

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 12°, ART. 23°, N°2, ART. 36° - DECRETO SUPREMO N° 348, DE 1975, ART.
1°. (ORD. N° 765, DE 17.03.2015)**

CONSULTA SOBRE APLICACIÓN DEL D.S. 348, DE 1975 DE EXPORTADORES.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre las situaciones que plantea en relación al tratamiento de la devolución de IVA Exportadores.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que el régimen especial que contempla el D.L. N° 825, de 1974, para los exportadores, se rige por las disposiciones comunes de dicho texto y sólo difiere en lo que la Ley expresamente indica. Lo anterior, permitiría afirmar que cualquier interpretación que no se encuentre sustentada en texto expreso de la Ley y que, además, deje a las personas que exportan en situación desmejorada frente a los contribuyentes que operan dentro del país, no tendría ningún fundamento lógico ni legal.

Expone a continuación el siguiente análisis:

1) Base financiera como principio en que descansa el sistema.

En términos generales el Impuesto al Valor Agregado establecido en el D.L. N° 825, contempla un sistema por el cual se determina el impuesto a pagar en base financiera y mediante la sustracción de impuesto contra impuesto, según el artículo 23 que dispone: "Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario".

El mismo artículo ordena que "dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de las especies al territorio nacional en el mismo período".

Por su parte, el artículo 20 define el débito fiscal al expresar "Constituye débito fiscal mensual, la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período respectivo.

El impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, determinado según las normas del párrafo 6°".

Para determinar el marco de su estructura legal, en el artículo 2°.- N° 8, define por "Por período tributario, un mes calendario, salvo que esta ley o la Dirección Nacional de Impuestos Internos señale otro diferente".

De estas referencias legales fluye claramente que el impuesto se determine rebajando del débito fiscal (IVA por las ventas y servicios prestados), el crédito fiscal (IVA soportado por las compras y servicios utilizados). Todo esto dentro del mismo período tributario, que para los efectos legales es el mes en que se adquieren bienes o servicios y se venden bienes o se presten servicios, sin que necesariamente se relacionen unas operaciones con las otras. Es decir, el sistema de base financiera no permite ni regula de manera alguna que tenga que coincidir el origen del impuesto del producto vendido con el impuesto que el mismo producto soportó cuando fue adquirido, es decir, no se requiere identidad entre

uno y otro, porque el sistema no lo permite, especialmente debido a que su funcionamiento y control sería impracticable. Por consiguiente, se considera absolutamente ilegal que con los hechos ocurridos con posterioridad a la declaración de impuesto, presentada en tiempo y forma, se califique la intención que tuvo el contribuyente al adquirir un determinado bien y se formule un cobro por presunta devolución o utilización indebida del crédito fiscal sin ningún argumento legal.

2) Devolución IVA Crédito a Exportadores.

Por su parte, el artículo 36 del D.L. N° 825, en su inciso primero, establece una norma de excepción al régimen normal de Impuesto al Valor Agregado, para posibilitar la devolución de los créditos fiscales en la proporción correspondiente a las ventas que se realizaron como exportación, las que se encuentran exentas del IVA y, por consiguiente, no se puede aplicar al mecanismo general de recuperación, al disponer lo siguiente: “Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se le hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto”.

Además, en el inciso tercero del mismo cuerpo legal expresa que: “Los exportadores que realicen operaciones gravadas en este Título podrán deducir el impuesto a que se refiere el inciso primero de este artículo en la forma y condiciones que el párrafo 6° señala para la imputación del crédito fiscal. En caso que no hagan uso de este derecho, deberán obtener su reembolso en la forma y plazos que determine por decreto supremo, el Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá llevar la firma del Ministro de Hacienda, previo informe favorable del Instituto de Promoción de exportaciones”.

En tanto, el Decreto Supremo N° 348, de 1975 (D.S.), que se dictó en virtud de la facultad anterior, expresa en la primera parte del artículo 1°: “Los exportadores de toda clase de productos y los prestadores de servicios, cuando efectúen transporte aéreo internacional de carga y pasajeros, podrán recuperar el impuesto del Título II o del artículo 42, del Título III, según corresponda del decreto ley 825, de 1974, que se les haya recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación o de carga y pasaje internacional, o que hayan pagado al importar bienes para el mismo objeto en la forma establecida en el presente Reglamento”.

3) Forma de calcular el monto de la recuperación del IVA exportadores.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 1° del D.S. 348, establece la forma de calcular el monto a que tiene derecho a devolución el exportador:

“El monto de la recuperación a que se refiere el inciso anterior 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 efectos de lo dispuesto en este inciso, el valor de las exportaciones será igual al valor FOB de los bienes o de la prestación de los servicios, de los bienes y de aceptación a trámite de la Declaración de Exportación para los servicios. En el caso de las empresas hoteleras se considerará el valor de la factura de exportación y la fecha de su emisión, cuando corresponda”.

Esta fórmula de calcular el monto a recuperar es confirmada por el Servicio mediante Oficio 6552 del 21.09.1979.

4) Recuperación del Crédito Fiscal por ventas internas o remanentes de períodos anteriores.

No obstante que el exportador no pudo recuperar todo o parte del crédito fiscal en un período tributario, por la fórmula aplicada de acuerdo a lo señalado en el número anterior, o haya correspondido a ventas internas, el inciso tercero del artículo 1° del D.S. 348 permite a los exportadores recuperar este crédito fiscal, hasta la suma que resulte aplicar el porcentaje establecido en el artículo 14 del D.L. 825 (actual tasa del 19%).

Este criterio fue instruido mediante la Circular N° 23 de 1985, de ese Servicio, que en el párrafo tercero de su Título III “Alcance del Inciso Tercero”, señala: “La expresión “remanentes” empleada por el legislador indica que basta con que una sola vez las sumas respectivas aparezcan como tales en las declaraciones correspondientes, con motivo de las operaciones internas, para que puedan ser recuperadas, conforme a las disposiciones que se estudian. Resulta, en consecuencia, obvio, que también puede obtenerse la devolución de los remanentes acumulados de igual naturaleza, correspondiente a más de un período”.

El párrafo anterior, ratifica que las operaciones internas, también se deben incluir en el cálculo a que se refiere el inciso segundo del artículo 1° del D.S. 348, de la proporcionalidad del monto a que tiene derecho el exportador. Ya que después de aplicar esta metodología y de resultar un remanente de crédito fiscal, le asiste el derecho establecido en el inciso tercero del mismo cuerpo legal. Es decir, al exportador no se le puede negar a este derecho.

5) Conclusiones Preliminares a la metodología de cálculo.

De las disposiciones legales y reglamentarias mencionadas, concluye el consultante que la estructura legal del IVA funciona de la siguiente manera:

- 1) La obligación tributaria a pagar se determina restando del total del impuesto cobrado por las operaciones efectuadas por el vendedor a terceros (débito fiscal), el total del impuesto que le cobraron al vendedor por sus adquisiciones (crédito fiscal);
- 2) Todas estas operaciones deben corresponder al mismo período, coincida o no la naturaleza del producto vendido con el adquirido y por lo tanto el origen de los impuestos;
- 3) Como el objetivo del tributo es gravar “el valor agregado” en cada transacción comercial, a lo largo del tiempo, con este mecanismo se compensan estos márgenes añadidos, por lo que es importante en el sistema que siempre se produzca este ajuste, de tal modo que para calificar un perjuicio fiscal debe acreditarse por el órgano fiscalizador que esta condición no se ha cumplido.
- 4) Otra característica importante de la Ley, es que las ventas y servicios prestados en el período es el que define (sic) la parte del crédito fiscal que se recupera o se pierde, según la proporción de estas operaciones según estén gravadas o exentas. Esto, teniendo presente lo dicho en el sentido que el impuesto recuperado puede o no coincidir en su identidad uno con el otro.
- 5) Por su lado, tanto el artículo 36 del D.L. N° 825, como el Reglamento del D.S. N° 348, otorgan a los exportadores el derecho a la devolución del crédito fiscal.
- 6) No obstante que en las disposiciones mencionadas en el número anterior, se indica que

la devolución a los exportadores corresponderá al impuesto recargado al adquirir o utilizar servicios destinados a la actividad de exportación, no es menos cierto que en el inciso segundo del artículo 1° del D.S. N° 348, que regula la forma de recuperar dicho crédito fiscal establece que “la recuperación a que se refiere el inciso anterior se determinará aplicando al total del crédito fiscal del período correspondiente”, sin diferenciar si corresponde a ventas internas o externas.

7) Que no obstante de producirse un remanente de crédito fiscal por operaciones internas o por la aplicación de la metodología de cálculo para determinar el monto del IVA a recuperar por el exportador, a éste le asiste el derecho a recuperar dicho excedente o remanente a través de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 1° del D.S. 348.

Finalmente, y en base a todo lo señalado, solicita confirmar y/o aclarar las siguientes dudas:

1) Que el beneficio establecido en el D.S. 348, descansa en la misma base o esencia del sistema, al establecer el derecho a recuperar el impuesto recargado en las adquisiciones, importaciones o utilización de servicios. Ello, con independencia del hecho que el IVA a recuperar por los exportadores, corresponda a bienes exportados en el mismo período o en otros posteriores.

2) Que es correcto que en el caso de los exportadores que aun cuando tengan operaciones en el mercado nacional, el legislador estableció que la recuperación del IVA, conforme a las normas del artículo 1° del D.S. 348, indica que debe aplicarse la proporción que importan las exportaciones sobre las ventas totales, sobre el total del crédito fiscal, aun cuando esté constituido por operaciones destinadas a ventas internas o de exportación.

3) Que el total del crédito fiscal que se señala en el número anterior debe cumplir con las normas del artículo 23 y siguientes de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y que no puede hacerse ninguna discriminación en el mismo a pretexto de que dentro de este total hay compras que pudieran corresponder a bienes no exportados en ese período o de que se incluyan en ese total, adquisiciones que se destinan al mercado nacional.

4) Que de producirse un remanente de crédito fiscal por operaciones internas o por la aplicación de la metodología de cálculo para determinar el monto del IVA a recuperar por el exportador, a éste le asiste el derecho a recuperar dicho excedente o remanente a través de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 1 del D.S. 348.

II.- ANÁLISIS:

Según se ha reconocido por este Servicio , en nuestro país, el Impuesto al Valor Agregado se encuentra estructurado legalmente sobre “base financiera” y la determinación del impuesto se realiza por cada período tributario, equivalente a un mes, debiendo considerarse las adquisiciones y las ventas efectuadas en ese mes determinado, sin que sea necesario que en ambas operaciones se trate de la misma especie física, esto es, que no necesariamente debe existir una relación entre los productos comprados en un mes con aquellos vendidos en el mismo período.

Ahora, en el ámbito de las exportaciones, el Art. 12°, letra D, del Decreto Ley 825 (D.L. 825), señala que están exentas del impuesto las especies exportadas en su venta al

exterior, norma que trae como consecuencia, que en principio no habría derecho a crédito fiscal por la adquisición de bienes o prestaciones de servicios que se destinen a la venta de especies al exterior, según lo dispuesto en el Art. 23°, N° 2, del D.L. 825, que niega tal derecho a la adquisición de bienes o prestaciones de servicios que se destinen a operaciones exentas o no gravadas.

No obstante lo anterior, el legislador estableció un mecanismo especial de recuperación del crédito fiscal en estos casos, regulado en el artículo 36° del D.L. 825, el cual faculta a los exportadores a recuperar el IVA que se les hubiere recargado al adquirir bienes o al utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, con el objeto que aquellos que realicen operaciones gravadas con el tributo puedan imputar el crédito al débito, o bien obtener su reembolso en Tesorerías, según las normas reglamentarias.

El Reglamento pertinente, contenido en el Decreto Supremo de Economía N° 348, de 1975 (D.S. 348), en su artículo 1°, inciso segundo, establece la forma de determinar el monto del impuesto que se puede recuperar con este procedimiento, lo cual se realiza calculando sobre el total del crédito fiscal, determinado conforme al Art. 23° del D.L. 825 y al Art. 43° de su Reglamento, 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.

Con relación a los remanentes, el inciso tercero del artículo 1° del D. S. 348 referido dispone: “Los remanentes de créditos fiscales de períodos anteriores al indicado precedentemente, relacionados con ventas o servicios internos, se recuperarán hasta la suma que resulte de aplicar el porcentaje establecido en el artículo 14° del decreto Ley N° 825, de 1974, al valor FOB de las exportaciones...”.

Teniendo presente lo expresado, se analizan a continuación las interrogantes planteadas en la consulta:

1) Como ya se ha señalado, el artículo 36° del D.L. 825, establece el derecho que tienen los exportadores a recuperar el impuesto que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, como asimismo, el impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto.

Por su parte, el artículo primero, inciso segundo del D.S. 348, establece el monto al cual asciende este derecho, señalando 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.

Así las cosas, el exportador que efectúe exportaciones en un período determinado debe aplicar lo dispuesto en el artículo 23° del D.L. 825 y en el artículo 43° de su Reglamento para configurar el crédito fiscal del período correspondiente, y sobre dicha suma, debe aplicar el porcentaje a que se refiere el D.S. 348 para determinar la suma que podrá recuperar.

De lo expuesto anteriormente se desprende que la recuperación del crédito fiscal debe realizarse por períodos tributarios considerando el IVA de las compras y las ventas (o prestaciones de servicios) de dichos períodos, aunque no exista correspondencia entre los productos comprados con los vendidos, tanto cuando se trate de operaciones internas como cuando se trate de exportaciones, sin que sea procedente utilizar un método especial para separar algunos créditos fiscales a fin de calificarlos según el destino final que tendrían las especies que dieron origen a dichos créditos, con prescindencia de las

operaciones globales de la empresa en cada período .

Teniendo presente lo señalado precedentemente, es dable concluir que el beneficio establecido en el D.S. 348, descansa en la misma base o esencia del sistema, contenido en el D.L. 825, al establecer el derecho a recuperar el impuesto recargado en las adquisiciones, importaciones o utilización de servicios con independencia del hecho que el IVA a recuperar por los exportadores, corresponda a bienes exportados en el mismo período o en otros posteriores.

2) Que es correcto lo señalado en su presentación, en el sentido que los exportadores, aun cuando tengan operaciones en el mercado nacional, deben aplicar la proporción que representan las exportaciones sobre el total de las ventas de bienes y servicios que efectúe. Así lo establece claramente el artículo 1°, inciso segundo, del D.S. 348, el cual señala que el monto del impuesto que se puede recuperar con este procedimiento, se determina aplicando al total del crédito fiscal, 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.

3) También es efectivo lo señalado en su presentación, en cuanto a que el total del crédito fiscal sobre el que se aplica la proporción que determina la suma a recuperar debe cumplir con las normas del artículo 23° y siguientes de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Así se señala expresamente en el inciso segundo del artículo 36° del D.L. 825. En este sentido, no corresponde hacer distinción alguna para los efectos de la recuperación, por el hecho de que dentro de este total de crédito fiscal, existan crédito por compras que pudieran corresponder a bienes no exportados en ese período o por adquisiciones que se destinan al mercado nacional, por cuanto la normativa respectiva no hace dicha distinción.

4) El inciso tercero del artículo 1° del D.S. 348, señala expresamente que los remanentes de créditos fiscales de períodos anteriores relacionados con ventas o servicios internos, se recuperarán hasta la suma que resulte de aplicar el porcentaje establecido en el artículo 14° del D.L. 825, al valor FOB de las exportaciones, o al valor de la factura de exportación en el caso de empresas hoteleras.

III.- CONCLUSIÓN:

Teniendo presente la normativa contenida en el artículo 36° del D.L. 825 y en el D.S. 348, así como las instrucciones emanadas de este Servicio, se confirman los criterios señalados por el consultante en su presentación, en los términos expuestos en el análisis anterior.

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR (T y P)

Oficio N° 765, de 17.03.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos