

CIRCULAR N° 41, DEL 29 DE JUNIO DE 2001

MATERIA: DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

I.- INTRODUCCION

En el Diario Oficial del día 19 de Junio del 2001, se publicó la Ley N° 19.738, que en su Artículo 5°, letra b), modifica el artículo 23, del Decreto Ley N° 825, de 1974 en los siguientes términos:

Artículo 5°.- Introdúcense las siguientes modificaciones en el Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:

b) En el artículo 23:

1.- Intercálase en el inciso primero, a continuación de la expresión "tributario" y antes de la coma (,) que la sigue la siguiente oración:

"en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio".

2.- Agrégase, en el número 4.-, después del punto aparte (.), que pasa a ser una coma (,), lo siguiente:

"salvo en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

3.- Agrégase en el número 5.-, como inciso penúltimo, el siguiente:

"No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, 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".

A consecuencia de la referida modificación, el siguiente es el texto actual del referido artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974 :

ARTICULO 23.- Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo periodo tributario **en que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor o prestador del servicio**, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:

1°.- 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 respecto del mismo periodo. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su Activo Realizable o Activo Fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el impuesto de este Título recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°.

2°.- No procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

3°.- En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

4°.- No darán derecho a crédito las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos

y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor, de acuerdo a la facultad del artículo 48, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o arrendamiento de dichos bienes, según corresponda, **salvo en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.**

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 aquellas 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 a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- b).- Haber anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, ésta fuere 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 de cheque, mediante el documento original o fotocopia de éste.
- b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla
- 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 y tercero, 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 y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

6°.- No procederá el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del Impuesto al Valor Agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975.

II. CREDITO FISCAL

A) SITUACION ACTUAL

Hasta antes de la dictación de la Ley N° 19.738, el artículo 23 del D.L. N° 825, que regula el derecho al crédito fiscal otorgado a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, establecía como requisitos para acceder a dicho crédito, por una parte que el IVA fuera recargado en las facturas que acreditaban sus adquisiciones o la utilización de servicios, y, por la otra que el impuesto correspondiera a operaciones que recayeran sobre bienes destinados a formar parte del Activo Realizable o Fijo del contribuyente o a aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que dijieran relación con el giro o actividad del contribuyente.

De esta forma, cada vez que un contribuyente adquiría un bien o recibía la prestación de un servicio afecto a IVA, recargándose el correspondiente impuesto en la respectiva factura de venta o servicios, afectándose dichas adquisiciones o servicios a hechos gravados con IVA, y destinándose éstos a la actividad del contribuyente adquirente o beneficiario del servicio, surgía el derecho al crédito fiscal para ese contribuyente, el cual podía ser imputado al débito generado en el mismo periodo tributario

por las ventas efectuadas o los servicios prestados por él, aun cuando no se hubiere pagado parte alguna del precio o remuneración al vendedor de los bienes o prestador de los servicios.

Por consiguiente, el crédito fiscal de un mes se determinaba teniendo en cuenta todas las facturas y notas de débito recibidas por un contribuyente en el periodo tributario respectivo, sin atender a si éstas se encontraban pagadas o pendientes de pago por existir alguna modalidad distinta de pago acordada entre las partes. De tal manera, se ligaba el nacimiento del crédito fiscal al periodo tributario de emisión del respectivo documento o hasta los dos meses siguientes, si éste había sido recibido o registrado con retraso.

B) ALCANCE DE LA MODIFICACION

A partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.738, que modificó el artículo 23 del D.L. N° 825, se establece que para que surja el derecho al crédito fiscal y la posibilidad de imputarlo al débito fiscal determinado en el mismo periodo tributario, además de los requisitos señalados en el párrafo anterior, será necesario que el contribuyente pague una fracción del precio o remuneración a lo menos equivalente al monto del impuesto que grave la operación respectiva, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el acreedor.

De esta forma, y a diferencia de lo que sucedía antes de esta modificación, en la actualidad sólo darán derecho a crédito fiscal aquellas facturas y notas de débito en la cuales se haya recargado el impuesto correspondiente, emitidas por ventas o servicios prestados a un contribuyente de IVA y que se encuentren pagadas al vendedor o prestador del servicio, al menos en una fracción equivalente al monto del impuesto recargado en las mismas, derecho que surgirá en el periodo tributario en que se efectúe este pago, independientemente de la fecha de emisión o recepción del documento respectivo. Por consiguiente, el pago de una cantidad inferior a la señalada, no dará derecho a crédito fiscal. Cabe hacer presente que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9° y 55° del mencionado Decreto ley N° 825, en el caso de los servicios, sólo es aplicable la nueva disposición cuando la factura se haya emitido antes de percibida o puesta a disposición del prestador del servicio la remuneración.

C) DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

Con la modificación legal, el crédito fiscal del periodo está constituido por:

- El impuesto al valor agregado pagado por la importación de bienes corporales muebles, y
- El Impuesto recargado separadamente en las facturas que acrediten la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles, o la utilización de servicios por los cuales se tenga derecho a crédito fiscal según las normas del artículo 23°, siempre que una parte equivalente a lo menos a dicho impuesto se encuentre pagada.

D) APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 24°, DEL D.L. N° 825.

El artículo 24°, del D.L. N° 825, dispone que:

“Del crédito calculado con arreglo a las normas del Artículo anterior, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas en el mismo periodo por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores y prestadores de servicios hubieren, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones permitidas en el artículo 21°.”

“Por otra parte, deberá sumarse al crédito fiscal el impuesto que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumentos del impuesto ya facturado.”

“No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes y en el Artículo anterior, los contribuyentes podrán efectuar los ajustes señalados o deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos periodos tributarios siguientes a aquel que se indica en dichas normas, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito o las facturas, según corresponda, se reciban o se registren con retraso.”

A pesar de no haber sufrido modificación, este artículo se remite al artículo 23°, para efectos de realizar los agregados y deducciones que deban efectuarse con posterioridad a la facturación, por lo que la modificación del artículo 23°, afecta también la oportunidad en que deben efectuarse dichos

ajustes, así como también el momento desde el cual deben comenzar a computarse los dos periodos tributarios allí establecidos.

Así, al crédito fiscal determinado deben efectuarse los agregados y deducciones establecidos en el artículo 24°, incisos primero y segundo, teniendo presente lo siguiente:

Agregados

En el caso de las notas de débito recibidas de proveedores, se sumará al crédito fiscal el impuesto contenido en ellas en el periodo tributario en que el equivalente a dicho impuesto se pague.

Deducciones

En el caso de las notas de crédito recibidas de proveedores, por concepto de descuentos, bonificaciones o devoluciones sobre compras, procede la deducción del impuesto cuando se haya pagado, según las nuevas instrucciones, una parte equivalente al impuesto recargado en la factura que amparó la operación original. Ello por cuanto no resulta posible exigir que el contribuyente devuelva un crédito que aún no se ha generado.

Se deja establecido que el tratamiento que debe dar el emisor a las facturas, notas de crédito y notas de débito, sigue siendo el contenido en la Circular N° 134, de 5/11/75, ya que dichos ajustes, respecto del emisor, modifican el débito fiscal, que no se ve alterado en su determinación por la actual modificación legal.

En cuanto a los dos periodos tributarios a que hace referencia el inciso tercero, debe entenderse que comienzan a computarse -con la actual modificación del artículo 23°, desde el momento en que una parte equivalente al impuesto contenido en las facturas o notas de débito se encuentra pagado. En el caso de las notas de crédito, el plazo deberá computarse desde el periodo tributario en que se haya cumplido lo anterior, respecto de las facturas que les dieron origen.

E) PROPORCIONALIDAD

Para el cálculo de la proporcionalidad del crédito fiscal, en el caso de importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y no gravadas o exentas, siguen vigentes las instrucciones contenidas sobre la materia en la Circular N° 134, de 5/11/75, toda vez que la modificación no altera las bases de dicho cálculo.

La proporción así determinada, debe aplicarse al crédito fiscal calculado con arreglo a las instrucciones contenidas en la presente Circular.

III.- CONCEPTO DE PAGO PARA LOS EFECTOS DEL ART. 23

En el artículo 1567 del Código Civil se contienen los diversos modos de extinguir las obligaciones, dentro de los cuales, y signado con el N° 1, se encuentra "la solución o pago efectivo".

Por su parte, el artículo 1568 del cuerpo legal citado establece: "El pago efectivo es la prestación de lo que se debe."

Así, el pago efectivo o real precedentemente definido, que no es otra cosa que el cumplimiento de la obligación y la forma natural de extinguir las obligaciones, es el exigido para los efectos de dar cumplimiento al actual requisito contenido en el inciso primero del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974.

Definido el pago como la prestación de lo que se debe, para los efectos de determinar cuando se entiende cumplida la obligación de pagar a lo menos una fracción del precio o remuneración equivalente al monto del impuesto que grava la operación respectiva, establecida en el texto actual del artículo 23 del D.L. N° 825, es necesario distinguir:

A) El precio de la operación respectiva está pactado en dinero.

En este caso, el pago, para los efectos del ya citado artículo 23, puede adoptar las siguientes formas:

- a) Pago en dinero efectivo
- b) Pago con documentos representativos de obligaciones de dinero pagaderos a su sola vista, dentro de los cuales se comprenden los siguientes:
 - Cheque
 - Vale Vista

No se considera pago, para estos efectos, el giro, aceptación o suscripción de letras de cambio o pagarés, respectivamente, por cuanto ello importa el nacimiento de una nueva obligación, que no extingue la primera.

Asimismo, en el evento que el giro o suscripción de una letra de cambio o pagaré tenga por finalidad expresa o tácita extinguir la primitiva obligación, el modo de extinguir que opera en tal caso, es la novación y no el pago, por lo que en tal situación tampoco se da cumplimiento a la exigencia contenida en el texto actual del referido artículo 23.

B) El precio de la operación respectiva está pactado en especies.

En estos casos el pago se efectúa mediante la tradición de las especies debidas, por lo que, para usar el crédito fiscal es necesario que ésta se haya efectuado, a lo menos en una parte equivalente al monto del impuesto que grava la operación respectiva, en la medida que las especies transferidas sean divisibles. En caso contrario, sólo se entenderá cumplido el requisito de pago, cuando se haya efectuado la tradición total de las especies.

Para los efectos de la determinación de la base imponible en estos casos, se mantiene plenamente vigente lo dispuesto en el artículo 18 del D.L. N° 825 de 1974.

C) El precio de la operación respectiva está pactado en servicios.

En estos casos, el pago consiste en la realización del respectivo servicio, por lo que, para usar el crédito fiscal, es necesario que tal servicio se haya prestado al menos en aquella fracción que las partes contratantes hayan valorizado en un monto equivalente al impuesto respectivo, en la medida que el servicio sea divisible. En caso contrario, sólo se entenderá cumplido el requisito de pago cuando el servicio se haya prestado en forma íntegra.

Para los efectos de la determinación de la base imponible en estos casos, se mantiene plenamente vigente lo dispuesto en el artículo 19 del D.L. N° 825 de 1974.

D) Forma de acreditar el pago antes de recibir la factura

El Decreto Ley N° 825, de 1974, establece en el inciso cuarto del artículo 55°, que los contribuyentes pueden postergar la emisión de sus facturas hasta el quinto día posterior a la terminación del período en que se hubieren realizado las operaciones, debiendo, en todo caso, corresponder su fecha al período tributario en que ellas se efectuaron. De acuerdo con esta disposición, puede suceder que el comprador o beneficiario del servicio, para tener derecho al crédito fiscal, pague a su proveedor o prestador de servicio una suma a lo menos equivalente al impuesto que corresponda por la operación, dentro del período tributario (mes) en que éste se efectúe antes de recibir la factura. En este caso, el contribuyente que adquiere el bien o recibe el servicio, deberá acreditar dicho pago, ya sea con una copia del cheque emitido certificada por el banco librado y la anotación contable con el detalle pertinente efectuado en la misma fecha, o bien, sólo con este último requisito si se trata de un pago en dinero, todo esto complementado con la factura desde que ésta sea recibida, sin perjuicio de que el Servicio verifique la contrapartida, efectuada en la misma fecha, en los registros contables del emisor de la factura.

IV CAMBIO DE SUJETO

En aquellos casos en que la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, haciendo uso de la facultad contenida en el artículo tercero, inciso tercero del D.L N° 825, de 1974, ha resuelto el

cambio de sujeto del impuesto al valor agregado, el adquirente tiene la obligación de recargar y retener el total o un porcentaje del Impuesto al Valor Agregado que grava su adquisición, impuesto que constituye para él un impuesto de retención, que deberá declarar y pagar íntegramente en arcas fiscales, sin que opere, a su respecto, imputación o deducción alguna.

Así, existiendo la obligación para estos contribuyentes de retener el impuesto y de enterarlo directamente en arcas fiscales y no de pagarlo a su proveedor, el total o el porcentaje del Impuesto al Valor Agregado recargado en las "facturas de compra", podrá ser utilizado por los adquirentes sobre los cuales recae el cambio de sujeto, como crédito fiscal de conformidad a lo establecido en el Título II, párrafo 6º, del D.L. N° 825, de 1974, y su Reglamento, en la medida que dicho monto se haya enterado efectivamente en arcas fiscales.

Respecto de la parte no retenida del impuesto, se aplican íntegramente las instrucciones de la presente Circular en cuanto a la determinación del crédito fiscal, esto es, sólo podrá usarse como crédito fiscal cuando dicha parte se encuentre efectivamente pagada al proveedor.

V SITUACION DE LOS IMPUESTOS ADICIONALES

A) ESPECIES SUNTUARIAS

El artículo 37 del Decreto Ley N° 825, de 1974, grava con un impuesto adicional, la primera venta o importación, sea esta última habitual o no, de las especies que se señalan en dicho artículo.

Por su parte el artículo 40 del citado Decreto Ley, también grava con el tributo adicional las ventas posteriores de las especies señaladas en las letras a), b), y c) del artículo 37, es decir, artículos de oro platino y marfil; joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas; y pieles finas, calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos, manufacturadas o no.

Ambos impuestos se aplican sin perjuicio del Impuesto al Valor Agregado que grava la venta de las especies señaladas.

Ahora bien, el señalado artículo 40, en cuanto a la forma de determinar este crédito fiscal e imputarlo a los débitos o bien recuperarlo, según corresponda, se remite a las normas contenidas en el Título II de este cuerpo legal, y a sus disposiciones reglamentarias, por lo que la modificación introducida al inciso primero del artículo 23 de la citada ley y, por consiguiente, las instrucciones impartidas en la presente Circular relativas a esta modificación, le son plenamente aplicables a los impuestos adicionales establecidos en el Párrafo I del Título III del D.L. N° 825, de 1974.

De esta manera, a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 19.738, los contribuyentes del impuesto adicional contemplado en los artículos 37 y 40 del Decreto Ley N° 825, para tener derecho a usar el crédito fiscal por los impuestos soportados en sus adquisiciones, deberán previamente haber pagado una fracción del precio a lo menos equivalente al monto total de los impuestos que graven la operación respectiva, es decir, tanto el IVA como el impuesto adicional que hayan sido recargados en la correspondiente factura, independientemente del plazo o condición de pago convenidos con el vendedor, ya que, por disposición expresa, dicho impuesto adicional se rige en su mecanismo de imputación por las normas del Título II del Decreto Ley N° 825, de 1974, es decir, ambos impuestos son recuperables entre sí.

Cabe señalar que las instrucciones existentes sobre esta materia se mantienen vigentes en lo que sean pertinentes, las cuales se aplicarán teniendo presente la nueva forma de determinación del crédito fiscal.

B) IMPUESTO ADICIONAL A LOS ALCOHOLES

El artículo 42 del Decreto Ley N° 825, grava con un impuesto adicional las ventas e importaciones, sean estas habituales o no, de bebidas alcohólicas, analcohólicas y otros productos similares que se señalan en dicha norma, con las tasas que ahí se indican.

Por su parte, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 44 del citado Decreto Ley, los contribuyentes señalados en el artículo 43 de ese cuerpo legal, afectos al impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y otros productos similares, tienen derecho a un crédito fiscal contra este mismo

impuesto, equivalente al tributo que por igual concepto se les hubiere recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o, en el caso de las importaciones, al pagado por la importación de las especies al territorio nacional, respecto del mismo período.

Además, el artículo 45 del D.L. N° 825 señala, que para determinar el impuesto del artículo 42 se aplicarán en lo que sean pertinentes, las disposiciones de los artículos 21, 22, 24, 25, 26 y 27 de esta misma Ley.

A pesar de que el citado artículo 45, no menciona dentro de las disposiciones aplicables al impuesto adicional a los alcoholes al artículo 23 de esta misma ley, este último igualmente debe ser aplicado para la determinación del crédito fiscal que podrán usar los contribuyentes de este impuesto, ya que los artículos 24, 25, 26 y 27 de dicha ley, que si se aplican al impuesto adicional a los alcoholes por expresa mención del artículo 45, se remiten a las normas relativas al crédito fiscal, obviamente refiriéndose al determinado según las normas del citado artículo 23.

Por ello, los contribuyentes del impuesto adicional a los alcoholes, para utilizar el crédito fiscal por tal impuesto soportado en sus adquisiciones, en conformidad a lo dispuesto por el nuevo artículo 23 del D.L. N° 825, y a partir de su entrada en vigencia, deberán previamente haber pagado una fracción del precio al menos equivalente al monto total de dicho impuesto adicional que grava la respectiva operación, recargado en la correspondiente factura, independientemente del plazo o condición de pago convenido con el vendedor.

Cabe señalar que las instrucciones existentes sobre esta materia se mantienen vigentes en lo que sean pertinentes, las cuales se aplicarán teniendo presente la nueva forma de determinación del crédito fiscal.

VI IMPUESTOS ESPECÍFICOS QUE CONSTITUYEN CREDITO FISCAL DEL IVA

A) Impuesto específico a los combustibles

El artículo 6° de la Ley N° 18.502, de 1986, establece, a beneficio fiscal, impuestos específicos a las gasolinas automotrices y al petróleo diesel, los que se devengarán en la primera venta o importación, y afectarán al productor o importador de dichos productos.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7° de la citada Ley, se faculta al Presidente de la República para que mediante decretos expedidos a través del Ministerio de Hacienda, pueda establecer para las empresas afectas a IVA, que usen petróleo diesel que no esté destinado a vehículos motorizados que transiten por las calles, caminos y vías públicas en general, la recuperación del impuesto específico soportado en la adquisición de dicho producto, como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, determinado en el período tributario correspondiente, o mediante su devolución.

En cumplimiento de lo dispuesto por el señalado artículo 7°, mediante Decreto de Hacienda N° 311, del 16 de Abril de 1986, se reglamentó el sistema de imputación y devolución del impuesto específico al petróleo diesel establecido en el artículo 6 de la Ley N° 18.502.

De acuerdo al artículo 1° del citado Decreto, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado establecido en el título II del D.L. N° 825, y los exportadores, podrán recuperar el impuesto específico al petróleo diesel establecido en la letra b) del artículo 6° de la Ley N° 18.502, de 1986, soportado en la adquisición de dicho combustible, siempre que éste no se destine al uso de vehículos que por su naturaleza sirvan 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.

Ahora bien, el artículo 3° del Decreto de Hacienda N° 311, de 1986, establece que el impuesto soportado por los contribuyentes señalados en el artículo 1° del citado decreto, en las adquisiciones de petróleo diesel, 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 D.L. N° 825, de 1974.

De esta forma, dada la remisión que el Decreto de Hacienda N° 311, de 1986, efectúa a las normas del D.L. N° 825, cabe concluir que el nuevo sistema de determinación y cálculo del crédito fiscal

introducido por la Ley N° 19.738, es plenamente aplicable al procedimiento para determinar la procedencia del crédito fiscal por concepto del impuesto específico al petróleo diesel.

En virtud de lo señalado precedentemente, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.738, los contribuyentes contemplados en el artículo 1° del Decreto de Hacienda N° 311 que hayan adquirido

petróleo diesel que fue gravado con el impuesto específico a dicho producto, para utilizar el crédito fiscal e imputarlo a sus débitos o bien obtener su devolución, deberán previamente haber pagado una cantidad equivalente al monto total de los impuestos que gravaron la operación respectiva, es decir, tanto IVA como el impuesto especial recargado en las correspondientes facturas.

Así, las instrucciones existentes sobre recuperación del impuesto específico al petróleo diesel se mantienen vigentes, debiendo aplicarse en conformidad a la nueva forma de determinación del crédito fiscal contenida en el artículo 23 del D.L. N° 825, cuyas instrucciones han sido impartidas en esta Circular.

B) Impuesto específico a la importación de mercancías extranjeras a Zonas Francas de extensión

El artículo 11 de la Ley N° 18.211, de 1983, establece un impuesto específico que ingresará a rentas generales de la nación, sobre la importación de mercaderías extranjeras provenientes de Zona Franca Primaria a las Zonas Francas de Extensión, el cual se aplicará sobre el valor CIF de dichas mercaderías.

Asimismo, en su inciso final, el citado artículo 11, dispone que los contribuyentes establecidos en las Zonas Francas de Extensión, que se rijan por las normas del Título II del Decreto Ley N° 825, de 1974,

podrán recuperar también como crédito fiscal, el impuesto establecido en este artículo que haya pagado por la importación de mercaderías extranjeras desde Zona Franca Primaria, sujetándose para estos efectos a lo dispuesto en el citado decreto ley en lo que sea pertinente.

De esta forma, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado establecidos en la Zona Franca de Extensión de la Primera o Duodécima Región, podrán recuperar como crédito fiscal contra el IVA, el tributo establecido en el señalado artículo 11, recargado por la importación de mercaderías extranjeras efectuada desde las Zonas Francas Primarias.

De acuerdo a la facultad concedida por el artículo 1° transitorio de la Ley N° 19.420, de 1995, se dictó el Decreto Supremo de Hacienda N° 1.197, de 25 de Octubre de 1995, publicado en el Diario Oficial de 11 de Enero de 1996, que reglamenta la forma de recuperar el impuesto establecido en el artículo 11 de la Ley N° 18.211.

En atención a que tanto la Ley N° 18.211, como el Decreto de Hacienda N° 1.197 se remiten a las normas del Título II del D.L. N° 825, de 1974, para efectos de recuperar como crédito fiscal el impuesto establecido en el artículo 11 de la Ley N° 18.211, se concluye que a su respecto le es plenamente aplicable la modificación introducida por la Ley N° 19.738 al artículo 23 del D.L. N° 825.

En consecuencia, para tener derecho a recuperar como crédito fiscal el impuesto del artículo 11 de la Ley N° 18.211, los contribuyentes de IVA establecidos en la Zona Franca de Extensión de la Primera o Duodécima Región, que lo hubieren soportado por sus importaciones de mercaderías extranjeras efectuadas desde Zona Franca Primaria, deberán tener pagado una parte del precio a lo menos en un monto equivalente al tributo recargado en virtud de dicho artículo, ello de conformidad al nuevo artículo 23 del D.L. N° 825 y a las instrucciones impartidas por esta Circular.

Cabe señalar, que las instrucciones existentes sobre esta materia se mantienen vigentes en lo que sean pertinentes, las cuales se aplicarán teniendo presente la nueva forma de determinación del crédito fiscal.

VII.- OTRAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL ARTICULO 23.

A) ART. 23 N° 4.

Con la redacción actual del N° 4 del artículo 23 del D.L. N 825, se autoriza la deducción como crédito fiscal de las importaciones, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, station wagons y similares, y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, además de aquellos casos en que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o arrendamiento de dichos bienes, según corresponda, en aquellos casos en que se ejerza la facultad del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos califica previamente estos gastos de necesarios, a su juicio exclusivo.

Por lo tanto, si el Director califica tales gastos como necesarios para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, el IVA recargado en la factura que los acredite podrá ser usado como crédito fiscal, en la medida que cumpla con los requisitos exigidos en el texto actual del artículo 23 del D.L. N° 825, de 1974.

B) ART. 23 N° 5 INCISO PENULTIMO.

El artículo 23 N° 5, en su inciso primero, señala que 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 aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

En el inciso segundo se establece una excepción a lo dispuesto en el inciso anterior, para el caso en que el contribuyente cumpla con determinados requisitos en el pago de la factura objetada.

El inciso tercero permite utilizar el crédito fiscal contenido en una factura objetada por el Servicio de Impuestos Internos después de ser pagada, en caso que el contribuyente cumpla con determinados requisitos en relación con el citado documento.

Pues bien, el inciso penúltimo, agregado por la ley N° 19.738, consagra un nuevo mecanismo para utilizar el crédito recargado en facturas no fidedignas o falsas, o que no cumplan con los requisitos legales y reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto, al señalar : “ No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, 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.”.

Las instrucciones sobre la aplicación de esta modificación, serán impartidas por la Subdirección Jurídica, en una Circular que regulará íntegramente el numero 5 del artículo 23.

VIII.- REGISTRO ESPECIAL

Habiéndose establecido un nuevo requisito legal para que nazca el derecho a crédito fiscal y, con el objeto de poder llevar a cabo una adecuada fiscalización, en el sentido de verificar, si efectivamente aquel contribuyente que hace uso del crédito fiscal cumple con los requisitos indicados en la norma, se hace necesario la creación de un registro que permita deducir del impuesto recargado en los documentos de compras o servicios recibidos y registrados en el libro de compras que al efecto establece el artículo 59 de la Ley, el impuesto recargado en aquellos documentos que no cumplan con el requisito indicado en el Art. 23 inciso primero, esto es, que al menos una cantidad equivalente al impuesto este pagada, tal cual dispone la norma legal citada.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Art. N° 63 del D.L. N° 825, de 1974, que faculta al Servicio de Impuestos Internos para eximir, total o parcialmente, de las obligaciones establecidas en el

Párrafo 3 del Título IV del D.L. N° 825 a los contribuyentes que empleen sistemas especiales de contabilidad cuando, a su juicio exclusivo, tales sistemas permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados.

Así, y con el objeto de armonizar la normativa legal citada y lo dispuesto en la presente Circular se ha estimado necesario la creación de un registro adicional al libro de compras que al efecto establece el artículo 59 de la Ley, denominado “LIBRO AUXILIAR DE DOCUMENTOS PENDIENTES DE PAGO E IMPUESTO POR UTILIZAR“ en el cual los contribuyentes del impuesto a las Ventas y Servicios, deberán registrar todos aquellos documentos que darían derecho a crédito fiscal, de haber mediado al menos el pago de una cantidad equivalente del impuesto respectivo, pero que por encontrarse impagos no confieren tal derecho a crédito fiscal, así como también las notas de crédito y débito que estén asociadas a los mismos documentos.

Al mismo tiempo procederá registrar en este libro auxiliar, pero en hojas separadas, los documentos de compras o servicios recibidos en periodos anteriores y que por haberse cumplido en el mes el requisito de haberse pagado a lo menos el impuesto, procede en este periodo, el derecho al crédito fiscal, debiendo registrar al respecto el número del documento, su fecha, nombre y RUT del proveedor, el valor neto, el monto del impuesto a que tiene derecho, el Monto total del documento, la fecha de pago y el mes en que se registró dicho documento en el libro de compras.

Ahora bien, sobre la información contenida en el Libro de Compras y lo registrado en el libro auxiliar que se establece en las presentes instrucciones, se determinará el crédito fiscal del mes a que tienen derecho los contribuyente de la siguiente forma:

Del impuesto IVA, registrado en el libro de compras que al efecto establece el artículo 59 de la ley, y que potencialmente puede constituirse en crédito fiscal del mes, procederá deducir el impuesto IVA registrado en el libro auxiliar, por aquellos documentos que no cumplan el requisito de pago. Al resultado de esta operación, procederá adicionar el impuesto IVA que conste en los documentos pendientes de pago en periodos anteriores y que cumplieron durante el mes el requisito de su pago, por lo que naturalmente en periodos anteriores no se utilizó como crédito fiscal.

Este libro deberá mantenerse permanentemente en el establecimiento comercial con sus anotaciones debidamente actualizadas, salvo en el caso de los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad y/o auxiliares por hojas sueltas en forma computacional, según lo dispuesto en la Res. Ex. N° 4228 de 24.06.99, modificada por la Res. Ex. N° 5004 de 22.07.99, quienes estarán eximidos de la obligación de mantener una versión actualizada e impresa del registro de documentos pendientes de pago e impuesto por utilizar permanentemente en el negocio o establecimiento comercial donde desarrollen sus actividades

No obstante el alcance de tal liberación sólo se refiere al hecho de mantener una versión impresa de este registro, al igual que su Libro de Compras y Ventas, en el establecimiento, ya que en todo caso siempre deberá mantenerse dicha información actualizada, registrada cronológicamente dando cuenta de todas y cada una de sus operaciones en su sistema contable computacional. Esta información deberá estar a disposición de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos en labores que realicen en terreno. En aquellos casos, en los cuales sea necesario examinar dichos libros en forma impresa, previamente se notificará al contribuyente, para que dentro del plazo de 3 días hábiles, contados desde su notificación presente en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos de su domicilio, una versión actualizada e impresa de los registros mencionados, requeridos e indicados en la notificación.

El incumplimiento de la obligación de presentar una versión impresa y actualizada del Libro Auxiliar de Documentos Pendientes de Pago e impuesto por utilizar, será sancionado de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 6 ó 7 del Código Tributario, según proceda.

Los contribuyentes tendrán un plazo de tres meses contados desde la vigencia de la nueva disposición, para timbrar el libro auxiliar que se establece en el presente punto.

La información que debe contener el Libro Auxiliar de Documentos Pendientes de Pago e impuesto por utilizar, se indica en el anexo de esta Circular.

IX.- VIGENCIA DE ESTA MODIFICACION:

De acuerdo a lo señalado en el artículo 3° del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L N° 830, de 1974, la ley que modifica una norma impositiva regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación.

Ley N° 19.738, fue publicada en el Diario Oficial el día 19 de Junio del 2001, por lo que ella regirá desde el día 1° de Julio del 2001.

Por lo tanto, todas las instrucciones contenidas en la presente Circular, regirán desde la misma fecha indicada.

Saluda a Ud.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

[Anexo I](#)
[Anexo II](#)

Distribución:
AL BOLETIN
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO
A INTERNET