Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

**REVISTA DE DERECHO**
**UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN**
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Nº 183
AÑO LVI
ENERO – JUNIO
1988

ISSN 0303 - 9986

# REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

**REVISTA DE DERECHO**
**UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN**
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

# *EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS EXPORTADORES*

ELIZABETH EMILFORK SOTO
Prof. de Derecho Económico
Universidad de Concepción

En el número anterior de esta revista iniciamos el análisis de los más importantes mecanismos establecidos con la finalidad de fomentar las exportaciones en nuestro país. En esa oportunidad, nos dedicamos al sistema de pago diferido de Derechos de aduanas contenido en la Ley N° 18.634; ahora, el objeto de nuestro estudio serán las normas del D.L. 825, Impuesto al Valor Agregado, en relación con las exportaciones. Esta ley contiene, por una parte, exenciones del impuesto a las ventas de bienes destinados a la exportación y de los servicios relacionados con éstos; por otra, un sistema de recuperación de impuestos soportados. Las estudiaremos separadamente.

## I.- *EXENCIONES*

1.- *El art. 12 letra D) declara exentas "las especies exportadas en su venta al exterior".*

a) Cabe destacar que la norma legal no declara exentas "las exportaciones", sino "las especies" exportadas, de manera que no quedarían comprendidas en ella las llamadas exportaciones de servicios[1]. No ha sido éste el criterio administrativo; en efecto, el inc. 2° del art. 7° del D.L. 3.059, de Fomento a la Marina Mercante, considera exportadoras para los efectos del D.L. 825 "a las empresas navieras respecto del arrendamiento, subarrendamiento, fletamento, subfletamento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de naves bajo bandera chilena, contratados con personas sin domicilio ni residencia en Chile. No cabe duda que la calificación de "exportadoras" que les otorga la ley les permite acogerse al art. 36 para recuperar los IVA soportados en relación con los contratos suscritos. Determinar en cambio, si el IVA a los servicios que afecta las remuneraciones que se paguen en razón de dichos contratos queda o no comprendido dentro de la exención del 12 D) resulta más discutible, precisamente por no tratarse de "especies exportadas". El criterio administrativo, sin embargo, en la Circular N° 50 de 1985[2] la ha declarado procedente.

[1] La tendencia a considerar exportaciones las prestaciones de servicios al exterior obtuvo consagración legal mientras este artículo se encontraba en prensa, al dictarse la Ley 18.768 (D.O. 29.12.88) que modificó, entre otras, la Ley 18.634 sobre crédito fiscal y pago diferido de derechos de aduana y la Ley 18.708 sobre reintegro de gravámenes aduaneros, incorporando a sus franquicias los servicios prestados al exterior.

[2] BSII N° 385, XII.85, pág. 20973.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



b) Otras situaciones en que la aplicación de la norma resultaba dudosa, han sido resueltas por el Servicio de Impuestos Internos considerando la normativa contenida en el Compendio de Exportaciones del Banco Central y la definición de exportación del art. 18 inc. 2° de la Ordenanza de Aduanas. Así, los oficios 1.444 y 1.606, ambos de 1979[3], declaran exentas del impuesto en virtud del art. 12 D) "los aprovisionamientos de víveres y otras mercancías que efectúen los aviones de compañías extranjeras de aeronavegación a su paso por Chile, con el fin de destinarlos al consumo y uso de sus tripulantes y pasajeros en los vuelos internacionales"[4], y "las adquisiciones de combustibles que LAN Chile realiza en el país para el uso de sus aeronaves en los vuelos internacionales".

*2.- El art. 12 A) N° 5 declara exentas de IVA las ventas de materias primas nacionales "destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación".*

Corresponde a la Dirección de Impuestos Internos, a través de resolución fundada, declarar la procedencia de la franquicia, a cuyo efecto deberá determinar si concurren las exigencias de producción, elaboración o fabricación requeridas en la ley. Sobre este punto existe jurisprudencia administrativa reiterada en orden a excluir del beneficio aquellas situaciones en que la materia prima es sólo "acondicionada" sin experimentar un proceso de los enunciados. Así, la adquisición de productos frescos del mar que son "preparados, congelados y embalados" no quedan comprendidos dentro de la exención por cuanto "tales operaciones no constituyen en esencia un proceso de elaboración, producción o fabricación de *'un nuevo producto'* destinado a la exportación".

Asimismo "la exención del IVA alcanza sólo a las materias primas nacionales que sean indispensables y se encuentren incorporadas al nuevo producto terminado, lo que no ocurre con los embalajes, zunchos, etiquetas, etc."[5].

El Servicio deberá también considerar la concurrencia del requisito contenido en el inciso 2° de la norma en comentario, que señala: "Sólo pueden acogerse a esta norma de excepción los contribuyentes que adquieran las materias primas de personas que no emitan facturas o de proveedores que, en forma previa, renuncien expresamente al crédito fiscal que originarían tales transferencias si quedaran afectas al impuesto al valor agregado".

La disposición transcrita, en nuestra opinión, resulta bastante oscura; sus alcances sin embargo pueden extraerse del oficio 4.820 de 1975[6]. El caso consultado era el siguiente: una sociedad minera vendía su producción a ENAMI, quien exportaba; la sociedad minera solicitó a Impuestos Internos se le otorgara la exención en comentario. El Servicio rechazó la solicitud estimando que su concesión sería, en definitiva, perjudicial ya que al quedar la sociedad minera sin débito fiscal no podría invocar como crédito los impuestos que hubiera soportado, los cuales trasladaría al costo de los bienes enajenados. ENAMI al soportar dicho impuesto como integrante del costo no podría obtener su devolución por la vía del art. 36.

De lo anterior queda claro que las exigencias legales tienden a evitar la piramidación del impuesto.

[3] Núñez, Iván. IVA 1982, págs. 16 y 17.

[4] Debe tenerse presente que la Ley 18.671 (D.O. 2.12.87) incorpora al art. 36 del DL 825, haciéndoles aplicables por tanto el mecanismo de recuperación de los IVA soportados, entre otros, a "las empresas aéreas o navieras o sus representantes en el país, cuando efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país, es decir que no tomen ni dejen pasajeros en Chile ni carguen o descarguen bienes o mercancías en el país, respecto de la adquisición de bienes para el aprovisionamiento denominado rancho de naves o aeronaves extranjeras. Véase Circular N° 52 D.O. 19.12.87.

[5] Oficio 914 de 1975 en Contreras González. 10 años de IVA. 1975, pág. 406; en el mismo sentido Oficio 2.024 de 1978 op. cit. pág. 409; Oficio 259 de 1984, referido a productos marinos que son deshidratados y envasados para la exportación, op. cit. pág. 416.

[6] Contreras González. 1975-1985, pág. 407.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



Se evidencia también el limitado campo de aplicación de la franquicia, toda vez que, en la mayoría de los casos, la situación se planteará en la forma antes descrita.

### 3.- *Art. 12 B Nº 9 exención del IVA a las importaciones.*

Conforme a esta norma, se encuentran exentos de IVA "los productores en los casos en que así lo declare la Dirección de Impuestos Internos por resolución fundada, y siempre que se trate de materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación".

En términos generales es similar a la anterior, valgan pues los comentarios efectuados en torno a ella. Podría agregarse que el S.I.I., en oficio 5.229 del año 1977[7] ha señalado que no quedan comprendidas en la exención la importación de envases para las especies destinadas a la exportación, por no constituir "materias primas".

### 4.- *Art. 12 E Nº 2 declara exentos de IVA los fletes internacionales.*

En esta materia, el S.I.I. ha señalado que tratándose de fletes terrestres de Chile al exterior, la exención opera sólo cuando se efectúa directamente desde territorio nacional al extranjero. De manera que, si se trasladan minerales desde las minas hasta los puertos donde son embarcados al exterior en otro medio de transporte, los fletes intermedios en el territorio nacional se encuentran afectos a impuesto[8].

### 5.- *Otras exenciones del impuesto a los servicios en relación con las exportaciones Art. 12 E Nº 13*[9].

Se comprende en este numerando las remuneraciones por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, de muellaje y atención de naves. Las que se perciban en contratos de prenda y seguros recaídos en los productos que se vayan a exportar mientras están almacenadas en el puerto de embarque.

Asimismo, las remuneraciones de los agentes de aduana; las tarifas que se cobren por poner a bordo el producto que se exporta; las pagadas por servicios prestados en el transporte desde el puerto de embarque al exterior; derechos y comisiones que se devenguen en trámites obligatorios por el retorno y liquidación, etc.

[7] Núñez, op. cit. pág. 313

[8] Oficio 1883 año 1976 Núñez, op. cit. pág. 342.

[9] La Ley 18.768 (D.O. 29.12.88) modificó el art. 12 E) N° 16 declarando exentos de IVA "los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación".
Asimismo, agregó un número 17, extendiendo la exención a los "ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Banco Central de Chile con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio o residencia en Chile".

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



## II.- *RECUPERACION DEL IVA: ART. 36 D.L. 825*

Hasta el momento nos hemos referido a las normas que contienen exenciones del impuesto; nos corresponde ahora analizar la situación contenida en el art. 36 del D.L. 825.

Esta norma es la concreción legal en Chile del principio del impuesto conocido como gravamen en país de destino y desgravamen en país de origen. Siguiendo a Clara Sullivan, esto significa que "los productos importados se gravarán en igual forma que los artículos y servicios producidos en el interior, mientras que las exportaciones estarán exentas del impuesto"[10].

Al decir que las exportaciones estarán exentas se quiere expresar que no sólo la venta al exterior queda liberada del gravamen sino, además, que todos los impuestos soportados en razón del producto que se exporta son devueltos o recuperados por el exportador. De esta manera se pretende evitar que las diferencias existentes entre los distintos sistemas tributarios influyan en la competencia internacional.

Los países que realizan comercio internacional pueden adoptar el impuesto con distintas tasas, al ser así, y si se aplicara el principio de gravamen en país de origen, resultarían beneficiados aquellos cuyas tasas fueran comparativamente menores. El sistema de destino, en cambio, permite eliminar esta distorsión, sometiendo al producto importado a la misma tasa que rige para la producción nacional; naturalmente que, al procederse así, y para evitar la acumulación, el producto debe ser desgravado en el país de origen.

Desde el punto de vista legal, estas ideas se encuentran consagradas en el art. 8 a) que grava las importaciones; 12 D) que libera las exportaciones y 36 que contiene el sistema para recuperar los impuestos soportados en relación con las exportaciones. Es precisamente esta norma la que será objeto de nuestro análisis.

### 1.- *Beneficiados con el sistema*[11]:

1.a.- *Exportadores de bienes.*- La norma del art. 36 señala, en términos generales, que podrán acogerse al beneficio "los exportadores"; no cabe duda entonces que los exportadores de bienes gozan de tales derechos.

Diversos oficios del S.I.I.[12] han establecido que "exportador es el que abre un Registro (hoy, Informe) de exportación en el Banco Central y queda obligado a presentar al referido banco, para la visación correspondiente, la documentación comprobatoria de la exportación". En base a ellos se ha determinado:

—En el caso de que una empresa chilena venda productos con la cláusula ex-fábrica a una firma extranjera, productos que serán exportados, abriéndose el registro a nombre de la vendedora, los fletes que la empresa extranjera contrata para trasladar la mercadería desde la fábrica al puerto de embarque no pueden recuperarse conforme al art. 36 por no ser la empresa que contrató tales fletes "exportadora".

—Si una cooperativa actúa como mandataria de sus cooperados, abriéndose los registros de exportación a nombre de éstos, los productos entregados a la cooperativa se reputarían en consignación y la

[10] Sullivan, Clara. El impuesto sobre el valor añadido. Madrid. 1978, pág. 94.

[11] La Ley 18.671 (D.O. 2.12.87) calificó de exportadores, para el sólo efecto de hacerles aplicables las disposiciones del art. 36, a los siguientes contribuyentes:
a) Empresas aéreas o navieras cuando efectúan transportes de pasajeros o carga en tránsito. Véase nota N° 3.
b) Las empresas o sus representantes en el país, por las compras que realicen para el aprovisionamiento de plataformas petroleras de perforación o de explotación, flotantes o sumergibles, en tránsito en el país.
c) Las empresas respecto de compras de mercancías para el aprovisionamiento de naves o aeronaves extranjeras que no efectúen transporte de pasajeros o de carga, previa calificación por el Ministerio de Hacienda, y cumpliendo los demás requisitos legales.
d) Empresas navieras, aéreas y de turismo y las organizaciones científicas, por el aprovisionamiento de las naves o aeronaves que efectúen en el puerto de Punta Arenas.

[12] Véase oficios 1290/76; 1085/77 y 3817/83 en Contreras González, págs. 407, 408 y 416.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



venta al exterior se materializaría al exportar la cooperativa, por cuenta de los cooperados; en este caso, quienes tienen derecho a acogerse al art. 36 son los cooperados.

1.b.- *Exportaciones de Servicios.*- Como ya dijimos, el art. 36 se refiere en general a los exportadores. La misma norma regula en forma expresa la situación del transporte internacional aéreo de carga y pasajeros otorgándoles el mismo tratamiento que a los exportadores de bienes[13].

Por otra parte el DL 3.059 de Fomento a la Marina Mercante Nacional, en su art. 7, hace aplicable las normas del art. 36 al transporte internacional de carga y pasajeros realizado por empresas navieras.

Ahora bien, se ha planteado problema en cuanto a la posible aplicación de esta franquicia a otras exportaciones de servicios. El oficio 3.817/83[14] sostiene que, en materia de exportación de servicios, el art. 36 contiene una norma programática, puesto que requiere la dictación de una reglamentación en cuanto a la forma y plazos en que procedería la devolución de los impuestos. Tal situación no se encontraría regulada por el DS 348 ya que éste sólo se refiere a las exportaciones de bienes y a la situación especial del inciso final respecto del transporte aéreo.

Sin embargo, el mismo oficio acepta la procedencia, en aquellos casos en que la situación de que se trate haya sido calificada de exportación en el compendio respectivo del Banco Central. Así ocurre por ejemplo con las empresas acogidas al régimen del DH 135, que depositen mercaderías extranjeras ajenas en almacenes particulares de exportación, destinadas a ser procesadas para su posterior reexportación. El caso específico planteado era el de una empresa nacional refinadora de minerales, traídos desde el extranjero y procesados en almacenes particulares de exportación.

1.c. *Ventas de mercancías nacionales o nacionalizadas o Zona Franca o de Régimen Preferencial de la Ley 18.392.* El art. 10, bis del DFL 341 de Hacienda de 1977[15] considera exportación, sólo para los efectos tributarios contenidos en el DL 825, las ventas de mercaderías nacionales o nacionalizadas que se hagan a Zonas Francas. Como veremos más adelante, el texto hoy vigente las somete a un régimen distinto del general del art. 36.

2.- *Impuestos susceptibles de recuperarse conforme al mecanismo del art. 36:*

2.a.- El IVA (impuestos del título II del DL 825) que se les hubiera recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación; como asimismo el IVA de importaciones que tengan el mismo destino (art. 36).

2.b.- El impuesto adicional de alcoholes del art. 42 (art. 45 DL 825).

2.c.- Impuesto al petróleo Diesel establecido en el art. 6 de la Ley 18.502, siempre que el petróleo no se utilice en vehículos que por su naturaleza sirvan para transitar por las calles, caminos y vías públicas en general (Art. 7 Ley 18.502; D.H. N° 311 de 16 de abril 1986 (BSII VII/86) y circular N° 32, 13.V.86, en el mismo boletín).

2.d.- Remanente de Crédito Fiscal (CF) de ventas internas en la forma y con los requisitos señalados en el art. 1 del DS 348.

[13] La Ley 18.768 otorga igual tratamiento a los que presten servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, calificados como exportadores de conformidad con lo dispuesto en el art. 12 E N° 16 y a las empresas hoteleras referidas en el N° 17 de la misma norma; en este último caso, con las limitaciones que señala.

[14] Boletín S.I.I. XII.83, pág. 17807.

[15] Texto reemplazado por el art. 1 de la Ley 18.485 D.O. 9.1.86.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



*3.- Procedimientos contenidos en el art. 36. Sistema de imputación conforme a las reglas generales.*

De acuerdo con el inciso 3° del art. 36, los exportadores que realicen operaciones gravadas en el título II podrán deducir los impuestos soportados en razón de su actividad de exportación, en la forma y condiciones que el párrafo 6 señala para la imputación del CF. En otras palabras, y no obstante ser las exportaciones operaciones exentas, el art. 36 otorga derecho al CF, considerándolas, para estos efectos, como operaciones afectas.

Del texto transcrito se desprende que es requisito para optar por este sistema el que el exportador tenga operaciones gravadas con el IVA; agregaríamos, por nuestra parte, que es conveniente que las operaciones gravadas sean de un monto significativo ya que si así no fuere, al ser el Débito Fiscal (DF) de pequeño monto en relación con los impuestos soportados, se generarán remanentes que, en la normativa actual deben, por regla general (a menos que provengan del Activo Fijo), arrastrarse hasta ser absorbidos por el DF en algún período posterior.

*4.- Sistema de recuperación a través del DS 348.*

*4.a. Consideraciones generales.*

De acuerdo con el art. 36 los contribuyentes que no hagan uso del mecanismo de imputación antes comentado deberán obtener el reembolso de los impuestos en la forma y plazo que determina el DS 348. En términos generales, el reembolso opera mediante cheque girado a la orden del exportador, por el monto y con las condiciones y requisitos que se analizarán.

La ley otorga entonces al exportador el derecho a optar entre el sistema de imputación y el mecanismo de devolución. Este derecho merece los siguientes comentarios:

—En primer lugar y, como ha dicho la Corte de Apelaciones de Concepción[16], considerando 14: "Es el contribuyente y no el Servicio de Impuestos Internos el que debe elegir el sistema de imputación o de reembolso proporcional por sus exportaciones".

—Por otra parte tal opción opera en relación con un período tributario y, en consecuencia, "nada impide que por un mes se pida el reembolso y que por el siguiente se haga la imputación"[17].

—La ley establece una "opción", es decir, el contribuyente debe elegir; aplicando esta idea resulta claro que no podría utilizar respecto de un mismo período y por las mismas cantidades, ambos mecanismos, pues ello implicaría recuperar dos veces los impuestos soportados.

El problema sin embargo subsiste en orden a si, en un mismo período, pero por cantidades distintas (normalmente remanentes), pudieran utilizarse simultáneamente ambos sistemas. Sobre el particular nos parece necesario distinguir:

—El contribuyente tiene impuestos soportados correspondientes tanto a operaciones internas como a exportaciones. En este caso, según se verá, sólo puede utilizar el mecanismo de reembolso respecto del IVA soportado en relación con las exportaciones y calculado en la forma señalada en el DS 348; el saldo no recuperable por esta vía (porque legalmente no procede) será imputado al DF correspondiente (generado en ventas internas) sujetándose a las normas del DL 825 (art. 3 DS 348).

De lo dicho se desprende que lo normal es que se utilicen ambos sistemas existiendo ventas internas y exportaciones; nótese sin embargo que la imputación operará sobre el saldo una vez efectuado el reembolso; en otras palabras, primero el reembolso y después la imputación.

[16] Sentencia de 20 de agosto de 1980 Pesquera Camanchaca con S.I.I.

[17] Corte de Apelaciones de Concepción, sentencia citada.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



—Distinta es la situación cuando el contribuyente opta por el sistema de imputación, efectuada la cual y, por no existir débito fiscal suficiente, se genera un remanente que desea recuperar por la vía del DS 348. Puede apreciarse que, en este caso, primero se recurre a la imputación y después al reembolso.

Desde un punto de vista estrictamente legal nos parece que tal procedimiento debe ser rechazado por cuanto el art. 36 condiciona el procedimiento de reembolso a la no utilización del mecanismo de imputación; en efecto, la norma legal señala: "En caso que no hagan uso de este derecho deberán obtener su reembolso..."; sin embargo, la circular N° 12 de II/80[18] que imparte instrucciones acerca del procedimiento aplicable tratándose de empresas navieras (quienes para estos efectos se rigen también por las normas del 36), señala: "Si las referidas empresas efectúan operaciones internas afectas, pueden rebajar del débito generado en dichas operaciones los créditos que correspondan a su actividad internacional. En este caso, cuando el débito fiscal sea insuficiente, podrán solicitar la devolución del remanente a la Tesorería, en conformidad con las disposiciones del DS 348...".

El DS 348 contempla dos alternativas para recuperar el impuesto; la primera de los arts. 1 y 2 del Decreto opera respecto de exportaciones ya efectuadas; la segunda, contenida en el art. 6, constituye un mecanismo de devolución anticipada en base a proyectos de exportación. Las analizaremos separadamente.

### 4.b. *Mecanismo de recuperación para exportaciones ya efectuadas*

4.b.1. *Monto a recuperar por el mecanismo general:* A fin de comprender el sistema es necesario tener presente que la recuperación se efectúa en relación al periodo tributario en que se efectuaron los embarques.

4.b.1.a. *Si un contribuyente es exclusivamente exportador* recuperará el 100% de los impuestos soportados en dicho mes o periodo tributario. De acuerdo con el oficio 7.228/80[19], el monto a recuperar se incrementará con el remanente de crédito fiscal que no ha sido utilizado por no haberse efectuado embarques en los periodos anteriores; tales remanentes se van acumulando a los periodos siguientes, hasta que se produzca el primer embarque.

Debe considerarse sin embargo que, con la norma del art. 27 bis y cumpliéndose los requisitos que ella establece, los remanentes originados en activo fijo pueden recuperarse por esa vía; en tal caso, ellos naturalmente no integrarán el monto a devolver por el DS 348.

#### 4.b.1.b. *Contribuyentes que tienen exportaciones y ventas internas afectas*

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 1° inc. 2° del DS, en este caso "el monto de la recuperación se determinará aplicando al total del crédito fiscal del periodo correspondiente el porcentaje que represente el valor de las exportaciones con derecho a recuperación, en relación con las ventas totales del mismo período. A tal efecto, el valor de las exportaciones será igual al valor FOB calculado al tipo de cambio del mercado bancario vigente a la fecha de embarque de los bienes".

La Tesorería General de la República ha señalado que cuando el embarque se produce en día sábado o festivo, el valor del dólar que debe utilizarse es el del día hábil anterior, ello, en atención a que, de acuerdo con el Banco Central, el tipo de cambio promedio publicado diariamente rige desde las 9.00 horas del día de su publicación hasta las 9.00 horas del día hábil bancario siguiente[20].

[18] S. S.I. mayo de 1980, pág. 14092

[19] Núñez op. cit., pág. 350.

[20] Circ. telegráfica 208 de 30.12.82 en Contreras González, op. cit., pág 415.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



| Ej.: Período: abril de 1985 | | |
|---|---|---|
| Valor FOB embarque de abril (m/n) | $ 3.000.000 | 75% del total |
| Ventas internas netas (s/IVA) mes abril | 1.000.000 | 25% del total |
| Total | $ 4.000.000 | |
| Crédito fiscal de abril | | $ 600.000 |

Monto a recuperar por DS 348/75% de 600.000 ... $ 450.000. Esta suma debe ser deducida del CF del período y el saldo, en el ejemplo: $150.000 constituirá CF del período a imputar contra el DF de las ventas internas.

4.b.1.c. *Recuperación de remanente de ventas internas.* Antes de la modificación introducida al DS 348 por el DS 65 de Economía de 13 de abril de 1985, se habían planteado problemas en cuanto a si el monto a recuperar en el período respectivo podía incrementarse con el remanente de CF de períodos anteriores, originados en su declaración normal de IVA.

La posición del S.I.I. había sido negativa por considerar que "en dicho remanente se encontrarían contenidos impuestos que se afectan a ventas nacionales, respecto de las cuales no está permitida la recuperación del tributo de acuerdo con las disposiciones del DS 348"[21].

Este problema se solucionó al introducirse el inciso 3° al art. 1° del D.S. conforme al cual "los remanentes de CF de períodos anteriores al indicado precedentemente, relacionados con ventas internas, se recuperarán hasta la suma que resulte de aplicar el porcentaje establecido en el art. 14 del DL 825, al valor FOB de las exportaciones".

Requisitos para que opere esta norma:

— Que se trate de contribuyentes que realizan ventas internas y exportaciones;

— Que se les haya generado remanentes de CF en períodos anteriores a aquel en que efectúen exportaciones.

De acuerdo con la circular N° 23/85[22] "la expresión remanentes indica que basta con que una sola vez las sumas respectivas aparezcan como tales en las declaraciones correspondientes, con motivo de 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, correspondientes a más de un período".

*Monto susceptible de recuperarse por este concepto*

Conforme a la norma en comentario, los remanentes se "recuperarán hasta la suma que resulte de aplicar el porcentaje establecido en el art. 14 del DL 825 de 1974, al valor FOB de las exportaciones"; referencia hecha a la tasa del impuesto al valor agregado.

De acuerdo con el ejemplo contenido en la circular 23 antes citada, para los efectos de determinar el remanente de ventas internas susceptible de recuperarse por esta vía, debe éste imputarse en primer

[21] Oficio 7228 citado.

[22] Diario Oficial del 9.5.85.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



lugar al DF del mes del embarque, cuando proceda, y el saldo que de tal imputación resulta se comparará con el tope de 20%[23]. Así:

1.- Remanente del mes de marzo de 1985 $ 800.000[24]

2.- Período abril 1985

| | | |
|---|---|---|
| Valor FOB de embarques | $ 3.000.000 | 75% |
| Ventas internas netas | 1.000.000 | 25% |
| Total | $ 4.000.000 | |
| Crédito fiscal de abril $ 600.000 | | |
| *Débito* fiscal abril (ventas internas) | | 200.000 |
| CF: 25% 600.000 | 150.000 | |
| Aplicación remanente mes anterior | 50.000 | |
| | 200.000 | 200.000 |
| IVA a pagar por mes de abril | | 0 |

Hechos los cálculos anteriores, del remanente de marzo quedan $ 750.000, ya que $ 50.000 se imputaron al DF de abril.

En el ejemplo, el monto a recuperar por el DS 348 estará configurado por:

| | |
|---|---|
| — 75% del CF del mes del embarque ($ 600.000) | $ 450.000 |
| 20% del valor FOB (3.000.000) | 600.000 |
| Total a devolver | $ 1.050.000 |

En consecuencia del remanente de marzo $ 800.000; $ 50.000 fueron absorbidos por el DF de abril; $ 600.000 devueltos por el DS 348; restan en consecuencia $ 150.000; cantidad que debe continuar apareciendo en calidad de remanente en la contabilidad del contribuyente así como en sus declaraciones mensuales.

4.b.1.d. *Contribuyentes que tienen exportaciones y operaciones internas afectas y no afectas.*

El problema en este caso radica en determinar si la proporcionalidad del art. 43 del reglamento se aplica antes o después de calcular el porcentaje que las exportaciones representan en las ventas totales. Este aspecto tiene importancia por cuanto si se aplica antes, incidirían los totales de períodos anteriores.

El oficio 4.417/81[25] sostiene que la proporcionalidad debe determinarse sobre el saldo de CF que resulte una vez efectuada la deducción de las sumas que el exportador tiene derecho a recuperar conforme al DS 348.

4.b.2. *Recuperación, tratándose de empresas aéreas y marítimas.*

En términos generales son plenamente aplicables las normas antes analizadas, pudiendo por tanto optar entre el sistema de imputación o el mecanismo de devolución del DS 348.

Es, sin embargo, respecto de esta última alternativa que existe una pequeña diferencia con el régi-

[23] A la fecha de la circular, la tasa del tributo era de 20%.

[24] La circular parte del supuesto de que no hubo embarques en dicho mes; en nuestra opinión, la situación no se alteraría si los hubiera habido.

[25] Núñez 82, op. cit., pág. 353.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



men general. En efecto, en éste y, según ya vimos, el total del crédito fiscal del período era objeto de prorrateo a fin de determinar qué porcentaje se recuperaba por el 348 y cuál constituía CF contra el D.F. de las operaciones internas.

Tratándose de empresas que realicen transporte aéreo, el art. 1° en su inciso 4° contiene un mecanismo diferente, en cuanto sólo lleva a prorrateo los créditos de utilización común, es decir, los destinados simultáneamente a operaciones internacionales y nacionales afectas.

De manera entonces que respecto de estos contribuyentes debe distinguirse: a) impuestos que, por su naturaleza, se afectan a operaciones gravadas, como sería: carga nacional; b) los que se afectan a operaciones exentas, ejemplo: venta de pasajes nacionales; c) los que se afectan a operaciones internacionales, ejemplo: carga y pasajes internacionales, y d) IVA de utilización común, es decir aquel cuyo destino no puede ser precisado.

Los impuestos soportados según las letras a) y b) se tratan de acuerdo con lo dispuesto en el art. 23, es decir, se recuperan íntegramente vía CF en el caso de la letra a) y se pierden íntegramente, desde el punto de vista del DL 825, en el caso b); los que corresponden a operaciones internacionales de la letra c) se recuperan íntegramente por el procedimiento del DS 348. Los IVA de utilización común se prorratean según el porcentaje que las operaciones internacionales (venta de pasajes y transporte de carga) representan en el total de las ventas del mismo período (ventas de pasajes nacionales e internacionales y carga nacional e internacional). Ejemplos prácticos pueden consultarse en circular 98 de 26.10.79 en BSII mayo 1980 pág. 14.077.

No obstante que el DL 3.059 nada dice en este aspecto, como tampoco el DS 348, la circular N° 12 de 1.II.80[26], hace aplicable el mismo sistema al transporte marítimo internacional.

4.b.3. *Recuperación tratándose de ventas a Zonas Francas y a la Zona de Régimen preferencial establecido en la Ley 18.392* (XII Región de Magallanes y la Antártica chilena dentro de los límites que se señala).

El art. 10 bis del DFL 341 y el art. 9° de la Ley 18.392 contienen, en términos generales, una norma similar, según la cual las ventas de mercancías que se efectúen a Zonas Francas o de Régimen preferencial "se considerarán exportación sólo para los efectos tributarios previstos en el DL 825, pero con una devolución del CF de hasta el porcentaje equivalente a la tasa del impuesto respectivo sobre el monto de las citadas ventas...". Esta limitante fue agregada con posterioridad, en ambos casos, a la concesión de la franquicia.

El Servicio de Impuestos Internos impartió instrucciones respecto del régimen de Zona Franca en las circulares 37 de 1982 y 16 de 1986.

De acuerdo con dichas instrucciones, cuando el contribuyente realice ventas a Zonas Francas y al resto del país, debe:

1) Calcular previamente la proporción que corresponda a las ventas a Zona Franca en relación con los totales del período. La parte del crédito así determinado, que corresponda a ventas a Zonas Francas, no podrá superar el 20% de las ventas a dicha zona[27].

2) A continuación, deberá imputar al DF del período, en primer término, el CF que provenga de operaciones efectuadas en el resto del país y luego el que se calculó como proporción de ventas a Zona Franca.

3) Si por ser insuficiente el DF de ventas internas, el contribuyente no pudiera recuperar la totali-

[26] Boletín citado, pág. 14092.

[27] La referencia al 20% debe entenderse hoy al 16% por la modificación de la tasa.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



dad del crédito fiscal a que tiene derecho por ventas a Zona Franca, deberá obtener la devolución de ese saldo conforme a las normas del DS 348. A tal efecto debe tener presente, según la autoridad administrativa, que los montos que se recuperen (correspondientes a Ventas a Zonas Francas), sea por imputación y/o por la devolución, no pueden exceder del tope del 20% antes aludido[28].

4) Sostiene también el Servicio que después de la modificación legal, la devolución no se encuentra limitada a un período determinado, "por lo que debe entenderse que pueden recuperarse, incluso los remanentes de meses anteriores, pero obviamente siempre que, en conjunto con los créditos del mes, no supere el monto máximo" del 20%[29] del valor de las ventas a Zona Franca.

Por nuestra parte, creemos que el Servicio ha ido más allá de la ley. Esta hace aplicable las normas del DL 825, considerando tales ventas como exportaciones y sólo modifica el régimen general, en cuanto señala un tope a la "devolución". Nos parece, en consecuencia, que el contribuyente tiene pleno derecho a elegir entre el sistema de imputación conforme a las reglas generales y el de devolución del DS 348; y no, como lo impone el servicio, operar obligatoriamente por la vía de la imputación. Por otra parte, y de aplicarse literalmente la norma en cuestión, estos contribuyentes podrían recuperar remanente de ventas internas, considerando el tope del 16% del inciso 3° del art. 1°, separadamente del contenido en el art. 10 bis del DFL 341; y, por último, llamamos la atención en cuanto la limitante establecida en esta última disposición se establece en relación con la "devolución", ¿será aplicable entonces cuando el contribuyente opta por la imputación?

### 4.c. *Procedimiento para obtener la devolución.*

1.- El exportador debe presentar una solicitud de recuperación a la Tesorería respectiva o a cualquier Banco comercial o del Estado dentro del mes siguiente de:
— efectuado el embarque.
— recibida la liquidación final, tratándose de ventas en consignación.
— de la contratación de la carga o venta de pasajes internacionales.
— de la percepción del valor del flete externo por pagar en Chile.

2.- Debe presentar, dentro del mismo plazo y ante la misma institución, una declaración jurada, en tres ejemplares, con las especificaciones indicadas en el art. 2° letra c) del DS 348 y en la resolución 1.106 del Servicio de Impuestos Internos[30].

En términos generales, la declaración contiene los antecedentes necesarios para determinar la procedencia de la devolución y su monto.

3.- A la declaración anterior debe acompañarse copia de él o los conocimientos de embarque del mes anterior; exigencia que no rige para los prestadores de servicios de transporte internacional.

4.- Frente a esta solicitud, el Servicio de Tesorerías "deberá girar el cheque correspondiente a la orden del exportador o de la empresa aérea" y entregárselos dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiere presentado la declaración jurada, siempre que el respectivo exportador se encuentre al día en sus obligaciones de retorno, respecto de exportaciones efectuadas anteriormente. Para la comprobación de este requisito, el Banco Central de Chile remitirá mensualmente al Servicio de Tesorería una nómina con los exportadores atrasados en el cumplimiento de esta obligación.

5.- ¿Puede el tesorero negarse a efectuar la devolución cumpliéndose los trámites enunciados en el acápite anterior?

El problema se ha planteado frente a la negativa del Tesorero General de la República para efectuar

28-29 Véase nota anterior.

30 Diario Oficial del 7 de mayo de 1985, modificada por Resolución 1216 y publicada en el Diario Oficial de 27 de mayo de 1985.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



la devolución, basado en una resolución de Impuestos Internos en la cual se le comunicaba que el exportador se encontraba sujeto a investigación por la posible existencia de un delito tributario. En la citada resolución Impuestos Internos sugería mantener la suspensión de las devoluciones, ya ordenadas por Tesorería, hasta que se concluyera la investigación.

La Corte Suprema, acogiendo el recurso de protección interpuesto por el exportador, ordenó el pago al recurrente. Fundamenta su resolución en la circunstancia de haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por los arts. 25 y 36 del DL 825, habiéndose originado en consecuencia, para el recurrente, un crédito fiscal por las sumas cuya devolución se solicitaba. "De suerte entonces que los razonamientos que en ese informe se formulan para fundar la diferencia impositiva que en él se señala, son inatendibles. Y es más, aun concediendo que la Sociedad mencionada incurrió en las irregularidades impositivas en el punto que le atribuye el aludido informe, tampoco éstas serían legalmente suficientes para fundar la negativa que sirve de base al recurso, como quiera que el mismo Servicio de Impuestos Internos expresa en su oficio de fs. 28 que "Metales Afex" está siendo investigada en cuanto se refiere a los impuestos de que se trata y, es obvio, que según sean los resultados de esa pesquisa, los organismos fiscales pertinentes ejercerán las acciones legales que procedan si se comprueban las infracciones. En el intertanto no cabe legalmente negar el crédito fiscal solicitado por el recurrente"[31].

4.d. *Mecanismos de recuperación del art. 6° para proyectos de inversión destinados a la exportación.*

El sistema contenido en el art. 6° (cuyo texto fue introducido por el D.S. 36 de Economía, D.O. de 15-II-85) permite la recuperación de los impuestos soportados por personas que realicen inversiones con el objeto de exportar.

Se trata pues de un régimen excepcional, en cuanto posibilita recuperar anticipadamente impuestos soportados relacionados con exportaciones que aún no se han materializado pero que constituyen el objeto de un proyecto de inversión.

Aun cuando el texto del artículo no lo dice expresamente, el Servicio ha entendido que se trata de personas que no pueden ser calificadas de exportadores, que tengan una actividad normal como tales, los cuales deberían acogerse al art. 1° del DS 348 antes analizado; en consecuencia, declara imcompatibles la procedencia de ambos sistemas[32].

Tal incompatibilidad no resulta del todo clara. A primera vista, y como lo hacemos presente, parece excluir a aquellas personas que son ya exportadores; sin embargo, en este sentido estaría en contradicción con la letra e) del art. 1° de la resolución 643 del Servicio de Impuestos Internos en cuanto establece la obligación de consignar en la declaración jurada que ella regula "el total de ventas externas a la fecha de la declaración jurada (valor FOB)".

Podría, a partir de este antecedente, considerarse que la incompatibilidad opera en el sentido de que, respecto de los mismos impuestos soportados, no pueden utilizarse ambos mecanismos, lo que resulta evidentemente obvio.

*Impuestos cuya recuperación puede solicitarse.* De acuerdo al inciso 1° del art. 6° la franquicia opera respecto del IVA y de los del art. 42 del DL 825 (adicional de alcoholes); se plantea la duda en cuanto a si podrá utilizarse respecto del impuesto al petróleo Diesel, atendido que no se en-

[31] R.D.J.T. LXXXII N° 2 mayo-agosto 1985, segunda parte, sección V, pág. 135, considerando cuarto. En el mismo sentido véase Fallos del Mes N° 331, junio 1986, pág. 297
En sentido contrario, Gaceta Jurídica N° 58, 1985, pág. 181, Corte de Apelaciones de Santiago, recurso de protección.

[32] Circular N° 60/86 B.S.I.I. XLVI86, pág. 22.205.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



cuentra comprendido en la norma en cuestión. Nos parece que desde el momento que el art. 4° del D.H 311 permite a los exportadores recuperar este tributo "en la misma forma y plazos que indica dicho art. 36 y el DS 348...", su recuperación también sería procedente.

El art. 6° no es claro en cuanto al monto cuya devolución es posible solicitar; en efecto, sólo señala que se trata de aquellos "que se hubiese recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a la exportación o que se hubiese pagado al importar bienes con el mismo objeto".

La duda se planteaba en aquellos casos en que el contribuyente además del proyecto de inversión tenía operaciones internas. Al no establecer el Decreto Supremo mecanismo para efectuar un cálculo proporcional, como el analizado a propósito del art. 1°, resultaba obviamente difícil determinar el monto de los impuestos relacionados con el proyecto de Inversión. Tal problema se resolvió en la resolución 2.426, modificatoria de la Resolución 643 del Servicio de Impuestos Internos.

La Circular 60 antes citada, comentando esta modificación, sostiene que tanto el art. 6° como el art. 1° del DS 348 deben ser coincidentes en términos generales en cuanto a su objeto y espíritu; en consecuencia "aquellas personas que se encuentran autorizadas a solicitar la devolución anticipada del art. 6°, no pueden recuperar en esta forma los créditos fiscales que corresponden a ventas internas, como tampoco aquellos que resulten como remanentes de estas operaciones".

Reconociendo sin embargo la imposibilidad de utilizar el sistema de prorrateo del art. 1°, ya que no existen exportaciones al solicitarse la devolución, se "permite que estos contribuyentes separen contablemente y con la documentación respectiva, las operaciones ajenas al compromiso de exportación y que correspondan a ventas internas, con el objeto de excluirlas de la recuperación anticipada".

De manera que aquellos que se hubieren acogido al art. 6° y deseen realizar ventas internas, "deberán solicitar previamente al S.I.I. una autorización para llevar registros separados de todas las operaciones, tanto por las compras como de otros costos, gastos generales, etc., que digan relación con las ventas que efectúe dentro del país. El contribuyente que no cumpla con el registro separado de sus operaciones y, por consiguiente, no acredite fehacientemente la procedencia de sus créditos fiscales respecto de sus ventas internas, no tendrá derecho a la rebaja de éstos de los débitos fiscales, para los efectos del pago del impuesto".

El contribuyente que, cogido al art. 6° respecto de un proyecto de inversión, inicie su actividad normal de exportador, deberá solicitar al S.I.I. acogerse al procedimiento del art. 1° del DS 348, teniendo presente que la Resolución del Ministerio de Economía que autorizó el mecanismo del art. 6° se mantendrá vigente hasta su total cumplimiento o derogación[33]. La autorización deberá ser comunicada, por el Servicio, a Tesorería.

### *Operatoria del sistema*

1.- Autorización otorgada por el Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción mediante resolución fundada. A tal efecto, el contribuyente debe presentar en la oficina de partes del Ministerio de Economía una solicitud acompañada de todos los antecedentes que sirvan para acreditar los hechos y circunstancias que se invoquen como fundamento de la presentación.

Debe presentarse, además, una declaración jurada, en original y firmada ante Notario, cuyas menciones obligatorias mínimas se contienen en la Circular N° 8 de la Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción[34].

[33] Circular N° 60 citada.

[34] Diario Oficial 20 de febrero de 1985.

Artículo: El Impuesto al Valor Agregado y los exportadores
Revista: Nº183, año LVI (En-Jun, 1988)
Autor: Elizabeth Emilfork Soto

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)



A la solicitud y declaración jurada debe acompañarse, además, el proyecto de la inversión que dará origen a la exportación (art. 6° DS 348).

La resolución del Ministerio de Economía al conceder el beneficio fijará en cada caso el plazo para acreditar el cumplimiento de la exportación.

2.- A contar de la fecha de la resolución del Ministerio de Economía, y dentro del mes siguiente de soportados los impuestos o pagados, en el caso de importaciones, el exportador debe solicitar al Servicio de Tesorerías la recuperación de los créditos fiscales correspondientes, acompañando:

a) Copia de la resolución del Ministerio de Economía que autoriza la recuperación;

b) Una declaración jurada, en triplicado, conteniendo las especificaciones que se señalan en la Resolución 643[35].

c) Previo al reembolso, el exportador deberá rendir garantía suficiente, la que consistirá en una letra aceptada o un pagaré suscrito ante Notario, girados a la Orden de la Tesorería General de la República, con vencimiento al término del plazo contenido en la resolución del Ministerio de Economía para acreditar el cumplimiento de la exportación. El monto de esta garantía no podrá ser inferior al de los créditos cuya recuperación se solicita.

3.- Cumplidos los requisitos anteriores, el reembolso se efectuará por cheque girado a la orden del exportador por la Tesorería respectiva, dentro del plazo de 5 días contados desde que sea requerida.

4.- Dentro del mes siguiente de efectuada la exportación, deberá acreditarse ante el S.I.I. que la exportación se realizó dentro de plazo. A tal efecto podrá exhibirse el Conocimiento de Embarque, orden de embarque cumplida o documento que haga sus veces.

5.- Si la exportación no llegara a materializarse, el contribuyente deberá restituir las sumas reembolsadas dentro del mes siguiente a aquel en que tenga conocimiento de no poder efectuarla. La devolución se hace reajustada en la variación del IPC ocurrida entre el mes anterior al reembolso y el mes anterior a la devolución, más un interés del 1% mensual, aplicado sobre cantidades reajustadas.

### 4.e. *Sanción general en caso de reembolsos improcedentes.*

De acuerdo con el art. 8° del DS 348, las infracciones encaminadas a obtener reembolsos improcedentes, extemporáneos o superiores a los que realmente correspondan se sancionarán con las penas establecidas en el art. 97 N° 4 del Código Tributario; sin perjuicio de la obligación de restituir las sumas correspondientes debidamente reajustadas y con el interés penal, según lo señalado en el N° 5 anterior.

[35] Resolución 643 modificada por la Resolución 2426. Diario Oficial 21 de febrero de 1985.