

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART.
36, ART. 80 – LEY N° 18.502, ART. 6. (ORD. N° 1111, DE 03.05.2021)**

Correcta emisión de factura y franquicias para la recuperación del IVA e impuesto a los combustibles.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la correcta emisión de factura recibida y mecanismos o franquicias para obtener la recuperación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del impuesto específico a los combustibles.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, su cliente, la empresa TTTTTT, que presta servicios de repostaje de naves, les consulta si se encuentra correctamente emitida la factura que adjunta y sobre los mecanismos o franquicias a los que se puede recurrir para evitar o para obtener la recuperación del IVA y del impuesto específico a los combustibles pagados por cargar petróleo en el Puerto de Punta Arenas, por una nave que se encuentra en tránsito internacional y que debió recalar en dicho puerto para proveerse de combustible.

Con fecha 11.01.2020, el buque XXXXXX, registrado en Chile como perteneciente a la Armada YYYYYY y cuyo repostaje fue encargado a la empresa citada, cargó petróleo en el Puerto de Punta Arenas.

Hace presente, que la nave no cuenta con manifiesto de ingreso en categoría “manifiesto sin carga” porque no se permitió hacerlo al funcionario del Agente de Naves, al tratarse de un buque de guerra de la Armada YYYYYY, razón por la cual la empresa proveedora del combustible, CCCC., emitió Factura comercial N° xxxxxx de fecha 20.01.2020, correspondiente al “BBBB”, recargándole al valor del combustible un 19% de IVA, además de un 11,7% por impuesto específico a los combustibles, gravamen que considera excesivamente oneroso y discriminatorio para un buque que se encuentra en tránsito, en relación a los buques comerciales que, en general, cuentan con exención de dichos tributos.

En razón de lo anterior consulta si la factura emitida por CCCC., se encuentra de acuerdo a la ley y, en tal caso, si procede recuperar los impuestos, específicamente en el caso de una nave de guerra y requisitos que debiera cumplir para acceder a alguna franquicia.

Como antecedente adicional, agrega que la nave XXXXXX habría participado en el mes de diciembre en las labores de búsqueda del avión C-130 de la FACH accidentado en su vuelo hacia la Antártica.

En atención a los antecedentes expuestos, consulta:

- 1) ¿La Factura N° xxxxxx, emitida por CCCC. con fecha 20.01.2020, adjunta, fue emitida correctamente al recargar el IVA, además del impuesto específico a los combustibles, considerando la situación descrita y tratándose de un buque en tránsito en el Puerto de Punta Arenas? ¿El cálculo se hizo correctamente?

En caso que la respuesta sea afirmativa, es posible aplicar alguno de los supuestos establecidos en la ley al caso específico, a saber:

- 2) El inciso sexto del artículo 36 de la Ley de sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) establece que para el recupero de dicho impuesto serán calificados también exportadores las empresas aéreas, navieras y de turismo y las organizaciones científicas, o sus representantes legales en el país, por el aprovisionamiento de las naves o aeronaves que efectúen en los puertos de Punta Arenas o Puerto Williams.

El inciso sexto segunda parte del artículo 36 de la LIVS establece el mismo derecho para las naves que se aprovisionen en el Puerto de Punta Arenas, por la carga, pasajes o por los servicios que presten o utilicen para los viajes que realicen desde dichos puertos al continente antártico, certificados por la Dirección General del Territorio Marítimo y

Marina Mercante Nacional o por la Dirección General de Aeronáutica Civil, según corresponda.

- 3) ¿La situación expuesta puede considerarse comprendida en el supuesto del inciso quinto, parte final, del artículo 36 de la LIVA? ¿Qué antecedentes requeriría presentar para acreditar los requisitos?
- 4) ¿Es posible comprender la situación señalada en el supuesto general establecido en el inciso séptimo, parte final, del artículo 36 de la LIVA?¹

II ANÁLISIS

El artículo 6° de la Ley N° 18.502 establece un impuesto específico sobre las gasolinas automotrices y petróleo diesel que se aplica conjuntamente con el IVA. De acuerdo a la norma, el impuesto que haya gravado los combustibles al momento de su importación o primera venta no será parte de la base imponible del IVA que se aplique en la importación, primera venta, como tampoco en ninguna etapa de la distribución, comercialización o venta del combustible al consumidor final.

Para separar el impuesto específico a las gasolinas automotrices y petróleo diesel de la base imponible del IVA, este Servicio ha instruido que las facturas que emitan los vendedores de dichos combustibles deben señalar separadamente el monto del impuesto que gravó su primera venta o importación, lo que además permite implementar el procedimiento de recuperación de dicho tributo por parte de los contribuyentes de IVA y exportadores que de acuerdo al artículo 7° de la ley tengan ese derecho.

Conforme lo anterior, en las etapas siguientes de comercialización de tales productos el mencionado impuesto se debe recargar y trasladar formando parte del costo de los indicados bienes, de modo que la Factura N° xxxx fue correctamente emitida, al recargar en forma separada del IVA el impuesto específico al petróleo diésel.

Precisado lo anterior, y en lo que respecta al artículo 36 de la LIVA, los incisos primero a tercero permiten a los exportadores recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación o al importar bienes para el mismo objeto, el cual se puede imputar contra el débito fiscal mensual del mismo período tributario o solicitar su devolución de conformidad con las normas establecidas en el Decreto Supremo N° 348, de 1975, del Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción.

De igual beneficio gozan los prestadores de servicios a que se refiere el inciso cuarto del artículo 36 y aquellas empresas o sus representantes en el país a que se refieren los incisos quinto y siguientes de esta norma, quienes, para los efectos de dicho artículo, gozan del mismo tratamiento tributario de los exportadores.

Por su parte, según lo dispone el artículo 1° del decreto supremo N°311 de 1983, Reglamento de la Ley N°18.502, los exportadores pueden recuperar el impuesto específico al petróleo establecido en la letra b) del artículo 6° de la misma ley.

En lo que respecta a las hipótesis planteadas en su presentación, cabe señalar lo siguiente:

- 1) De acuerdo al inciso quinto del artículo 36 LIVA, de igual tratamiento tributario (exportadores) gozan las empresas aéreas o navieras o sus representantes en el país, que individualiza el mismo inciso², por las compras que realicen para el aprovisionamiento de naves extranjeras, siempre que con motivo de las actividades que éstas realicen en Chile se haya convenido con instituciones nacionales una amplia colaboración para el desarrollo de operaciones y proyectos que sean de interés para el país.

¹ Igual beneficio tendrán las referidas empresas, ..., que efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país y que, por consiguiente, no tomen o dejen pasajeros ni carguen o descarguen bienes o mercancías en Chile, que recalen en las citadas Regiones por los servicios portuarios que en ellas les presten.

² Empresas que efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país y que, por consiguiente, no tomen o dejen pasajeros en Chile ni carguen o descarguen bienes o mercancías en el país, respecto de la adquisición de bienes para el aprovisionamiento denominado rancho de sus naves o aeronaves.

A partir de lo anterior, la posibilidad de recuperar el IVA exportador está condicionada a que las referidas empresas cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las naves o aeronaves extranjeras no efectúen transporte de pasajeros o de carga en Chile.
- b) Que, con motivo de las actividades que realicen en Chile, se haya convenido con instituciones nacionales una amplia colaboración para el desarrollo de operaciones y proyectos.
- c) Que dichas operaciones y proyectos sean de interés para el país, según calificación que deberá hacer previamente el Ministro de Hacienda.

Conforme lo anterior, si el contribuyente, cumpliendo los demás requisitos, cuenta con la calificación otorgada por el Ministerio de Hacienda, sería procedente la recuperación del IVA exportador.

- 2) Por otro lado, el inciso sexto del artículo 36, citado en su presentación, también considera exportadores a las empresas aéreas, navieras y de turismo y las organizaciones científicas, o sus representantes legales en el país, por el aprovisionamiento de las naves o aeronaves que efectúen en los puertos de Punta Arenas o Puerto Williams y por la carga, pasajes o por los servicios que presten o utilicen para los viajes que realicen desde dichos puertos al continente antártico, certificados por la Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante Nacional o por la Dirección General de Aeronáutica Civil, según corresponda.

En la medida que la nave en cuestión, cumpliendo los requisitos legales, cuente con un certificado emitido por la Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante Nacional o por la Dirección General de Aeronáutica Civil, según corresponda, sería procedente el beneficio.

- 3) La parte final del inciso séptimo del artículo 36 de la LIVA extiende el beneficio (recuperación IVA exportador) a las empresas no constituidas en Chile que efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país y que, por consiguiente, no tomen o dejen pasajeros ni carguen o descarguen bienes o mercancías en Chile, que recalen en las citadas Regiones por los servicios portuarios que en ellas les presten.

Al respecto, la misma norma agrega que las naves pesqueras, buques factorías y las de carga que transporten productos del mar deberán ajustarse en todo lo que corresponda a las normas, instrucciones y autorizaciones impartidas por la Subsecretaría de Pesca y el Servicio Nacional de Pesca.

En el caso analizado, se estima que un buque de guerra de una nación extranjera no cumpliría la calidad de empresa, no constituida en Chile, que efectúe transporte de pasajeros o carga, de modo que sería improcedente el beneficio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y en relación con las consultas formuladas, se informa que:

- 1) La Factura xxxxxxxx, fue correctamente emitida, al recargar en forma separada del IVA del impuesto específico al petróleo diésel aplicado a dicho combustible.
- 2) En lo que respecta a la recuperación del IVA exportador conforme al inciso quinto del artículo 36, si el contribuyente, cumpliendo los demás requisitos, cuenta con la calificación otorgada por el Ministerio de Hacienda, sería procedente la recuperación del IVA exportador.
- 3) Sobre la devolución de impuesto establecida en el inciso sexto del artículo 36, en la medida que la nave en cuestión, cumpliendo los demás requisitos legales, cuente con un certificado emitido por la Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante

Nacional o por la Dirección General de Aeronáutica Civil, según corresponda, sería procedente el beneficio.

En los casos señalados en este número y en el 2) precedente, la devolución respectiva se efectuará conforme al procedimiento de los artículos 80 y siguientes de la LIVS, en forma anticipada o posterior a la exportación de acuerdo a lo que se determine mediante decreto supremo, emitido por el Ministro de Hacienda, previo informe técnico del Servicio de Impuestos Internos.

En tanto dicho decreto no se dicte, la recuperación deberá efectuarse conforme al procedimiento establecido en el Decreto Supremo N° 348 de 1975, del Ministerio de Economía.

- 4) Finalmente, en su caso, tratándose de un buque de guerra de una nación extranjera, no se cumple con el requisito establecido en la parte final del inciso séptimo del artículo 36.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1111, de 03.05.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos