

VIII DIRECCIÓN REGIONAL CONCEPCION
DEPARTAMENTO JURÍDICO REGIONAL

ORD N° __151__ /

MAT : Tratamiento recuperación IVA crédito fiscal en la exportaciones de bienes.

ANT : Presentación de 22.09.2011.

CONCEPCION, 02/11/2011

DE: ALEJANDRO BUSTOS FLORES
DIRECTOR REGIONAL (S) VIII DIRECCIÓN REGIONAL, CONCEPCIÓN.

A: XXXXX XXXXXX XXXXXXXX
CONTADOR AUDITOR.

1.- Por presentación de 22.09.2011 Don XXX XXXX XXXX, contador auditor, solicita pronunciamiento acerca de las diferencias que se generan en las formas de recuperar el IVA en la venta de productos en el mercado nacional y las exportaciones.

Indica en su presentación que cuando una sociedad agrícola vende sus productos en el mercado nacional debe emitir una factura de venta y declarar el impuesto al Valor Agregado (IVA) por dicha operación en el débito fiscal del mes siguiente al que se ha efectuado la venta, en el formulario 29. En el evento que se genere un mayor valor en la venta, se debe emitir una nota de débito expresando su mayor valor y se debe declarar el débito fiscal al mes siguiente de haber efectuado la venta, en el formulario 29.

Por su parte, cuando la sociedad vende sus productos al exterior debe emitir una factura de exportación y recuperar sus impuestos de conformidad al mecanismo que otorga el artículo 36 del D.L N° 825. Ahora bien, agrega que cuando la modalidad de venta es a consignación con mínimo a firme debe emitir una factura de exportación expresando un precio referencial por los productos que exporta, a la espera de un precio final y definitivo. De este modo la empresa solicita la devolución de acuerdo a lo expresado en el artículo 36 del D.L. N° 825 hasta el remanente del crédito fiscal acumulado. Una vez conocido el precio final de las mercaderías exportadas se debe emitir el I.V.V., esto es el Informe de Variación del Valor para emitir las notas de débito de exportación correspondientes.

De acuerdo a lo dicho señala que existe una inequidad tributaria entre la venta nacional y la exportación que se da por que cuando emite una nota de débito por las ventas nacionales debe aplicarle IVA y declararla en el periodo siguiente y cuando emite una nota de débito de exportación se solicita la devolución de acuerdo al mecanismo del artículo 36, pero cuando solicita la devolución de IVA por los Documentos Únicos de Salida (DUS), por los precios referenciales no puede solicitar nuevamente la devolución por haberlo solicitado anteriormente.

La inequidad existe por la forma de solicitar la devolución ya que si vende en el mercado nacional debe aplicar el impuesto y compensarlo y si efectúa ventas al extranjero debe compensarlos por los precios referenciales de la primera exportación o por la liquidación final.

Concluye que existe inequidad en la forma de recuperar el IVA por el mayor valor en las ventas en el exterior cuya devolución ya se ha solicitado.

2.- El artículo 36 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 825 de 1974 (en adelante Ley de IVA), establece el derecho de los exportadores a recuperar el impuesto a las Ventas y Servicios que soporten al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación.

En virtud del mandato legal que otorga el inciso 3° del citado artículo 36, el D.S. N° 348 de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, establece el procedimiento al cual deben sujetarse los exportadores para solicitar la devolución del impuesto a las Ventas y Servicios soportado en la adquisición de bienes o en la utilización de servicios destinados a su actividad de exportación, así en su artículo 1° inciso 2° señala que el monto de la recuperación de los créditos fiscales que se le hayan recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, se determinará aplicando al total del crédito fiscal del periodo 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 periodo tributario.

Por otra parte, según lo dispuesto en el Capítulo II N° 11 de las Normas de Exportación del Banco Central de Chile, la venta en consignación con mínimo a firme “es aquella forma de venta en la cual un mínimo del valor de la mercadería es efectuado bajo la modalidad de venta firme. El valor definitivo de la mercadería queda sujeto al cumplimiento de las demás condiciones que se convengan entre el exportador y su comprador en el exterior.”

El artículo 2° del D.S. N° 348 de 1975 al establecer el procedimiento para la recuperación del impuesto indica en su letra b) que dentro del mes siguiente de efectuado el embarque para los bienes o de la aceptación a trámite de la declaración de exportación en el caso de los servicios o del mes siguiente de recibida la liquidación final de venta en consignación al exterior... el exportador deberá solicitar la recuperación de los créditos fiscales relacionados con las operaciones que se efectúen en su actividad de exportación o considerada como tal.

3.- De acuerdo a la normativa indicada, este Servicio ha instruido en diversos pronunciamientos, entre otros, oficio N° 4312 de 2000 y N° 826 de 1985, que tratándose de exportaciones bajo la modalidad de consignación con mínimo a firme, la factura debe emitirse al momento del embarque de las mercaderías indicándose como valor de las mercaderías exportadas, el precio de venta pactado por las partes o mínimo firme. Una vez liquidado el precio de venta final, el exportador deberá emitir una segunda factura por el mayor valor obtenido en dichas operaciones. El exportador emisor de la segunda factura tiene la obligación de señalar en ésta los antecedentes que digan relación con la primera factura emitida a fin de acreditar las condiciones de la venta.

Para efectos de la recuperación del IVA crédito fiscal, el exportador puede solicitar su devolución en dos oportunidades distintas.

La primera oportunidad, es dentro del mes siguiente a la fecha del embarque de la mercadería exportada. En este caso, cuando la liquidación final entregada por el cliente en el extranjero sea recibida y se emita la factura correspondiente con posterioridad al mes dentro del cual se realizó el embarque de los bienes exportados, precluye la posibilidad de solicitar la devolución de impuestos por la misma operación y tampoco habrá lugar a ajustes en cuanto al monto de los impuestos ya recuperados. En esta opción debe considerarse, para efectos de la recuperación del IVA y el cálculo de la proporcionalidad, sólo el monto contenido en la factura emitida al momento de embarque el que está dado por el precio mínimo firme. Ello sin perjuicio de que el contribuyente realice los ajustes necesarios en su contabilidad.

Al ser el monto a considerar para efectos de la recuperación del IVA exportador, el señalado en las facturas de venta emitidas dentro del mes en que se efectúa el embarque de las mercaderías, si dentro de este periodo se emiten las dos facturas, la primera por el mínimo a firme y la segunda por el mayor valor obtenido definitivamente, ambas deben ser consideradas para el cálculo de la recuperación respectiva.

La segunda opción es que el exportador solicite la devolución dentro del mes siguiente de recibida la liquidación final de venta en consignación al exterior. En este caso el monto del crédito fiscal a recuperar, según lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 1° del D.S. N° 348, será la cantidad que resulte de aplicar al total del crédito fiscal del mes en que se reciba la liquidación final el porcentaje que represente el valor de las exportaciones, en relación a las ventas totales del mismo mes, debiendo considerarse para la determinación del crédito fiscal a devolver, el monto total a que asciende dicha liquidación, a la fecha de su recepción, sin considerar la factura emitida por el mínimo a firme.

Saluda atte. a Ud.,

ALEJANDRO BUSTOS FLORES
DIRECTOR REGIONAL (S)

SBL/pvp

Distribución:

- Secretaría Dirección Regional
- Departamento Jurídico.
- Encargado Ley Transparencia
- Contribuyente.