

MATERIA: APLICACIÓN DEL N° 5 DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS A LOS CONTRIBUYENTES DEL RUBRO AGRÍCOLA EN EL CONTEXTO DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE IVA.

SANTIAGO, 06 DE MARZO DE 2026

RESOLUCIÓN EX. SII N°37.-

VISTOS: Lo dispuesto en el artículo 6° letra A) N°1 y 8 bis, del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830 de 1974; en los artículos 1°, 4° bis y 7° letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N°7, del Ministerio de Hacienda, de 1980; en los artículos 23 N° 5, 36, y 80 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el Decreto Ley N°825 de 1974; Circulares N° 93 de 2001, N° 61 de 2020 y N° 12 de 2025; Resolución Ex. SII N° 4 de 2022; y

CONSIDERANDO:

1° Que, los incisos tercero y cuarto del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante LIVS), facultan al Director para autorizar a los vendedores y prestadores de servicios que fueron objeto de una retención o “anticipo” de Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), producto de un cambio de sujeto y que no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías, hasta el monto del débito fiscal correspondiente.

2° Que, conforme con el artículo 23 de la LIVS, los contribuyentes de IVA tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a una serie de normas, disponiendo en su N° 5, lo siguiente:

“5°.- No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

a) Con un cheque nominativo, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura, girados contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.

b) Haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta. En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.

El contribuyente deberá aportar los antecedentes que acrediten las circunstancias de las letras a) y b) precedentes, dentro del plazo de un mes contado desde la fecha de notificación del requerimiento realizado por el Servicio de Impuestos Internos. En caso que no dé cumplimiento a lo requerido, previa certificación del Director Regional respectivo, se presumirá que la factura es falsa o no fidedigna, no dando derecho a la utilización del crédito fiscal mientras no se acredite que dicha factura es fidedigna.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura ésta fuese objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

a) La emisión y pago del cheque, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos.

b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla, donde se asentarán los pagos efectuados con cheque, vale vista o transferencia electrónica de dinero.

c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.

d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

No obstante lo dispuesto en los incisos segundo, tercero y cuarto, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Lo dispuesto en los incisos segundo, tercero y cuarto no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.”

3° Que, mediante la Circular N° 93 de 2001 este servicio impartió instrucciones sobre los procedimientos que deben observarse en caso de detectarse documentos que no dan derecho a crédito de acuerdo con la disposición antes citada.

4° Que, el artículo 25 de la LIVS establece que “para hacer uso del crédito fiscal, el contribuyente deberá acreditar que el impuesto le ha sido recargado en las respectivas facturas, o pagado según los comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, y que estos documentos han sido registrados en los libros especiales que señala el artículo 59°. En el caso de impuestos acreditados con factura, éstos sólo podrán deducirse si se hubieren recargado separadamente en ellas”.

5° Que, el artículo 36 de la LIVS dispone que los “exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto. Las solicitudes, declaraciones y demás antecedentes necesarios para hacer efectivos los beneficios que se otorgan en este artículo, deberán presentarse en el Servicio de Impuestos Internos. Para determinar la procedencia del impuesto a recuperar se aplicarán las normas del artículo 25°”.

Adicionalmente, establece 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 conforme a los artículos 80 y siguientes, 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”.

6° Que, la Resolución Exenta SII N° 4 de 2022, instruye de manera general sobre el procedimiento que deben seguir los contribuyentes de los impuestos contemplados en la LIVS para solicitar la devolución o recuperación de los impuestos de dicha ley por cambio de sujeto pasivo de IVA, devoluciones de crédito fiscal por empresas en reorganización judicial y devoluciones de IVA exportador, conforme al procedimiento general contemplado en los artículos 80 y siguientes de la referida ley; disponiendo que deberán presentar sus solicitudes a través del sitio web de este Servicio, conforme a las instrucciones que se imparten en la mencionada resolución.

7° Que, presentada una solicitud de devolución, el Servicio podrá autorizarla cuando existan antecedentes suficientes para fundarla, al menos, en parte.

En caso contrario, corresponderá denegar total o parcialmente la devolución, según corresponda.

El Servicio podrá realizar revisiones posteriores de las devoluciones autorizadas, de acuerdo con las normas del Código Tributario.

Con todo, el Servicio podrá ejercer las facultades que le confieren los artículos 8° ter, 8° quáter y 59 bis del Código Tributario, y denegar la devolución en la parte

que corresponda a débitos fiscales no enterados efectivamente, sin perjuicio que proceda el crédito fiscal de acuerdo a la ley.

8° Que, sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, producto de mesas de trabajo sostenidas por este Servicio con diferentes actores relevantes del rubro agrícola, se ha relevado la necesidad de actualizar las reglas sobre revisión de solicitudes de devolución de IVA exportador y de aquellas realizadas producto de un cambio de sujeto.

9° Que, sin perjuicio de los procedimientos específicos a seguir según la solicitud de devolución específica que se efectúe.

SE RESUELVE:

1° Que, cuando de la revisión de una solicitud de devolución de IVA exportador o derivada de un cambio de sujeto, el Servicio objete una factura, con posterioridad al pago de la misma, conforme a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 23 de la LIVS, el contribuyente podrá mantener el derecho a crédito fiscal únicamente en los casos y bajo las condiciones previstas en dicha norma legal y en las instrucciones impartidas mediante Circular N° 93 de 2001.

En consecuencia, el contribuyente podrá acreditar las siguientes circunstancias en la instancia administrativa que corresponda:

- I. El cumplimiento copulativo de los requisitos establecidos en el inciso cuarto del N° 5 del artículo 23 de la LIVS, a saber:
 - a) La emisión y pago del cheque, vale vista o transferencia electrónica a nombre del emisor de la factura, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del SII;
 - b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad a la fecha de la emisión del respectivo cheque, vale vista o transferencia electrónica, si está obligado a llevarla, donde se asentarán oportunamente los pagos efectuados;
 - c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes, reglamentos e instrucciones del Servicio, y;
 - d) La efectividad material de la operación y su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el SII así lo solicite.
- II. Solo en caso que, no se haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales descritos precedentemente, pero tratándose de operaciones en las que se acredite el requisito de la letra d) anterior, ante la solicitud de este Servicio, el contribuyente deberá acreditar adicionalmente que el impuesto recargado en la respectiva factura fue enterado efectivamente en arcas fiscales, en los términos del inciso penúltimo del N° 5 del artículo 23 de la LIVS y de acuerdo con las instrucciones impartidas en el apartado N° 2 del Capítulo III de la Circular N° 93 de 2001.

Acreditadas las circunstancias de cualquiera de los numerales anteriores, el contribuyente podrá utilizar el crédito fiscal recargado en las respectivas facturas.

En cualquier caso, conforme al inciso final del N° 5 del artículo 23 de la LIVS, no procederá el derecho a crédito fiscal cuando el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

2° Que, para fines de la presente resolución, se entenderá por “rubro agrícola” a los contribuyentes que desarrollen actividades vinculadas a la producción, siembra, cultivo, cosecha, extracción, recolección, acopio, acondicionamiento, transporte o prestación de servicios directamente relacionados a las labores agrícolas, tales la producción de frutas, hortalizas, cereales, forraje, semilla y otros derivados de la explotación agrícola.

3° Que, en el marco de las solicitudes indicadas en el resolutivo primero y de las instancias de fiscalización asociadas, los contribuyentes del rubro agrícola podrán acreditar el requisito señalado en la letra d) del apartado II del resolutivo primero, consistente en la efectividad material de la operación y su monto, mediante los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece.

La calidad y cantidad de antecedentes dependerán de la naturaleza y características de la operación específica, y no se requerirá de un número mínimo de antecedentes, ni la presentación de la totalidad de aquellos mencionados en el resolutivo siguiente. No

obstante, los antecedentes aportados deberán resultar suficientes para permitir al funcionario competente formarse convicción acerca de la materialidad de la operación analizada.

4° Se establecen, a título meramente ejemplar, los siguientes antecedentes generales y específicos que podrán ser aportados por los contribuyentes del rubro agrícola para acreditar la efectividad material de la operación y de su monto, en los términos establecidos en la letra d) del artículo 23 N° 5 de la LIVS ante una instancia de fiscalización:

A. Operaciones en el rubro agrícola, respecto a la compra de productos:

- Antecedentes que permitan acreditar el transporte de los productos, tales como: Guías de despacho que identifiquen la patente de los vehículos de transporte; Facturas del transporte de las mercaderías; Acreditación de mano de obra para carga y descarga; Registro de peajes; Pesajes de los packing; Códigos SAG para efectuar trazabilidad de la mercadería desde productor hasta el contribuyente; Subcontratación de vehículo; Guías de libre tránsito; Formularios de movimiento animal.
- Antecedentes que permitan acreditar la capacidad productiva del vendedor, entre otros: Registro de compra de abonos semillas; Plan de manejo de bosques.
- Antecedentes que permitan acreditar la capacidad de almacenaje del comprador, tales como: Información de Bodegas de Almacenaje; Comprobantes de salida de bodega y/o frigoríficos.

B. Operaciones en el rubro agrícola, respecto a la utilización de servicios:

- Antecedentes que permitan acreditar la contratación de trabajadores, tales como: Cotizaciones previsionales de los trabajadores; Registro interno de trabajadores que prestaron el servicio; Contratos de los trabajadores (Contratista); Planillas de control interno de los trabajadores; Libro de remuneraciones; Registros de asistencia o de acceso de los trabajadores a la faena agrícola.
- Antecedentes que permitan acreditar el uso de maquinarias en las faenas, a través de: Contratos específicos de las labores agrícolas a realizar con las maquinarias; Facturas por las maquinarias.
- Antecedentes que permitan acreditar la efectiva prestación del servicio, tales como: Informes del servicio prestado; Comprobantes internos, Presupuestos, Órdenes de compra, Estados de Pago, etc.; Certificado del Registro Especial de Contratistas Agrícolas de la Inspección del Trabajo.

5° La presente resolución regirá a partir de su publicación en extracto el Diario Oficial; y será aplicable a los procedimientos de fiscalización y de reconsideración administrativa, incluso respecto de aquellos que se encuentren actualmente en curso, ante las distintas Direcciones Regionales y unidades del Servicio de Impuestos Internos.

ANÓTESE, COMUNÍQUESE Y PUBLÍQUESE EN EXTRACTO

DIRECTORA (S)

MSB/CGG/MCRB

DISTRIBUCIÓN:

- Internet
- Diario Oficial en extracto