telecomunicaciones (13,2%), donde los de telefonía internacional representan 89% del monto exportado, y el resto corresponde a servicios de datos de internet. El cuarto y quinto lugar es ocupado por los servicios de computación e informática (10,9%) y los de administración de empresas (5,6%). Más abajo se encuentran los servicios de diseño de ingeniería y arquitectura, los auxiliares al transporte internacional, audiovisuales y finalmente los servicios de investigación y desarrollo. Desde el punto de vista de la cantidad de prestadores, los servicios de asesoría encabezan este listado con 174 exportadores, seguida por los relacionados con computación e informática que asciende a 129 exportadores.

Así la política exterior de Chile se ha fundamentado en su plena integración a la economía mundial, y no sólo el comercio internacional de mercancías, sino además la liberalización internacional de los servicios, a fin de contar con mercados externos más abiertos para que los proveedores nacionales ingresen en igualdad de condiciones a la competencia.

2.- PROBLEMÁTICA EN LA DEFINICIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

En la actualidad, nuestra legislación solo hace mención a la exportación de bienes, que se encuentra en el número 4 del artículo 2 de la Ordenanza de Aduanas, y que la define

⁷⁰ LÓPEZ, Andrés; RAMOS, Daniela y TORRE, Iván. “Las exportaciones de servicios en América Latina y su integración en las cadenas globales de valor.” CEPAL. Marzo 2009, Chile.

⁷¹ Anuario estadístico 2014.
https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20150624/asocfile/20150624160021/anuario_estadistico_servicionacionaladuanas_2014.pdf

como “la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el extranjero”.

Al carecer de una definición de exportación de servicios, la ley sólo se limita a entregar la facultad al Servicio Nacional de Aduanas, desde el año 1988⁷², de calificar o no un servicio como exportación. Esto permite a los contribuyentes exportadores de servicios, acogerse a franquicias tributarias, como la exención del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 12, letra E, N° 16 del DL 825, de 1974 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en adelante LIVS), y además a la recuperación del IVA crédito fiscal según lo dispuesto por el artículo 36 del mismo cuerpo legal⁷³. A continuación se transcriben los artículos mencionados:

“ARTICULO 12.-Estarán exentos del impuesto establecido en este título:

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:

Número 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,”

“ARTICULO 36.- Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto...”

Pero la inexistencia de una definición del servicio de exportación no es exclusiva de nuestra legislación. Por ello la Organización Mundial del Comercio (OMC) estableció, en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) de 1995, cuatro modalidades a través de las cuales se pueden exportar servicios, y que denominaron “modos de suministro de servicios”, a las cuales se acogieron todos los países miembros (incluido Chile) y que son las siguientes:

⁷² El artículo 58 de la ley 18.768 publicada en el Diario Oficial el día 29 de diciembre de 1988, en su letra c) modificó el N° 16 de la letra E del artículo 12 del D.L. N° 825, de 1974.

⁷³ Hay que considerar además las normas del artículo 25 de la LIVS, que dispone que para hacer uso del crédito fiscal el contribuyente deberá acreditar que el impuesto ha sido recargado en las facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones:

- 1) Comercio transfronterizo: Es el servicio el que cruza la frontera, sin desplazamiento físico ni del proveedor ni del cliente (se envía el servicio a través de internet, por ejemplo).
- 2) Consumo en el extranjero: El cliente se desplaza físicamente (viaja) al país del prestador a consumir el servicio (ej.: el turismo, servicios hospitalarios).
- 3) Presencia comercial: El prestador del servicio establece una presencia comercial en el país del cliente, por ejemplo mediante una agencia o filial. Esta agencia o filial presenta el servicio al cliente en su país de residencia (ej.: Construcción)
- 4) Movimiento de personas físicas: El proveedor de servicios se desplaza (viaja) físicamente al país del cliente, presta el servicio y regresa a su país. Esta persona natural puede ser independiente o dependiente de una persona jurídica (ej.: puesta en marcha de un proyecto o capacitación a empleados del cliente que administraran un sistema proporcionado por el proveedor)

De estas cuatro modalidades, nuestra legislación se limita al comercio transfronterizo de servicios, y al modo de consumo en el extranjero, que se aplica en Chile para las empresas del rubro hotelero⁷⁴, por lo que nuestro análisis de regulación tributaria como aduanera, se enfocará en el primer modo de exportación.

Como señalamos, es el Servicio Nacional de Aduanas (en adelante SNA) el organismo comisionado para calificar los servicios de exportación para efectos de aplicar la exención dispuesta en el N°16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS. Para ello instruyó mediante **Resolución Exenta N°2511 de 2007**, los requisitos, obligaciones y normas de control para que un servicio sea calificado como de exportación, y que son las siguientes:

“1.1 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.*

⁷⁴Sin embargo, existe una exención dispuesta en el artículo 12 letra E N°17 de la Ley de IVA, que exime de dicho tributo los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.

1.2 El prestador del servicio deberá desarrollar la actividad pertinente en Chile, manteniendo domicilio o residencia en el país, o a través de una sociedad acogida a las normas del artículo 41 D de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Además señala la Resolución, que el servicio debe ser calificado como exportación por el SNA, para lo cual el organismo mantiene un “Listado de Servicios Calificados como Exportación”⁷⁵, los cuales no requieren de una nueva calificación, sin perjuicio de la obligatoriedad de los requisitos establecidos en el punto 1. Al mes de octubre de 2015, este listado está compuesto por 180 ítems, clasificados en 12 grupos diferentes. Cabe destacar que al estar incluido en el listado, el exportador deberá consignar en el Documento Único de Salida⁷⁶ el código y la descripción asignada al respectivo servicio.

En caso de no estar incluido dentro del listado de servicios de exportación por el SNA, la Resolución Exenta N°2511 de 2007, entrega la posibilidad de solicitar dicha calificación mediante la presentación a dicho organismo, de una solicitud fundada (formulario) que se puede obtener en su página web www.aduana.cl, sección Exportación de Servicios. En dicha solicitud se indicará la identificación del petionario, su Rol Único Tributario (RUT), el tipo de servicio, sus características y etapas. Sin embargo, la Resolución Exenta señala expresamente que los servicios prestados por comisionistas no serán considerados como exportación, como tampoco los servicios de arrendamiento de bienes de capital.⁷⁷

Algunos servicios calificados como exportación:

COD.	TIPOS DE SERVICIO	EJEMPLOS
1010	Serv. Auxiliares para el transporte de carga Internacional	Servicios de Carga y descarga de contenedores. Servicios de Supervisión de mercaderías en tránsito. Servicios Logística pre embarque.

⁷⁵ADUANA. Listado actualizado al 08.10.2015 (en línea). <http://www.aduana.cl/listado-actualizado-al-08-10-2015/aduana/2015-10-08/150434.html> (consulta: 12 noviembre 2015)

⁷⁶ El DUS es un documento por medio del cual el Servicio Nacional de Aduanas certifica la salida legal de la mercadería, y muestra la información y valor de los productos que se exportan o de los servicios que se prestarán en el exterior.

⁷⁷Si bien, la Resolución Exenta N°2511 de 2007, señala expresamente que, entre otros, los servicios de marcas comerciales no serán considerados como exportación, la Resolución Exenta N°4.482 del año 2013, la eliminó de la Resolución Exenta 2511 de 2007. La razón de ello, es la incorporación como exportación el servicio de licenciamiento y arrendamiento de software.

COD.	TIPOS DE SERVICIO	EJEMPLOS
1020	Servicios de Investigación y Desarrollo	I y D experimental con semillas. Investigación en Farmacología Estudio y diseño mejora genética peces.
1030	Servicios de asistencia legal	Asesoría legal en asistencia de contratos. Asesoría legal en propiedad intelectual.
1040	Servicios de contabilidad y auditoría	Servicio auditoría financiera Revisión de cuentas. Servicios facturación
1050	Servicios de asesoría	Asesoría en Gestión Administrativa de empresas. Asesoría en gestión de RR.HH. Asesoría en producción de las empresas Asesoría gestión logística de empresas. Asesoría en Ingeniería en medio ambiente. Asesorías en Tecnologías de la información. Asesorías Arquitectura paisajista. Asesorías aplicada a Ingeniería en agricultura Otras.
1060	Servicios de Administración de empresas	Servicios de Administración de Empresas mineras. Servicios de Administración de Empresas inmobiliarias. Servicios de Administración de Empresas editoras.
1070	Servicios de computación e Informática[1]	Diseño de redes y sistemas Computacionales Diseño de tecnologías de la información. Diseño de bases de datos. Diseño de software original (a la medida) Apoyo técnico en computación e informática Suministro de redes (hosting) Licenciamiento o arriendo de software. Otros.

[1]A partir del 17/11/2004 a través de Oficio Circular de la Dirección Nacional de Aduanas N°283, se establece que los servicios prestados en la producción de largometrajes, películas, spots publicitarios, como también los programas computacionales (software) son calificados como exportación de servicios, previo cumplimiento de las normas y requisitos contenidos en la Resolución N° 2511 de la Dirección de Aduanas.

Otros grupos de servicios considerados como exportación por el SNA, son los de Telecomunicaciones, servicios de diseño de ingeniería y arquitectura, servicios de mantenimiento y reparación, servicios audiovisuales, entre otros.

2.1 Comentarios respecto de la Resolución Exenta N°2511 de 2007

Respecto de la exigencia de estar en el listado de los servicios calificados como exportación, establecida en la **Resolución Exenta N° 2.511 de 2007**, el formar parte de él, no garantiza al exportador la exención del Artículo 12 letra E, N°16 de la LIVS, puesto que además debe determinarse, si el prestador del servicio es contribuyente del

Impuesto al Valor Agregado⁷⁸, si el servicio prestado se encuentra afecto al tributo o si el servicio fue prestado en el extranjero.

Tal es el caso de la exportación de asesorías, asistencia legal o contabilidad y auditoría, las cuales no se encuentran afectas a IVA, y por lo tanto no se acogería a la exención mencionada como tampoco a la recuperación del IVA crédito fiscal asociado a la exportación. Dicha situación podría cambiar si, por ejemplo, en el proceso de asesoría integral se incluyera algún procesamiento automático de datos o análisis de laboratorio, como es el caso en que un contribuyente detalle en sus Documentos Únicos de Salida (DUS), como servicio prestado el “*servicio de diseño de ingeniería para instalaciones de la minería extractiva*”, clasificado bajo el código 1090080 de Aduana.

Adicionalmente, es relevante señalar que la **Resolución Exenta N°2.511 de 2007**, en su punto N°9, exige para impetrar los beneficios a que se refiere la LIVS y en particular el establecido en el artículo 36 de dicho cuerpo legal, que el exportador debe ser contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, y que los servicios de exportación respectivos deben estar gravados con dicho impuesto. Por lo tanto el servicio de diseño de ingeniería para instalaciones de la minería extractiva (Código 1090080), al corresponder a aquellos servicios de asesoría, consultoría e ingeniería, que se plasman en informes, por regla general, no constituyen hechos gravados con IVA por no provenir del ejercicio de actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que hace improcedente la recuperación del IVA exportador por parte del mencionado contribuyente⁷⁹.

Otro elemento a considerar de la Resolución Exenta N°2.511 de 2007, es el requisito de que el servicio sea **utilizado en el extranjero**, ya que nuestra legislación solo reconoce como exportación al comercio transfronterizo, dejando en evidencia una enorme brecha entre el concepto señalado en la Resolución con el señalado en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) de 1995. Así lo establece el Oficio N°289 del año 2013, que respecto a contribuyente que poseía un Documento Único de Salida (DUS), visado por el Servicio Nacional de Aduanas, que certifica la prestación de un servicio calificado como exportación (Servicios de administración de

⁷⁸ Se debe determinar si sus operaciones se encuentran gravadas con impuesto IVA, según lo establece el artículo 2 N°2 o el artículo 8 de la LIVS.

⁷⁹ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1419 del 20 de agosto de 2010. Señala que los servicios señalados a pesar de ser calificados como de exportación por la Dirección Nacional de Aduanas, al no ser gravados con IVA, resulta improcedente la recuperación del IVA crédito fiscal asociado a las exportaciones.

empresas mineras, Cód. 10600010), no obstante, en la práctica dicho servicio no cumpliría con el requisito de ser utilizado exclusivamente en el extranjero, toda vez que se presta en territorio nacional, a propiedades mineras que el contratante extranjero tiene en el país. Si bien el oficio señala que el Servicio de Impuestos Internos carece de atribuciones para objetar un servicio de exportación, informa que oficiará a Aduanas para que analice dicha situación, y en caso de no corresponder la calificación del servicio como de exportación, no procedería autorizar la solicitud de devolución de IVA presentada por el contribuyente, en virtud del Art. 36°, del D.L N° 825.

3.- EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Considerando que al ser un intangible, los servicios requieren múltiples beneficios para las economías, y además de un esfuerzo diferente para sustentar su desarrollo, se requiere de una normativa clara o incentivos que ayuden a sustentar o impulsarlo. Sin embargo, esa es una de las principales falencias de nuestra legislación, que ha derivado sus esfuerzos en mejorar o realizar acuerdos internacionales, dejando de lado la obligación de mejorar su deficiente normativa tributaria interna. A modo de ejemplo y como ya señalamos, ni siquiera la Ordenanza de Aduanas nos entrega una definición de exportación de servicios.

Respecto del IVA, el principal problema nace de la deficiente y compleja definición del hecho gravado básico de servicio, establecida en el artículo 2 N°2 de la LIVS, elemento básico para:

- i. Determinar si puede ser considerado como exportador de servicio por parte del Servicio de Aduanas, e
- ii. Impetrar la devolución del IVA crédito fiscal relacionado con las exportaciones.

El artículo 2 N°2 de la LIVS señala que:

ARTICULO 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° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En materia de Impuesto sobre la Renta, el artículo 20 de la LIR, contempla:

Artículo 20.- Establécese un impuesto de 22,5% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

3°.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

4°.- Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento.

Tal y como se puede observar, la redacción del hecho gravado básico de servicio, restringió la aplicación del impuesto a los servicios exclusivamente relacionados con remuneraciones provenientes de actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 del D.L. 824 (Ley sobre Impuesto a la Renta). El uso de esta deficiente técnica (la de usar otra norma para explicar o describir una propia) ha significado un sinnúmero de confusiones, e incertidumbre por parte de los contribuyentes, lo que se demuestra al revisar las consultas que en su mayoría tienen relación sobre este hecho gravado. Además de los constantes cambios de criterios por parte del Servicio de Impuestos Internos⁸⁰.

Respecto de asesorías profesionales o técnicas, el organismo fiscalizador ha señalado en reiteradas ocasiones que dichos servicios se encuentran contenidos en el número 5 del artículo 20 del D.L. N° 824, y por lo tanto no estarían afectos a IVA. Sin embargo, ha señalado que una asesoría profesional como la prestada por una empresa de selección de personal, podría o no quedar gravado con IVA si es considerada como

⁸⁰ Recordemos los cambios de criterios en los casos de Gimnasios, suministros de servicios y agencias de negocios, en los casinos de juegos, etc. Oficio N°2.020 de 30 agosto de 2011, oficio N°440 de 17 febrero de 2012.

una agencia de negocios, o solamente consistió en una entrevista psicológica⁸¹. Otro caso es el de los servicios de certificación, donde el Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que las meras inspecciones o certificaciones de bienes constituyen prestaciones que no se encuentran incluidas en las actividades de los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y por lo tanto no afectas a IVA; sin embargo, señala que si para efectuar la certificación tuvo que realizar exámenes de laboratorio⁸², en atención a que dicha actividad se encuentra comprendida en el número 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la remuneración obtenida por dichos servicios se encontrará gravada de conformidad con las reglas generales.

4.- ANÁLISIS DEL BENEFICIO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 36 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS (LIVS)

Al estar exentos de IVA los servicios considerados como de exportación, según lo establece el artículo 12 letra E, Nro16 de la LIVS, los contribuyentes exportadores de estos servicios no podrán hacer uso del IVA crédito fiscal, según lo señalado en el artículo 23 N°2 del mismo cuerpo legal, que señala:

***ARTICULO 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:*

2°.- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

Lo anterior, da origen al artículo 36° del DL 825 de 1974, para que estos contribuyentes, en forma excepcional, puedan recuperar dichos remanentes que ayudaron a originar esas exportaciones, el cual establece que los exportadores de bienes y servicios tienen derecho a recuperar el IVA, que se les haya recargado o que hubieren pagado al adquirir o importar bienes o al utilizar servicios, todos ellos destinados a su actividad de exportación. Para determinar la procedencia del impuesto a recuperar, se aplicarán las normas del artículo 25° de la ley, norma que dispone que

⁸¹ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°30 de 11 de enero de 2011.

⁸² Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°3.424 de 14 de julio de 2004.

para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas. En el caso de los servicios, el inciso 4 del artículo 36, se refiere a los exportadores de servicios:

ARTICULO 36°.- *Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto. Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto.*

Para determinar la procedencia del impuesto a recuperar, se aplicarán las normas del artículo 25°.

Los exportadores que realicen operaciones gravadas en este Título podrán deducir el impuesto a que se refiere el inciso primero de este artículo, en la forma y condiciones que el párrafo 6° señala para la imputación del crédito fiscal. En caso que no hagan uso de este derecho, deberán obtener su reembolso en la forma y plazos que determine, por decreto supremo, el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá llevar la firma del Ministro de Hacienda, previo informe favorable del Instituto de Promoción de Exportaciones.

Los prestadores de servicios que efectúen transporte terrestre de carga y aéreo de carga y pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa, gozarán respecto de estas operaciones del mismo tratamiento indicado en los incisos anteriores, al igual que aquellos que presten servicios a personas sin domicilio o residencia en el país, que sean calificados como exportación de conformidad a lo dispuesto en el N° 16), letra E, del artículo 12. También se considerarán exportadores los prestadores de servicios que efectúen transporte de carga y de pasajeros entre dos o más puntos ubicados en el exterior, respecto del ingreso obtenido por dicha prestación que deba declararse en Chile para efectos tributarios...”.

Esta franquicia favorece a todos los exportadores, cualquiera sea la forma en que jurídicamente tengan organizada su empresa (persona natural, sociedad de personas, sociedad anónima, etc.) y sea que se trate de exportaciones de bienes o servicios de producción propia o adquiridos a un tercero para su exportación.

Adicionalmente, este artículo analiza las formas establecidas para obtener las devoluciones de impuesto, y que son las siguientes:

1. Mediante imputación del crédito fiscal (Art.36 Inciso.3)⁸³.
2. Mediante procedimiento general de devoluciones (Art. 1° del Decreto Supremo N°348 de 1975)⁸⁴.

La elección sobre cuál de estas dos alternativas utilizar, dependerá de la importancia que tengan las exportaciones respecto del total de ventas o servicios prestados. Si sus ingresos provienen principalmente de las exportaciones y genera remanentes de IVA crédito fiscal (Código 77 del Formulario N°29 sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos) convendría tomar la opción N° 2, (artículo 1° del Decreto Supremo N°348 de 1975) y que es el que genera los procesos administrativos de solicitudes de devolución de impuesto. Si en cambio las exportaciones son circunstanciales o por montos muy bajos, y no genera remanente crédito fiscal, este impuesto se recuperaría mediante el sistema clásico de imputación contra el débito fiscal (opción N° 1), debido a que el impuesto ya fue recuperado mediante dicha imputación.

Uniendo la normativa tributaria respecto del hecho gravado o no gravado servicio, y aduanera sobre la determinación de exportación, se tienen las siguientes alternativas:

1. Exportaciones de servicios afectas a IVA, que al ser calificadas como exportación por Aduana, pasan a quedar exentas de dicho impuesto.
2. Exportaciones de servicios no afectos a IVA, calificadas como exportación por Aduana. Esta es una situación extraña desde el punto de vista tributario, y que deja exenta una operación no gravada.
3. Exportaciones de servicios afectas a IVA, no calificadas como exportación por Aduana, quedando gravadas con dicho impuesto.
4. Exportaciones de servicios no afectos a IVA ni calificadas como exportación por Aduana.

⁸³ Dicha afirmación se desprende del inciso tercero del artículo 36, que señala: "...Los exportadores que realicen operaciones gravadas en este Título podrán deducir el impuesto a que se refiere el inciso primero de este artículo, en la forma y condiciones que el párrafo 6° señala para la imputación del crédito fiscal..."

⁸⁴ Dicha afirmación se desprende del inciso tercero del artículo 36, que señala: "...En caso que no hagan uso de este derecho, deberán obtener su reembolso en la forma y plazos que determine, por decreto supremo, el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá llevar la firma del Ministro de Hacienda, previo informe favorable del Instituto de Promoción de Exportaciones..."

De los cuatro puntos descritos, solamente para el número 1.- se puede utilizar el beneficio de recuperación del IVA crédito fiscal, establecido en el artículo 36 de la LIVA., toda vez que el servicio en esencia es gravado con IVA y según lo dispone el artículo 12, letra E, N° 16 del DL 825, de 1974, queda exento al ser considerado como exportación por Aduana. Respecto de la documentación, le corresponde emitir **facturas de exportación**⁸⁵, la que además en la descripción del cliente, deberá utilizar el RUT genérico 55.555.555-5⁸⁶, correspondiente a un cliente situado en el extranjero.

Respecto del caso número 2., si el contribuyente por los servicios que exporta no está afecto a IVA (no es contribuyente de IVA)⁸⁷ al no corresponder a alguno de los servicios descritos en los números 3 ó 4 del artículo 20 de la LIR., como es el caso de las asesorías profesionales, no podrá recuperar el IVA crédito fiscal recargado en sus facturas de proveedores, según lo dispone la propia Resolución Exenta N°2.511 de 2007. Respecto a la documentación que debe utilizar, es la factura de exportación.

Respecto del caso número 3, que es el más desfavorable para el contribuyente, el servicio sí está gravado con IVA pero no aplica la exención analizada, ya que Aduana no la considera como exportación, afectando su competitividad. El documento que debe emitir es una simple factura de servicios afecta a IVA utilizando el RUT genérico 55.555.555-5, correspondiente a un cliente situado en el extranjero.

Finalmente, en el caso número 4, el contribuyente no se encuentra afecto a IVA por los servicios que presta, y según lo dispuesto en el artículo 23 N°2, no le corresponde recuperar el IVA Crédito Fiscal acreditado en las facturas de proveedores utilizadas en su proceso de exportación. Respecto de la documentación que debe emitir, es la "Factura de ventas o servicios no afectas o exentas de IVA", según Resolución Exenta N° 6.080 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 10 de septiembre de 1999.

⁸⁵ Servicio de Impuestos Internos, Circular N°3 del 09 de enero de 1986, sobre los requisitos de las facturas de exportación.

⁸⁶ Servicio de Impuestos Internos. Preguntas Frecuentes (en línea). http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/iva/001_076_6203.htm (Consulta: 02 octubre 2015)

⁸⁷ La Circular N°5, del año 2008, que imparte instrucciones respecto a fiscalizaciones de IVA exportador, disponen que al momento de recibir la respectiva solicitud, el funcionario responsable deberá verificar no sólo que el servicio se encuentre calificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, sino que además, si el servicio exportado corresponda a un servicio gravado con IVA.

4.1 Análisis del proceso de solicitud de IVA exportador.

Como se señaló, quienes que pueden solicitar el beneficio de recuperar el IVA crédito fiscal, relacionado con los servicios calificados de exportación, son los contribuyentes del IVA⁸⁸ y que además son calificados como exportadores por parte del Servicio Nacional de Aduanas. Por otra parte, los contribuyentes pueden optar por los mecanismos establecidos en el inciso tercero del artículo 36 de la LIVS; esto es, mediante la imputación IVA débito crédito o la solicitud de devolución administrativa establecida en el Artículo 1° del DS N° 348 de 1975.

Otro elemento a considerar es la consistencia del IVA crédito fiscal, esto es, que éste cumpla con los requisitos generales establecidos en el artículo 23 de la LIVS y artículo 41 N°3 de su reglamento (Decreto Supremo N° 55 de 1977). En efecto, la norma expuesta señala que el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles, inmuebles, destinados a formar parte de su activo fijo o realizables, como también los gastos de tipo general, darán derecho a crédito fiscal siempre que tengan relación directa con el giro o actividad del contribuyente.

La jurisprudencia judicial ha interpretado en un sentido amplio el concepto de giro, al señalar que corresponde “al objeto económico a que se dedica una persona natural o jurídica”⁸⁹. El Código de Comercio también utiliza el concepto amplio al señalar que en la escritura de constitución de una sociedad colectiva debe expresarse “las negociaciones sobre qué versar el giro de la sociedad”.

El Servicio de Impuestos Internos también lo utiliza en su concepto amplio, sin embargo al momento de iniciar actividades (Formulario 4415), ha instruido que “sólo debe indicar las actividades que, efectivamente, va a desarrollar⁹⁰” y no todos los giros que registre en la escritura social.

Respecto a “Relación directa con el giro”, la Corte Suprema ha señalado que el adjetivo “directo”, significa “derecho o en línea recta”; es decir, no importa la conveniencia económica de la empresa, o el mayor o menor éxito comercial, sino únicamente la actividad productora de un débito fiscal⁹¹”. En fallo de la Ilustrísima

⁸⁸ Contribuyentes del IVA son aquellos cuyas operaciones de venta o servicio, se encuentran afectas a dicho impuesto. (N.A.)

⁸⁹ Revista Impuestos N°21 de julio de 1992, pág.36

⁹⁰ http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_009_3135.htm

⁹¹ Emilfork Soto, Elizabeth. “Impuesto al Valor Agregado, el Crédito Fiscal y Otros Estudios” Edit. Jurídica Congreso. 1ra Edición 1999. Pág.216

Corte de Apelaciones de Concepción⁹², nos entrega otra característica de gastos del giro y es que sean inevitables. En efecto, respecto a los gastos de fiestas patrias realizados por la empresa Valmar S.A., a sus trabajadores, señaló que éstos “no obedecen a adquisiciones que sean *inevitables* u obligatorias para llevar a cabo la gestión o actividad desarrollada”.

4.2 Análisis: Importancia de las exportaciones respecto de los ingresos del contribuyente

El primer análisis que hay que realizar es si se presta servicios dentro o fuera de Chile en forma paralela o si son prestados por un exportador puro.

4.2.1 El contribuyente presta servicios dentro y fuera de Chile

En este caso se debe analizar cuál es la importancia que tienen las exportaciones de servicios, respecto de los servicios prestados en Chile. Si esta es muy baja, y no genera remanentes de IVA Crédito Fiscal, se utilizará la imputación clásica a los débitos fiscales. Si por el contrario, las exportaciones son importantes respecto del total de ingresos y se genera remanentes de IVA crédito fiscal (Código 77 del Formulario N°29), se utilizará el sistema de devolución administrativa establecida en el Artículo 1° del DS N° 348 de 1975

A.- Recuperación vía imputación a los débitos fiscales:

Ejemplo:

Un contribuyente que presta servicios de investigación y desarrollo experimental con semillas, el cual es clasificado como exportación por el Servicio Nacional de Aduanas (código 10200010), y dentro de sus procesos cuenta con análisis de laboratorio y procesamiento automático de datos (Hecho Gravado Básico de Servicio), prestados a un cliente extranjero, según la siguiente información:

Compras	Neto \$	IVA \$
Total compras del período	13.000.000	2.470.000

⁹²ROL N°303-1997 Corte de Apelaciones de Concepción. 28.08.2001

Ingresos	Neto \$	IVA \$
Exportaciones de servicios del mes	6.000.000	-
Servicios prestados en el país	15.000.000	2.850.000
Total Ingresos	21.000.000	2.850.000

Desarrollo:

Desarrollo:

IVA Débito Fiscal \$ 2.850.000

IVA Crédito Fiscal \$ 2.470.000

Impuesto a pagar \$ 360.000

En este caso el contribuyente recuperó el IVA crédito fiscal asociado a las exportaciones, mediante la imputación contra el débito fiscal del mismo período, por lo cual no debe presentar solicitud de IVA exportador, según DS N° 348 de 1975.

B.- Sistema de devolución administrativa establecida en el Artículo 1° del DS N°348, de 1975:

Consiste en obtener la devolución del IVA por parte del Servicio de Tesorerías, por parte del prestador de servicios previa presentación de una declaración jurada y otros antecedentes ante el Servicio de Impuestos Internos, esto último a contar del 19 de junio de 2001 (Ley N° 19.738). La forma de cálculo de la devolución, se encuentra establecida en el artículo 1° inciso segundo y siguiente del DS N° 348, de 1975:

Artículo 1°: Las personas que para los efectos del artículo 36° del decreto ley N° 825, de 1974, y de este decreto supremo, se consideran exportadores de bienes y servicios, las empresas terrestres de carga y las aéreas de carga y pasajeros que realicen transporte internacional (I) y las empresas navieras que en virtud del artículo 7° del decreto ley N° 3.059, de 1979, se acojan a las normas del citado artículo 36°, podrán recuperar el impuesto del Título II o el de los artículos 37° letras a), b) y c), 40°, 42°, 43° bis y 46° del título III, según corresponda, del decreto ley N° 825, que se les haya recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación o considerada como tal, o que hayan pagado al importar bienes para el mismo objeto, en la forma establecida en el presente Reglamento.

El monto de la recuperación a que se refiere el inciso anterior se determinará aplicando al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en

relación a las ventas totales de bienes y servicios, del mismo período tributario. Para efectos de lo dispuesto en este inciso, el valor de las exportaciones será igual al valor FOB de los bienes o de la prestación de servicios, y se calculará al tipo de cambio vigente a la fecha del conocimiento de embarque en el caso de los bienes y de aceptación a trámite de la Declaración de Exportación para los servicios. En el caso de las empresas hoteleras se considerará el valor de la factura de exportación y la fecha de su emisión, cuando corresponda.

Los remanentes de créditos fiscales de períodos anteriores al indicado precedentemente, relacionados con ventas o servicios internos, se recuperarán hasta la suma que resulte de aplicar el porcentaje establecido en el artículo 14° del decreto ley N° 825, de 1974, al valor FOB de las exportaciones, o al valor de la factura de exportación en el caso de empresas hoteleras.

En resumen:

- i. Se aplica al total del crédito fiscal del período, el porcentaje que represente el valor FOB de las exportaciones en relación con el total de ventas y servicios (tipo de cambio vigente a la fecha del conocimiento de embarque en el caso de bienes y aceptación a trámite de la Declaración de Exportación en el caso de servicios).
- ii. Los remanentes acumulados por ventas y servicios internos, se recuperarán con tope del 19% del valor FOB de las exportaciones o del valor de facturas de exportación en el caso de las empresas hoteleras.

Metodología:

Primero debemos confeccionar nuestro borrador normal de Formulario N°29. Si producto de este procedimiento estamos frente a un contribuyente exportador que ha determinado un remanente de crédito fiscal (tiene código 77 del Formulario N°29), se debe aplicar el art.1 del Decreto Supremo N° 348 de 1975, para determinar el monto de IVA a solicitar hasta el tope del consignado en el código 77:

Paso 1: Determinar proporción de exportaciones (Total Export. FOB⁹³ / Total Ventas Mes)

⁹³ Valor FOB (*Free on Board*) Traducción: puestos a bordo. Se refiere a la cotización del valor de un producto puesto a bordo del medio de transporte, el que incluye solo el valor de los bienes, excluyendo el valor de seguro y fletes. (Nota autor)

Paso 2: Aplicar proporcionalidad al crédito fiscal generado en el mes.

Paso 3: Si tiene remanente de crédito fiscal del mes anterior declarado (Código 504 del Form.29), puede solicitar su total hasta por el tope de las facturas de exportación (valor venta a firme)

Paso 4: Se suman los montos del paso 2 más el paso 3.

Paso 5: Comparar dicha sumatoria con el total del código 77 del Form.29. Si la suma es mayor, se solicita el total del remanente (Código 77). Si es inferior, se solicita hasta el monto determinado en la suma el cual se debe registrar en el código 593.

Ejemplo:

Un contribuyente que presta servicios de licenciamiento de software en Chile y además a clientes en el extranjero, el cual se encuentra clasificado como exportación (código 10700095) según listado de SNA, registra las siguientes exportaciones en el mes de JUNIO de 2015.

Valor UTM

Junio: \$43.760

Julio: \$43.848

Remanente de IVA crédito fiscal del mes anterior (mayo): 265,44 UTM.

Compras	Neto \$	IVA \$
Total compras del período	41.000.000	7.790.000

Ingresos	Neto \$	IVA \$
Exportaciones de servicios[1]	38.000.000	-
Servicios prestados en Chile	11.000.000	2.090.000
Total Servicios	49.000.000	2.090.000

[1] Venta a Firme. Esta modalidad es aquella que no admite modificación alguna.

El contribuyente presentó en su formulario N°29 el día 12 de Julio por las operaciones del mes de junio, la siguiente información:

	\$	
Débito Fiscal del mes:	2.090.000	
MENOS:		
Crédito Fiscal del mes:	- 7.790.000	
Remanente del mes anterior	- 11.639.013	265,44 UTM x \$43.848
REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL	17.339.013	

El contribuyente podrá solicitar una devolución de IVA exportador hasta por el tope de \$17.339.013, registrado en el Código 77 de su Formulario N°29 del mes de JUNIO. Ahora, dentro del mes siguiente de la aceptación a trámite de la Declaración de Exportación, el contribuyente deberá presentar la declaración jurada, por el monto determinado según el siguiente análisis.

Información a incluir en Formulario N° 3600 sobre “Solicitud Devolución IVA Exportador”.

1.- Determinar proporcionalidad:

$$\frac{\text{Exportaciones } \$ 38.000.000}{\text{Total Ingresos } \$ 49.000.000} = 77,6\%$$

2.- Aplicar proporcionalidad al crédito fiscal del mes.

$$\$ 7.790.000 \times 77,6\% = \$ \mathbf{6.045.040}$$

Debido a lo anterior, la composición del total IVA crédito fiscal, es la siguiente:

	\$
Remanente mes anterior:	11.639.013
Crédito Fiscal del Mes:	
IVA proporción Exportación	6.045.040
IVA proporción Venta Nacional	1.744.960
Total IVA Crédito Fiscal	19.429.013

3.- Monto a solicitar del Remanente equivalente al 19% de las exportaciones venta a firme.

En este caso, al ser el monto del remanente de \$11.639.013, superior al 19% de las exportaciones modalidad venta a firme de \$7.229.000, corresponde utilizar hasta ese monto.

4.- Se suma el IVA crédito fiscal asociado a exportaciones y el remanente hasta el tope del 19% valor venta a firme.

Crédito Fiscal mes de JUNIO	\$	6.045.040
Remanente mes anterior	\$	7.229.000
Total a solicitar exportador	\$	13.274.040

5.- Se compara el monto del punto 4., con el tope del código 77 del Formulario N°29 mes de JUNIO.

Remanente mes siguiente s/form.29 período Junio	\$	17.339.013
Monto a solicitar por exportador	\$	13.274.040

Al ser menor el monto determinado, el contribuyente solicitará como devolución de IVA exportador, mediante Formulario N° 3.600, el monto total de **\$13.274.040**

4.2.2 El contribuyente es exportador puro

En los casos en que el exportador sea puro, tiene derecho a recuperar el 100% del remanente de IVA crédito fiscal declarado en el código 77 de su Formulario N°29. En el caso anterior, si hubiese exportado servicios de licenciamiento de software en su totalidad al extranjero, el contribuyente habría solicitado como devolución, \$17.339.013.

4.3 Proceso administrativo de la solicitud de devolución

El sustento legal respecto de las normas del proceso de solicitud de devolución, se encuentra establecida en el artículo 2 del DS N° 348, de 1975:

“Artículo 2°: La recuperación del impuesto se sujetará al siguiente procedimiento:

a) Se efectuará mediante cheques nominativos girados a favor del exportador, por el Servicio de Tesorerías.

b) Dentro del mes siguiente de efectuado el embarque para los bienes o de la aceptación a trámite de la Declaración de Exportación en el caso de los servicios.... el exportador de bienes o servicios deberá solicitar la recuperación de los créditos

fiscales en relación con las operaciones que se efectúen en su actividad de exportación o considerada como tal.

*c) Dentro del plazo señalado en la letra anterior, los exportadores de bienes o servicios deberán presentar al Servicio de Tesorerías **una declaración jurada** en tres ejemplares, que contendrá las especificaciones que determine el Servicio de Impuestos Internos e indicando, según proceda, el valor total de las exportaciones de bienes y servicios y el valor total de las ventas y servicios del mes anterior; el valor total de las contrataciones de carga y venta de pasajes internacionales, o de las sumas percibidas por concepto de fletes externos por pagar en Chile, y el valor total de las operaciones. Además deberá indicarse el monto total del crédito fiscal que tengan derecho a deducir y el monto del crédito fiscal cuya recuperación se solicita, el que estará determinado en la forma señalada en el artículo 1°.*

*A dicha declaración acompañarán copia del o los conocimientos de embarque en el caso de los bienes o de la o las **Declaraciones de Exportación en el caso de los servicios exportados durante el mes anterior**. Las empresas hoteleras deberán incluir una copia de la factura de exportación y una copia del comprobante de la liquidación de divisas. En el caso de los contribuyentes prestadores de servicio que efectúen transporte aéreo internacional de carga y pasajeros sólo deberá acompañarse la declaración jurada que contenga los requisitos que establezca el Servicio de Impuestos Internos.*

d) El Servicio de Tesorerías, a través de las Tesorerías Regionales o Provinciales, deberá girar el cheque correspondiente al exportador de bienes o servicios, y entregarlo a éstos, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiese presentado la declaración jurada, siempre que el respectivo exportador esté al día en sus obligaciones de retorno, cumpla con las respectivas normas de cambio en el caso de las empresas hoteleras, dentro de los plazos fijados para ello por el Banco Central de Chile, respecto de las exportaciones que haya efectuado anteriormente.

El Servicio de Impuestos Internos podrá establecer otros documentos que deban acompañarse a la solicitud de devolución de los impuestos, en reemplazo de los señalados en este artículo, cuando hayan sido suprimidos administrativamente por la institución competente.

De acuerdo a lo dispuesto en la letra b) del artículo 2° del Decreto Supremo N°348, de 1975, el exportador debe presentar ante el S.I.I. una “declaración jurada” con las especificaciones exigidas por la letra c) del Artículo 2° del citado Decreto y Resolución del S.I.I. N°23, de 2001, dentro del mes siguiente de realizada la aceptación a trámites de la Declaración de Exportación en el caso de **los servicios**.

Cabe destacar que el hecho de presentar dicha declaración jurada fuera del plazo del mes siguiente, no implica que el contribuyente pierda su derecho a utilizar el mecanismo establecido en el DS N° 348 de 1975, para recuperar el IVA crédito fiscal asociado a las exportaciones. El efecto de presentarlo después de transcurrido ese plazo, es que la solicitud no corresponderá a una de régimen normal, y por lo tanto el contribuyente no podrá acceder a la devolución de su impuesto dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiere presentado la declaración jurada (letra b del artículo 2 del DS N° 348 de 1975), si no que corresponderá a una solicitud administrativa del artículo 126 N° 3 del DL N° 830 sobre Código Tributario, y por lo tanto sujeta a dichos plazos. Esto tiene mayor relevancia cuando la solicitud se presenta fuera de plazo y el monto de devolución a solicitar a la Tesorería General de la República, es por un monto superior a las 2.500 UTA (\$110.607.500), toda vez que quedan sujetas al **proceso de toma de razón por parte de la Contraloría General de la República**⁹⁴, y por lo tanto al mayor plazo del artículo 126 del Código Tributario, habría que agregar el plazo de Contraloría.

Respecto de la letra c) del artículo analizado, el contribuyente deberá emitir una **declaración jurada**⁹⁵ dentro del mes siguiente de efectuado el embarque, la cual debe ser enviada al Servicio de Impuestos Internos por vía electrónica. En el año 2010 el SII, implementó un nuevo procedimiento para realizar la solicitud mencionada⁹⁶, mediante un formulario único denominado “Solicitud de Devolución de IVA exportador” (Formulario N° 3.600), el cual se debe presentar por internet, a través de su oficina virtual www.sii.cl. Además de este Formulario, el exportador debe realizar declaraciones juradas complementarias a ésta (incluyen mayor detalle sobre las exportaciones), y que en el caso de los servicios, es la número 3601 (Declaración jurada detalle de exportaciones de bienes y servicios).

El formulario 3600 presentado ante el SII, es procesado automáticamente verificando la lógica aritmética y tributaria a partir de los datos entregados por el contribuyente (declaraciones juradas y Form.29) y SNA, evitando de esta forma que los contribuyentes acudan a las oficinas del SII para realizar el trámite de solicitud.

Para los fines dispuestos en la Res. Ex. N° 23, de 2001, los contribuyentes que presenten una solicitud de devolución de “IVA Exportadores”, deberán consignar en

⁹⁴Contraloría General de la República. Resolución N° 1600, del 30 de octubre de 2008.-

⁹⁵Las Resoluciones N° 23 del año 2001, 05 y 07 del año 2008, establecen los antecedentes que deben contener las solicitudes de devolución de IVA exportador.

⁹⁶Instrucciones se encuentran en Circular N°70 del año 2009.

ésta declaración, los valores en moneda nacional, incluyendo los montos registrados en moneda extranjera en el respectivo Formulario 29 y en su contabilidad. Para ello, deberán considerar el tipo de cambio observado vigente al último día del mes del período a que se refiere la solicitud. Dicho valor se determinará según publicación efectuada por el Banco Central de Chile, de conformidad al N° 6, del Capítulo I, del Título I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales o el que establezca dicho Banco en su reemplazo⁹⁷.

Cabe destacar que no todos los contribuyentes exportadores tienen la obligación de presentar Formulario 3600, como es el caso de:

- i. Ventas a Zona Franca.
- ii. Ventas de acuerdo con la Ley Navarino, Ley Tierra del Fuego y a comerciantes ubicados dentro de un Centro de Exportación y Tocopilla.
- iii. Representados.
- iv. Proyectos de Inversión.
- v. Contribuyentes con actividades del artículo 36, inciso 5 al 9, del Decreto Ley N° 825, de 19/74.

Los contribuyentes exportadores deberán ingresar el Formulario 3600 a través del sitio del SII, siendo ésta una propuesta de solicitud de IVA Exportador, cuando previamente hayan presentado el Formulario 29 y la Declaración Jurada 3061, 3602 ó 3603, según corresponda. Se considera propuesta ya que como se mencionó, previo a autorizar la devolución, se deben realizar los procesos automáticos de verificación de la información, además de verificar si el contribuyente presenta alguna causal por la cual deba ser fiscalizado previo a dicha devolución. Cabe destacar que en caso de presentar alguna causal de impugnación, el contribuyente puede solucionar dicha impugnación directamente en la página del Servicio y así evitar que se le niegue la devolución, siendo éste otro de los beneficios de este sistema, cuya lógica es evitar que el contribuyente asista a las oficinas del SII.

Si la declaración del contribuyente no presenta observaciones por parte del SII, ésta es autorizada y Tesorería procede a cursar dicha devolución depositándola en la cuenta corriente que indique el contribuyente.

⁹⁷Resolución Exenta N°60 del año 2006.

5.- PROCESOS DE FISCALIZACIÓN DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN IVA EXPORTADORES

Este proceso consiste en verificar la lógica aritmética y tributaria de todas las declaraciones presentadas por los contribuyentes exportadores, a fin de solamente seleccionar para un proceso de fiscalización aquellas que resulten con inconsistencias.

El proceso de fiscalización masiva consta de 5 etapas:

- i. Recepción de declaraciones.
- ii. Vector
- iii. Control
- iv. Impugnación
- v. Atención.

La primera de ellas, consiste en la recepción por parte del SII de aquellas declaraciones que pasan en forma exitosa los procesos de validación de consistencia y cuadratura, las que son gravadas en las bases de datos internas. Cualquier error, como por ejemplo, de suma de campos, se genera en forma inmediata una interacción con el contribuyente hasta que la declaración sea correcta y pueda ser ingresada en los sistemas del Servicio.

El proceso de Vector, corresponde a la traducción matemática de la información y que es utilizada para determinar la necesidad de fiscalizar y generar observaciones de fiscalización, las cuales también pueden ser observadas por los contribuyentes.

Los procesos de impugnación y atención, se refieren a la selección del contribuyente para ser fiscalizados, luego de haberse generado los procesos de cruces anteriores. El resultado de una impugnación es el de: liberar; no liberar o liberar parcialmente la solicitud de IVA exportador.

5.1 Proceso de impugnación.

Si el contribuyente presenta alguna de las causales de impugnación establecida en la Circular N° 70 del año 2009⁹⁸, los contribuyentes, deberán pasar un proceso de

⁹⁸Deroga Circular N°37 del año 2001, reemplazando principalmente la presentación mediante formularios de papel las Declaraciones Juradas 3600, 3601, 3602 y 3603, por la Internet, según lo instruyó Resolución Exenta N°208 del año 2009.

fiscalización de 48 horas, plazo en que se debe solucionar o aclarar dicha causal, y que son las siguientes:

- i. Contribuyente que solicita por primera vez una solicitud de devolución,
- ii. Que se encuentre registrado en las bases de datos del Servicio de Impuestos Internos con anotaciones N° 41, 42, 45, 46, 47 ó 49,⁹⁹
- iii. Que en anterior presentación se haya dispuesto una Fiscalización Especial Previa, "FEP";
- iv. Que lleve más de un año sin ser revisado,
- v. Que los montos solicitados se hayan incrementado notablemente,
- vi. Que se haya presentado una denuncia o querrela en su contra y,
- vii. Simple azar.

En todos estos casos los contribuyentes deberán presentarse ante el Servicio de Impuestos Internos, con la documentación que sustenta la solicitud de devolución de impuestos; tales como, facturas de exportación, facturas de proveedores, DUS¹⁰⁰, libro de compras y ventas, entre otros documentos. Sin embargo, si la impugnación obedece a errores en el formulario 3600, este podrá ser rectificado por el propio contribuyente ingresando a la página del Servicio, para que la devolución sea autorizada o se generen los giros correspondientes, según el resultado del proceso.

Los contribuyentes que por primera vez solicitan este tipo de devolución, deberán ser notificados en su domicilio para la revisión de 48 horas, a más tardar el día hábil siguiente de presentada la solicitud. Sin embargo, aquellos contribuyentes que hayan sido seleccionados por otro motivo para esta revisión, podrán ser contactados el mismo día de presentada la solicitud vía fax, teléfono, correo electrónico o cualquier otro medio que asegure de forma rápida la comunicación con el contribuyente¹⁰¹. Si el contribuyente ha sido contactado por una forma distinta a la notificación y no ha dado respuesta, deberá ser notificado por escrito en su domicilio para que dé cumplimiento a lo solicitado. Para estos efectos no se considera el día sábado como día hábil.

⁹⁹ Anotaciones 41: Investigación Administrativa; 42: Inconcurrente notificación/citación proc. Fiscalización; 45: no ubicado verificación de facturas; 46: domicilio inexistente; 47: Inconcurrente no ubicado verificación DIDET; 49: notificación de sentencia u otras normas administrativas.

¹⁰⁰ Documento Único de Salida. (Nota autor)

¹⁰¹ El formulario 3600 lleva incluido un código donde ingresar el nombre del contador y su teléfono para contactarlo, el cual es recomendable utilizar para estos fines. (Nota autor)

En caso de detectarse errores u observaciones al contribuyente que representen simples diferencias de impuestos que no signifiquen maniobras tendientes a obtener devoluciones indebidas o improcedentes, y en consideración a que se trata de montos de impuesto poco significativos con relación a lo solicitado, al buen resultado verificado en sus últimas Revisiones de 48 horas, al prolongado tiempo que el contribuyente lleva establecido, y como una forma de no retener los montos solicitados y resguardar el interés fiscal, podrá no disponerse una Fiscalización Especial Previa, sino que autorizar su devolución e iniciar una **Auditoría Post devolución** a objeto de resolver las observaciones encontradas.

Cabe destacar que según se señala en Resolución Exenta N°7 del año 2008, los exportadores de servicios **deben acreditar y aportar los siguientes antecedentes:**

- a. Indicar en la Declaración Jurada a que se refiere la Resolución Exenta N ° 23, el código que corresponda al servicio exportado, según Listado publicado por el Servicio Nacional de Aduanas.
- b. La copia del o los Documentos Únicos de Salida (DUS) y Documentos Únicos de Salida Simplificados (DUSSI), por servicios exportados en el mes anterior, cuando corresponda, que indique el “Código de Servicio Calificado”.

Los contribuyentes deberán mantener los siguientes antecedentes a disposición del Servicio, cuando éste lo requiera:

- a Documentación que respalde la prestación efectiva del servicio, en cuanto a su existencia real y al monto o valor de la prestación, en particular contratos y sus modificaciones, órdenes de trabajo y toda la documentación tributaria que dé cuenta de la operación.
- b Registro de Operaciones, que contemple la información relacionada con el servicio, cualquiera sea la forma en que los servicios se presten o sean remitidos al exterior, ya sea a través de medios físicos o electrónicos (correo electrónico, portal o sitio de Internet y servicios *file transfer protocol* “ftp”), que permita acreditar la prestación efectiva del servicio y su prestación o envío al exterior, según lo establece el N° 7 de la Resolución N ° 2.511, de 16 de mayo de 2007, del Servicio Nacional de Aduanas.

El Registro de Operaciones deberá contener a lo menos la siguiente información (Formato en anexo adjunto a esta Resolución):

- i. Fecha de la prestación o remisión de los servicios al exterior.
- ii. Identificación del beneficiario del servicio (nombre completo o razón social).

- iii. País de residencia o domicilio del beneficiario del servicio.
 - iv. Código del servicio prestado, según anexo Resolución N° 2.511, de 2007, del Servicio Nacional de Aduanas.
 - v. Contrato de prestación de servicios, orden del servicio u otro documento que dé cuenta del acuerdo de prestación del servicio.
 - vi. Identificación, fecha y tipo de documento mediante el cual el cliente solicita o acuerda el servicio.
 - vii. Indicar si existe algún tipo de relación con el cliente, de conformidad con el Art. 38, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según la tipología indicada en el Suplemento de las Declaraciones Juradas publicado por el Servicio de Impuestos Internos en su página web (www.sii.cl).
- c. En el caso que el envío del soporte material o de los elementos accesorios del servicio se haya realizado mediante *courier* o correo rápido, el comprobante de transporte deberá tener expresado el detalle del servicio que se exportó.
- d. Otros antecedentes que, de acuerdo al tipo del servicio prestado, pudieran ser necesarios para acreditar la operación.

Se recomienda, que en caso de no tener la documentación a disposición del fiscalizador dentro del plazo señalado, retirar la solicitud e ingresar una nueva a la brevedad posible y cuando se disponga de toda ésta. Siempre considerando que se encuentre dentro del plazo de un mes para realizar dicha solicitud.

5.2 Situaciones que ameritan una investigación administrativa

Este es un proceso de recopilación de antecedentes que lleva a cabo el Servicio de Impuestos Internos, mediante el cual busca reunir toda la evidencia pertinente que acredite la existencia o inexistencia de un determinado hecho que podría ser constitutivo de delito tributario, utilizando para ello todas las facultades de fiscalización que le entrega la ley al Servicio de Impuestos Internos, especialmente aquellas otorgadas de manera exclusiva para este tipo de fiscalización en el art. 161 N° 10 del C. T.

De acuerdo a lo instruido en la Circular N°70, del 2009:

- a) Se **deberá** someter a este tipo de investigación, al exportador que durante el proceso de revisión de su documentación se le detecten las siguientes irregularidades graves:
- i. Que notificado para revisión, no concurre o no presenta los antecedentes que le han sido solicitados.

- ii. Visitado su domicilio y efectuadas las acciones indagatorias con vecinos o conocidos resulta no ubicado por el funcionario que practica la diligencia, es decir, la dirección no corresponde a su actual domicilio o manifiestan no conocerlo, desconocen su actual paradero, o no existe el domicilio señalado por el contribuyente en su presentación.
 - iii. Presente irregularidades que hagan presumir la existencia de un doble juego de facturas de proveedores, la no acreditación fehaciente de la materialización de las operaciones de compra que dan origen al crédito fiscal o, la participación del exportador en una cadena de IVA irregular con otros contribuyentes
 - iv. Presente facturas irregulares de proveedores que hagan presumir la existencia de facturas sin timbrar o de facturas timbradas con cuño falso.
 - v. Que de los antecedentes reunidos, se aprecie la existencia de facturas cuya numeración exceda el rango de timbraje autorizado por el Servicio; o bien, facturas cuya fecha de emisión sea anterior a la fecha en que de acuerdo a los registros del Servicio, éstas hayan sido timbradas.
- b) De igual manera, se podrá someter a este tipo de investigación, al exportador que se le observe por ejemplo:
- i. Documentos de exportación, tales como: Informes de Exportación, Órdenes de Embarque, Declaraciones de Exportación, Conocimientos de Embarque o liquidaciones finales que permitan presumir, a juicio del Fiscalizador y Jefe respectivo, la existencia de errores o irregularidades que afecten el interés fiscal.
 - ii. Subdeclaración de los débitos.
 - iii. La existencia de uno o más de sus proveedores que registran anotaciones vigentes en el SIIC y que representan un porcentaje importante de crédito fiscal en relación a la devolución solicitada.
 - iv. La existencia de uno o más proveedores cuyos antecedentes tributarios permitan calificarlos con altos indicadores de riesgo y por cuya razón, resulte procedente iniciar una investigación.
 - v. Que ha sido denunciado ante el Servicio por irregularidades cometidas y que a juicio del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización o del Jefe de Unidad, según proceda, puedan significar perjuicio para el interés fiscal.
 - vi. Que no se haya producido la entrega real o simbólica del bien y por ende, las adquisiciones cuyo crédito fiscal solicita devolución, no pudieron ser destinadas a la actividad exportadora.

- vii. Que existan elementos que hagan presumir que las adquisiciones, ya sea en su naturaleza o envergadura, cuyo crédito fiscal solicita devolución no guardan relación con la exportación efectuada.
- viii. Otras irregularidades que afecten el interés fiscal.

5.3 Fiscalización Especial Previa (FEP)

Según lo establecido en el artículo 5° del DS N° 348 de 1975, y a la Circular N° 70 del año 2009, el SII podrá disponer una "FEP", de las operaciones que dieron origen o que son antecedentes de respaldo del crédito fiscal de IVA cuya devolución se solicita, cuando se trate de contribuyentes:

- i. En contra de los cuales el Servicio de Impuestos Internos hubiere iniciado una investigación administrativa por delito tributario.
- ii. Respecto de los cuales el Director del Servicio hubiere adoptado la decisión de deducir acción penal.
- iii. Respecto de los cuales el Director del Servicio hubiere adoptado la decisión de notificar denuncia por infracción sancionada con multa y pena corporal.
- iv. En que existiendo constancia de haber sido notificados o citados por el Servicio no hubiesen cumplido con lo solicitado por éste y se encuentren vencidos los plazos otorgados para estos efectos.

El plazo para efectuar esta revisión es de 15 días hábiles siguientes a la fecha en que el contribuyente haya aportado la totalidad de la documentación solicitada. Dentro de este plazo el SII deberá pronunciarse respecto de si autoriza al Servicio de Tesorerías para el giro del cheque, de lo cual aquél deberá notificar al interesado, o bien negando en forma total o parcial la recuperación solicitada si existieran razones plausibles para ello. El SII informará al de Tesorerías de la fecha de vencimiento, como asimismo, en su oportunidad, de la decisión adoptada respecto de la solicitud de recuperación. Si vencido dicho plazo no se le ha comunicado la decisión referida, Tesorerías procederá al giro del cheque y su entrega al interesado.

Si el SII se pronunciare negando total o parcialmente la devolución solicitada, deberá dentro de un plazo adicional de 25 días hábiles, concretar actuaciones o acciones de carácter administrativo o judicial encaminadas a subsanar o sancionar los reparos, deficiencias o irregularidades que hubiere detectado. Dicho Servicio deberá comunicar al de Tesorerías el inicio de algunas de estas actuaciones o acciones, y este último Servicio procederá al giro del cheque y su entrega al interesado, si vence el plazo sin que se le haya efectuado la comunicación referida.

5.4 Devoluciones Indebidas

El inciso tercero del número 4 del artículo 97° del Código Tributario, sanciona con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio (tres años y un día a quince años) y con multa del cien al cuatrocientos por ciento de lo defraudado al que, “simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan.

Los requisitos que establece el número 4 del artículo 97° del Código Tributario, para configurar el delito, son:

- i. Simulación de una operación tributaria.
- ii. Realización de cualquier otra maniobra fraudulenta, como por ejemplo, registrar facturas falsas que acrediten crédito fiscal.
- iii. Obtención mediante ello devoluciones que no correspondan.

Respecto a lo anterior el artículo 24° del Código Tributario, señala que:

“Las sumas que un contribuyente deba legalmente reintegrar, correspondientes a cantidades respecto de las cuales haya obtenido devolución o imputación, serán consideradas como impuestos sujetos a retención para los efectos de su determinación, reajustes, intereses y sanciones que procedan, y para la aplicación de lo dispuesto en la primera parte del inciso anterior.”

Con esto se aclara el carácter de impuestos sujetos a retención, y por lo tanto, le es aplicable lo establecido en el número 11 del artículo 97 del Código Tributario, el cual dispone:

“El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.”

6.- OBSERVACIONES RESPECTO DE LA LEY N°20.780 SOBRE REFORMA TRIBUTARIA

La ley N°20.780 del año 2014, estableció algunos cambios a los plazos por los cuales los contribuyentes pueden declarar y pagar el Impuesto al Valor Agregado. En efecto, la modificación obedece al artículo 64 de la LIVS:

“...Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo y en el artículo 1° del decreto N° 1.001, de 2006, del Ministerio de Hacienda, los contribuyentes que a continuación se indican podrán postergar el pago íntegro del impuesto al valor agregado devengado en un respectivo mes, hasta dos meses después de las fechas de pago señaladas en las precitadas disposiciones:

a. Contribuyentes acogidos a lo dispuesto en la letra A del artículo 14 ter de la ley sobre impuesto a la renta.

b. Contribuyentes acogidos al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los últimos tres años calendario.

Para efectos de lo dispuesto en los incisos precedentes, el Servicio de Impuestos Internos establecerá la forma y procedimientos en que se hará efectiva la postergación a que se refiere el inciso anterior. Con todo, en estos casos no podrá prorrogarse la obligación de declarar el impuesto...”

Según se dispone de las Circular N°37 del año 2001, complementada con la Circular N°5 del año 2008, en lo que respecta a los procesos administrativos de fiscalización de las solicitudes de devolución del IVA exportador, como a lo instruido en Circular N°59 del año 1999, sobre requerimientos mínimos para facilitar la prueba material de las operaciones, del artículo 23 N°5 letra d), en los procesos de fiscalización del IVA crédito fiscal, se verifica que el impuesto recargado en las facturas de proveedores hayan sido pagados y declarados por éstos, según Formulario N°29, análisis realizado con la clara finalidad de resguardar el interés fiscal de no estar devolviendo impuestos que nunca han ingresado en arcas fiscales. De esta forma, si un contribuyente exportador sustentaba su crédito fiscal en facturas de un proveedor que no había declarado dicho impuesto, se retiraba dichas facturas de la solicitud, para ser ingresadas una vez que el proveedor las declarase.

Con la nueva normativa de aplazamiento de pago del impuesto, del artículo 64 de la LIVS, los procesos de fiscalización del IVA exportador, quedará en un claro riesgo. Ello porque un contribuyente exportador podría estar declarando créditos fiscales de un proveedor que solicitó aplazamiento del pago del IVA y por lo tanto, acogido al beneficio que la propia ley le ha otorgado, no debería cuestionarse dichas facturas. Sin embargo el problema para las fiscalizaciones del Servicio, nacerá cuando el proveedor haya solicitado dicho aplazamiento con la abierta intención de no pagarlos y sustentar el crédito fiscal del exportador que se le devolverá sin haber ingresado nunca en arcas fiscales.

El Servicio de Impuestos Internos deberá analizar dicha situación, y buscar una alternativa que le permita resguardar el interés fiscal

7.- CONCLUSIONES.

Las exportaciones de servicios son una de las principales actividades que aportan valor en mano de obra calificada, además de la inversión, siendo por ello una de las principales tendencias a nivel mundial. A pesar de ser una economía abierta, nuestra legislación impositiva, respecto de los servicios, no entrega las herramientas necesarias para facilitar su proceso de exportación. Por una parte la Ordenanza de Aduanas, no entrega una definición de exportación de servicios, limitándose solamente en su artículo 2° Número 4, al concepto de exportación como la “salida legal de mercancías..”.

Al carecer de una definición de exportación de servicios, la ley sólo se limita a entregar la facultad al Servicio Nacional de Aduanas, de calificar o no un servicio como exportación. Esto permite a los contribuyentes exportadores de servicios, acogerse a franquicias tributarias, como la exención del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 12, letra E, N° 16 del DL 825, de 1974 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios) y además a la recuperación del IVA crédito fiscal asociado a sus exportaciones de servicios, según lo dispuesto por el artículo 36 del mismo cuerpo legal.

Según esto último, para poder acceder al beneficio del artículo 36, los exportadores de servicios deben ser contribuyentes del IVA, esto es, estar gravados con dicho impuesto por las operaciones que realizan. Es aquí donde nace otro problema: la compleja definición del hecho gravado básico de servicio, establecida en el Número 2 del Artículo 2 del Decreto Ley N°825 de 1974. Este es el primer inconveniente que debe enfrentar un exportador de servicios, saber si está o no gravado por las operaciones que realiza. Luego de eso, debe saber si el servicio de exportación que realiza se encuentra incluido entre los señalados en el “Listado de servicios calificados como exportación” según Resolución Exenta N°2511 de 2007 (Servicio Nacional de Aduanas) ello para saber si puede acceder a la exención del artículo 12 letra E Nro16 y de la misma forma, recuperar el IVA crédito fiscal asociado a las exportaciones mencionadas, según lo establece el artículo 23 del mismo cuerpo legal. Entonces la problemática se puede dar en el caso de contribuyentes que estando afectos a IVA no se encuentren en el mencionado listado y por lo tanto su exportación de servicio no se beneficie con la recuperación del artículo 36 del Decreto Ley N°825 de 1974. Sin embargo, la propia Resolución Exenta N°2511, establece la alternativa de que el propio contribuyente

pueda solicitar una recalificación para ser considerado como exportador, con los correspondientes plazos y trámites ante el Servicio Nacional de Aduanas.

Si bien, por las características de los servicios, al ser uno de sus mayores costos la mano de obra, sus créditos fiscales no son tan importantes como los de una empresa productora de bienes, para una empresa cuyos servicios se comercializan en el extranjero, la recuperación de este crédito fiscal se debe realizar mediante lo establecido en el artículo 36 y el Decreto Supremo 348 de 1975. Es por ello que su composición debe estar amparada con factura que acrediten operaciones cuyos créditos fiscales cumplan con el requisito de tener relación directa con el giro del contribuyente, según se desprende del artículo 23 N°1 y 2 del Decreto Ley N°825 de 1974.

Relacionado con lo anterior, una de las mayores problemáticas a que se ve enfrentado el organismo fiscalizador, es la nueva normativa del artículo 64 de la LIVS, respecto del aplazamiento en los pagos del impuesto. Con ello los procesos de fiscalización del IVA crédito fiscal asociado a exportaciones, quedará en un claro riesgo. Ello porque un contribuyente exportador podría estar declarando créditos fiscales de un proveedor que solicitó aplazamiento del pago del IVA y por lo tanto, acogido al beneficio que la propia ley le ha otorgado, no debería cuestionarse dichas facturas. Sin embargo el problema para las fiscalizaciones del Servicio, nacerá cuando el proveedor haya solicitado dicho aplazamiento con la abierta intención de no pagarlos y sustentar el crédito fiscal del exportador que se le devolverá sin haber ingresado nunca en arcas fiscales.

De acuerdo a lo anterior ante un posible escenario de reforma a la reforma tributaria, debería contar con un nuevo análisis del hecho gravado de servicio (Artículo 2 N°2 del Decreto Ley N°825 de 1974), de manera de simplificar el concepto de “servicio” para efectos de configurar su hecho gravado básico. Además se debiera realizar una nueva redacción de la exención del artículo 12 Letra E número 16 del Decreto Ley 825 de 1974, a fin de excluir la condición de quedar afectas a dicha exención sólo aquellos servicios que aduana califique como exportación.

Desde el punto de vista aduanero, se necesita que la Ordenanza de Aduanas, defina el concepto de exportación de servicios en su artículo 2, de manera de eliminar el “Listado de servicios calificados como exportación” de la Resolución Exenta N°2511 de 2007, y quizás acoger o adaptarlo al concepto señalado por Organización Mundial del Comercio (OMC) que definió, en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) de 1995, como uno de sus modos de suministro de servicios el “comercio transfronterizo”.

8.- BIBLIOGRAFÍA.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°70, del 31 de diciembre del 2009 “Instrucciones sobre procedimientos administrativos y de fiscalización referidos a solicitudes de devolución de IVA exportadores. reemplaza circular N° 37, de 2001”.

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°05, del 12 de enero del 2010 “Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas a la ley N° 19.764, por los artículos 3° y segundo y tercero transitorios de la ley N° 20.360, “Referidos a la recuperación por las empresas de transporte de carga internacional del impuesto específico al petróleo diesel y al aumento transitorio de la tasa de recuperación del mismo tributo.”

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°05, del 10 de enero del 2008 “Imparte instrucciones sobre procedimientos administrativos y de fiscalización referidas a solicitudes de devolución de IVA por servicios calificados como exportación.”

Servicio de Impuestos Internos. Circular N°8, de 14 de enero de 2010, “Recopilación antecedentes por Delitos Tributarios.”

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 47, de 04 de septiembre de 2008, “Exportaciones sin Documentos Únicos de Salida (DUS). Devolución de IVA. Acreditan que la exportación se ha consumido legalmente.”

Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 37, del 19 de junio de 2001, “Instrucciones sobre procedimientos administrativos y de fiscalización referidos a solicitudes de devolución de IVA exportador. Complementada por circular N° 5 de 2008.”

Emilfork Soto, Elizabeth. “Impuesto al Valor Agregado, el Crédito Fiscal y Otros Estudios” Edit. Jurídica Congreso. Ira Edición 1999.-

PROCHILE, Manual para el exportador de servicios. Aspectos regulatorios y tributarios
http://www.prochile.gob.cl/wp-content/blogs.dir/1/files_mf/1437657814ManualparaelExportadordeServicios2015.pdf

Servicio Nacional de Aduanas. Resolución Exenta N°2511 de 2007.-

