

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 8, ART. 12 LETRA E N° 2, ART. 36 Y ART. 52 – CIRCULAR N° 70 DE 2009 – RES. EX. SII N°s 6080 DE 1999 Y 208 DE 2009 – OFICIOS N°s 428 DE 1981, 4171 DE 1981, 4397 DE 1986, 1669 DE 1987 Y 2715 DE 2007 (ORD. N° 510 DE 08.02.2019).

Facturación de servicios de transporte de carga internacional.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, un pronunciamiento sobre la forma en que se deben facturar los servicios de transporte de carga terrestre internacional, desde Chile al extranjero o viceversa.

I.- ANTECEDENTES:

Señala esa Dirección Regional que recibió presentación del contribuyente XXXX, complementada posteriormente con correo electrónico, quien solicita un pronunciamiento sobre la forma en que debe facturar los servicios por transporte de carga internacional, sean éstos desde Chile al extranjero o desde el exterior hacia Chile.

Agrega el contribuyente que, por su forma de operar, emite facturas de exportación a clientes chilenos, para lo cual utiliza el sistema de facturación gratuito que ofrece este Servicio, el que no le permite ingresar el RUT del cliente en la factura, por ser éste nacional, a lo que, como solución preliminar, optó por colocar el RUT que trae el sistema por defecto (55.555.555-5) y en ID. Receptor colocar el RUT correcto.

El problema se genera porque un cliente nacional le cuestiona su factura de exportación al no indicar donde corresponde el RUT que lo individualiza y, a modo de prueba, adjunta Facturas de Exportación Electrónicas, copias de Manifiesto Internacional de Carga por Carretera (MIC-emitidos a su nombre), copia de Guía de Despacho, entre otros antecedentes.

En análisis que realiza esa Dirección Regional, hace referencia a la normativa establecida en el artículo 36° del D.L. N° 825, de 1974, sobre devolución de IVA Exportadores, en especial, al derecho que tienen los prestadores de servicios que efectúen transporte de carga y aéreo de carga y pasajeros del exterior hacia Chile y viceversa, los que gozan respecto de estas operaciones del mismo tratamiento que los exportadores de bienes.

Señala, además, que se procedió a revisar pronunciamientos emitidos por este Servicio¹, aplicables a la consulta del contribuyente, todos referidos al transporte aéreo, desde donde se puede extraer el criterio de este Servicio en el sentido que quien tiene derecho a solicitar la recuperación del IVA exportador es quien efectúa materialmente el transporte.

Agrega, que el problema se produce, al menos conceptualmente, por la anomalía que implica que un contribuyente nacional le emita una factura de exportación a otro contribuyente nacional, lo cual no es aceptado por el sistema de emisión de facturas que provee gratuitamente este Servicio.

En vista de lo anterior, se procedió a tomar declaración jurada al Representante Legal de la consultante, quien señala que la empresa sólo se encarga del transporte de carga internacional, tanto de ida como de regreso, de operaciones contratadas entre contribuyentes nacionales y un extranjero, por lo que, su vínculo se produce con quien necesita el transporte, teniendo clientes tanto nacionales como del exterior.

¹ Oficios N° 428 de 1981; 4171 de 1981; N° 4397 de 1986 y N° 1669 de 1987.

Agrega que, en ocasiones tanto él como otros transportistas internacionales no cuentan con vehículos suficientes para desarrollar el trabajo encargado, contratando con otros que sí cuentan con vehículos disponibles, amparándose esta suerte de subcontratación en facturas de exportación entre contribuyentes nacionales.

Como ejemplo de lo señalado, se producen las siguientes operaciones:

- a) El cliente nacional contrata con XXXX flete de Argentina a Santiago.
- b) La empresa de transporte XXXX contrata a la empresa YYYYY, quien posee camiones y cruza la frontera con MIC (Manifiesto Internacional de Carga por Carretera) a nombre de XXXX.
- c) XXXX emite factura de exportación electrónica a cliente nacional por el flete contratado, y
- d) YYYYY le emite factura de exportación electrónica a XXXX, por el flete internacional realizado.

Respecto de lo anterior, se indica que el contribuyente aportó los documentos fundantes de la operación, más una nota de crédito que se genera entre el cliente nacional y la empresa de transporte, pudiendo detectarse que tanto en la factura de exportación que emite la YYYYY a XXXX, como en la nota de crédito emitida por esta última al cliente nacional, todos contribuyentes chilenos, el RUT del receptor es 55.555.555-5.

Del análisis del ejemplo expuesto, esa Dirección Regional señala que si el contribuyente XXXX, realiza el traslado de mercaderías de Chile al exterior o viceversa, encargado por un cliente nacional, dicha operación se encuentra exenta de IVA, por lo que, en atención a lo indicado en Resolución Exenta N° 6080, de 1999, debiese emitirse una factura exenta de IVA².

Además, señala que quien tiene derecho a solicitar la devolución de IVA Exportador es el contribuyente que efectivamente presta el servicio y a cuyo nombre se emite el Manifiesto Internacional de Carga (MIC), entendiéndose ambos como requisitos copulativos, de modo que en la operación que plantea el contribuyente, se debiese emitir una factura exenta al cliente nacional que le encarga el transporte y, para el caso que subcontrate total o parcialmente el transporte, el transportista subcontratado emitirle una nueva factura exenta por el servicio prestado, no procediendo devolución de IVA Exportador.

Finalmente, concluye esa Dirección Regional, que al contribuyente XXXX, en principio, le asiste el derecho a acogerse al tratamiento tributario del artículo 36° del Decreto Ley N° 825, de 1974, siempre que realice materialmente la operación de transporte de carga internacional, produciéndose el problema en la emisión de la factura de exportación dado que el documento tributario correcto a emitir sería una factura exenta. Por su parte, si el contribuyente subcontrata el transporte, éste último debiese emitirle una factura exenta por el servicio realizado.

En concreto, se solicita confirmar el planteamiento indicado en el párrafo precedente, consultándose, en caso afirmativo o negativo, cuál es el documento correcto a emitir en este tipo de operaciones y, de proceder, si sería posible colocar el RUT del cliente nacional en documentos emitidos por el software gratuito que ofrece este Servicio a los contribuyentes bajo las circunstancias señaladas.

II.- ANALISIS:

Para fines del análisis de la consulta que hace esa Dirección Regional, cabe tener presente que el artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, grava con

² Criterio sostenido en punto 3 de Oficio N° 2715 de 2007.

Impuesto al Valor Agregado (IVA) las ventas y servicios. A su vez, el artículo 12°, letra E, N° 2, de la Ley, establece que se encuentran exentas de IVA, los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile y viceversa y los pasajes internacionales.

Por su parte, en los artículos 52° y siguientes del D.L. N° 825, se establece la obligación para los contribuyentes afectos a los impuestos de esta ley, de emitir facturas, incluso respecto de sus ventas o servicios exentos, cuando realicen operaciones con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios.

En relación a lo anterior, este Servicio emitió la Resolución Exenta N° 6080, de 1999, que establece la obligación de otorgar Facturas de Ventas y Servicios no Afectos o Exentos de IVA, a los contribuyentes que tributan de acuerdo con las normas del N°1, letras a) y b), y números 3, 4 y 5 del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y, para los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, por las operaciones no afectas o exentas de los impuestos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974, que realicen con contribuyentes afectos a la LIR, salvo con los del artículo 42° N° 1, de esta última disposición.

Ahora bien, de acuerdo con las normas anteriores, y como señala esa Dirección Regional, la empresa de XXXX, por el servicio prestado a un contribuyente nacional, consistente en el flete de mercaderías del exterior hacia Chile, en vista que dicha prestación se encuentra exenta de IVA, de conformidad con la Resolución Exenta N° 6080, de 1999, y el criterio sustentado por este Servicio mediante Oficio Ord. N° 2715, de 2007, debe emitir una Factura de Ventas y Servicios no Afectos o Exentos de IVA.

Lo anterior, resulta aplicable en el caso que el servicio de transporte terrestre de carga internacional sea prestado por contribuyentes que tributan de acuerdo con las normas del N° 1, letras a) y b), y números 3, 4 y 5 del artículo 20° de la LIR o contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado, por operaciones que realicen con contribuyentes afectos a LIR, como señala la Resolución Exenta N° 6080, de 1999. No ocurre lo mismo, en el caso que el servicio de transporte de carga internacional, sea prestado por dichos contribuyentes a personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile, ya que respecto de estas operaciones los prestadores de servicios emiten facturas de exportación, para lo cual pueden utilizar la aplicación proporcionada por el Servicio de Impuestos Internos en su página Web.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, de conformidad con el inciso 4° del artículo 36° del D.L. N° 825, de 1974, los prestadores de servicios, entre otros, que efectúen transporte terrestre de carga y aéreo de carga y pasajeros del exterior hacia Chile y viceversa, gozan respecto de dichas prestaciones del mismo tratamiento que los exportadores de bienes, por lo tanto, los referidos contribuyentes tienen derecho a recuperar el IVA que se les hubiera recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad considerada de exportación y por el impuesto pagado al importar bienes con el mismo objeto, crédito fiscal que pueden imputar contra el débito fiscal generado en sus operaciones afectas o a solicitar su devolución de acuerdo al procedimiento establecido en el D.S. N° 348, de 1975.

Como señala esa Dirección Regional, respecto del transporte aéreo de carga y de pasajeros del exterior hacia Chile y viceversa, el criterio sostenido por este Servicio es que el derecho a solicitar la devolución de IVA exportador, está limitado sólo a quienes efectúan materialmente el transporte. Así las cosas, la empresa XXXX tendrá derecho a solicitar y obtener la devolución IVA Exportador, de conformidad con el D.S. N° 348, de 1975, en la medida que efectiva y materialmente realice el transporte de carga internacional del exterior hacia Chile o viceversa y, además, dar cumplimiento a las instrucciones establecidas en la Resolución Exenta SII N° 208, de 29 de diciembre de 2009, y Circular N° 70, de 31 de diciembre de 2009.

III.- CONCLUSIÓN:

En respuesta a la consulta de esa Dirección Regional, la prestación de servicios de transporte de carga internacional, se encuentra exenta de IVA de conformidad con el N° 2 de la letra E, del artículo 12° del D.L. N° 825, de 1974, y en tal circunstancia, de conformidad con el inciso 4° del artículo 36° del mismo texto legal, procede el derecho a solicitar la devolución de IVA exportador respecto de los transportistas que efectúan materialmente el transporte, quienes, de conformidad con la Resolución Exenta N° 6080, de 1999, deberán emitir Facturas de Ventas y Servicios no Afectos o Exentos de IVA, en cuanto los beneficiarios de sus servicios sean contribuyentes chilenos.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 510 del 08-02-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Indirectos