

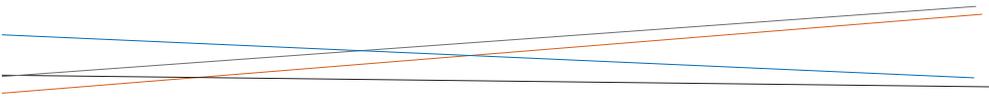
Manual para el exportador de servicios

Aspectos regulatorios y tributarios

| JOAQUÍN PIÑA GONZÁLEZ |

AGRADECIMIENTOS

El autor desea expresar sus agradecimientos al señor Germán Fibla, del Servicio Nacional de Aduana, y al señor René Cornejo, del Servicio de Impuestos Internos, por el apoyo prestado en la elaboración de este Manual.



ÍNDICE

| | |
|--|-----|
| PRÓLOGO | 07 |
| PRESENTACIÓN | 08 |
| I. EVOLUCIÓN DEL COMERCIO DE SERVICIOS: IMPORTANCIA PARA CHILE | 010 |
| II. FUNDAMENTOS DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS | 012 |
| A. Modos de suministro internacional de servicios. | |
| B. Normativa nacional vigente sobre exportación de servicios. | |
| C. IVA en los servicios: Hechos gravados y no gravados. | |
| D. Doble tributación en el comercio de servicios. | |
| E. Situación tributaria competitiva en la exportación de servicios. | |
| III. INCIDENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS | 016 |
| A. Aplicación de IVA a las exportaciones de servicios en el país de destino. | |
| B. Aplicación de IVA a las exportaciones de servicios en Chile. | |
| 1. Consideraciones iniciales | |
| 2. Pasos previos a la exportación de servicios | |
| 3. Pasos a seguir si el servicio es Calificado como Exportación según la Resolución 2.511 del SNA | |
| 4. Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como Exportación según la Resolución 2.511 del SNA | |

| | |
|--|-----|
| IV. INCIDENCIA DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS | 024 |
| 1. Consideraciones iniciales | |
| 2. Pasos previos a la exportación de servicios | |
| 3. Pasos a seguir para enfrentar la doble tributación aplicando los Tratados de Doble Tributación | |
| 4. Pasos a seguir para enfrentar la doble tributación sin Tratado de Doble Tributación vigente | |
| RESUMEN DE LOS PRINCIPALES ASPECTOS A CONSIDERAR POR EL EXPORTADOR DE SERVICIOS | 038 |
| ANEXO 1. Resolución 2.511 del Servicio Nacional de Aduanas. | 040 |
| ANEXO 2. Capítulos de Servicios de los TLCs y Acuerdos Internacionales de Servicios. Derechos que otorgan a nuestros exportadores. | 043 |
| GLOSARIO DE TÉRMINOS | 046 |



PRÓLOGO

En la segunda década del siglo XXI, cuando los desafíos del comercio exterior son cada vez más exigentes y complejos, se hace imperativo para Chile incorporar mayor valor agregado a sus exportaciones. Los servicios son una pieza clave para lograr dicho propósito.

Hasta ahora la agenda de la Dirección Económica del Ministerio de Relaciones Exteriores (DIRECON) en materia de comercio de servicios, ha estado principalmente enfocada en la promoción de exportaciones y en las negociaciones internacionales de Acuerdos de Servicios, de Entrada Temporal de Personas de Negocios y en materia de Telecomunicaciones y Comercio Electrónico. DIRECON ha desplegado también esfuerzos en apoyar a las agencias encargadas de la negociación de otros instrumentos relevantes para la exportación de nuestros servicios, como son los Acuerdos de Doble Tributación, de Reconocimiento Mutuo de Títulos Profesionales y de Transporte Aéreo.

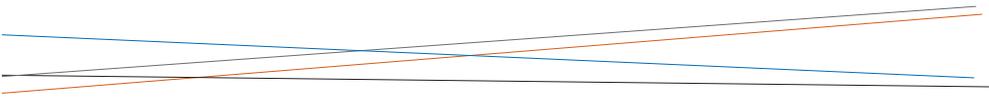
En esta nueva etapa queremos profundizar nuestro acercamiento a los proveedores e ir consensuando, junto a ellos, los caminos necesarios para facilitar la internacionalización de sus negocios, teniendo en cuenta que un porcentaje significativo de los nuevos emprendimientos e innovaciones se desarrollan en el sector servicios.

Si bien DIRECON ha hecho -y continúa haciendo- esfuerzos muy importantes para que nuestros exportadores de servicios gocen de las condiciones más favorables fuera de nuestras fronteras, sabemos que existen obstáculos internos, y que el dinamismo del comercio online se ha traducido muchas veces en mayores grados de obsolescencia de la regulación nacional aplicable.

En tal sentido, serán parte central de nuestros objetivos aquellas políticas relativas a la facilitación del comercio, tales como propiciar un marco normativo interno en favor de la exportación de servicios.

En el marco de esta nueva etapa de trabajo más estrecho con el sector privado, hemos querido apoyar la realización de este Manual, que ayudará a entender los aspectos regulatorios y tributarios que están en juego en una exportación de servicios. Sin duda, se convertirá en una herramienta muy útil para las empresas de servicios que se desempeñan en un ambiente globalizado.

ANDRÉS REBOLLEDO SMITMANS
Director General de DIRECON



PRESENTACIÓN

En la actualidad, los exportadores de servicios operan en un sistema regulatorio y tributario con importantes grados de incertidumbre e inequidad. Ello es el resultado de una legislación que no califica como exportación a todo envío de servicios al exterior, y que tampoco grava con IVA a los servicios en forma uniforme.

Nuestro marco jurídico interno se basa en aspectos geográficos para calificar una exportación de servicios (similar al sistema establecido para las exportaciones de bienes), lo que no responde al comercio de servicios actual. Muchas veces éste requiere de movimiento de técnicos al exterior, de prestaciones online o en la nube, en las que el cliente se conecta remotamente mediante una clave o algún dispositivo puesto a su disposición por el prestador.

Por otra parte, los exportadores de servicios pueden verse afectados por la doble tributación internacional, cuando los mecanismos dispuestos por nuestra legislación para reducirla o eliminarla no son lo suficientemente eficaces.

Adicionalmente, el actual marco regulatorio presenta incongruencias que atentan sobre la competitividad del sector: Transacciones de servicios que logran ser calificadas como exportación por nuestra normativa son, paradójica-

mente, aquellas actividades que expresamente quedan fuera de los mecanismos creados para reducir la doble tributación internacional.

Los exportadores de servicios operan en un ambiente complejo, donde las normas aplicables carecen de la suficiente estandarización, homogeneidad y consistencia. Estas normas se encuentran, más encima, disgregadas en diversos cuerpos jurídicos. La conjunción de estos factores trae como consecuencia incertidumbres e inequidades y pérdidas de competitividad internacional.

Por otro lado, no se ha establecido un organismo técnico encargado de aspectos relativos a la facilitación de las exportaciones de servicios, que pueda prestar apoyo (u orientaciones) a las empresas en su desempeño internacional. Esta situación ha producido un significativo vacío de conocimiento sobre la operatividad y la regulación del comercio de servicios por parte de las propias empresas y del sector público vinculado a esta materia.

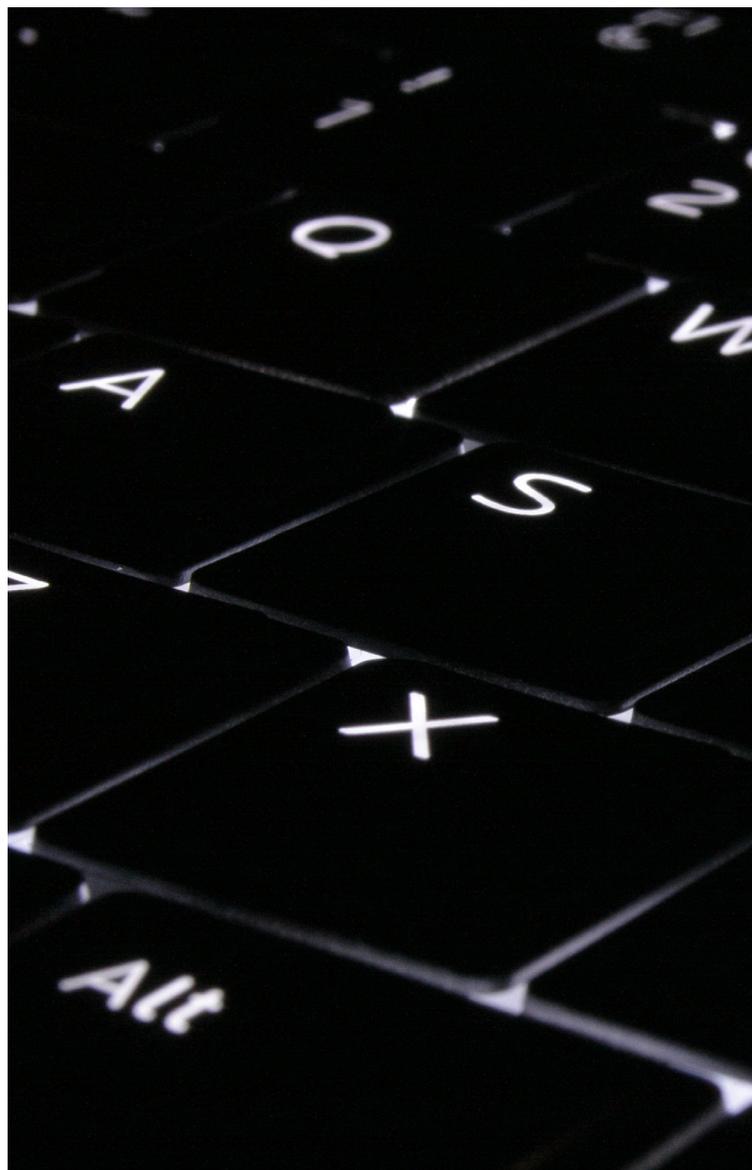
El presente Manual pretende abordar estas falencias y transformarse en una herramienta útil en la facilitación de las exportaciones de servicios. Su propósito es apoyar a las empresas de servicios en su proceso exportador, de manera que éstas puedan conocer los aspectos normativos y tributarios que incidirán en su actividad, otorgando así mayor certidumbre y predictibilidad a los “envíos” de servicios al exterior.

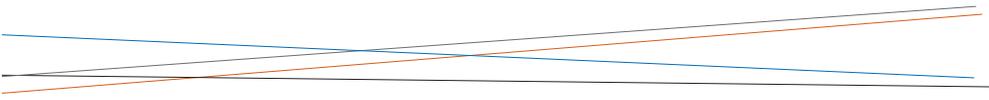
En este documento se exponen los diferentes casos que pueden darse en una exportación de servicios, ya sea bajo la normativa que regula dichas operaciones o al margen de ella, en los casos de exportación de servicios que nuestra legislación no reconoce como tales. Se exponen también los efectos tributarios que pueden tener cada una de las vías utilizadas para realizar la exportación.

El documento vincula los “modos de suministro internacional de servicios” y los aspectos relativos al impuesto a la renta presentes en una exportación de servicios. En efecto, para aplicar el Manual el lector deberá, en primer lugar, definir bajo qué modo de suministro de servicios realizará la exportación (modo 1, modo 3 o modo 4)¹. Según el modo que elija, podrá conocer el procedimiento para reducir o evitar la doble tributación, ya sea mediante el mecanismo unilateral establecido por nuestro país, o a través de la aplicación de un tratado de doble tributación (TDT).

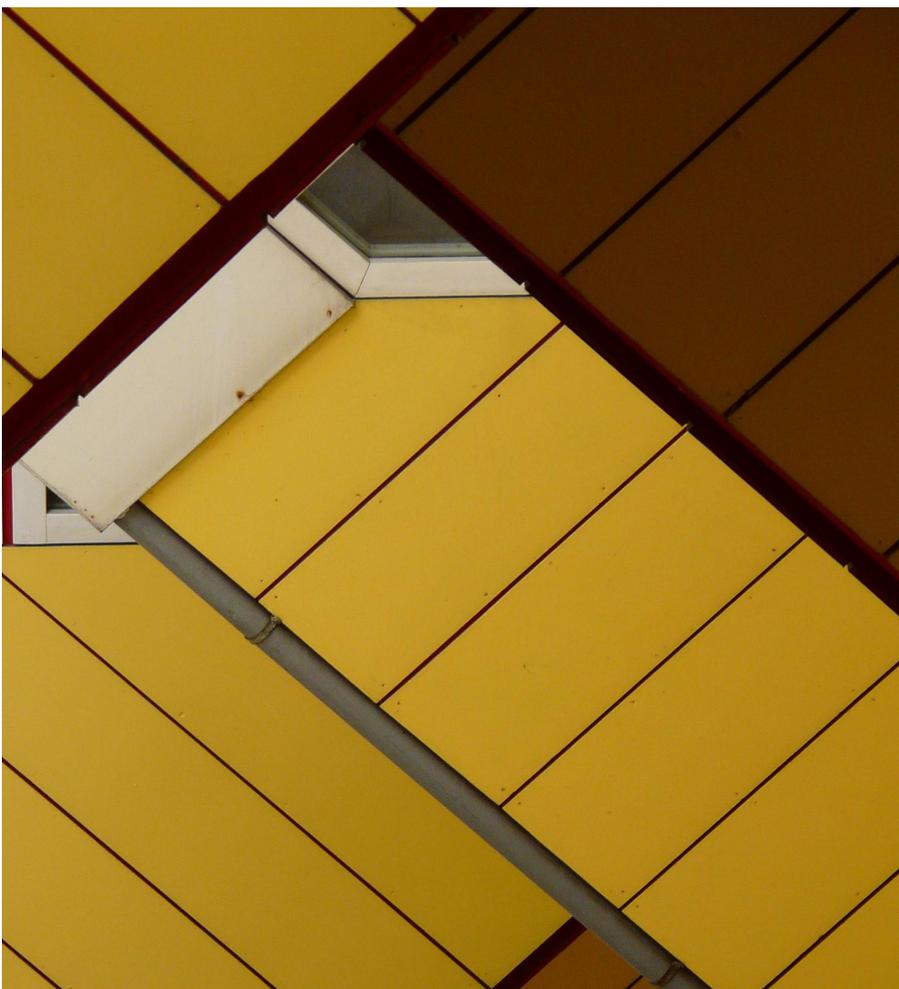
Además, en el anexo 2, se explica brevemente cuáles son los derechos establecidos en los Capítulos de Servicios de los TLCs y en los Acuerdos Internacionales de Servicios, que conceden a los exportadores nacionales de servicios un marco de certeza jurídica respecto del tratamiento que se les dará en el país donde sus servicios son comercializados.

¹ No se analiza la exportación de servicios mediante modo 2 debido a que no presenta problemas de doble tributación internacional ya que la operación se realiza en su totalidad en el país del proveedor o exportador, que en este caso es Chile.





I. EVOLUCIÓN DEL COMERCIO DE SERVICIOS: IMPORTANCIA PARA CHILE.



La economía internacional ha experimentado importantes transformaciones en las últimas décadas. La liberalización comercial y de los mercados financieros, la globalización económica y el destacado lugar que han adquirido los servicios y sus transacciones internacionales, son algunos de los elementos más distintivos del actual escenario económico mundial.

A medida que siguen cayendo las barreras en el sector servicios y la globalización económica continua afianzándose gracias al continuo desarrollo de las tecnologías de la información, este sector ha dejado de responder a su tradicional rótulo de “no transable”.

Las cifras hablan por sí solas: el comercio de servicios ha venido ganando espacio en el comercio exterior tradicional. Mediciones realizadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) muestran que 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 2013. 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.

La globalización de la industria de servicios se ha situado como una de las principales mega-tendencias del siglo XXI, traduciéndose en un crecimiento sin precedentes en términos de segmentos de negocios, tamaño de mercado, posicionamiento de países y estrategias corporativas de empresas internacionales.

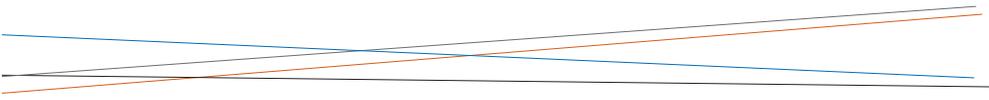
Chile no ha estado ajeno a estos fenómenos. En la actualidad el sector servicios explica más del 60% del PIB de Chile y genera más del 70% del empleo total en el país.

Las exportaciones de servicios, por su parte, han ganado una participación relevante en la canasta exportadora de nuestro país. En efecto, en 2013 los envíos de servicios al exterior bordearon los US\$ 13.000 millones ², más de tres veces el monto exportado en 2000, y equivalentes a casi el 40% de las exportaciones no mineras. Cabe resaltar que las cifras oficiales no recogen una serie de transacciones al exterior, en particular, aquellos servicios desarrollados por personas naturales o prestaciones llevadas a cabo mediante alguna presencia comercial en el exterior. En otras palabras, nos estamos refiriendo a un sector que se encuentra subvalorado respecto de su participación en el comercio y en la economía.

Las empresas chilenas han adquirido fortalezas en esta área debido a que han estado operando en un mercado interno altamente competitivo. Otro factor es contar con capacidades en recursos humanos de estándares internacionales, en sectores como la ingeniería, arquitectura, TIC, servicios financieros, entre otros.

Será un desafío país desarrollar estrategias para impulsar este sector y llevar a cabo políticas públicas adecuadas para una mayor inserción internacional de las empresas de servicios. No se debe perder de vista que éste es un sector de alto valor agregado, que incorpora a nuestra oferta exportable talento y conocimiento generado en el país y mano de obra calificada de profesionales, especialistas y creativos.

² Fuente: Banco Central de Chile



II. FUNDAMENTOS DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

A. MODOS DE SUMINISTRO INTERNACIONAL DE SERVICIOS

Debido a la ausencia de una definición universal sobre comercio de servicios, la Organización Mundial del Comercio (OMC) estableció, en el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (AGCS) de 1995, "cuando" se produce una transacción internacional de servicios (exportación, importación).

De esta forma los países de la OMC convinieron en un concepto que, a partir de entonces, es aceptado internacionalmente y que fue la base de las posteriores negociaciones comerciales de servicios en el marco de los Tratados de Libre Comercio (TLC)³ que han suscrito muchos países como Chile.

La OMC dejó establecido que el comercio exterior de servicios se materializa en forma radicalmente distinta al comercio de mercancías y que las restricciones y las barreras que lo afectan también son sustancialmente diferentes.

En tal sentido, la OMC estableció que, a diferencia del comercio de bienes, el comercio de servicios implicaba mucho más que un simple cruce físico de las fronteras. Más aún, comprende más de una forma o modo a través del cual es posible proporcionar servicios en un entorno internacional.

³ Los tratados de libre comercio (TLC) han incorporado capítulos de servicios para liberalizar el comercio de servicios entre los países signatarios.

La OMC identificó 4 formas en que se puede prestar o comercializar internacionalmente un servicio, las cuales se denominaron "modos de suministro de servicios". Estos son:

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 presta 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).

Siempre será posible encasillar una prestación internacional de servicios en alguno de estos cuatro modos. Sin embargo, en la

práctica, es habitual que las empresas utilicen una combinación de más de un modo de suministro en una misma prestación de servicios al exterior.

Por ejemplo, una empresa de ingeniería nacional presta desde Chile la ingeniería básica y conceptual (modo 1) y, al mismo tiempo o en secuencia, materializa o desarrolla el proyecto mediante la instalación de una presencia comercial (modo 3).

Otra posibilidad de combinación de modos, muy habitual en la práctica, se lleva a cabo en un desarrollo de un software hecho desde Chile (modo 1) y cuya implantación en los sistemas del cliente se realiza por técnicos de la empresa que se trasladan físicamente al país de destino (modo 4).

B. NORMATIVA NACIONAL VIGENTE SOBRE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

En rigor la normativa chilena carece de una definición de exportación de servicios. Lo que existe, más bien, es la facultad otorgada por la legislación nacional al Servicio Nacional de Aduanas (en adelante SNA) de calificar una exportación de servicios como tal. Ello, con el propósito de la exención al Impuesto al Valor Agregado, contenida en el artículo 12, letra E, N° 16 del DL 825, de 1974 (Ley del IVA). Esta norma dispone que:

“Estarán exentos del impuesto establecido en este título: ...

E.- Las siguientes remuneraciones y servicios:...

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

Para estos efectos, con fecha 16 de mayo de 2007, el SNA emitió la Resolución 2511, que establece los requisitos, obligaciones y normas de control para que un servicio sea Calificado como Exportación (Ver Anexo 1).

CALIFICACIÓN DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN (RESOLUCIÓN 2.511 - SERVICIO NACIONAL DE ADUANA)

PRINCIPALES REQUISITOS:

El servicio debe 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.

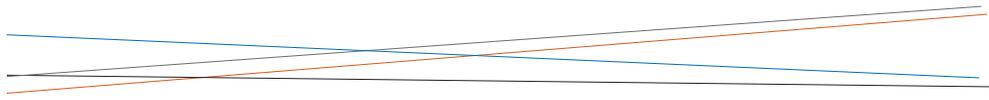
Se excluyen de la posibilidad de la calificación a los servicios de comisionistas y arrendamientos de bienes de capital.

Además, el servicio debe estar incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación.

Si el servicio no está incorporado en dicho Listado, el exportador podrá solicitar al SNA su calificación. Una vez aprobada la calificación del servicio, éste será incorporado al Listado. En la actualidad el Listado incluye más de 160 ítems, incluyendo hechos gravados y no gravados de IVA.

Asimismo, para poder recuperar el IVA exportador, el servicio deberá ser hecho gravado con IVA.

Finalmente, es importante indicar que para acceder a la calificación como exportación, el servicio debe cumplir copulativamente todos los requisitos de la Resolución 2.511.



Como es posible apreciar, se produce una significativa brecha entre el concepto sobre exportación de servicios establecido en el AGCS y los requisitos dispuestos por el SNA en la Resolución 2.511. En efecto, el SNA sólo reconoce como exportación una proporción del primer modo de suministro definido por el AGCS, es decir, sólo aquellos servicios que son suministrados desde Chile al exterior, y que además cumplan copulativamente con todos los requerimientos establecidos en la Resolución 2.511.

C. IVA EN LOS SERVICIOS: HECHOS GRAVADOS Y NO GRAVADOS.

Los servicios en Chile están afectos a IVA (actualmente con una tasa del 19%). Para ello deben formar parte de las actividades clasificadas en los números 3° y 4° del artículo 20 de la Ley de la Renta (LIR) correspondiente a industria, comercio, minería, actividades extractivas, entre otras. A grandes rasgos son las actividades comerciales que se oponen a los servicios profesionales y técnicos (número 5° del artículo 20 de la LIR). Son gravados también aquellos servicios señalados expresamente en el artículo 8 de la Ley del IVA.

De la LIR se desprende, entonces, que en el país coexisten servicios afectos y servicios no afectos de IVA. Es importante indicar que a veces se producen indeterminaciones respecto a su afección al IVA, en el caso de algunos servicios nuevos. Para esos casos se requiere un pronunciamiento del SII al respecto.

Una de las características principales de esta Ley es el comportamiento dual de los servicios respecto de este impuesto. De esta manera los servicios (a diferencia de los bienes físicos) pueden –de acuerdo a sus características sectoriales– estar afectos o no al 19% de IVA vigente en el país.

El impacto de esta situación en los servicios exportados es que, según la LIR, habrá servicios afectos a IVA, gravados con un 19%, y otros no afectos a este impuesto.

D. DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL COMERCIO DE SERVICIOS

La denominada “doble tributación internacional” ocurre cuando las rentas percibidas o devengadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile se encuentren sometidas al pago de impuestos, tanto en Chile como en el extranjero.

Esta situación se produce porque Chile aplica un sistema de renta mundial de tributación. De esta forma, toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sean que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes en Chile, a su vez, estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país. Estas reglas se repiten en otros países que también aplican el sistema de renta mundial.

De esta manera las rentas provenientes del exterior, generadas por residentes en Chile, vienen ya gravadas cuando el país importador considera estas rentas de fuente local (o también por otros motivos como podría ser que el pagador de los servicios es un residente del país importador) y sobre las mismas se han de aplicar los impuestos chilenos⁴.

⁴ Nota: Algunos países tienen un sistema de tributación territorial y, como lo indica su nombre, los contribuyentes solo tributan por rentas de fuente doméstica (producidas dentro del territorio del país).

La doble tributación internacional también se configura por las crecientes transacciones transfronterizas de servicios y las transacciones vía internet, que se han traducido en la aplicación de políticas tributarias agresivas por parte de los países que son fuente de la renta (importador del servicio). En muchos casos la legislación de éstos países les otorga el derecho de aplicar impuestos a una transacción por el solo hecho que en su jurisdicción se encuentra la fuente pagadora del servicio, produciéndose de este modo la doble tributación internacional.

Por lo general, los exportadores de servicios van a estar expuestos a doble tributación internacional, en particular, cuando la transacción se realiza utilizando el Modo 1, Modo 3, Modo 4 o una combinación de éstos. En otras palabras, en la mayoría de los casos, los exportadores de servicios se verán afectados por impuestos de retención sobre los pagos que sus clientes les hagan desde el extranjero, y además de la carga tributaria aplicable en Chile a esos mismos ingresos.

E. SITUACIÓN TRIBUTARIA COMPETITIVA EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, se puede concluir que, a diferencia de la exportación de bienes físicos, una exportación de servicios puede verse afectada tanto por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) nacional (que no es neutro por las limitaciones impuestas por la propia normativa interna vigente) como por el Impuesto a la Renta, cuando la transacción es objeto de doble tributación internacional y los mecanismos creados para eliminarla no son lo suficientemente eficaces.

De esta forma, se podría configurar una “situación competitiva” desde el punto de vista tributario que favorecería al exportador cuando:

1) La factura emitida al exterior por la exportación de servicios se encuentre exenta de IVA, y el IVA recargado en el proceso exportador pueda recuperarse. Así, el IVA interno será neutro y no afectará negativamente la competitividad del sector, y

2) Se elimine, efectivamente la doble tributación. Esto será posible cuando, por una misma operación, sólo se paguen los impuestos a la renta en una jurisdicción, ya sea en el país exportador o en el importador, o bien los impuestos pagados en un país puedan descontarse (acreditarse) totalmente en el otro país.

Cualquier exportador de servicios que se aparte de esta situación competitiva (que no se cumpla alguno o ambos de los puntos 1 y 2 anteriores) podría ver afectada su inserción internacional. Como veremos, es bastante común que no se cumpla esta situación, debido a que el sistema regulatorio y tributario no otorga una respuesta eficaz a ciertas formas de exportación de servicios.

A continuación se indicarán los pasos a seguir en una exportación de servicios. Para una mayor comprensión del lector se tratará separadamente la incidencia del IVA y del Impuesto a la Renta.

III. INCIDENCIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS.

El comercio de servicios es una actividad que, en la actualidad, no se encuentra estandarizada ni armonizada entre los países.

Dicha situación se ve reflejada también en la aplicación de los impuestos indirectos y, en particular del IVA, en las transacciones internacionales de servicios.

En las importaciones, por ejemplo, nos encontraremos con países que aplican IVA al ingreso de los servicios y otros que no gravan con IVA, como es el caso de Chile, que no aplica IVA a la importación de servicios cuando la renta que se paga al prestador del servicio en el exterior esta afecta al impuesto adicional del artículo 59 de la Ley de la Renta.

En las exportaciones ocurre algo similar respecto de la imposición del IVA del país en que se origina el servicio. Nos encontramos con países que aplican IVA local a la exportación de servicios, incrementando artificialmente los precios, y otros países que no aplican IVA. En una situación intermedia se encuentra Chile. Están exonerados del IVA aquellos servicios que son "Calificados como Exportación" por el Servicio Nacional de Aduanas; los servicios "no Calificados" (y que son hechos gravados en Chile) son gravados con IVA al enviarse al exterior.

Se generan entonces una serie de interrogantes al momento de realizar la exportación, respecto de la aplicación del IVA en el país de destino como del IVA chileno.

El siguiente esquema muestra dicha situación:



Tal como se aprecia en el esquema anterior, la incidencia del IVA será relevante para los servicios exportados mediante modo 1 y/o modo 4. La prestación de servicios mediante modo 2 (servicios prestados en Chile a un cliente no residente) no difiere de un servicio prestado localmente en el país de origen. Situación similar ocurre en el caso del modo 3 (prestaciones mediante presencia comercial), en que la prestación se hace completamente en el país del cliente y, por ende, no hay diferencias respecto de una prestación doméstica en el país de destino.

A. APLICACIÓN DE IVA A LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN EL PAÍS DE DESTINO

Tal como muestra el esquema anterior, en el país de destino, la importación del servicio podría estar afecta al IVA de dicho país. Si la legislación local grava con IVA la importación del servicio, el exportador nacional tendrá que considerar la tasa de este impuesto y si éste será un costo para él. Por lo general el IVA en el país de destino lo asume el importador, quien podrá usarlo como crédito fiscal.

B. APLICACIÓN DE IVA A LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS EN CHILE

El IVA nacional también afectará las exportaciones de servicios chilenas, por lo que las interrogantes que debe responder el exportador son: ¿La exportación de servicios es un hecho gravado de IVA en Chile? ¿O son operaciones exentas? ¿Es posible recuperar el IVA recargado en el proceso exportador?

A continuación se dará respuesta a esas preguntas y se señalarán cuáles deben ser los pasos a seguir por el exportador de servicios:

1. Consideraciones iniciales

Como se mencionó anteriormente, desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado las exportaciones de servicios, por regla general, están gravadas de conformidad a las disposiciones del DL 825, norma conocida como Ley del IVA.

Una de las características principales de esta ley es el comportamiento dual de los servicios respecto de este impuesto; en otras palabras, en Chile coexisten servicios afectos y no afectos a este impuesto.

Cabe resaltar que, en forma particular, la Ley del IVA dispone que estarán exentos de este impuesto 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.

En rigor, y según lo anterior, la aplicación de la normativa vigente establece una especie de doble exención de este impuesto cuando son Calificados también como Exportación (por lo tanto quedan exentos de IVA), servicios que por su naturaleza no están afectos a él.

Para determinar el efecto de este impuesto en las exportaciones de servicios, será fundamental determinar, en primer lugar, si el servicio es calificado o no como exportación. Cabe recordar que la Res. 2.511 del SNA establece que, para calificar a un servicio como Exportación, éste debe prestarse a personas sin domicilio ni residencia en Chile y proveerse desde Chile para su uso exclusivo en el extranjero. Dicha resolución excluye a los servicios de comisionistas y los arrendamientos de bienes de capital.

La Res. 2.511 dispone además que el servicio debe estar incorporado en el Listado de Servicios Calificados previamente como Exportación, que incluye servicios gravados y no gravados de IVA. De no estar el servicio incluido en dicho listado, se puede solicitar al SNA su calificación e inclusión.

Se desprende de lo anterior que si el servicio es prestado total o parcialmente en el exterior, deja de ser candidato a ser Calificado como Exportación por el SNA. Ello da lugar a que, según la normativa nacional, existan dos tipos de exportaciones de servicios: aquellos servicios que se exportan siendo calificados como exportación, y aquellos servicios que se exportan sin ser calificados como exportación.

En segundo lugar, será necesario determinar si el servicio que se va a exportar se encuentra gravado o no con IVA de acuerdo a la normativa nacional.

Puede concluirse que, desde el punto vista de la regulación interna y la naturaleza del servicio respecto a si es gravado o no gravado por IVA, se producen cuatro combinaciones posibles para la exportación de servicios:

- 1) Exportaciones de servicios afectos a IVA que, al ser calificados por el SNA, pasan a considerarse servicios exentos;
- 2) Exportaciones de servicios no afectos a IVA y calificados por el SNA (En rigor es una situación incoherente ya que la calificación exonera un hecho que la propia Ley no grava de IVA);
- 3) Exportaciones de servicios afectos a IVA, no calificados por el SNA y que quedan en consecuencia gravados con IVA; y
- 4) Exportaciones de servicios no afectos a IVA ni calificados por el SNA.

| | | SERVICIO GRAVADO DE IVA | |
|------------------------------|----|--|--|
| | | SI | NO |
| CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN | SI | CALIFICADO COMO EXPORTACIÓN. GRAVADO DE IVA. FACTURA EXENTA. | CALIFICADO COMO EXPORTACIÓN. NO GRAVADO DE IVA. FACTURA EXENTA. |
| | NO | NO CALIFICADO COMO EXPORTACIÓN. GRAVADO DE IVA. FACTURA CON IVA. | NO CALIFICADO COMO EXPORTACIÓN. NO GRAVADO DE IVA. FACTURA EXENTA. |

Por lo tanto, las respuestas a las preguntas planteadas inicialmente (¿La exportación de servicios está gravada de IVA en Chile? ¿O son operaciones exentas? ¿Es posible recuperar el IVA recargado en el proceso exportador?) dependerán de si el servicio es calificado o no como exportación y de si el servicio se encuentra afecto o no a IVA.

Desde este punto de vista, ¿cuáles debieran ser los pasos a seguir por un exportador de servicios respecto del IVA aplicado en Chile?

2. Pasos previos a la exportación de servicios.

PASO 1. Identificar claramente los tipos de servicios que se van a exportar y cómo se van a exportar.

Inicialmente será necesario determinar los diferentes tipos de servicios que pueden estar incorporados en una misma prestación (factura) y cómo cada uno de ellos será exportado. La importancia de este análisis radica en que es posible que distintos servicios insertos en una misma factura tengan un tratamiento regulatorio e impositivo diferente.

PASO 2. Para cada uno de los distintos servicios exportados, se deberá establecer si son candidatos a ser calificados como exportación por el SNA. Para ello el servicio en cuestión debe cumplir los requisitos establecidos en la Resolución 2.511 del SNA (ver anexo 1).

Cabe, por lo tanto, como medida obligatoria verificar si el servicio está incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación, en adelante Listado, en el siguiente link: <http://www.aduana.cl/listado-actualizado-al-12-12-2014/aduana/2014-12-12/134713.html>.

Como se mencionó, éste comprende servicios afectos y no afectos a IVA. En caso de que el servicio no esté incluido en el Listado puede solicitarse al SNA su calificación. Este procedimiento se encuentra detallado en el siguiente link: <http://www.aduana.cl/instrucciones-de-llenado-y-descarga-de-solicitud/aduana/2007-10-01/151756.html>.

Si el servicio no figura en el Listado y el SNA rechaza calificarlo, éste no podrá exportarse de acuerdo al procedimiento oficial establecido por la Resolución 2.511 del SNA.

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IVA Y LA CALIFICACIÓN DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN POR PARTE DEL SNA



PASO 3. Si el servicio es candidato a ser calificado como exportación, se debe analizar si cumple con el resto de los requisitos de la Resolución 2.511 del SNA.

Una vez que se comprueba que el servicio está incorporado en el Listado, el exportador deberá asegurarse que cumple con el resto de los requerimientos de la Resolución 2.511.

Partiendo de la base que el servicio se va a consumir en el extranjero (requisito básico establecido en la Res. 2.511), el exportador deberá identificar claramente si el servicio se va a prestar desde Chile, si se va a prestar fuera de Chile, o bien una parte se prestará desde Chile y otra en el extranjero.

Si el servicio se va a prestar fuera de Chile o una parte de él en Chile y otra en el extranjero, el servicio no podrá calificarse como exportación de acuerdo a la Resolución 2.511 del SNA. De la misma forma, el servicio no será Calificado como Exportación si corresponde a un servicio de comisionista o arrendamiento de bienes de capital, ya que la mencionada Res 2.511 deja expresamente fuera de la calificación a estas formas de comercialización de servicios.

Si una parte del servicio se presta en Chile y otra en el extranjero, podría intentarse la separación del servicio en dos facturas, de forma tal que la parte prestada desde Chile pueda calificarse como exportación.

De poder hacerse lo anterior, el servicio que se presta en el extranjero no será Calificado como Exportación. Es importante tener en consideración que, aunque se preste fuera de Chile el servicio, podría estar gravado con IVA. Esto ocurrirá si se trata de un servicio afecto y que, desde el punto de vista del Servicio de Impuestos Internos (SII), es un servicio cuya actividad se genera desde Chile.

En resumen, si el servicio se va a prestar desde Chile y no corresponde a un servicio de comisionista o arrendamiento de bienes de capital, será calificado como exportación por el SNA.

3. Pasos a seguir si el servicio es Calificado como Exportación según la Resolución 2511 del SNA

Cuando un servicio es Calificado como Exportación, éste pasa a experimentar una especie de “tangibilización”, ya que se aplican los mismos procedimientos y reglas diseñadas para las exportaciones de mercancías: el exportador deberá utilizar un agente de aduanas para elaborar un Documento Único de Salida (DUS) el cual tendrá que ser legalizado por el Servicio Nacional de Aduanas.

De la misma forma, el procedimiento para la recuperación del IVA exportador por parte de los exportadores de servi-

cios (cuando éstos son calificados como exportación, y siempre que el servicio sea un hecho gravado con IVA y el prestador sea un contribuyente de este impuesto) es similar al conducto establecido por el SII para cualquier tipo de exportador.

Los servicios Calificados como Exportación que no son hechos gravados en Chile no podrán recuperar el IVA exportador. Este impuesto pasa a ser un costo para la empresa y la calificación implicará además la contratación de servicios de agencia de aduanas. Con ello se incrementan los costos y se vulnera el principio originario de la norma, que fue beneficiar con la exoneración del IVA a los exportadores de servicios.



* LA CALIFICACIÓN EXONERA INNECESARIAMENTE DE IVA A SERVICIOS QUE POR LEY SON NO GRAVADOS

PASO 1. Determinar si el servicio esta afecto o no a IVA.

Cabe recordar que el Listado incluye servicios afectos y no afectos a IVA. Luego será relevante determinar si el servicio a exportar se encuentra gravado o no (según la normativa interna) para establecer si el exportador podrá beneficiarse o no de la recuperación del IVA exportador.

En efecto, la propia Resolución 2.511 del SNA establece una dicotomía respecto de la naturaleza del servicio exportado, ya que solo un servicio afecto a IVA puede ser beneficiado con la devolución del IVA exportador. En caso contrario, si el servicio prestado al extranjero es un hecho no gravado de IVA, la empresa no podrá recuperar el IVA que fue recargado durante el proceso exportador (por las compras y la adquisición de servicios gravados con IVA) y el impuesto soportado pasa a ser un costo para el exportador.

Paso 1.1. Si el servicio se encuentra afecto a IVA.

La factura de exportación estará exenta de IVA y la exportación de servicios va a ser beneficiada de la recuperación del IVA que se usó en el proceso exportador.

Será requisito básico que el exportador tenga registrada su actividad ante el SII y será conveniente que amplíe su giro comercial incorporando la actividad de exportación.

El exportador deberá hacer una factura de exportación. Asimismo, en la descripción de los servicios de la factura debiera indicar que se trata de una exportación, especificando el país de destino y utilizando el rut genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente situado en el extranjero.

Paralelamente, se emitirá un Documento Único de Salida (DUS) con los datos de la factura de exportación, lo que deberá ser realizado por un agente de aduanas. Evidentemente, el monto estipulado en la factura deberá corresponder al monto consignado en el DUS. Véase:

<http://www.aduana.cl/declaracion-unica-de-salida-ivv/aduana/2007-02-27/170133.html>.

El exportador podrá recuperar el IVA exportador, cuya tramitación puede ser realizada por internet. El procedimiento a seguir por los contribuyentes para solicitarlo se encuentra en el siguiente link:

http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/iva/001_030_6002.html.

Paso 1.2. Si el servicio no está afecto a IVA.

En estos casos, la factura estará exenta de IVA y la exportación de servicios no va a ser beneficiada de la recuperación del IVA que se usó en el proceso exportador.

Al igual que en el caso anterior, será requisito básico que el exportador tenga registrada su actividad ante el SII y será conveniente que amplíe su giro comercial incorporando la actividad de exportación.

El exportador deberá hacer una factura de exportación. Asimismo, en la descripción de los servicios de la factura debiera indicar que se trata de una exportación, especificando el país de destino y utilizando el rut genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente situado en el extranjero.

Paralelamente, se emitirá un Documento Único de Salida (DUS) con los datos de la factura de exportación, procedimiento que deberá ser realizado por un agente de aduanas. El monto estipulado en la factura deberá corresponder al monto consignado en el DUS. Véase:

<http://www.aduana.cl/declaracion-unica-de-salida-ivv/aduana/2007-02-27/170133.html>.

En lo relativo a materias aduaneras los servicios Calificados como Exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, de acuerdo a la Ley 18.708 de 1988, tienen derecho a solicitar reintegro de los derechos aduaneros pagados en la importación de insumos utilizados en la prestación de servicios. Véase:

<http://www.aduana.cl/sistema-de-reintegro-de-derechos/aduana/2007-02-28/161616.html>.

4. Pasos a seguir si el servicio no es Calificado como Exportación según la Resolución 2.511 del SNA

Para que el servicio no sea Calificado como Exportación basta que no esté incluido en el Listado de Servicios Calificados como Exportación, o no cumpla con alguno de los requisitos establecidos en la Resolución 2.511.

Es importante indicar que esta situación, en que la exportación del servicio no es calificada como tal por el SNA, no corresponde a una operación ilegal o informal, sino que solo implica que la exportación no será beneficiada con el mecanismo de fomento a la exportaciones, en particular la exención del IVA y la posibilidad de recuperar el IVA exportador.



PASO 1. Determinar si el servicio esta afecto o no a IVA.

Este punto será importante para determinar principalmente si la factura hacia el exterior estará o no gravada con IVA.

Paso 1.1. Si el servicio se encuentra afecto a IVA.

Sin duda que este es el caso más desfavorable y que afecta fuertemente la competitividad del exportador nacional.

En efecto, cuando el servicio no es calificado como exportación por el SNA, la factura al exterior es recargada con el IVA (actualmente un 19%) y tampoco será posible recuperar el IVA usado en el proceso exportador. El IVA utilizado en el proceso corresponderá a un crédito fiscal.

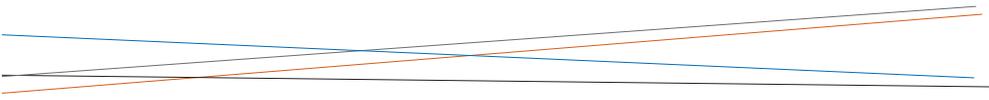
El exportador deberá hacer una factura normal afecta a IVA. En la descripción de los servicios tendrá que indicar que se trata de servicios prestados a un cliente en el exterior, residente en un determinado país, para lo cual utilizará el RUT genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente en el extranjero.

Paso 1.2. Si el servicio no está afecto a IVA.

En este caso la factura al exterior será una factura exenta de IVA (porque el servicio no está afecto de IVA) y no será posible recuperar el IVA cargado en el proceso exportador.

El exportador deberá hacer una factura exenta o no gravada. En la descripción de los servicios debiera indicar que se trata de servicios prestados a un cliente en el exterior, residente en un determinado país y debiera utilizar el RUT genérico 55.555.555-5 correspondiente a un cliente en el extranjero.





IV. INCIDENCIA DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LAS EXPORTACIONES DE SERVICIOS.

El Impuesto a la Renta y los impuestos similares en el extranjero, por lo general, afectarán las exportaciones de servicios prestadas mediante modo 1, modo 3 y modo 4, o una combinación de éstos.

Para identificar el efecto de este impuesto en las exportaciones de servicios será preciso distinguir si los servicios son: a) prestados desde Chile al exterior, ya sea en modo 1 o en modo 4, con movimiento de personas; o b) si éstos serán provistos mediante una presencia comercial de la empresa en el país de destino.

a) Los servicios son prestados desde Chile al exterior, ya sea en modo 1 o mixto con modo 4 (movimiento de personas).

Como muestra el esquema, desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, los exportadores de servicios se verán afectados por la legislación tributaria del país de destino y por la normativa impositiva nacional.

Entonces, las preguntas claves que deberán responder los exportadores son: ¿Existe una retención impositiva en el país de destino? ¿Cuál es la tasa? ¿Quién se hace cargo de dicho gravamen? ¿Hay tratado bilateral de doble tributación? ¿Existen impuestos indirectos aplicados por el país de destino?

La doble tributación incide sobre las exportaciones de servicios llevadas a cabo mediante 3 modos de suministro, estos son: el modo 1 (transfronterizo), modo 3 (presencia comercial) y modo 4 (movimiento de personas físicas).

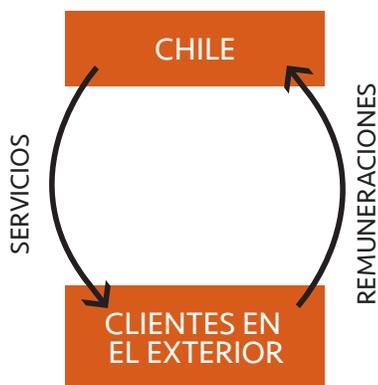
El modo 2 (consumo en el extranjero) no se ve afectado por la doble tributación debido a que la transacción se hace completamente en la jurisdicción del país del proveedor.

Y en Chile, por su parte, los exportadores debieran responder las siguientes preguntas: ¿Cuál es el sistema tributario interno que se aplica? ¿Existe algún mecanismo interno que alivie la carga tributaria aplicada en el país de destino? ¿Cuáles son los beneficios si hay tratado de doble tributación?

SERVICIOS PRESTADOS AL EXTERIOR: IMPUESTO A LA RENTA

(MODO 1, MODO 4 O MIXTO)

RENDA EN CHILE: ¿SISTEMA TRIBUTARIO INTERNO APLICABLE? ¿MECANISMO QUE ALIVIE CARGA TRIBUTARIA? ¿INCIDENCIA DE TDT?.



RENDA EN DESTINO: ¿HAY RETENCIÓN? ¿CUÁL ES LA TASA LOCAL? (¿QUIÉN SE HACE CARGO?) ¿INCIDENCIA DE TDT? ¿IMPUESTOS INDIRECTOS?

b) Los servicios son prestados por medio de una filial o agencia.

Como se observa en el siguiente esquema, el servicio también puede prestarse mediante el establecimiento de una filial o agencia en el país del cliente, lo que se conoce como modo 3 o presencia comercial.

En este caso, los exportadores de servicios se verán afectados por la legislación tributaria del país de destino y también por la normativa nacional cuando se remesen las utilidades.

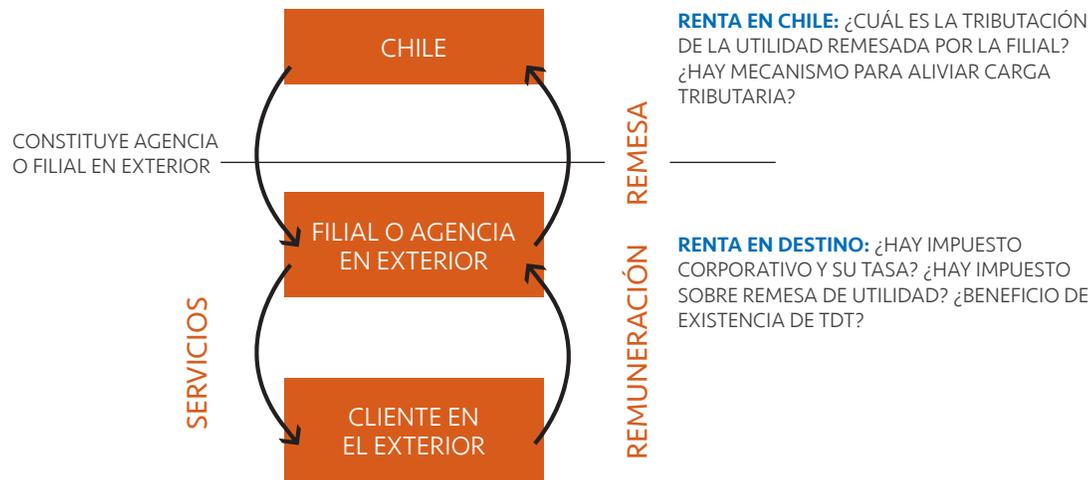
El exportador debe informarse si existe en el país de destino algún impuesto indirecto aplicado al servicio exportado desde Chile. Quién asume dicho impuesto debe ser negociado y acordado entre las partes. La norma general es que el cliente asuma estos gravámenes dispuestos por el país de destino.

También deberá considerar los eventuales gastos que la empresa incurrirá en el país de destino (a través del envío de técnicos, por ejemplo) que generalmente son aceptados como gasto en la formación de la base imponible del Impuesto a la Renta en Chile.

Entonces las preguntas claves que deberán responder los exportadores son: ¿Hay impuesto corporativo en el país del cliente y cuál es la tasa? ¿Hay impuesto sobre la remesa de utilidad?

Y desde el punto de vista de Chile, las preguntas a responder son: ¿Cuál es la tributación aplicada a la utilidad remesada por la filial o agencia? ¿Se reconocerá algún crédito por el impuesto aplicado en destino? ¿Pueden deducirse los gastos realizados en el país de destino? ¿Cuál es el beneficio de la existencia de un tratado de doble tributación (TDT)?

PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR MEDIO DE UNA FILIAL O AGENCIA EN EL EXTERIOR (MODO 3)



Las interrogantes planteadas en a) y b) se responderán más adelante en los puntos 3 y 4. Además, se mostrarán los pasos que deberán seguir los prestadores de servicios respecto del Impuesto a la Renta, en el caso de que la exportación se realice desde Chile (transfronterizo, modo 1) o con movimiento de personas al país del cliente (modo 4), así como también cuando la provisión del servicio se realice mediante la creación de una filial o agencia (presencia comercial, modo 3) en el país de destino.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

Desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, los exportadores de servicios se ven afectados al régimen general de tributación a la renta: sus ingresos tributan con Impuesto de Primera Categoría y, posteriormente, con el Impuesto Global Complementario.

Por otra parte, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3º de la Ley de la Renta, por regla general los residentes en Chile pagan impuestos sobre la totalidad de sus rentas, independientemente de su fuente de origen (“principio de la tributación sobre rentas de fuente mundial”). Adicionalmente, el artículo 10º de la Ley de la Renta establece que *“Se considerarán rentas de fuente chilena las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.”*

Esto significa, entonces, que los contribuyentes domiciliados o residentes en nuestro país que efectúen inversiones o desarrollen actividades con el exterior, deberán declarar en Chile las rentas provenientes de dichas inversiones o actividades con el fin de afectarlas con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario (o Adicional, según corresponda). Lo anterior, sin perjuicio de los impuestos que hayan soportado en el extranjero o transfronterizamente (desde Chile) por las mismas rentas.

Por lo anterior, las rentas percibidas o devengadas por contribuyentes domiciliados o residentes en Chile podrán estar sometidas al pago de impuestos tanto en Chile como en el extranjero, lo que genera un efecto denominado “doble tributación internacional”. Por lo tanto, en la mayoría de los casos, los exportadores de servicios se verán afectados por impuestos de retención a los pagos que sus clientes les hagan desde el extranjero y, además, a la carga tributaria aplicable en Chile a esos mismos ingresos. Los exportadores de servicios son, por lo tanto, sujetos de doble tributación internacional.

A fin de hacer frente a los efectos desfavorables de la doble imposición, la legislación chilena mantiene en vigencia mecanismos y normas tendientes a evitar o aminorar la doble tributación internacional. Como veremos a continuación, estos instrumentos no siempre son lo suficientemente eficaces para los exportadores de servicios.

En la actualidad, Chile mantiene en vigor dos vías para eliminar o reducir la doble tributación. La primera es un instrumento unilateral inserto en las normas del artículo 41A de la Ley de la Renta y que se conoce como “sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero” que se aplica cuando el país donde reside el cliente no tiene un TDT vigente con Chile.

La segunda son los tratados de doble tributación (TDT) vigentes. Este último mecanismo, de alcance bilateral, se utiliza cuando el cliente es residente en un país con el cual Chile tiene vigente un TDT. Las normas aplicables para las exportaciones de servicios, en este último caso, son aquellas insertas en el artículo 41C de la Ley de la Renta y en las disposiciones establecidas en los propios TDT.

En ambas vías (unilateral y bilateral) será necesario que el contribuyente se inscriba previamente en el Registro de Inversiones en el Extranjero del SII, para así hacer uso del crédito por los impuestos de origen externo cuando las rentas provengan de dividendos y retiro de utilidades, y cuando sean rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

La aplicación de la vía unilateral o del mecanismo bilateral dependerá también del tipo de servicio y del modo de suministro en que se preste internacionalmente el servicio.

A continuación se analizará el efecto del Impuesto a la Renta en la exportación de servicios (doble tributación internacional) de acuerdo al modo de suministro en que se prestan los servicios. Cabe resaltar que, si bien el foco de este documento son los prestadores de servicios que actúen como empresas (personas jurídicas), también se hará referencia a personas naturales al analizar los alcances del modo 4.

2. PASOS PREVIOS A LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

PASO 1. Determinar si en el país del cliente existe retención a la renta por el servicio exportado, o si se aplica impuesto a las remesas o al retiro de utilidades.

a) En caso de que la operación corresponda a una exportación transfronteriza (modo 1) o que incluya traslado de técnicos o profesionales al país de destino (modo 4 o mixto, que comprenda modo 1 más modo 4):

Determinar si en el país de destino existe retención a la renta por los servicios exportados desde Chile, y la tasa aplicable.

Si existe la retención, el exportador y el cliente del servicio deberán acordar quién se hará cargo de dicho tributo.

Si el cliente se hace cargo de dichos impuestos, para el exportador nacional no habrá doble tributación: dicha renta solo se verá afectada por los impuestos chilenos. Se producirá doble tributación en el caso contrario, si el país de destino hace la retención a la empresa chilena, ya que ésta también deberá tributar localmente por la misma renta.

En esta situación el exportador deberá informarse si existe en Chile algún mecanismo que posibilite eliminar o reducir el efecto desfavorable de la doble tributación.

b) En el caso que la operación sea mediante presencia comercial, a través una filial o agencia en el país de destino (modo 3):



También es importante tener presente que los operadores (exportador/importador) serán quienes deban solicitar la aplicación del instrumento para evitar la doble tributación (unilateral o TDT). Para ello será necesario contar con toda la documentación necesaria. Para que se aplique un TDT, el exportador de servicios deberá obtener su "certificado de residencia" en Chile y presentarlo al cliente pagador de la renta.

El exportador deberá determinar si en el país de destino existe impuesto a las remesas o retiro de utilidades de sociedades, y las respectivas tasas aplicables.

Si el país de destino aplica dichos impuestos se producirá doble tributación, ya que el contribuyente nacional también deberá tributar localmente por las mismas rentas.

En tal situación el exportador deberá informarse si existe algún instrumento que posibilite eliminar o reducir el efecto desfavorable de la doble tributación.

PASO 2. Determinar si el país del cual es residente el cliente mantiene en vigor un tratado de doble tributación (TDT) con Chile.

La vigencia de un TDT bilateral es fundamental para establecer si existe o no un procedimiento de eliminación de la doble tributación internacional en una exportación de servicios. Esto es válido tanto en la exportación transfronteriza (modo 1) y movimiento de personas (modo 4) o una combinación de ambas, así como también la exportación de servicios con presencia comercial (modo 3).

3. PASOS A SEGUIR PARA ENFRENTAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN APLICANDO LOS TRATADOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Consideraciones previas

Es importante indicar que los TDT firmados por Chile siguen un patrón común, el modelo de convenio de la OCDE con elementos del Modelo de Convenio de la ONU. Por ello su estructura es muy similar. No obstante, presentan importantes diferencias en su texto, lo que hace que su aplicación práctica sea distinta. En otras palabras, si bien la estructura de los TDT firmados por Chile son muy similares, éstos presentan distintas soluciones a la doble tributación con diferentes países.

Debido a lo anterior, en este documento se desarrollará una guía general sobre la solución que ofrece un TDT para el problema de la doble tributación. El exportador será quien deba interpretar en forma específica el respectivo TDT, teniendo siempre en consideración algunos aspectos de la propia normativa del país importador.

Por otro lado, es relevante tener en cuenta que en los TDT no existe una definición de servicios ni de comercio de servicios, por lo que la misión de un exportador será interpretar correctamente el TDT de acuerdo al contenido del texto.

La solución que ofrece un TDT para eliminar la doble tributación en una exportación de servicios dependerá del artículo en que se clasifique la renta que obtiene el exportador. Por lo tanto, una interpretación correcta de un TDT se traduce, en definitiva, en identificar el artículo del TDT que debe aplicarse a la renta obtenida por el exportador de servicios.

Cabe resaltar que la sola vigencia de un TDT con el país donde reside el cliente no es suficiente para que se aplique el TDT. Es fundamental que se cumplan las condiciones de residencia establecidas generalmente en el artículo 4 de los TDT y, además, que el cliente efectivamente este sometido a tributación por su renta mundial en su país de residencia.

Este documento tiene como objetivo apoyar a las empresas exportadoras, por lo que no hace referencia a otro tipo de rentas internacionales como las que obtienen artistas o deportistas, o a casos particulares de rentas como el transporte internacional. Tampoco aborda los casos de rentas que puedan clasificarse como inmobiliarias. Todas ellas tienen un tratamiento particular en los TDT.

Por regla general, en los TDT suscritos por Chile los servicios realizados por empresas son considerados beneficios empresariales (artículo 7). Por lo tanto, la renta obtenida por la prestación de servicios será gravada en el país del cliente sólo si la empresa configura un Establecimiento Permanente (EP), de acuerdo a los criterios fijados por el artículo 5 del TDT respectivo.

Por lo general los TDT chilenos establecen que el artículo 14 sobre servicios personales independientes es aplicable a personas naturales. Sin embargo, hay excepciones como el TDT con Brasil, que utiliza en dicho artículo el término residente, incluyendo en él a personas naturales y jurídicas.

Sin embargo hay TDT que tienen estructuras particulares, como los TDT con España, Francia, Irlanda, Malasia y Reino Unido, que no tienen el artículo 14 sobre servicios personales independientes, ya que dicha disposición queda cubierta por el artículo 5 relativo a la definición de EP. En estos casos, tanto para empresas como para personas naturales se aplicará el artículo 7 sobre beneficios empresariales.

Es relevante considerar como premisa que los TDT establecen un orden de prevalencia en el caso del artículo 7 sobre beneficios empresariales. Al respecto, estipulan que si una renta se encuentra tratada específicamente en otro artículo del TDT, ese otro artículo será aplicable por sobre dicho artículo 7. La importancia de considerar este punto radica en que el artículo 7 actúa como una especie de artículo “bolsón” en el caso de los servicios.

PASO 1. Identificar el modo de suministro del servicio al exterior (modo 1, modo 3 o modo 4).

PASO 2. Si la exportación la realiza la empresa en forma transfronteriza (modo 1).

Paso 2.1. Identificar en el TDT si la renta que obtendrá por la exportación de servicios puede catalogarse como una regalía o si es otro tipo de servicios (o renta).



Es fundamental para un exportador de servicios identificar claramente si la renta que obtendrá por la exportación corresponde a una Regalía o no, de acuerdo al TDT que se aplicará.

Para ello debe analizarse el artículo 12 –que generalmente incorpora el concepto de regalías– y también los Protocolos a los TDT, que a veces hacen referencia y precisiones sobre los alcances del artículo 12.

Será relevante tener en consideración que, en general, los TDT incluyen dentro del concepto de Regalías el Know How (el “saber hacer”). Será clave, por lo tanto, establecer si la prestación de un servicio incluye o no una transferencia de know how.

Por otro lado, algunos TDT incorporan dentro del concepto de regalías a ciertos tipos de servicios. En el protocolo del TDT suscrito con Brasil, por ejemplo, se extiende el concepto de regalías a los servicios técnicos y las asistencias técnicas. En el TDT con Colombia, el concepto de regalías recoge lo establecido con Brasil, pero se amplía más aún e incluye a los servicios de consultoría.

En los casos anteriores, será relevante que el exportador se informe de la definición y alcances de estos conceptos (servicios técnicos, asistencia técnica, consultorías) en la legislación del país del cliente, pues los TDT no suelen incluir precisiones al respecto.

Paso 2.1.1. Si la renta obtenida por una exportación de servicios es clasificada como Regalía (aplicación del artículo 12).

Por lo general, cuando se trata de regalías el “sacrificio fiscal” para eliminar la doble tributación es realizado tanto por el país exportador (Chile) como por el país importador, es decir, la carga fiscal es compartida por los países signatarios del TDT.

El aporte del país importador se realiza a través del establecimiento de un límite máximo del impuesto que puede aplicar sobre la renta. En general, los convenios de Chile establecen distintos topes, según el TDT y el tipo de regalía que se trate. Las tasas máximas incorporadas en los acuerdos son 5%, 10% o 15%.

El aporte del país exportador (Chile), por su parte, se lleva a cabo mediante un crédito a conceder contra los impuestos nacionales por los impuestos aplicados o retenidos en el país importador.

En resumen, la doble tributación se eliminará, por un lado, reduciendo la tasa mediante el límite máximo del impuesto que aplicará el país importador y, por otro, un crédito contra los impuestos nacionales que otorgará Chile por el impuesto pagado en el país importador.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenida en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

Paso 2.1.2. Si la renta obtenida por la empresa por una exportación de servicios no es catalogada como regalía.

Si la renta no proviene de una regalía, podría ser considerada un beneficio empresarial que se clasifica en el artículo 7. (En el caso particular del TDT con Brasil, los servicios personales independientes prestados por empresas se clasifican también en el artículo 14, al igual que los provistos por personas naturales).

Como se mencionó anteriormente, el artículo 7 de los TDT es una especie de norma bolsón, ya que los demás artículos tiene orden de prevalencia respecto de este artículo. De esta forma, si la renta no se clasifica en un artículo específico de un TDT, ésta podría cumplir los requisitos para considerarla un beneficio empresarial regido por el artículo 7.

El concepto central de una renta empresarial es que el país importador solo puede gravar la renta si la empresa configura algún tipo de Establecimiento Permanente (EP) en su territorio. En caso contrario la renta empresarial solo tributa en el país del exportador.

Entonces, si la empresa exportadora no configura un EP en el país importador, la renta clasificada como beneficio empresarial solo tributará en su país de residencia, es decir solamente en Chile. De esta forma se elimina la doble tributación.

Cada TDT contempla una definición particular respecto a lo que se considera y no se considera un EP. Generalmente, estas definiciones están contenidas en el artículo 5 de los convenios.

PASO 3. Si la exportación de servicios se realiza con presencia comercial (modo 3).

Para exportaciones de servicios mediante este modo de suministro será fundamental establecer si la presencia comercial configura o no un establecimiento permanente (EP) en el país importador. La respuesta afirmativa o negativa respecto a esta cuestión será clave para su tratamiento según el TDT.



Paso 3.1. Establecer si la presencia comercial constituye o no un Establecimiento Permanente (EP) en el país importador.

Para ello será necesario analizar el correspondiente artículo 5 del TDT.

Paso 3.1.1. Si el nivel de actividad no constituye un EP.

Si el nivel de actividad de la presencia comercial no constituye un Establecimiento Permanente (EP) en el país fuente (importador), la empresa solo tributará en su país de residencia.

De esta forma la empresa solo pagará los impuestos en el país exportador, es decir, solamente en Chile.

Paso 3.1.2. Si el nivel de actividad constituye un EP.

Si la presencia comercial constituye un EP en el país importador, éste país aplicará impuestos de acuerdo a su legislación local.

La doble tributación se eliminará aplicando un crédito contra los impuestos nacionales que otorgará Chile por el impuesto pagado en el país importador.

La forma y procedimientos para la aplicación de este crédito se encuentran contenidos en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

PASO 4. Si la exportación de servicios se realiza mediante desplazamiento de personas físicas (modo 4).

Situación General

Cuando la exportación de servicios incluye el movimiento de personas físicas que se trasladan al país importador, será necesario considerar si estas personas físicas son personas independientes o dependientes de una persona jurídica del país exportador (Chile).



En los TDT firmados por Chile hay algunas diferencias respecto al tratamiento de estas rentas. Por lo general se aplican los artículos 14, que hacen referencia a los servicios personales independientes prestados por personas naturales, y el artículo 7 sobre beneficios empresariales para los servicios prestados por personal dependiente de una empresa. (Las rentas del empleo se clasifican en el artículo 15).

Hay algunos TDT que no contemplan el artículo 14 sobre servicios personales independientes⁵ y donde dicha disposición se inserta en el artículo 5 sobre EP. En dichos casos se aplica el artículo sobre beneficios empresariales tanto para personas naturales como jurídicas (artículo 7).

En algunos TDT hay límites máximos (tasas máximas) que el país importador puede aplicar para las rentas de servicios personales independientes, como ocurre en el TDT con Perú y México.

En general, los servicios personales dependientes se verán afectados a tributación en el país importador si hay un EP en dicho país. Y en el caso de los servicios personales independientes, se pagará impuestos en el país importador si existe una base fija de negocios (concepto similar a un EP) o cuando dicha persona permanezca en el otro Estado Contratante por un periodo o periodos que en total sumen o excedan los 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Paso 4.1. Identificar si la renta se obtiene de la prestación de servicios personales independientes o de servicios personales dependientes.

Paso 4.1.1. Si la renta proviene de servicios personales independientes.

Solo se pagará impuestos en el país exportador, a no ser que el proveedor de servicios tenga una base fija de negocios en el país importador, o cuando dicha persona permanezca en el otro Estado Contratante por un periodo (o periodos) que en total suman o excedan 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Si hay base fija o la permanencia de la persona supera los 183 días, el país importador aplicará impuestos de acuerdo a su legislación interna y Chile otorgará un crédito contra los impuestos nacionales por los impuestos pagados en el extranjero.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenido en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

⁵ Como los TDT con España, Francia, Irlanda, Malasia y Reino Unido.

Paso 4.1.2. Si la renta proviene de servicios personales dependientes.

Si es que la empresa no tiene un EP en el país importador solo se pagará impuestos en el país exportador.

Por el contrario, si se establece un EP en el país importador, dicho país aplicará impuestos de acuerdo a su legislación interna y Chile otorgará un crédito contra los impuestos nacionales por los impuestos pagados en el extranjero.

La forma y procedimiento para la aplicación de este crédito se encuentra contenido en el artículo 41C de la Ley de la Renta.

4. PASOS A SEGUIR PARA ENFRENTAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN SIN TRATADOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN VIGENTE

Mecanismo unilateral para evitar la Doble Tributación Internacional.

Este mecanismo, incorporado en el artículo 41A de la Ley de la Renta, se utiliza cuando los servicios se exportan a un país con el cual no existe un Convenio para Evitar la Doble Tributación con Chile y se trata de servicios prestados y facturados directamente por sociedades chilenas a entidades en el exterior.

Las normas del artículo 41A permiten la utilización de los impuestos pagados en el extranjero como crédito contra los impuestos a pagar en Chile. El exportador es quien debe solicitar la aplicación del mecanismo unilateral para la reducción de la doble tributación; para ello debe presentar documentos que acrediten que la renta obtenida experimentó una retención por parte del país de residencia del cliente.

La utilización de los impuestos retenidos en el exterior como crédito contra los impuestos a pagar en Chile se someten a las reglas del artículo 41 A de la Ley de la Renta, norma según la cual existe derecho a un crédito contra los impuestos chi-

En algunos TDT suscritos por Chile ciertos tipos de servicios son considerados regalías, por lo que, en estos casos, se aplicará el mismo procedimiento establecido para las regalías indicado anteriormente para el modo 1. La excepción es que se configure un EP, en cuyo caso el país importador aplicará impuestos de acuerdo a su legislación interna.

lenos cuando se retiran utilidades de sociedades en el exterior, se obtienen rentas de agencias y otros establecimientos permanentes y se pagaron impuestos extranjeros por rentas percibidas por el uso de marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

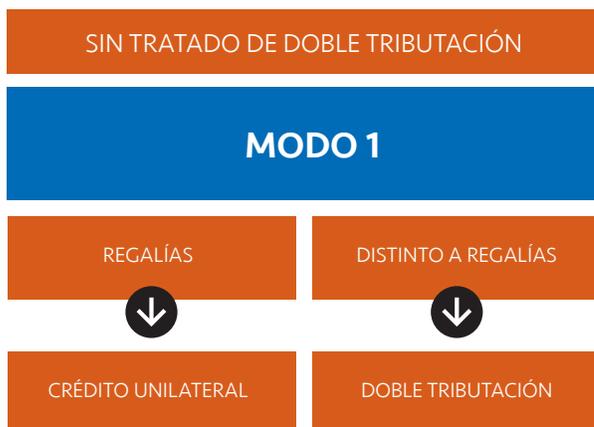
En el caso de las agencias y EP, las marcas, patentes, fórmulas, asesorías técnicas y otras prestaciones similares, el impuesto aplicado en el exterior a este tipo de pagos sólo podrá ser utilizado por las sociedades chilenas prestadoras de servicios como un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría (IPC) a pagar en Chile. En otras palabras, los impuestos aplicados en el extranjero a este tipo de pagos no pueden ser utilizados como crédito contra los impuestos personales de contribuyentes chilenos (Impuesto Único de Segunda Categoría que grava a trabajadores dependientes, o Impuesto Global Complementario (IGC)).

Es importante destacar que, de acuerdo al criterio del Servicio de Impuestos Internos, los servicios y asesorías técnicas calificadas como exportaciones de servicios por el SNA son considerados como rentas de fuente chilena (Oficio 270 del SII, del 05.02.2009). Con ello los impuestos pagados en el extranjero por dichas rentas no pueden acreditarse contra los impuestos aplicables en Chile, en cuyo caso pasan a considerarse como gasto.

En estos casos se produce doble tributación, al no poder acreditarse las retenciones efectuadas en el extranjero contra los impuestos domésticos. En cambio, los impuestos retenidos por rentas provenientes de regalías y/o marcas y patentes sí pueden ser recuperados como créditos, pero solo hasta el impuesto de Primera Categoría.

PASO 1. Identificar el modo de suministro del servicio al exterior.

PASO 2. Si la exportación del servicio se realiza transfronterizamente (modo 1).



Paso 2.1. Identificar si los servicios exportados corresponden o no a regalías (o know how).

Paso 2.1.1. Si los servicios exportados no corresponden a regalías (y tampoco a know how).

Como se mencionó recientemente, las exportaciones de servicios a países sin TDT prestadas mediante este modo de suministro (y que justamente son las exportaciones calificadas por el SNA) no pueden usar el mecanismo unilateral para reducir la doble tributación contemplado en el artículo 41A de la Ley de la Renta.

En estos casos se produce doble tributación, y los impuestos pagados en el exterior pasan a considerarse un gasto necesario para producir la renta.

Paso 2.1.2. Si los servicios exportados corresponden a regalías (o know how).

De acuerdo a la interpretación del SII establecida en el Oficio N° 270 de 2009, los servicios que constituyan Know How o regalías podrían aplicar el artículo 41A, al ser consideradas prestaciones similares a las "marcas, patentes o formulas".

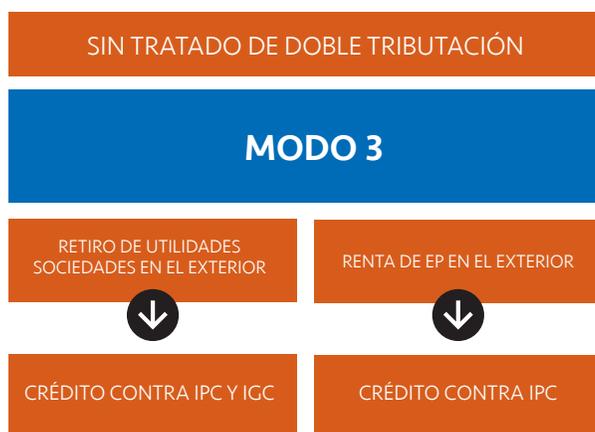
De esta forma, podrá utilizarse un crédito (unilateral) por los impuestos que fueron retenidos en el exterior. El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta.

PASO 3. Si la exportación del servicio se realiza con presencia comercial (modo 3).

Las exportaciones de servicios canalizadas mediante una presencia comercial en el exterior pueden utilizar el mecanismo unilateral establecido en el artículo 41A de la Ley de la Renta, ya sea en el caso de retiro de utilidades desde sociedades en el exterior, como también para las rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

Es decir, ambos tipos de rentas obtenidas en el exterior tienen derecho a créditos contra los impuestos nacionales.

Paso 3.1. Identificar si la renta proviene del retiro de utilidades desde sociedades en el exterior, o si son rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.



Paso 3.1.1. Retiro de utilidades de sociedades en el exterior.

En el caso del retiro de utilidades, el crédito se podrá imputar contra el Impuesto de Primera Categoría (IPC) y el Impuesto Global Complementario (IGC).

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta.

Paso 3.1.2. Rentas de agencias y otros establecimientos permanentes.

En el caso de las agencias y otros establecimientos permanentes el crédito solo puede imputarse contra el Impuesto de Primera Categoría.

El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta.

PASO 4. Si la exportación del servicio se realiza mediante desplazamiento de personas físicas (modo 4).

Las exportaciones mediante este modo de suministro pueden usar el mecanismo unilateral del artículo 41A de la Ley de la Renta, es decir, tendrían derecho a un crédito contra los impuestos locales, pero siempre que la renta provenga de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares. Asimismo, solo podrá usarse el crédito contra el Impuesto de la Primera Categoría. Por ende, la empresa utilizará este beneficio solo si es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría.

Paso 4.1. Identificar si la renta proviene de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares o es otro tipo de renta.



Paso 4.1.1. Si la renta proviene de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares y la empresa es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría.

En este caso, podrá utilizarse un crédito (crédito unilateral) por los impuestos que fueron retenidos en el exterior.

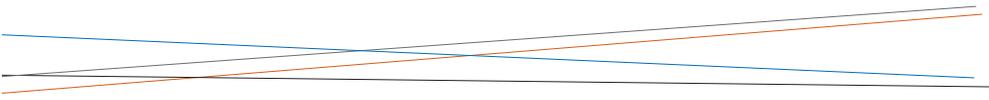
El procedimiento para calcular el crédito unilateral se encuentra contenido en el artículo 41A de la Ley de la Renta.

El SII ha interpretado que:
La expresión "asesorías técnicas", utilizada por el artículo 41 A, letra C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe ser entendida como una referencia a una prestación profesional o técnica que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta a través de un consejo, informe o plano.

Por su parte, la expresión "otras prestaciones similares", utilizada por el artículo 41 A, letra C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe ser entendida como una referencia a una prestación profesional o técnica que una persona o entidad conocedora de una ciencia o técnica presta directamente, sin que exista un consejo, informe o plano.

Paso 4.1.2. Si la renta no proviene de la prestación de asesorías técnicas y otras prestaciones similares o la empresa no es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría.

En este caso, se produce doble tributación y los impuestos pagados en el exterior pasan a considerarse un gasto necesario para producir la renta.



RESUMEN DE LOS PRINCIPALES ASPECTOS A CONSIDERAR POR EL EXPORTADOR DE SERVICIOS

Como habrá podido constatar el lector en este Manual, antes de iniciar el proceso de exportación, una empresa u organización de servicios debe planificar y ejecutar cuidadosamente una serie de acciones que no se relacionan con el servicio mismo, ni con sus aspectos financieros y contractuales, sino con el tratamiento jurídico e impositivo de la prestación. No son materias menores, pues tienen el potencial de incidir de manera profunda en la viabilidad económica de largo plazo del negocio exportador.

En primer lugar, el exportador deberá definir mediante que “modo de suministro” de servicios realizará la exportación. En particular será clave distinguir si el servicio se exportará desde Chile (modo 1) o mediante una presencia comercial en el país donde reside el cliente (modo 3). Esta definición tendrá consecuencias regulatorias (incidencia del IVA nacional) y tributarias en lo relativo al efecto de la doble tributación internacional (Impuesto a la Renta).

A. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

a) Servicio Calificado como Exportación por el Servicio Nacional de Aduanas.

Si la exportación de servicios se realiza íntegramente desde Chile, dicha transacción será candidata a ser una Exportación Calificada por el Servicio Nacional de Aduanas, para lo cual deberá cumplir copulativamente con todos los requisitos de la Resolución 2.511 del Servicio Nacional de Aduanas. De esta forma podrá acceder a los beneficios de fomento a las exportaciones, tal como si fuera una exportación de mercancías. En particular, un exportador que Califica el Servicio como Exportación podrá emitir la factura exenta de IVA al cliente extranjero y, además, tendrá derecho a recuperar el IVA que fue soportado en el proceso exportador.

Sin embargo, aunque el servicio sea Calificado como Exportación, si el servicio exportado es un hecho no gravado de IVA en Chile, el exportador no podrá acceder a la recuperación del IVA usado en el proceso exportador.

b) Servicio no es Calificado como Exportación por el Servicio Nacional de Aduanas

Si el servicio no se exporta íntegramente desde Chile y una parte de él se provee en destino (como podría ser mediante el viaje de técnicos de la empresa chilena al país del cliente), el servicio no podrá Calificarse como Exportación y, por lo tanto, no puede acceder a los mecanismos de fomento a las exportaciones. Para estos casos se produce un importante deterioro en la competitividad internacional, en especial cuando el servicio exportado es un hecho gravado de IVA en Chile, ya que el exportador deberá agregar el IVA al precio del servicio. Además, cuando el servicio no es Calificado como Exportación en ningún caso puede recuperar el IVA exportador.

En caso de que el servicio se exporte mediante una presencia comercial de la empresa en el país del cliente, el IVA chileno no tiene injerencia. En esa circunstancia son los impuestos del país del cliente los que deberán considerarse.

B. IMPUESTO A LA RENTA (DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL).

Por lo general los servicios que se transan internacionalmente no se encuentran afectos a aranceles en el país de destino (como sucede con las mercancías) sino que éstos se gravan con impuestos a la renta (o retenciones a la renta). Se produce así doble tributación internacional en las exportaciones de servicios, ya que el residente en Chile debe tributar por todas sus rentas (de fuente chilena o extranjera). Esto equivale a pagar impuestos sobre una renta que ya viene gravada desde el exterior.

Para aliviar la duplicación de la carga tributaria internacional nuestro país tiene dos vías para eliminar o reducir la doble tributación: 1) La vía unilateral o sistema de créditos por impuestos pagados en el extranjero y, 2) El mecanismo bilateral mediante tratados de doble tributación (TDT).

a) Con TDT vigente

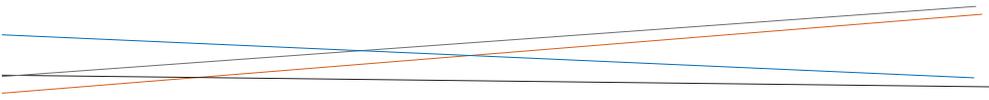
Evidentemente, si hay TDT vigente entre Chile y el país donde es residente el cliente o importador del servicio, se aplicará dicho TDT. Será clave que el exportador identifique claramente en qué artículo del TDT se clasifica la renta obtenida del servicio exportado, a fin de establecer el procedimiento a

seguir para eliminar la doble tributación que dispone dicho TDT. Es importante tener en cuenta que, si bien los TDT firmados por Chile son similares en su estructura, la solución que ofrecen para eliminar doble tributación difieren entre uno u otro.

b) Sin TDT vigente

Cuando no hay TDT vigente entre Chile y el país donde reside el cliente o importador del servicio, se aplica el mecanismo unilateral establecido principalmente en el artículo 41A de la Ley de la Renta. Este instrumento tiene un alcance de aplicación limitado para los exportadores de servicios, ya que para poder acceder a él es necesario que la fuente de la renta sea extranjera, que el exportador sea contribuyente del Impuesto de Primera Categoría y que las rentas procedan de asesorías técnicas y otras prestaciones similares.

Como se puede apreciar, la ruta para exportar servicios y abrir mercados en el extranjero tiene complejidades y es un proceso evolutivo, en la medida en que se introducen modificaciones legales, negociaciones y acuerdos internacionales, etc. Este Manual ofrece al exportador potencial una visión clara y ejecutiva de la situación actual y sus alternativas.



ANEXO 1

Resolución 2.511 del Servicio Nacional de Aduanas.

VISTOS Y CONSIDERANDO

Que, el artículo 12, letra E, N° 16 del DL N° 825, de 1974, le otorga al Servicio Nacional de Aduanas la facultad de calificar los servicios como exportación, para efectos de la exención del Impuesto al Valor Agregado a los ingresos percibidos por dicha prestación.

Que, el artículo 36 del DL N° 825, da derecho a quienes presten servicios a personas sin domicilio ni residencia en el país a recuperar el Impuesto al Valor Agregado que se hubiere pagado en la adquisición de bienes o contratación de servicios necesarios para realizar la exportación, cuando dicha prestación de servicios sea calificada como exportación por el Servicio de Aduanas, según lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del mismo texto legal.

Que, en consideración al crecimiento experimentado por la exportación de servicios y las políticas de fomento al sector, se hace necesario agilizar y simplificar el procedimiento establecido en la resolución N° 3.635, de fecha 20.08.2004, mediante la cual el Servicio de Aduanas concede la calificación a que se refiere el N° 16, letra E, del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, y

TENIENDO PRESENTE:

Estos antecedentes, lo dispuesto en el artículo 4º N°s. 7 y 8 del DFL N° 329, de 1979, en el artículo 1º del DL N° 2.554, de 1979 y lo señalado en el Capítulo IV y Anexo 35 del Compendio de Normas Aduaneras, dicto la siguiente

RESOLUCION

ESTABLECE NORMAS, FIJA REQUISITOS, OBLIGACIONES Y NORMAS DE CONTROL PARA LA CALIFICACION DE UN SERVICIO COMO EXPORTACION

1. Para que un servicio sea Calificado como Exportación por el Servicio Nacional de Aduanas, de conformidad con lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, deberá cumplirse con los siguientes requisitos:

REQUISITOS

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.

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.

SERVICIOS CALIFICADOS COMO EXPORTACIÓN

2. Califíquense como exportación, de conformidad con lo dispuesto en el N° 16 de la letra E del artículo 12 del DL N° 825, de 1974, los servicios que enumera el listado anexo a la presente resolución, identificado como "Listado de Servicios Calificados como Exportación", el cual se entiende que forma parte integrante de la misma.

Estos servicios no requerirán de nueva calificación, sin perjuicio del necesario cumplimiento de los requisitos establecidos en el N° 1 de esta resolución.

PROCEDIMIENTO PARA SERVICIOS NO CALIFICADOS PREVIAMENTE

3. Para la calificación de servicios no considerados en el listado mencionado en el punto 2 anterior, deberá presentarse ante el Servicio de Aduanas una solicitud fundada, para lo cual podrá obtenerse el formulario respectivo y sus instrucciones de llenado, en su página Web, en la dirección www.aduana.cl, sección Exportación de Servicios. En dicha solicitud se indicará la identificación del peticionario, su Rol Único Tributario (RUT), el tipo de servicio, sus características y etapas.

El Servicio de Aduanas podrá requerir la presentación de antecedentes adicionales sobre la naturaleza o especificaciones del servicio, así como el detalle de los costos y gastos asociados a éste. Asimismo, cuando las circunstancias lo aconsejen y con cargo al peticionario, solicitará estudios, análisis o dictámenes de técnicos o consultores externos, previamente reconocidos por el Servicio de Aduanas, que digan relación con la naturaleza del servicio.

Con todo, los servicios prestados por comisionistas no serán considerados como exportación. Tampoco se otorgará tal calificación al arrendamiento de bienes de capital.

4. La solicitud será resuelta por el Servicio de Aduanas en el plazo máximo de 35 días hábiles, contado desde la fecha de presentación de la solicitud y sus antecedentes, por parte del interesado. La Aduana, dentro de los primeros 10 días hábiles, podrá requerir mayores antecedentes, y resolverá dentro de los siguientes 25 días hábiles, contados desde la fecha en que se completen los antecedentes requeridos. Copia de la resolución que efectúe la calificación será remitida al Servicio de Impuestos Internos.

VIGENCIA DE LA CALIFICACIÓN

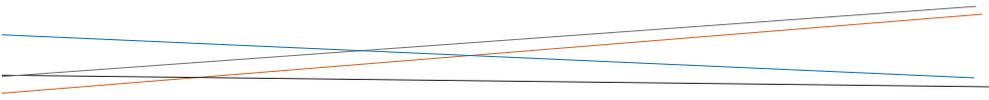
5. La calificación de los servicios registrá a contar de la fecha que en cada caso se señala:

5.1. A contar de la fecha de vigencia de la presente resolución, para los servicios enumerados en el listado anexo.

5.2. A contar de la fecha de la resolución que los califica como tal, para los servicios que se califiquen con posterioridad a la dictación de la presente resolución.

En consecuencia, a partir de las fechas antes señaladas, los servicios Calificados como Exportación por el Servicio Nacional de Aduanas y, siempre que se presten cumpliendo los requisitos señalados en el número 1 de esta resolución, podrán ser exportados sin necesidad de requerir nuevamente su calificación.

El Servicio de Aduanas actualizará el listado de servicios Calificados como Exportación, anexo a la presente resolución, a más tardar el día hábil siguiente a la fecha de emisión de la calificación de un nuevo servicio.



FORMALIZACIÓN DE LA EXPORTACIÓN

6. La exportación de los servicios Calificados como tal por el Servicio de Aduanas, se materializará a través de un Documento Unico de Salida (DUS), conforme a las normas del Capítulo IV, del Apéndice III del mismo Capítulo y Anexo 35, del Compendio de Normas Aduaneras, a que se refiere la resolución N° 1300, de 2006, de esta Dirección Nacional. En el caso que el monto FOB de la exportación no supere los US\$ 2.000, se podrá tramitar un Documento Único de Salida Simplificado (DUSSI).

7. Los servicios Calificados como Exportación podrán ser remitidos al exterior por medios físicos o cualquier medio electrónico, tales como correo electrónico, portal o sitio de Internet y servicios "ftp" (file transfer protocol), debiendo el exportador mantener un registro de cada operación que permita acreditar la efectiva prestación del servicio y su envío al exterior.

8. En todo caso, el exportador deberá conservar a disposición del Servicio Nacional de Aduanas, para los efectos de control y fiscalización de la operación, la totalidad de los antecedentes de respaldo, por un plazo de cinco (5) años, a contar del primer día del año calendario siguiente a aquel de la fecha del hecho generador de la obligación tributaria aduanera, conforme al artículo 7° de la Ordenanza de Aduanas.

ACCESO A BENEFICIOS DEL DL N° 825, DE 1974

9. Para impetrar los beneficios a que se refiere el DL N° 825, de 1974, y en particular el establecido en el artículo 36 de dicho cuerpo legal, el exportador deberá ser contribuyente del impuesto al valor agregado y los servicios de exportación respectivos estar gravados con dicho impuesto. Para tal efecto, el contribuyente exportador de servicios deberá seguir los procedimientos y normas establecidas para todo exportador ante el Servicio de Impuestos Internos.

VIGENCIA DE LA RESOLUCIÓN.

10. La presente resolución entrará en vigencia transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

DISPOSICIÓN FINAL

11. DEJESE SIN EFECTO las resoluciones N°s. 3.635, de fecha 20.08.2004 y 4.460, de fecha 13.10.2004, de la Dirección Nacional de Aduanas.

12. MODIFIQUENSE, en lo que corresponda, el numeral 13.2 del Capítulo IV, el Apéndice III del mismo Capítulo y el Anexo 35 del Compendio de Normas Aduaneras, a que se refiere la resolución N° 1.300/2006, de la Dirección Nacional de Aduanas.

ANOTESE, COMUNIQUESE Y PUBLIQUESE UN EXTRACTO DEL TEXTO DE LA PRESENTE RESOLUCION EN EL DIARIO OFICIAL Y, SU TEXTO COMPLETO, EN LA PAGINA WEB DEL SERVICIO.

SERGIO MUJICA MONTES
Director Nacional de Aduanas

ANEXO 2

Capítulos de Servicios de los TLCs y Acuerdos Internacionales de Servicios. Derechos que otorgan a nuestros exportadores.

*Preparado por el Departamento de Servicios, Inversiones y Transporte Aéreo de DIRECON

El fin principal de estos instrumentos internacionales que Chile ha suscrito y continúa negociando, es otorgar a los exportadores nacionales de servicios un marco de certeza jurídica respecto al tratamiento que se les dará en el país del consumidor de sus servicios.

Esta certeza se produce por la consolidación del nivel de apertura del país al cual se exportan los servicios, así como por la transparencia que se aplica a las regulaciones de dicho país que afecten el comercio de servicios.

Todo esto otorga al exportador de servicios nacional un importante grado de predictibilidad, lo que tiene un importante valor para el desarrollo de sus planes de negocios.

TLCs Y ACUERDOS SUSCRITOS POR CHILE QUE INCLUYEN NORMAS EN MATERIA DE SERVICIOS

- Acuerdo General Sobre el Comercio de Servicios (AGCS)*
- TLC Chile - Canadá
- TLC Chile - México
- TLC Chile - Centroamérica

- TLC Chile - Unión Europea*
- TLC Chile - Estados Unidos
- TLC Chile - Corea
- TLC Chile - Suiza, Noruega, Islandia, Liechtenstein (EFTA) *
- TLC Chile - Nueva Zelanda, Singapur, Brunei (P4)
- TLC Chile - Japón
- TLC Chile - Panamá
- TLC Chile - Australia
- TLC Chile - Colombia
- TLC Chile - Perú
- TLC Chile - Hong Kong, China*
- TLC Chile - Tailandia*
- Acuerdo Suplementario sobre Comercio de Servicios Chile - China*
- Protocolo sobre el Comercio de Servicios Chile - MERCOSUR*
- Protocolo Adicional de la Alianza del Pacífico

*Instrumentos con enfoque de lista positiva. Todos los demás usan enfoque de lista negativa.

Acuerdos actualmente en negociación:

- Acuerdo Transpacífico (TPP)
- Acuerdo Sobre el Comercio de Servicios (TiSA)

Por tanto, además del AGCS, que regula el comercio de servicios entre los 160 miembros de la OMC, Chile cuenta con un marco regulatorio preferencial en materia de servicios con 32 economías de cuatro continentes, que representan alrededor del 90% del comercio mundial de servicios.

ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS Y CAPÍTULO DE SERVICIOS

Los acuerdos y capítulos de servicios de los TLC se aplican a las medidas que mantenga o adopte el país del consumidor de los servicios. Se entiende por “medidas” las leyes, reglamentos, procedimientos e incluso las prácticas del país, a todo nivel de gobierno.

Estos instrumentos NO aplican a:

- los servicios suministrados en ejercicio de facultades gubernamentales.
- los servicios financieros (por regla general).
- los servicios de transporte aéreo.
- los servicios de apoyo al transporte aéreo, salvo los expresamente incluidos;
- la contratación pública;
- los subsidios o donaciones otorgados por el Estado o una empresa estatal;
- las normas tributarias.

PRINCIPALES DERECHOS O GARANTÍAS OTORGADAS A NUESTROS EXPORTADORES DE SERVICIOS EN LOS ACUERDOS Y CAPÍTULOS DE SERVICIOS:

Trato Nacional

En principio, el país del consumidor del servicio debe otorgar a los prestadores de servicios nacionales un trato no menos favorable que el que otorga a sus propios proveedores de servicios.

Nación más Favorecida

En principio, el país del consumidor del servicio debe otorgar a los proveedores de servicios nacionales un trato no menos favorable que el que otorgue a los proveedores de servicios de un tercer país no parte del Acuerdo.

Reglamentación Nacional

Por regla general, las medidas que mantenga o adopte el país del consumidor del servicio y que afecten el comercio de servicios deben cumplir con estándares de razonabilidad, objetividad e imparcialidad, de tal manera de que no constituyan obstáculos encubiertos o innecesarios al comercio de servicios.

Asimismo, las solicitudes de autorización que hagan nuestros prestadores de servicios, deben resolverse en plazos prudenciales y debe otorgárseles información respecto de su estado.

Acceso a los Mercados

Por regla general, el país del consumidor del servicio no deberá mantener o adoptar medidas que establezcan restricciones cuantitativas; es decir, que limiten el número de proveedores de servicios, el valor total de los activos o transacciones de servicios, el número total de operaciones de servicios, la cuantía total de la producción de servicios, el número total de personas físicas que puedan emplearse en un sector o que un proveedor de servicios pueda emplear.

Tampoco se deberán adoptar medidas que restrinjan o prescriban los tipos de persona jurídica o empresa conjunta, para suministrar un servicio.

Transparencia

El país del consumidor del servicio debe publicar sus leyes y normas que afecten al comercio de servicios y establecer mecanismos de consulta. Respecto de las regulaciones en proyecto, en la medida de lo posible, se deben realizar consultas públicas y responderlas.

CÓMO LEER LOS ACUERDOS Y CAPÍTULOS DE SERVICIOS:

Lista Positiva

En los capítulos sobre comercio de servicios en que se utiliza el enfoque de lista positiva, el país del consumidor del servicio asume los compromisos contenidos en el capítulo respecto de todos los sectores y subsectores comprendidos en el ámbito de aplicación del mismo. Sin embargo, tratándose de las obligaciones de Trato Nacional y Acceso a los Mercados, sólo asume estos compromisos respecto de los sectores y subsectores que liste expresamente. Por tanto, sólo se entiende liberalizado, en Trato Nacional y Acceso a los Mercados, aquello que está listado.

En resumen, un exportador nacional de servicios, en sus exportaciones hacia un país con el cual Chile tiene Acuerdo(s) vigente(s) en materia de servicios con enfoque de lista positiva, podrá tener la certeza jurídica de que el país del consumidor de sus servicios deberá respetar las obligaciones contenida en el (los) Acuerdo(s). Esto incluye los compromisos de Trato Nacional y Acceso a los Mercados, si ha listado el respectivo servicio importado, en su lista de compromisos específicos.

Lista Negativa

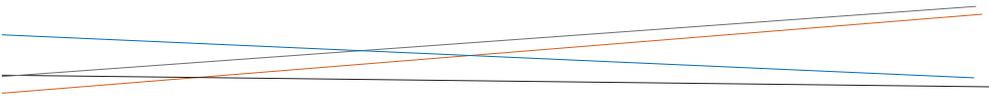
En los capítulos sobre comercio de servicios en que se utiliza el enfoque de lista negativa, el país del consumidor del servicio asume los compromisos contenidos en el capítulo respecto de todos los sectores y subsectores comprendidos en el ámbito de aplicación del mismo.

Sin embargo, puede listar excepciones a los compromisos de Trato Nacional, Nación Más Favorecida y Presencia Local, cuando existan medidas internas vigentes que no cumplan con ellos, no pudiendo modificarlas aumentando el grado de disconformidad.

Además, el país mantiene el derecho de adoptar a futuro medidas disconformes con estas mismas obligaciones, en los sectores sensibles que liste.

Por tanto, todo aquello que no se encuentra listado, se entiende liberalizado para Trato Nacional, Nación Más Favorecida y Presencia Local.

En resumen, un exportador nacional de servicios, en sus exportaciones hacia un país con el cual Chile tiene Acuerdo(s) vigente(s) en materia de servicios con enfoque de lista negativa, podrá tener la certeza jurídica de que el país del consumidor de sus servicios, deberá respetar las obligaciones contenida en el (los) Acuerdo(s). Esto incluye los compromisos de Trato Nacional, Nación Más Favorecida y Presencia Local, salvo que el país del importador haya listado restricciones que afecten al respectivo servicio importado desde Chile.



GLOSARIO DE TÉRMINOS

AGCS: Acuerdo General sobre Comercio de Servicios (GATS por su sigla en inglés). Es uno de los acuerdos suscritos en el marco de la OMC.

CONTRIBUYENTES DE PRIMERA CATEGORÍA Y SEGUNDA CATEGORÍA: Los contribuyentes se clasifican tributariamente en Primera o Segunda Categoría de acuerdo al tipo de rentas o ingresos que obtengan, pues éstas son las que identifica la Ley de la Renta para clasificarlas con esa denominación, a saber:

- Primera Categoría: De las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras.
- Segunda Categoría: De las rentas del trabajo. Incluyen rentas del artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta relativo a los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales.

IVA: Impuesto al valor agregado. En la actualidad el IVA es el principal impuesto al consumo que existe en Chile y grava con una tasa de 19%.

OMC: Organización Mundial del Comercio (WTO por su sigla en inglés) es el organismo multilateral del comercio, creado en 1995 como resultado de las negociaciones de la Ronda Uruguay del GATT. Su sede se encuentra en Ginebra, Suiza. www.wto.org

RECUPERACIÓN DE IVA EXPORTADOR: Procedimiento establecido en el párrafo 8°, Art. 36 del DL 825, bajo el epígrafe de los exportadores, cuyo inciso 1ero reconoce el derecho de los exportadores de recuperar los impuestos pagados al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

SERVICIO GRAVADO DE IVA: Son aquellos provenientes de alguna de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y los señalados, expresamente, en el artículo 8 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios.

TDT: Tratado de Doble Tributación: acuerdo bilateral que tiene por propósito principal evitar la doble tributación. En la actualidad Chile tiene 25 TDT vigentes. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm>

TLC: Tratado de Libre Comercio. Es un acuerdo comercial para ampliar el mercado de bienes y servicios, y favorecer las inversiones entre los países participantes. Estos convenios se rigen por las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y por mutuo acuerdo entre los países.

