

CIRCULAR N° 32, DEL 13 DE MAYO DE 1986

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE LA RECUPERACIÓN DEL IMPUESTO AL PETRÓLEO DIESEL SOPORTADO EN SUS ADQUISICIONES POR LAS EMPRESAS AFECTAS AL IVA.

El artículo 6º de la Ley Nº 18.502, (D.O. de fecha 3 de Abril de 1986) estableció un impuesto a las gasolinas automotrices y al petróleo diesel, cuyas instrucciones se impartieron por Circular Nº 29, de fecha 29 de Abril de 1986. Por otra parte, el artículo 7º de la citada ley facultó al Presidente de la República para dictar las normas necesarias para que las empresas afectas al Impuesto al Valor Agregado puedan recuperar el impuesto al petróleo diesel que soporten con motivo de sus adquisiciones, excepcionando de este beneficio al combustible que se destine a vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general, y a las empresas de transporte terrestre.

En virtud de la facultad señalada anteriormente se dictó el decreto del Ministerio de Hacienda Nº 311, de 16 de Abril de 1986 que fue publicado en el Diario Oficial de fecha 3 de Mayo de 1986.

I.- TEXTO DEL DECRETO DEL MINISTERIO DE HACIENDA, Nº 311, DE 16 DE ABRIL DE 1986.

Nº 311 /

SANTIAGO, 16 de Abril de 1986

VISTO : lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley Nº 18.502, y en el artículo 32, Nº 8, de la Constitución Política de la República de Chile, y

CONSIDERANDO:

La necesidad de reglamentar el sistema de imputación y devolución del impuesto específico al petróleo diesel que establece el artículo 6º de la Ley Nº 18.502.

DECRETO:

Artículo 18.- Los contribuyentes del impuesto al Valor Agregado establecido en el título II del decreto ley Nº 825 y los exportadores, podrán recuperar en la forma que se señale más adelante, el impuesto específico al petróleo establecido en la letra a) del artículo 6º de la ley Nº 18.502, soportado en la adquisición de dicho combustible, siempre que éste no se destine al uso de vehículos que por su naturaleza sirven para transitar por calles, caminos y vías públicas en general. En caso alguno podrán acogerse a lo dispuesto en el presente decreto las empresas de transporte terrestre.

Artículo 19.- Los contribuyentes afectos al impuesto al Valor Agregado, con las excepciones señaladas en el artículo anterior, tendrán derecho a deducir de su débito fiscal, determinado de conformidad a las normas del artículo 20 y siguientes del decreto ley 825, una suma equivalente al impuesto que afecta las adquisiciones de petróleo diesel que realicen en el mismo período tributario en que se determine el débito fiscal respectivo o dentro del plazo que se señala en el inciso final del artículo 24 del decreto ley 825.

Artículo 20.- El impuesto al petróleo diesel establecido en la ley Nº 18.502, soportado en las adquisiciones que hagan los contribuyentes señalados en el artículo 19, tendrá el carácter de crédito fiscal respecto del impuesto al Valor Agregado y por consiguiente, le serán aplicables todas las normas que a este respecto contiene el decreto ley 825 y la reglamentación respectiva.

Las empresas que no sean de transporte terrestre, afectas al impuesto al Valor Agregado, pero que tengan a cualquier título vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general, que utilicen petróleo diesel, no podrán considerar como crédito fiscal el impuesto específico soportado en la adquisición de este combustible destinado al uso de los citados vehículos. Cuando estas empresas no hayan utilizado total o parcialmente el petróleo diesel dentro del mismo período de su adquisición, podrán efectuar una estimación de su probable uso de acuerdo con la relación porcentual que registren en los seis períodos anteriores y ajustar definitivamente la cantidad efectiva a recuperar en el mes o meses siguientes. En el caso que no existan adquisiciones para los usos señalados en los períodos anteriores, deberá efectuarse una estimación fundada en el primer mes, procediendo en los meses siguientes en la forma indicada anteriormente.

Para determinar la procedencia del crédito fiscal por concepto del impuesto específico al petróleo diesel, deberán tenerse presente, especialmente, las siguientes consideraciones:

a) El monto del impuesto al petróleo diesel dará derecho a su recuperación cuando concurren las situaciones previstas en el artículo 23 del decreto ley 825, y siempre que se acredite en la forma señalada en el artículo 25 del mismo cuerpo legal.

b) Tratándose de contribuyentes que realicen tanto operaciones gravadas como exentas del impuesto al Valor Agregado, podrán recuperar el impuesto al petróleo diesel de la siguiente manera:

1.- El impuesto por adquisición de petróleo diesel que se acredite como imputable solo a operaciones gravadas con el impuesto al Valor Agregado, se recuperará totalmente.

2.- El impuesto por adquisición de petróleo diesel que se destina exclusivamente a operaciones exentas o no gravadas, no podrá recuperarse.

3.- El impuesto por adquisición de petróleo diesel de utilización común, esto es, cuando no pueda singularizarse su destino, solo se recuperará en la proporción que representen las ventas y servicios netos gravados con el impuesto al Valor Agregado en el total de ventas y servicios netos efectuados por el contribuyente en el período respectivo. Para los períodos tributarios siguientes deberá considerarse la misma relación porcentual pero acumulados mes a mes los valores mencionados hasta completar el año calendario respectivo. En el año calendario siguiente y posteriores se iniciará el mismo procedimiento para determinar la relación porcentual.

c) Los vendedores de petróleo diesel deberán registrar separadamente el impuesto en las facturas, indicando expresamente la siguiente leyenda: "Impuesto Ley 18.502. No recuperable por petróleo que se use en vehículos que transitan por calles y carreteras."

Artículo 49.- Los exportadores a que se refiere el artículo 36 del decreto Ley 825, podrán recuperar el impuesto al petróleo diesel en la misma forma y plazos que indica dicho artículo 36 y el decreto supremo Nº 548, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, para el impuesto al Valor Agregado. No obstante, los exportadores no podrán recuperar el tributo al petróleo diesel que se utiliza en vehículos que por su naturaleza sirven para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general.

Artículo 50.- Las empresas de transporte terrestre afectas al impuesto al Valor Agregado que utilicen petróleo diesel, no podrán recuperar el impuesto que afecta a dicho combustible; pero deberán contabilizarlo en columna separada en el libro de Compras y Ventas.

Las empresas que no sean de transporte terrestre, afectas al impuesto al Valor Agregado, pero que tengan vehículos que por su naturaleza sirven para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general, que utilicen petróleo diesel, deberán llevar un libro especial denominado "Combustible Diesel. Ley Nº 18.502" en el cual registrarán por cada día y en columnas separadas, la fecha, Nº de la factura, cantidad, monto neto e impuesto del petróleo diesel adquirido, y aparte, la cantidad, destino y monto del impuesto en cada caso, y monto del impuesto recuperable. En este mismo libro deberán dejar constancia de las cantidades estimadas por concepto del probable uso del petróleo, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 38, y en el mes o meses siguientes, de la existencia anterior y del ajuste respectivo. Asimismo, en cada mes, deberán registrar los vehículos que usen petróleo diesel indicando, por cilindrada o consumo - kilómetro, el Nº de vehículos y su destino.

Las empresas afectas al impuesto al Valor Agregado, que adquieran petróleo diesel y que no tengan vehículos de los señalados en el inciso anterior que utilicen petróleo diesel, no llevarán el libro "Combustible Diesel. Ley Nº 18.502", registrando en el libro de Compras y Ventas en forma separada del impuesto al Valor Agregado, el monto del impuesto soportado y el recuperado en el período.

Artículo 62.- Lo dispuesto en el presente decreto regirá a contar desde su publicación en el Diario Oficial, respecto de las adquisiciones de petróleo diesel y de la facturación correspondiente que se efectúen desde esa fecha.

II.- INSTRUCCIONES PARA LA APLICACION DEL D.F.L. Nº 211

En la Circular Nº 29 de 1986, se indican las características del impuesto al petróleo diesel, el cual afecta a

los importadores y productores de este combustible, debiendo, según lo señala la ley, excluirse de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en todas las etapas de su producción o comercialización pues no queda gravado con dicho tributo. De acuerdo con esta última disposición, obviamente la recuperación del impuesto al petróleo diesel no puede ser impetrada por las mismas empresas productoras de ese combustible como tampoco los importadores o empresas que comercializan el citado combustible.

1.- Contribuyentes que puedan recuperar el impuesto al petróleo diesel soportado.

El mencionado tributo, que debe indicarse separadamente en las facturas, puede recuperarse por los siguientes contribuyentes:

a) Aquellos afectos al Impuesto al Valor Agregado, es decir, los que habitualmente quedan gravados por las ventas que efectúan o servicios que prestan.

b) Los exportadores, entendiéndose por tales a todos aquellos que tienen derecho a recuperar el IVA, según las disposiciones legales vigentes.

2.- Personas que no pueden recuperar el impuesto al petróleo diesel soportado y usos del combustible que impiden su recuperación.

Por expresa disposición del artículo 7º de la Ley 19.502, no pueden recuperar el impuesto al petróleo diesel las siguientes personas:

a) Las empresas de transporte terrestre, cualquiera sea el destino que le dan al petróleo diesel que adquieran.

b) Las empresas que tengan vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por calles, caminos y vías públicas en general, respecto del petróleo diesel que se utilice en ellos. Los vehículos referidos en esta letra son aquellos que por sus características técnicas sirven normalmente para ser utilizados en vías y carreteras tales como los automóviles en general, furgones, vehículos tipo jeeps, camionetas, camionas etc., aunque eventualmente se usen en otros terrenos.

3.- Forma de recuperar el impuesto al petróleo diesel.

El impuesto al petróleo diesel que soporten en su adquisición las personas con derecho a recuperarlo, adquiere el carácter de crédito fiscal aplicándose al efecto las mismas normas que el decreto ley establece para el IVA soportado. Esto es, el impuesto al petróleo diesel debe corresponder al mismo período tributario (mes) del débito del cual se rebaja; el remanente que pueda resultar debe reajustarse en la forma que indica el artículo 27º del decreto ley 825 y, no procede el derecho a su recuperación cuando se presenten las mismas circunstancias que determinen la improcedencia de la imputación del impuesto al valor agregado en el artículo 23º del citado decreto ley.

Sin embargo, debe tenerse presente que las empresas que no sean de transporte terrestre no pueden considerar como crédito fiscal el impuesto al petróleo diesel que destinan al uso de vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por las calles, cami-

nos y vías públicas en general. Ahora bien, como puede suceder que estas empresas no hayan utilizado todo o parte del petróleo diesel en el mes de su adquisición y facturación y, por consiguiente, no pueden conocer en esa oportunidad si dicha existencia dará derecho o no a la recuperación del impuesto, se permite efectuar una estimación del probable uso del petróleo diesel considerando la relación porcentual de los seis períodos anteriores entre la cantidad del combustible utilizado en los referidos vehículos y el total del producto adquirido. Esta relación puede determinarse aún en la puesta en marcha del sistema descrito, considerando el uso del petróleo diesel en los meses inmediatamente anteriores al presente mes de mayo aún cuando no existía el impuesto específico. En el caso que no se tengan antecedentes anteriores sobre compra de petróleo diesel, deberá efectuarse una estimación fundada, en un análisis escrito del probable consumo en las máquinas y vehículos con los antecedentes técnicos suficientes, atendido el proceso industrial respectivo. Dicho documento deberá quedar adherido en el Libro "Combustible Diesel Ley N° 18.502", consignándose en él la fecha y firma del representante legal de la empresa.

Las estimaciones del uso del petróleo diesel deberán ajustarse en los meses siguientes.

Una vez determinada la procedencia del impuesto al petróleo diesel como crédito fiscal del IVA, deberá analizarse si éste se imputará a ventas o servicios gravados o exentos, o si corresponden a una operación de utilización común de petróleo diesel. Para estos efectos, deberá seguirse el mismo procedimiento que contempla el artículo 43º del reglamento del decreto ley 825 para el Impuesto al Valor Agregado.

Ejemplo: Si se trata de una industria que utiliza el petróleo diesel en sus calderas industriales y en vehículos, se formula el siguiente ejemplo para una mejor comprensión de lo expresado precedentemente:

Mes = Mayo de 1986

Impuesto al petróleo indicado separadamente en la facturación del mes
\$ 1.000.000.-

IVA soportado en el mismo mes : \$ 4.000.000.-

Camiones a petróleo (uso en carretera) = 3

Ventas totales sin impuesto = \$ 30.000.000.-

Ventas exentas = \$ 7.500.000.- (No puede precisarse las materias primas e insumos utilizados en ellas).

Petróleo utilizado en automóviles.- Impuesto = \$ 40.000.- IVA \$ 50.000.-

Impuesto de la existencia de petróleo, no utilizado en el mes = \$ 300.000.-

Desarrollo:

a) Exclusión del impuesto al petróleo utilizado en vehículos que no da derecho a recuperación.

- a1) El impuesto al petróleo diesel utilizado en los camiones en el mes, ascendió a \$ 150.000.- más \$ 40.000.- utilizado en automóviles.
- a2) La relación porcentual de los seis meses anteriores indica que se usó en los vehículos un 20% del petróleo diesel adquirido.

a3) Impuesto del petróleo utilizado en el mes	\$ 700.000.-	
Menos: uso en camiones y en automóviles	<u>190.000.-</u>	\$ 510.000.-
Impuesto de existencias de petróleo	300.000.-	
Porcentaje de uso estimado en vehículos: 20%	<u>60.000.-</u>	240.000.-
Impuesto que tiene carácter de crédito fiscal		<u>\$ 750.000.-</u>

b) Determinación del crédito fiscal

b1) Impuesto al petróleo diesel	\$ 750.000.-	
b2) IVA soportado en el mes		\$ 4.000.000.-
b3) IVA utilizado en automóviles que no dan derecho a crédito (art. 23 D.L. 825)		\$ 50.000.-
	<u>\$ 750.000.-</u>	<u>\$ 3.950.000.-</u>

- b4) Determinación de los impuestos que no procedan como crédito por corresponder a ventas exentas del IVA. (Se supone en este caso que no pueda acreditarse la imputación exacta a operaciones gravadas y exentas, al mismo tiempo se parte de la base que no existen ventas exentas en los meses anteriores para calcular el porcentaje incluyendo los períodos anteriores como establece el Reglamento del D.L. 825).

Ventas totales	\$ 30.000.000.-
Exentas	<u>7.500.000.-</u>
Porcentaje	25%

Impuestos no imputables al débito fiscal del mes

\$ 187.500.-	\$ 987.500.-
<u>\$ 562.500.-</u>	<u>2.962.500.-</u>

Crédito a imputar al débito del mes de mayo:

Impto. petróleo diesel	\$ 562.500.-
IVA	<u>\$ 2.962.500.-</u>
Total	<u>\$ 3.525.000.-</u>

b5) Recuperación del crédito fiscal

Débito fiscal del mes (20% \$ 22.500.000.-)		\$ 4.500.000.-
Crédito:		
Impto. petróleo	\$ 562.500.-	
IVA	\$ 2.962.500.-	\$ 3.525.000.-
Impto. a pagar		\$ 975.000.-
		=====

c) Ajuste que debe efectuarse en el mes siguiente por el uso estimado del petróleo diesel no utilizado en el mes de Mayo.

En el mes de mayo quedó un impuesto al petróleo diesel de \$ 300.000.- correspondiente al combustible no utilizado.

Para su imputación se estimó el uso en vehículos de un 20%, por lo tanto se excluyó la suma de \$ 60.000.-, lo cual debió registrarse en el libro "Combustible Diesel Ley Nº 18.502".

En el supuesto caso que en el mes de junio se calcule que esta suma fué de \$ 80.000.-, deberá anotarse al final de este mes la diferencia (\$20.000) en forma separada, como asimismo en el libro de Compras y Ventas, y adicionarse al débito fiscal del IVA del mes. En el caso que la diferencia sea negativa, también procederá hacer el mismo registro, señalando la cantidad respectiva entre paréntesis, y rebajándose del débito fiscal correspondiente.

Oviamente que las empresas que no tengan vehículos de los mencionados anteriormente y que utilicen el petróleo diesel solo en la actividad del giro de la empresa, recuperan el total del impuesto específico tengan existencia o no al término del período, en la misma forma que lo hacen con el impuesto al Valor Agregado.

4.- Exportadores

Los exportadores que en virtud del artículo 36º del decreto ley 825, pueden recuperar el impuesto al Valor Agregado, gozarán de igual beneficio en relación al impuesto al petróleo diesel. De tal modo, todas las personas que tengan la calidad de exportadores, incluyendo las empresas navieras y de aeronavegación, puedan recuperar el citado tributo en la forma que dispone el Decreto Supremo Nº 348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción.

Cabe señalar, que no obstante lo anterior, los exportadores no pueden recuperar el impuesto al petróleo diesel que utilizan en vehículos que por su naturaleza sirven para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general.

En atención a que los exportadores pueden imputar la devolución del impuesto, estos sólo deberán solicitar el reintegro del gravamen correspondiente al petróleo efectivamente utilizado en el período, es decir, no pueden recuperar impuestos sobre consumos estimados.

El mismo tratamiento que tienen los exportadores para recuperar el impuesto al petróleo diesel es aplicable a las empresas adquirentes de este combustible respecto de las ventas de sus productos que efectúan a las Zonas francas en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 bis del D.S. 341, de 1977.

Se hace presente que los artículos 69 y 79 de la ley 18.502, no contemplan exención alguna de los impuestos a los combustibles, respecto de su venta o exportación.

5.- El impuesto deberá registrarse separadamente en la factura.

Los vendedores de petróleo diesel, entendiéndose por tales no solo a los productores e importadores, sino que a todos aquellos que comercializan este combustible, deberán indicar en forma separada el tributo que afecta a este producto consignando la siguiente leyenda: "Impuesto Ley Nº 18.502. No recuperable por petróleo que se use en vehículos que transitan por calles y carreteras".

Naturalmente que la facturación es obligatoria respecto de las mismas operaciones en las cuales es exigible su emisión en los términos que contiene el decreto ley 825 y su reglamentación.

Cabe sí reiterar que tanto en la emisión de boletas como facturas, en ningún caso el impuesto al petróleo diesel es base imponible del Impuesto al Valor Agregado.

6.- Libro especial denominado "Combustible Diesel. Ley 18.502.

Este libro deben llevarlo solamente las empresas que, además de utilizar el petróleo diesel en sus procesos productivos, lo emplean en vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general.

Dicho libro deberá ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos y sus páginas deben estar numeradas correlativamente, sin perjuicio de otras exigencias legales o reglamentarias vigentes.

En el citado libro deberá anotarse diariamente en una página, en columnas separadas, la fecha, Nº de la factura, cantidad de petróleo diesel adquirido, monto neto e impuesto; en la página siguiente, también en forma separada, la cantidad del petróleo diesel utilizado, destino de éste, monto del impuesto según el uso del combustible y monto del tributo recuperable en el período. Como se expresó anteriormente, al término de cada mes deberá dejarse constancia detallada de las estimaciones que se hagan cuando no se haya consumido total o parcialmente el petróleo no utilizado en el mes, como también de los ajustes posteriores que procedan por el mismo motivo. Asimismo deberán registrar el número de vehículos como indica el art. 5º del Decreto 311.

7.- Vigencia del Decreto de Hacienda Nº 311.

Tal como lo señala el artículo 6º del citado decreto, la recuperación del impuesto al petróleo diesel solo procederá por las adquisiciones y facturación correspondientes que se hagan desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial es decir, desde el 3 de Mayo de 1986. Se aclara al respecto, que los requisitos que establece el decreto son copulativos y no alternativos, así es que tanto las adquisiciones de petróleo diesel como su facturación deben constar desde la referida fecha.

III.- COMPLEMENTACION DE LAS INSTRUCCIONES IMPARTIDAS EN LA CIRCULAR Nº 29, DE 28 DE ABRIL DE 1986.-

En relación a consultas que han hecho algunos contribuyentes respecto del impuesto establecido en el artículo 6º de la Ley 18.502, se complementa la Circular 29, de 1986, con la siguiente información:

1.- Determinación del impuesto.

Aun cuando la ley 18.502 no señala expresamente la entidad que deberá fijar oficialmente el impuesto a los combustibles, limitándose a establecer las bases para determinarlo, es obvio que dado que dicho tributo es de carácter interno le corresponde al Servicio de Impuestos Internos su interpretación y control, en virtud de las disposiciones que al respecto contiene el Código Tributario y la Ley Orgánica de este Servicio.

Basado en tales normas legales, este Servicio comunicará oportunamente al Servicio de Aduanas, productores e importadores, Directores Regionales, además de otros interesados que lo requieran, el monto del impuesto cada vez que sufra una variación en UTM/m³. A continuación se señala el monto de los impuestos en actual vigencia.

A contar del 1º de Mayo, el impuesto fijado y comunicado a las organizaciones citadas, es el siguiente:

- a) Para las gasolinas automotrices
4,5471 UTM/m³.
- b) Para el petróleo diesel
1,8678 UTM/m³.

2.- Situación de los stocks adquiridos antes de la vigencia de la ley Nº 18.502.

Respecto de las gasolinas automotrices que cumplieron con la tributación que regía antes de la vigencia de la ley 18.502, o tratándose del petróleo diesel que se importó o cuya primera venta se efectuó también con anterioridad a esta ley, no procede aplicar los nuevos tributos en atención a que la nueva ley determinó expresamente el momento en que se devenga el actual tributo. Por otra parte, la ley 18.502, no contiene normas especiales sobre la distribución de los mencionados stocks.

3.- Petróleo diesel mezclado con otros productos.

En alguna ocasiones el petróleo diesel se expende mezclado con otros productos también singularizados, para ser utilizado como combustible en usos especiales. En tales circunstancias se indica que el impuesto específico deberá aplicarse en la proporción que corresponda al petróleo diesel incorporado en la mezcla e indicarse separadamente en la factura que debe emitirse por la operación respectiva.

4.- El impuesto a los combustibles no es base imponible del IVA

En este punto se complementa el Capítulo V de la Circular Nº 29, en el sentido de considerar también a las importaciones dentro del concepto genérico de que en ninguna etapa de la distribu

ción de los combustibles, el impuesto que les afecte sea base imponible del IVA. Por lo tanto en las importaciones de gasolinas automotrices y petróleo diesel, el impuesto específico tampoco constituye base imponible del IVA.

5.- Anotación separada del crédito fiscal por impuesto al petróleo diesel en el Formulario N° 29.

Los contribuyentes que tengan derecho a rebajar como crédito fiscal el impuesto al petróleo diesel, deberán registrar la cantidad correspondiente a este crédito en la línea N° 20 (Código 117) del Formulario N° 29 sobre "Declaración y Pago Simultáneo Mensual", hasta que se modifique para este efecto el citado formulario, eliminando la referencia que actualmente se hace en dicha línea del impuesto a los vehículos derogado a contar del 1° de Enero de 1986.



FRANCISCO FERNANDEZ VILLAVICENCIO
Director

Distribución:
AL BOLETIN
AL PERSONAL