VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 15, ART. 16 – DECRETO LEY N° 828 DE 1974, ART. 3, ART. 4 Y ART. 5 – REGLAMENTO DE LA LIVS, ART. 32 (ORD. N° 283, DE 25.01.2023)

Incorporación de impuesto específico al tabaco como parte de la base imponible del IVA importador

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la incorporación del impuesto específico al tabaco como parte de la base imponible del IVA importador.

I ANTECEDENTES.

De acuerdo con su presentación, y tras señalar que la empresa realiza importaciones de tabaco para su posterior distribución y venta en el territorio nacional, agrega que, al momento de la importación, el Servicio Nacional de Aduanas, determina el IVA aplicable incorporando en la base imponible de este gravamen el impuesto específico al tabaco y el impuesto adicional aplicable a los cigarrillos empaquetados.

Agrega que, conforme la letra a) del artículo 16 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), la base imponible de las importaciones corresponde al "valor aduanero de los bienes que se internen o, en su defecto, el valor CIF de los mismos bienes. En todo caso, formarán parte de la base imponible los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación".

Al respecto, prosigue, para determinar el IVA aplicable a las importaciones no se incluye otro tipo de impuesto más que los gravámenes aduaneros, correspondientes al arancel aduanero que pagan las mercaderías al ingresar al país, de acuerdo al Decreto N° 473 de 2021, del Ministerio de Hacienda.

En este sentido, entiende que, si bien el artículo 15 de la LIVS establece la regla general en relación a la forma en que se debe determinar la base imponible del IVA, disponiendo en su N° 3 que se debe incorporar "el monto de los impuestos", salvo el mismo IVA, la letra a) del artículo 16 contiene una norma especial para determinar la base imponible en el caso de las importaciones. Luego, habiendo norma especial, no sería posible aplicar la norma general en relación a la determinación de la base imponible de la importación.

No obstante lo anterior, agrega, el Servicio Nacional de Aduanas ha interpretado que se debe determinar el IVA de la importación incluyendo en su base imponible el impuesto al tabaco, tanto el adicional como el específico.

II ANÁLISIS

El Decreto Ley N° 828 de 1974, que establece normas para el cultivo, elaboración, comercialización e impuestos que afectan al tabaco, contiene el tratamiento tributario de los productos derivados del tabaco, atendiendo a su naturaleza para la determinación del impuesto correspondiente; que, cuanto interesa a la presente consulta, dispone que:

a) Los cigarros puros pagarán un impuesto de 52,6% sobre su precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio, considerándose como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso (artículo 3°).

b) Los paquetes, cajas o envoltorios de cigarrillos pagarán un impuesto específico equivalente a 0,0010304240 unidades tributarias mensuales por cada cigarrillo que contengan y, además, un impuesto de 30%, que se aplicará sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, por cada paquete, caja o envoltorio, considerándose como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso. Para estos efectos, el impuesto específico deberá calcularse tomando como base la unidad tributaria mensual vigente al momento de la determinación del impuesto (artículo 4°).

c) El tabaco elaborado, sea en hebra, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado, pagará un impuesto de 59,7% sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio en que se expende, y se considerará como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso (artículo 5°).

Por su parte, el artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) establece que la base imponible de las ventas o servicios está constituida, salvo disposición en contrario, por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieran comprendidos en él, entre otros, el monto de los impuestos, salvo el IVA.

Para el caso de las importaciones, su base imponible se encuentra dispuesta en la letra a) del artículo 16 de la LIVS y está constituida por el valor aduanero de los bienes que se internen o, en su defecto, su valor CIF, formando, en todo caso, parte de ella los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación.

A su turno, el artículo 32 del Reglamento de la LIVS (Reglamento)[1] dispone que las bases imponibles señaladas en el artículo 16 de la LIVS deben considerarse aumentadas, cuando fuere procedente, con los rubros enumerados en el artículo 15 del mismo cuerpo legal.

Como se puede observar, para establecer una parte de la base imponible (valor de las operaciones respectivas o valor aduanero o CIF), tanto la ley como el Reglamento ordenan agregar los rubros enumerados por el artículo 15 de la LIVS, incluyendo el monto de los impuestos que gravan a los bienes objeto de importación, con excepción del mismo IVA.

Consistente con lo anterior, consultado[2] el Servicio Nacional de Aduanas sobre la forma en que calcula el IVA en las citadas importaciones y su fundamento, dicho Servicio[3] informó que, en el caso de la importación de tabacos manufacturados, gravada con el impuesto establecido en el Decreto Ley N° 828 de 1974, el cálculo del IVA es realizado incluyendo los impuestos declarados; es decir, sobre el valor CIF + derecho ad valorem + impuesto adicional + impuesto específico[4].

Agrega que el valor final de la fórmula de cálculo debe coincidir con el valor informado por el Servicio de Impuestos Internos mediante la guía de libre tránsito provisoria, lo cual se efectúa por ahora manualmente y de modo reciente mediante la integración de la GLTP Electrónica.

Por lo tanto, por aplicación del artículo 32 del Reglamento, la base imponible de las importaciones señalada en el artículo 16 de la LIVS debe ser aumentada con el monto de los otros impuestos que gravan a los bienes – en el caso consultado, el impuesto específico al tabaco o el impuesto adicional a los cigarrillos – motivo por el cual se comparte el cálculo realizado por el Servicio Nacional de Aduanas para efectos de determinar la base imponible en la importación de tabaco o cigarrillos.

---

[1] Contenido en el Decreto N° 55 de 1977, del Ministerio de Hacienda.
[2] Oficio Ord. N° 2724 de fecha 07.09.2022.
[3] Oficio Ord. N° O9830631-2022, de fecha 07.11.2022.
[4] Agrega que esta modalidad de cálculo del IVA se encuentra contenida en los Oficios Circulares N° 238 de 2010, de la Jefa Depto. Normativo; y N° 276 de 2014, de la Subdirectora Técnica, y ejemplificada en el siguiente link de su página web: https://www.aduana.cl/tributacion-de-tabacos/aduana/2007-03-01/004602.html

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que la base imponible en las importaciones de tabacos está constituida por el valor aduanero de los bienes que se internen o en su defecto por el valor CIF, más los gravámenes aduaneros que se causen en la misma importación, debiendo considerarse aumentada, cuando fuere procedente, con los rubros enumerados en el artículo 15 del mismo cuerpo legal.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 283, de 25.01.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos