

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 14, ART. 36, ART. 59 - DECRETO SUPREMO N° 348, DE 1975, ART. 1 -
OFICIO N° 2259, DE 1990. (ORD. N° 2357, DE 24.08.2016)**

SOLICITA RECONSIDERACIÓN DE CRITERIO CONTENIDO EN ORD. N° 2259, DE 20/7/1990, ASÍ COMO TAMBIÉN DE OTRAS INTERPRETACIONES QUE ESTE SERVICIO HA REALIZADO SOBRE LA FORMA DE CALCULAR EL MONTO DE IVA QUE TIENEN DERECHO A RECUPERAR LOS EXPORTADORES, EN VIRTUD DEL ART. 36, DEL D.L. N° 825, CUANDO EL CONTRIBUYENTE ADEMÁS DE EXPORTACIONES, REALIZA TAMBIÉN VENTAS INTERNAS.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la forma de calcular el monto de IVA que tienen derecho a recuperar los exportadores, en virtud del Art. 36, del D.L. N° 825, solicitando se reconsidere el criterio contenido en Ord. N° 2259, de 20/7/1990, así como también el de otras interpretaciones que este Servicio ha realizado.

I.- ANTECEDENTES:

La consulta se origina por la práctica observada en contribuyentes que regulan el monto de sus ventas internas y exportaciones en los períodos en que deben adquirir gran cantidad de insumos destinados a sus operaciones internas, con la finalidad de obtener por esta vía, la devolución de los créditos fiscales originados en la adquisición de bienes y prestación de servicios destinados a su actividad nacional.

Para ejemplificar lo anterior relata el caso de un contribuyente que fue auditado por esa Dirección Regional, en el marco del Programa IVA exportador: cadena de proveedores.

Señala que el contribuyente exportador firmaba con otro contribuyente del rubro tres contratos distintos: el primero por el arrendamiento de elementos de explotación Acuícola; el segundo por el suministro de peces y; el tercero por la contratación de servicios consistentes en la dirección técnica de la producción y explotación del Centro Acuícola, comprendiendo su administración, compra de alimentos, cuidado veterinario, entre otros.

Del análisis de estos contratos esa Dirección Regional concluye que la actividad conjunta de estas compañías consiste en que el exportador compra, en virtud del contrato antes mencionado, los recursos hidrobiológicos al mismo contribuyente que por contrato se encarga de las gestiones necesarias para el desarrollo de las actividades acuícolas de engorda de dichos peces, actividades que son realizadas con los bienes y elementos que este mismo arrendó al exportador, conforme a contrato señalado en el párrafo precedente.

Sin embargo, una vez que los peces alcanzan el peso suficiente se realizan las cosechas del producto, que es vendido directamente por el exportador al contribuyente con quien firmó los contratos antes mencionados, obviamente en el mercado nacional.

De allí, que esa Dirección Regional concluya que en ese caso la actividad principal del contribuyente exportador es la venta de salmones en el mercado nacional, representando éstas en el año 2010 un 98,45% y en el año 2011, un 99,95% de las operaciones totales respectivamente.

Destaca que el monto del crédito fiscal objeto de la solicitud de devolución por IVA exportador está constituido principalmente por el impuesto soportado en la compra de los salmones que son criados en el Centro de Cultivo, bajo el esquema antes señalado.

En cambio, las exportaciones que sirven de fundamento a las solicitudes de devolución de IVA exportador, corresponden a la venta de productos distintos a los cultivados en el centro de explotación acuícola, pero adquiridos a su contraparte.

En base a ello argumenta que en ningún caso la exportación corresponde a la venta al exterior de los peces que se han adquirido en el contexto de la relación comercial de explotación acuícola antes descrita, ya que éstos finalmente son vendidos en el mercado nacional.

Consecuentemente, los créditos fiscales soportados y cuya devolución se solicitan en virtud del Art. 36, del D.L. N° 825, son en su gran mayoría generados en la compra de los salmones destinados a su actividad nacional. Pero con el objeto de obtener la devolución de esos créditos fiscales, el contribuyente durante el mes en que efectúa la compra de dichos peces, realiza una exportación, efectuando durante el respectivo mes, pocas ventas en el mercado nacional de manera de regular, a su juicio, la proporcionalidad entre las exportaciones y las ventas internas del período.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 36°, del D.L. N° 825, otorga a los exportadores el derecho a recuperar el Impuesto al Valor Agregado que se les hubiere recargado al adquirir o importar bienes y al utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

Dicha recuperación según dispone el inciso tercero del mencionado Art. 36°, puede efectuarse imputando directamente al débito fiscal generado en sus operaciones gravadas, el impuesto soportado en la adquisición o importación de bienes, o en la utilización de servicios referidos en el párrafo anterior, en la forma y condiciones que establece el Título II, párrafo 6, del D.L. N° 825 o bien, solicitando su reembolso en la forma y plazos que determine el D.S. de Economía N° 348, de 1975.

Por su parte, el D.S. de Economía N° 348, de 1975, en su Art. 1°, incisos segundo y tercero, establece la forma en que se determinará el monto de la recuperación a que tiene derecho el exportador, en virtud del citado Art. 36.

De este modo el inciso segundo establece que dicho monto se determinará aplicando al total del crédito fiscal del período correspondiente, el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación del impuesto en relación a las ventas totales de bienes y servicios, del mismo período tributario. Para estos efectos el valor de las exportaciones será igual al valor FOB de los bienes o de la prestación de servicios, calculado al tipo de cambio vigente a la fecha del conocimiento de embarque si se trata de exportación de bienes.

En caso que el exportador realice además operaciones en el mercado nacional, el inciso tercero dispone la recuperación de un porcentaje del remanente de crédito fiscal de períodos anteriores, relacionado con ventas o servicios internos, el cual ascenderá a la suma que resulte de aplicar el porcentaje establecido en el artículo 14°, del D.L. N° 825, de 1974, al valor FOB de las exportaciones.

Conforme a lo anterior, para efectuar el cálculo de la recuperación de IVA, el exportador debe aplicar el porcentaje establecido según las normas del inciso segundo del Art. 1°, del D.S. de Economía N° 348, sobre los créditos fiscales del mismo período tributario en que realizó él o los embarques.

Al respecto, este Servicio ha señalado que el crédito fiscal del mes de embarque está constituido por el impuesto soportado en las adquisiciones, importaciones o servicios recibidos en dicho período tributario, registrado en el Libro de Compras y Ventas a que se refiere el artículo 59°, del D.L. N° 825 y Art. 74°, de su Reglamento .

Ahora bien, como el Impuesto al Valor Agregado, contenido en el D.L. N° 825, se encuentra legalmente estructurado sobre “base financiera”, para su determinación en cada período tributario se deben considerar las adquisiciones y las ventas efectuadas en ese mes determinado, sin que exista una correspondencia entre los productos comprados y vendidos, sean éstos últimos ventas internas o exportaciones.

En atención a ello, no resulta procedente utilizar ningún mecanismo tendiente a separar los créditos fiscales de un período a fin de calificarlos según el destino final que tendrían las especies que dieron origen a dicho crédito.

Por lo tanto, aunque no exista correspondencia entre los créditos del período de embarque y las exportaciones realizadas en dicho período, el porcentaje de recuperación establecido en el Art. 1°, inciso segundo del D.S. de Economía N° 348, debe aplicarse sobre dicho crédito, sin hacer distinción respecto de su destino. Ello ha sido sostenido así en diversa jurisprudencia emitida por este Servicio, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que pueden ejercerse, de acuerdo a la normativa tributaria respectiva.

Dicho razonamiento es armónico con la respuesta emitida en oficio N° 2259, de 20/7/1990, no correspondiendo, por las razones antes señaladas efectuar una separación de los créditos fiscales en atención a su destino, como sugiere en su presentación.

III.- CONCLUSIÓN:

En atención al análisis precedente, no procede reconsiderar las interpretaciones que sobre la materia ha efectuado este Servicio .

VICTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 2357, de 24.08.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos