

**INFORME SOBRE LEGALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN DEL IVA EXPORTADOR LA  
(CASO Pascua Lama COMPAÑÍA MINERA NEVADA SpA – BARRICK)**

**Preparado para la Senadora Yasna Provoste Campillay**

De acuerdo a los antecedentes y referencias recogidas en la prensa y de otras fuentes, puedo informar lo siguiente respecto a la legalidad de una operación en la que la Compañía Minera Nevada SpA habría obtenido, mediante el oficio N° 3031 de 2019, una devolución anticipada de IVA exportador por una suma que superaría los US\$ 430.000.000 (cuatrocientos treinta millones de dólares).

**Identificación de la Compañía beneficiaria de la devolución y su monto.**

1. La Compañía Minera Nevada SpA., RUT 8[REDACTED] es la titular el proyecto binacional denominado “Pascua-Lama”. Tal nombre surge del hecho que el proyecto, por el lado chileno, se denomina “Pascua” y, por el lado argentino, “Lama”. Está ubicado en el Valle del Huasco, Tercera Región de Atacama. El propietario de la Compañía es Barrick Chile, subsidiaria de “Barrick Gold Corp./Barrick Chile”, a su vez, subsidiaria de Barrick Gold Corporation, según su página web.
2. La Compañía Minera Nevada SpA logró la referida devolución anticipada de IVA exportador por más de cuatrocientos treinta millones de dólares (\$325.983.000.000 en moneda nacional con a tipo de cambio calculado con US\$ 1= \$750), de conformidad a lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto Supremo N°348 del Ministerio de Economía, de 1975.

**Término del proyecto “Pascua-Lama”, otros proyectos de la Compañía contribuyente y sus pretensiones.**

3. Un fallo del Tribunal Ambiental decretó el cierre definitivo de Pascua Lama, sentencia que Barrick no apelará (así se informó a la prensa, ver [www.lanacion.cl](http://www.lanacion.cl)), con lo cual existe la evidencia de que la Compañía no podrá cumplir con el compromiso de exportaciones, según lo dispuesto en el ya referido Art. 6°, del D.S de Economía N° 348 de 1975, motivo por el cual tiene la obligación, conforme al mismo decreto supremo, de reintegrar al Remanente, las sumas devueltas por IVA exportador.
4. Por otra parte, la Sociedad contribuyente tiene otros Proyectos Mineros y también un **Proyecto Energía Eléctrica**, en cuya ejecución tiene planificado exportar la energía que ponga en producción.
5. Después de que la Sociedad recibiera la devolución del IVA anticipado y se repusiera como remanente de crédito fiscal en 2019, solicitó al Director del SII un pronunciamiento en el sentido de que éste le “ratificara” el criterio del Servicio en orden la procedencia de pedir la devolución del 100% del monto ya recibido o reintegrado, durante el tiempo que efectuase exportaciones de productos provenientes de **“otros”** proyectos mineros o de la exportación de energía eléctrica que genere el nuevo proyecto de energía, arguyendo que, como el sistema de IVA chileno es sobre base “financiera”, correspondería la devolución del crédito fiscal ***“aun cuando no exista correspondencia entre los bienes comprados y los vendidos en el período”***.

6. En definitiva, el fundamento expuesto por el contribuyente **fue ratificado mediante el Oficio N°3031 del SII, de 16 de noviembre de 2019**, lo que, a mi juicio, resulta ser absolutamente improcedente.

**Improcedencia de la devolución de IVA exportador.**

7. La conclusión ratificada por el SII se sustenta en la aplicación del “Principio de Base Financiera” (“Método Financiero”), **omitiendo** examinar si el Remanente de Crédito Fiscal repuesto, en virtud del reintegro del IVA anticipado, **cumple o no cumple con la disposición del artículo 36 del DL 825** de 1974 y sus modificaciones (conocido como “Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios”, LIVS) **para que proceda la devolución de éste**. En efecto, el artículo señala que ***“Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación”***. Observemos que se trata de una franquicia por lo que constituye una norma de derecho estricto.
8. Señalemos que la determinación del IVA sobre la base del Método Financiero es regulada por el artículo 23 de la LIVS cuando dispone que ***“Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario”***.

De este mismo artículo 23 -como de la doctrina-, se desprende que el principio de base financiera consiste en que el valor agregado no se calcula

en función de una base efectiva o real -como lo señala el profesor Pedro Massone Parodi- *“sino indirectamente a través de las transacciones de la empresa (compras y ventas), o bien, a través de los impuestos que recaen sobre las mismas sin tener en cuenta si los bienes comprados se convierten en insumos de los bienes producidos o enajenados **durante el mismo período.**”*

9. Como sabemos, el Método Financiero se contrapone al “Método Económico”. En efecto, en éste el crédito fiscal se imputa en el período en que se venden los bienes o los servicios que son prestados, luego, **en un período que puede ser distinto al de adquisición de los bienes o la contratación de los servicios y no en el mismo período como ocurre en el método financiero.**

Cabe destacar que, en la especie, no hay discusión sobre la aplicación del Método Financiero. La controversia se radica en analizar si el Remanente causado en la restitución del IVA anticipado es o no susceptible de ser devuelto, al tenor del artículo 36 del DL 825.

10. Respecto al reintegro de IVA anticipado, el artículo 6°, inciso octavo, del DS 348 señala que: *“A los montos determinados precedentemente, se les aplicará un interés mensual del 1%. El monto así reintegrado, excluidos los intereses, se constituirá nuevamente en **remanente de crédito fiscal** del contribuyente en el período que se ingrese efectivamente en arcas fiscales”*. De este modo, se entiende que, en el preciso momento de reponerse dicha restitución como Remanente de Crédito Fiscal, **se adquiere la certeza** que los bienes y servicios que dan origen a tales créditos fiscales soportados **no guardarán relación alguna con las exportaciones de los otros proyectos**

**mineros ni mucho menos del proyecto de energía eléctrica, toda vez que el Proyecto Pascua Lama fue cerrado definitivamente.**

11. Por lo que se ha visto, es efectiva la afirmación contenida en el Oficio 3031 de 2019 “in comento”, en cuanto a que el SII se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la situación de *“aquellos contribuyentes que no realizan operaciones internas y por tanto son 100% exportadores, este Servicio ha sostenido reiteradamente que su crédito fiscal lo compone el crédito fiscal del período **más todo el remanente acumulado que no ha sido utilizado y que diga relación con su actividad de exportación**”*. Sin embargo, el análisis del Oficio **omite** que tales pronunciamientos son consistentes y reiterados en el sentido de sostener la parte final ennegrecida y subrayada de la siguiente afirmación: *“...**más todo el remanente acumulado que no ha sido utilizado y que diga relación con su actividad de exportación**”*.

12. Dicho de otro modo, es efectivo como afirma el Oficio 3031 que en el caso de exportadores “puros” su crédito fiscal lo compone el crédito fiscal del período más el remanente que no ha sido utilizado. Pero establece **como condición necesaria que dicho remanente debe guardar estricta relación con su actividad de exportación, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 36 de la LIVS**. Dicho criterio también se encuentra expresado en otros Oficios como, por ejemplo, los Nos. 6917 y 7596, ambos del año 1978. El primero de ellos es muy claro también: *“Sobre el particular, cabe hacer presente que conforme a lo que se establece en los artículos 26 del D.L. N°825 y 45 del Reglamento, **aquellos créditos fiscales no utilizados***

*(remanentes) por los exportadores debido a que no han efectuado embarques o por otras circunstancias, pueden ser acumulados al período tributario siguiente, constituyendo crédito fiscal del último mes y así sucesivamente hasta que posteriormente se realice un primer o varios primeros embarques en un mismo período mensual, de tal manera que para dichos exportadores el crédito fiscal estará constituido por el impuesto que hayan soportado en el mes de los embarques **más sus créditos acumulados, debidamente declarados, que no hayan sido utilizados y que guarden relación con la actividad de exportación**".*

13. La exigencia contenida en los oficios en el sentido que el **remanente debe decir relación con su actividad de exportación para que sea objeto de devolución, se encuentra establecido en el artículo 36 de la LIVS.** No puede ser eludido y debe ser interpretado de forma restrictiva por tratarse de una franquicia. Por los mismos fundamentos expresados en los oficios referidos es que no procede su devolución en el caso de Barrick, toda vez que con el cierre definitivo del Proyecto Pascua Lama **se tiene la certeza** de que los bienes y servicios que dan origen a dicho créditos fiscales soportados **no guardan relación con la actividad de exportación de los otros proyectos mineros ni mucho menos del proyecto de energía eléctrica.** Eventualmente, procedería aceptarse la devolución de créditos fiscales proveniente de adquisición de bienes y utilización de servicios que también sean utilizados en el resto de los proyectos que exporten, por ejemplo, el crédito fiscal asociado al campamento en el caso que sea utilizado por los trabajadores del resto de los proyectos.

14.Dicho criterio ha sido sostenido también por la E. Corte Suprema en fallo recaído en la causa Rol 16.772-17 que en su considerando quinto señala que: *“Que la sentencia recurrida confirmó la de primer grado, señalando en su basamento séptimo que ‘**el hecho que se haya acreditado en autos que la reclamante tiene la calidad de exportadora, no implica por sí solo que el segundo requisito está cumplido y que deba tenerse por establecido que el impuesto haya sido recargado en la adquisición de bienes o servicios destinados a la exportación**’.* Realizada esa delimitación previa, indica en su considerando octavo que *‘si bien la prueba ha sido abundante, ella no ha resultado suficiente para acreditar el cumplimiento del segundo requisito señalado en el considerando anterior. **En efecto, la abundante prueba documental singularizada en los considerandos tercero y cuarto del fallo resulta insuficiente para determinar que los créditos fiscales acumulados por el monto que se reclama procedieran de la utilización de servicios destinados a la exportación’**”.*

15.Así, en el caso de Barrick que nos ocupa, vemos que evidentemente no se cumple requisito del artículo 36 del DL 825, y no lo podrá hacer, **independientemente de si el sistema de sustracción es “en base financiera” o “en base económica”**, por lo que sostener que lo fue amparado en el principio de la base financiera no juega un rol en la decisión.

16.En consecuencia, lo sostenido en el oficio 3031 de 2019 **violenta claramente el “Principio de Legalidad” en relación al artículo 36 de la LVS**, -el cual por tratarse de una franquicia tributaria debe ser interpretada en

sentido estricto- **en atención a que los créditos fiscales del proyecto cerrado “Pascua Lama”, cuya devolución se estaría autorizando devolver mediante aquel oficio**, no tiene relación con las exportaciones que se efectuarán, producto de otro proyecto minero viable. Y mucho menos con exportación de energía eléctrica.

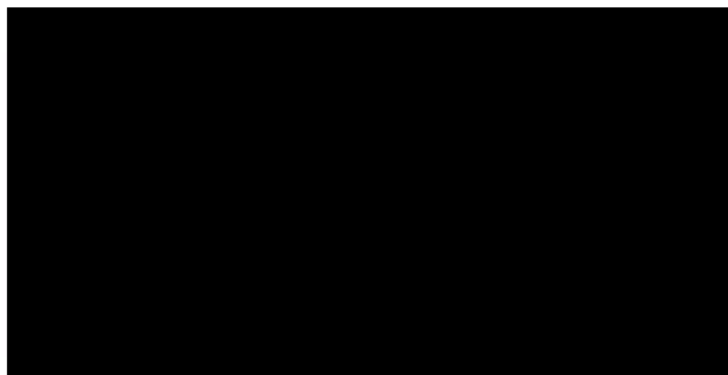
### **Conclusiones.**

Podemos llegar a las siguientes:

- 17.El **Oficio 3031 vulnera el artículo 36 de la LIVA** al permitir la devolución remanente de créditos fiscales acumulados que no tienen relación con las exportaciones que se efectuarán, **lo que es más evidente aún en el caso de la exportación de energía eléctrica.**
- 18.Contraviene oficios anteriores del SII que, recogiendo el mandato del artículo 36 de la LIVA, establecían justamente que la devolución del remanente de un exportador puro estaba condicionada a que esos créditos se relacionen con las exportaciones que dieron lugar a aquél.
- 19.**No existe vulneración alguna al principio de base financiera**, si se cumple con la condición necesaria establecida en el artículo 36 de la LIVA en el sentido de que los créditos fiscales que se devuelvan se encuentren relacionados con las exportaciones que efectúe el contribuyente.
20. **El artículo 36 de la LIVA es aplicable con independencia del principio de base financiera o el principio de base económica**, porque nada tiene que ver con el período en que se imputan los créditos fiscales en contra de los débitos fiscales, **sino que con la condición de que los créditos fiscales se relacionen con las exportaciones.**



21.No se niega la circunstancia que el contribuyente haya soportado estos impuestos, **pues no es que no se le reconozcan esos créditos fiscales, sino que sólo no procede la devolución en virtud del artículo 36 de la LIVS**. En último término, esos créditos fiscales, si no pueden ser imputados contra débitos fiscales por no tener ventas internas y tampoco se relacionan con las exportaciones que efectúe, pueden ser deducidos como gasto en aplicación del artículo 31 N°2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.



Luis Eduardo Thayer Morel  
Abogado

**MINUTA SOBRE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PROYECTOS QUE  
AUTORIZAN RETIRO DE 10%: UNO MEDIANTE REFORMA CONSTITUCIONAL.  
EL OTRO, INICIATIVA LEGAL DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.**

**(Preparado para la senadora Yasna Provoste Campillay)**

Frente los dos proyectos de retiro del 10% puedo indicar lo siguiente: Hay un primer proyecto presentado como reforma constitucional por iniciativa de la Cámara de Diputadas y Diputados, aprobado por ella y que, al no alcanzar el quórum en el Senado, quedó empantanado en una Comisión Mixta. Y, hubo un segundo proyecto, ingresado al Congreso, con posterioridad al primero, como un simple proyecto de ley por iniciativa del Presidente de la República. Se trata de dos proyectos similares, pero que tienen una diferencia sustancial: uno que pretende **reformular la Constitución** para autorizar el retiro de 10% de las cuentas individuales de la respectiva AFP y otro que se tramita como **proyecto de ley “normal”**.

A fin de completar el cuadro, digamos que el Gobierno, simultáneamente a su proyecto, presentó un requerimiento al TC, pidiendo la inconstitucionalidad del iniciado como reforma a la Constitución por moción parlamentaria. Fundó dicha acción en que tal proyecto “violenta” la CPR, porque sería un “*resquicio*” que busca eludir la iniciativa exclusiva del Presidente en materias previsionales, cuestión que abriría la puerta a una práctica para otro tipo de leyes sobre materias de carácter tributario o que generen gasto público.

Ya, el sentido común indica que será difícil para el Ejecutivo sostener que un proyecto de reforma constitucional “*es inconstitucional*”, porque ello

significaría que la CPR vigente nunca se podría modificar, salvo que en la tramitación de la reforma se omitiere algún requisito formal como, por ejemplo, no cumplir con el quórum de aprobación.

Pues bien, a la luz de lo expresado, podemos observar al mundo estaría “girando al revés”, si lo miramos desde lo alto y con sentido de realidad. En efecto, el proyecto de ley “normal” del Gobierno -y aprobado por el Congreso bajo presión de la dramática realidad causada por la pandemia de COVID 19- **es inconstitucional por un evidente motivo de fondo:** El Presidente de la República, aunque tenga iniciativa exclusiva en materia previsional, no tiene atribuciones para **“cambiar por ley” el unívoco y exclusivo destino de pagar pensiones** que el artículo 19 N° 18 de la CPE le asigna a las cotizaciones obligatorias registradas en las cuentas individuales de las AFP. Sólo **puede cambiarlo mediante un proyecto de reforma constitucional**, tal como lo plantearon las mociones parlamentarias para el primer retiro que no tuvo ninguna objeción legal ni constitucional y, ahora, para el segundo que marchaba sin ninguna dificultad hasta que el Gobierno se atravesó con su proyecto y su requerimiento al TC, vulnerando la institucionalidad que dice querer proteger, pero que **“no conversa”** con ella.

La concepción de la propiedad sobre las cotizaciones obligatorias es desarrollada en profundidad por varios fallos del TC y es decisiva. Bien vale examinar el fallo recaído en mayo de 2020 en el requerimiento N° 7442, en especial, desde su considerando trigésimo segundo al quincuagésimo sexto, donde expresa razonada y categóricamente que las cotizaciones no pueden tener otro fin que el señalado por el artículo 19 N° 18 de la CPE.

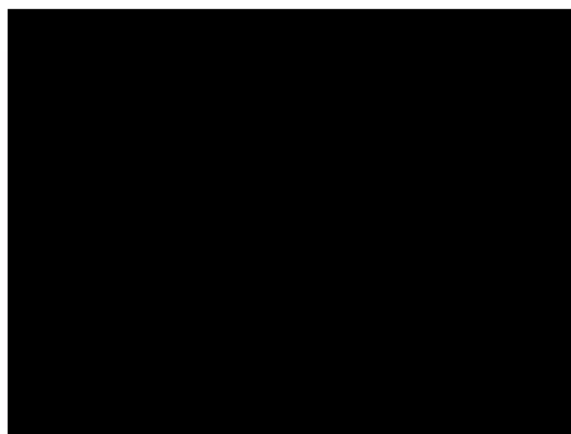
Debe, pues, concluirse que **ninguna ley puede** -cualquiera que sea el quorum- **desviar el destino de las cotizaciones obligatorias** a fin de autorizar el retiro de un porcentaje para que los cotizantes puedan paliar los graves efectos de la pandemia. Tal norma legal es irremediablemente inconstitucional, porque está cambiando la afectación exclusiva de aquéllas fijada por la Constitución. Es más, el fallo del TC en el requerimiento rol 7442, declara la inconstitucionalidad del retiro de los fondos de las AFP, precisamente, a raíz de un recurso de protección en que una profesora de Antofagasta reclamaba el total a la suya (CUPRUM) con el fin de cubrir el pago del saldo de su vivienda la que corría serio riesgo de perderla.

En consecuencia, **otorgar a las cotizaciones obligatorias un destino distinto al que indica la Constitución,** sólo es posible hacerlo, respetando la institucionalidad, **mediante un proyecto de reforma a la Carta Fundamental** como el que autorizó el primer retiro en el mes de agosto 2020 y como el que espera en una Comisión Mixta el fallo del TC requerido por el Señor Presidente de la República.

Desde esta perspectiva de fondo, el TC no debería declarar la inconstitucionalidad del proyecto de reforma de la Carta Fundamental planteado por moción parlamentaria. Y por su parte, el Congreso sí debería darle trámite inmediato para ajustarlo en la Comisión Mixta en el sentido de dar amparo institucional a la **“ley inconstitucional”** recién aprobada, ya que no es para dormir en paz cuando ella autoriza el retiro miles de millones de dólares que yacen bajo la custodia de las AFP, entidades responsables de su administración. Es la forma de pacificar una *“institucionalidad legislativa alterada”* en esta materia. También de dar tranquilidad a las propias AFP que

podrían enfrentar los efectos imaginables -e inimaginables- del hecho de haber dado curso a los retiros de 10% sobre la base de una ley inconstitucional. Sólo menciono que podría ser declarada inaplicable a partir de miles de acciones o gestiones posibles de larga prescripción y que prefiero no enunciarlas.

La restauración institucional referida, sería más rápida, si el gobierno retira el requerimiento que presentó al TC.



Luis Eduardo Thayer Morel  
Abogado