
Tributación con Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta que afectaría a nuevo modelo de negocios.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la tributación con Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta que afectaría a nuevo modelo de negocios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, con el objeto de llegar a nuevos mercados y aumentar su base de clientes, está evaluando modificar algunos de sus procesos logísticos, como una forma de acercarse a los mercados actuales y potenciales.

No obstante, por ser un modelo respecto al cual no encuentran normativa específica, se presenta una serie de dudas de índole tributaria, las cuales solicita aclarar a fin de operar estrictamente apegados a la normativa tributaria vigente.

La operatoria a implementar es la siguiente:

- a) Los productos saldrán desde Chile sin tener como origen su venta, sino que con el fin de ser trasladados para su almacenaje en un lugar (país) que esté más cercano a sus mercados finales y desde donde estén disponibles para su venta con un despacho más rápido y expedito hasta el domicilio de sus clientes.
- b) El destinatario, quien almacenará los productos mientras se produzca su venta, podría ser un operador logístico como asimismo una sociedad relacionada que se cree para estos efectos.
- c) Los productos serán de propiedad de la sociedad chilena mientras no se produzca su venta a un tercero desde su almacenaje en el exterior.

A su entender, como no hay venta de los productos al momento de su salida al exterior, sino que solo es un traslado para su almacenaje y disposición para la venta, respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Renta, la operatoria según estima sería la siguiente:

- 1) Al momento de la salida de los productos al exterior, no hay obligación de emitir factura de venta y, por tanto, para fines aduaneros el trámite se haría con factura pro-forma (documento no timbrado por el Servicio).
- 2) La factura de venta, se debe emitir en el momento en que se produzca la transferencia de dominio de los productos almacenados en el exterior.
- 3) La factura de venta que se emita al momento de la venta de los productos al exterior, sería de exportación, ya que en ese momento se produce la transferencia de dominio de las mercaderías trasladadas al exterior.
- 4) La exportación como tal, para efectos de considerarla dentro del valor de las ventas por exportación para determinar el % a recuperar del crédito fiscal del mes, ¿sería en el mes en que las mercaderías son trasladadas al exterior para su almacenaje o en el mes en que se produce efectivamente su venta? Si fuese al momento de su salida al exterior, ¿qué valor debiésemos considerar en ese caso, ya que aún no está perfeccionado el valor de su venta?
- 5) No es necesaria la emisión de una guía de despacho por el traslado de los productos a su almacenaje al exterior desde el puerto chileno.
- 6) El impuesto a la renta se aplicará sobre las utilidades por estas operaciones en el año en que exista su pago, por ser una renta de fuente extranjera. Asimismo, el PPM se aplicará sobre la venta en la medida que se produzca el mencionado pago.
- 7) La existencia de productos almacenados en el exterior, no deberá ser incluida en la declaración de existencia de vinos a declarar anualmente ante el Servicio de Impuestos Internos.

II ANÁLISIS

De acuerdo al Compendio de Normas Aduaneras, Capítulo 4, relativo a salida de mercancías, N° 1, 1.2, la salida de mercancías del país, deberá corresponder a una de las siguientes destinaciones aduaneras: exportación, reexportación o salida temporal.

A su turno, y conforme al artículo 71 de la Ordenanza de Aduanas, la destinación aduanera es la manifestación de voluntad del dueño, consignante o consignatario, que indica el régimen aduanero que debe darse a las mercancías que ingresan o salen del territorio nacional.

Por su parte, el artículo 2°, N° 4, de la Ordenanza de Aduanas, define exportación como “la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior”.

Respecto de la salida temporal, el artículo 114, de la citada Ordenanza, dispone que las mercancías nacionales o nacionalizadas pueden salir temporalmente del país, sin perder su calidad de tales y sin pagar a su retorno los derechos e impuestos que cause la importación, previo cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que sean identificables en especie;
2. Que sean retornadas al país dentro del plazo concedido; y
3. Que su especificación, naturaleza o destino corresponda a alguna de las categorías indicadas en la norma, entre las cuales, la letra b) de este numeral 3 del artículo 114 enumera el envío de mercancías nacionales al extranjero para su depósito.

Por su parte, el artículo 115 agrega que, la salida temporal podrá convertirse en exportación, por el total o una parte de las mercancías, cuando lo solicite el interesado y cuando, vencido su plazo, el Director Regional o el Administrador de la Aduana respectiva exija que se tramite la exportación. Siempre que una salida temporal se convierta en exportación, las mercancías quedarán sujetas al pago de los derechos e impuestos y cargos que correspondan y que estén vigentes a la fecha de aceptación a trámite de la declaración.

De las normas legales precedentemente señaladas se desprende que la salida de mercaderías del territorio nacional sólo puede realizarse bajo la modalidad de exportación, reexportación o salida temporal. En el caso bajo análisis, en que la mercadería sería enviada al extranjero a fin de mantenerla en depósito para su posterior venta, este Servicio entiende que podría tratarse de una salida temporal. Sin embargo, correspondiendo dicha calificación a un trámite de carácter esencialmente aduanero, compete al Servicio Nacional de Aduanas pronunciarse sobre la misma, a fin de determinar en qué calidad saldrían los bienes al exterior.

Aclarado lo anterior y en el supuesto que los bienes salgan al exterior amparados bajo la modalidad de destinación aduanera correspondiente a salida temporal, no resultaría obligatoria la emisión de una factura de exportación al momento que éstos sean enviados al extranjero, toda vez que dicho embarque no correspondería a una venta, ni a una exportación. Por la misma razón no procede tampoco solicitar al mes siguiente del embarque, la devolución de IVA, en virtud del artículo 36 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

No obstante, si con posterioridad la mercadería o parte de ella es vendida en el exterior, convirtiéndose la operación en una exportación, deberá tramitarse ante el Servicio Nacional de Aduanas el correspondiente cambio de destinación aduanera.

Una vez efectuado el cambio de destinación, le resultaría aplicable a dicha operación lo dispuesto en el artículo 36 de la LIVS, que otorga a los exportadores el derecho a recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir o importar bienes, o al utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, ya sea imputándolo al débito fiscal generado en las operaciones gravadas realizadas en el mercado nacional, o bien solicitando su reembolso en la forma y plazos que determina el Decreto Supremo N° 348 de 1975, de Economía, en cuyo caso la recuperación del impuesto debe solicitarse dentro del mes siguiente de efectuado el embarque, según lo dispuesto en el artículo 2°, letra b), del citado Decreto Supremo.

En este sentido, la norma es enfática en cuanto al plazo para presentar la solicitud de recuperación de IVA exportadores y la oportunidad desde la cual debe contarse, esto es, la fecha en que efectivamente se produjo el embarque de las mercaderías exportadas, sin considerar la calidad en que ellas salieron del país. El cambio de destinación aduanera es una posibilidad que la Ordenanza de Aduanas contempla para aquellos casos de bienes que, habiendo salido temporalmente del país, puedan ser vendidos en el extranjero sin necesidad de retornar al país, para lo cual se les otorga una nueva destinación aduanera, dándoles la calidad de bienes exportados, sin que ello altere la fecha del embarque.

Así las cosas, teniendo presente que, en este caso, la venta de las mercaderías se produciría con posterioridad al embarque de las mismas, es del todo probable que la presentación de la eventual solicitud de devolución, se encuentre fuera del plazo establecido para ello, en el artículo 2°, del Decreto Supremo N° 348 de 1975, de Economía.

Sin embargo, ello no significa que el contribuyente pierda el derecho a solicitar la devolución, conforme al N° 3 del artículo 126 del Código Tributario, dentro del mismo plazo que la norma contempla. Esto es, tres años contados desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.

Conforme lo anterior, transcurrido el plazo establecido en el artículo 2°, letra b), del Decreto Supremo N° 348 de 1975, de Economía para que el exportador solicite la devolución del tributo conforme al régimen que establece, el contribuyente podrá acogerse al procedimiento de devolución contenido en el artículo 126, N° 3, del Código Tributario, siempre que dicha devolución se encuentre dentro del plazo de 3 años establecido en la misma norma legal.

Respecto del monto a recuperar, el inciso segundo del artículo 1° del mencionado Decreto Supremo N° 348 de 1975, de Economía, dispone que la “recuperación se determinará aplicando al total de crédito fiscal del periodo correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios, del mismo periodo tributario”.

De este modo, sólo en la medida que se produzca la exportación nace el derecho para el exportador de solicitar la recuperación y, consecuentemente, la obligación de realizar el cálculo de la misma. Luego, en el caso de mercaderías enviadas en salida temporal al exterior no procede efectuar dicho cálculo en base a los datos del mes del embarque de las mercaderías, ya que en dicho mes no existe exportación alguna que genere el beneficio de devolución para el exportador.

Concordante con lo anterior, dicho cálculo debe corresponder al período en que efectivamente se realizaron las ventas, consideradas exportación, en virtud del cambio de destinación aduanera realizado por el Servicio Nacional de Aduanas a petición del contribuyente.

Con respecto a las consultas relacionadas con la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el artículo 10° de la LIR dispone que se consideran 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.

De la norma citada, se desprende, a contrario sensu, que constituyen rentas de fuente extranjera, aquellas que provienen de bienes situados en el extranjero o de actividades desarrolladas en el exterior.

De acuerdo con la información indicada en la presentación, atendido que se pretende materializar la venta y exportación con posterioridad al arribo de las mercancías al extranjero, operando aparentemente una salida temporal, los bienes mantienen el carácter de nacionales, mientras no tenga lugar su enajenación y exportación.

Por lo anterior, la enajenación y correspondiente exportación de mercancías depositadas en el exterior que han salido del territorio nacional bajo el régimen de salida temporal conforma una renta de fuente chilena afecta a tributación en Chile de acuerdo al artículo 3° de la LIR.

En cuanto al reconocimiento de la renta derivada de la enajenación de las mercancías mencionadas por un contribuyente que determina renta efectiva según contabilidad completa, el artículo 29 de la LIR dispone que los ingresos brutos deben ser incluidos en los ingresos del año en que ellos sean devengados o, en su defecto, del año en que sean percibidos por el contribuyente, para ser gravados con Impuesto de Primera Categoría (IDPC), con la excepción de las rentas comprendidas en el artículo 20, N° 2 y las rentas de fuente extranjera en los términos indicados en el artículo 12 de la LIR.

Igualmente, respecto de los pagos provisionales mensuales de aquellos contribuyentes de la primera categoría que declaren la renta efectiva de las actividades de los N° 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, la letra a) del artículo 84 de la LIR dispone que los ingresos brutos mensuales, percibido o devengados, determinados según el artículo 29 de la LIR constituyen la base sobre la cual se aplica la tasa variable y se calculan dichos pagos.

Así, en ambos casos, el devengo o la percepción de la renta es determinante para gravarla con IDPC y para computar la base sobre la cual se calcula el monto de los pagos provisionales mensuales.

Al respecto, el artículo 2°, N° 2, de la LIR define renta devengada como aquella sobre la cual se tiene un título o derecho independiente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular. A su vez, el N° 3 del mismo artículo define renta percibida como aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona, comprendiendo aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto del pago.

n el caso analizado, el derecho a percibir el precio de la compra venta de las mercancías almacenadas en el exterior se incorpora al patrimonio del contribuyente al perfeccionarse el contrato de compra venta, esto es, habiendo acuerdo entre el comprador y el vendedor sobre la cosa y el precio, conforme a lo dispuesto en el artículo 1801 del Código Civil, independientemente del cumplimiento efectivo de las obligaciones que surgen del contrato mismo por ambas partes.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente se informa que:

- 1) Supuesto que las mercaderías sean enviadas al exterior bajo la destinación aduanera de salida temporal, no existiría obligación de emitir por ellas factura de exportación ni guía de despacho al momento de su salida al exterior.
- 2) No es posible pronunciarse sobre otro tipo de documentación que pueda ser requerida por el Servicio Nacional de Aduanas en estos casos por exceder la competencia de este Servicio.
- 3) Corresponderá emitir la factura de exportación cuando se produzca efectivamente la venta de los bienes en el extranjero, procediendo solicitar la devolución de IVA en virtud del artículo 36 de la LIVS sólo cuando el contribuyente obtenga el correspondiente cambio de destinación aduanera, momento en el cual se entenderá efectuada la exportación.
- 4) Si el contribuyente se encuentra fuera del plazo establecido para presentar la solicitud de devolución ante este Servicio conforme al artículo 2°, letra b), del Decreto Supremo N° 348 de 1975, de Economía, igualmente podrá impetrar el beneficio, pero sujetándose al procedimiento de devolución contenido en el N° 3 del artículo 126 del Código Tributario, siempre que ésta se realice dentro del plazo de tres años que establece la citada norma legal.
- 5) Conforme al inciso segundo del artículo 1° del Decreto Supremo N° 348 de 1975, de Economía, el cálculo del monto a recuperar debe corresponder al período en que efectivamente se realizaron las ventas consideradas exportación en virtud del cambio de destinación aduanera realizado por el Servicio Nacional de Aduanas, a petición del contribuyente.
- 6) En lo que dice relación con el Impuesto a la Renta, la venta de mercancías almacenadas en el exterior bajo la destinación aduanera de régimen de salida temporal, constituye una renta de fuente chilena devengada en el ejercicio en que se perfeccione el contrato de compra venta de dichas mercancías, integrando los ingresos brutos de dicho ejercicio para efectos de gravarla con IDPC y configurar la base sobre la cual se aplica la tasa variable y se calculan los pagos provisionales mensuales.
- 7) Se reitera que lo anterior supone que las mercaderías salgan del país bajo el régimen de salida temporal. Sin embargo, correspondiendo dicha calificación a un trámite de carácter esencialmente aduanero, compete al Servicio Nacional de Aduanas pronunciarse sobre la misma, a fin de determinar en qué calidad saldrían efectivamente los bienes al exterior.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1116, de 08.06.2020

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos