DEPARTAMENTO EMISOR: Subdireccion Normativa Departamento de Impuestos Indirectos	**CIRCULAR N°** GE 392575.2026
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	**FECHA:**
MATERIA: Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 36 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios por la Ley 21.713 y sus reglas de vigencia, modificadas por la Ley N° 21.850.	**REF. LEGAL**: N° 2 del artículo 32 de la Ley N° 21.850; artículo 36 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; y, N° 2 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 21.713.

I INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 17 de octubre de 2026 se publicó la Ley N° 21.850, que establece medidas para la reconstrucción nacional y el desarrollo económico y social (en adelante, la "Ley"), cuyo N° 2 del artículo 32 reemplaza lo dispuesto en el N° 2 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 21.713.

Cabe tener presente que el N° 2 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 21.713 contenía reglas de vigencia sobre las modificaciones que esa misma ley introdujo al artículo 36 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

En efecto, el N° 13 del artículo tercero de la Ley N° 21.713 incorporó dos nuevos incisos al artículo 36 de la LIVS, referidos, respectivamente, a la obligación de los exportadores que dan aviso de término de giro de acreditar exportaciones por un monto a lo menos equivalente al impuesto devuelto y a la mantención de la autorización de devolución anticipada cuando el titular del beneficio es absorbido en un proceso de fusión.

Mediante la presente circular se imparten instrucciones sobre los nuevos incisos del artículo 36 de la LIVS incorporados por el N° 13 del artículo tercero de la Ley N° 21.713, así como sobre la nueva norma de vigencia tras las modificaciones introducidas por la Ley al artículo tercero transitorio de la Ley N° 21.713.

El texto del artículo 36 de la LIVS y la nueva norma de vigencia se incluye en el anexo de circular.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

El artículo 36 de la LIVS permite a los exportadores recuperar el IVA soportado en la adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a su actividad de exportación, en forma anticipada o posterior a la exportación, conforme lo determine el decreto supremo dictado al efecto por el Ministro de Hacienda, previo informe técnico de este Servicio.

Considerando lo anterior, el nuevo inciso cuarto[1] establece una norma de control destinada a preservar la correlación entre el impuesto devuelto y las exportaciones efectivamente realizadas.

Esta norma de control opera al momento del aviso de término de giro y alcanza a los exportadores que hubieren obtenido devoluciones durante el período que la norma señala, siempre que las hayan obtenido con posterioridad a la exportación. Luego, no opera respecto de las devoluciones obtenidas bajo la modalidad anticipada.

Por su parte, el nuevo inciso quinto[2], que se aplica exclusivamente a la modalidad anticipada, regula los efectos sobre la autorización otorgada cuando el titular del referido beneficio es absorbido en un proceso de fusión por absorción.

2. OBLIGACIÓN DE ACREDITAR EXPORTACIONES AL DAR AVISO DE TÉRMINO DE GIRO (INCISO CUARTO DEL ARTÍCULO 36 DE LA LIVS)

2.1. Contribuyentes obligados

Los exportadores que den aviso de término de giro y que hubieren obtenido la devolución del IVA conforme con el artículo 36 de la LIVS deben acreditar haber efectuado exportaciones por un monto a lo menos equivalente al total del impuesto devuelto en el período que se indica en el apartado 2.2. siguiente.

La obligación establecida en el nuevo inciso cuarto se limita únicamente a las devoluciones obtenidas con posterioridad a la exportación. Tratándose de devoluciones obtenidas con anterioridad a la materialización de la exportación, la restitución de las sumas devueltas se rige por las reglas propias de dicha modalidad, conforme lo

[1] Incorporado por el N° 13 del artículo tercero de la Ley N° 21.713.
[2] Incorporado por el N° 13 del artículo tercero de la Ley N° 21.713.

establezca el Ministro de Hacienda mediante el decreto supremo a que se refiere el inciso tercero del artículo 36 de la LIVS, sin que proceda reintegro adicional conforme al nuevo inciso cuarto del artículo 36 de la LIVS.

La presente obligación opera tanto para el término de giro regulado en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario como para el término de giro a que se refieren los incisos séptimo y octavo del mismo artículo. El Servicio no podrá de oficio poner término de giro a los contribuyentes que no hayan cumplido con la obligación establecida en el inciso cuarto del artículo 36 de la LIVS.

2.2. Período de referencia

El período comprende los treinta y seis meses anteriores al último embarque o, tratándose de exportación de servicios, a la aceptación a trámite de la declaración de exportación.

Supuesto que el contribuyente hubiere efectuado exportaciones de bienes y de servicios, el período se cuenta desde el hito más reciente de ambos.

El período se determina conforme a las reglas anteriores cualquiera sea el tiempo transcurrido entre el último embarque o la aceptación a trámite de la declaración de exportación y el aviso de término de giro.

2.3. Monto que debe acreditarse

Para calcular el monto debe compararse el valor FOB de los bienes o servicios exportados durante el período señalado en el apartado anterior con el monto total del impuesto devuelto en ese mismo período, cualquiera sea el número de solicitudes de devolución presentadas en este, debiendo el primero ser a lo menos equivalente al segundo.

Para estos efectos, se entiende por impuesto devuelto en el período, aquel cuya recuperación corresponde a exportaciones efectuadas dentro de este, con independencia del período tributario en que se hubiere presentado la solicitud de devolución o materializado su pago.

En consecuencia, se comprende en el cómputo la devolución correspondiente al último embarque o a la última aceptación a trámite de la declaración de exportación, aun cuando la devolución respectiva se hubiere efectuado con posterioridad al término del período de 36 meses. Por el contrario, no se comprenden las devoluciones que, aun solicitadas o pagadas dentro del período, correspondan a exportaciones efectuadas con anterioridad a este.

Por su parte, conforme lo dispone el inciso cuarto del artículo 36, el valor FOB se considera al término del período de treinta y seis meses, oportunidad en que se determina su equivalencia en moneda nacional.

Para estos efectos, no se considerarán las devoluciones obtenidas con anterioridad a la materialización de la exportación, conforme a lo señalado en el apartado 2.1.

2.4. Reintegro en caso de incumplimiento

De no acreditarse exportaciones por el valor mínimo señalado, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas en proporción al monto de las exportaciones no realizadas.

Para estos efectos, se entiende por exportaciones no realizadas la diferencia entre el monto mínimo exigido y el valor FOB efectivamente exportado en el período. El reintegro corresponde al mismo porcentaje que dicha diferencia represente respecto del monto mínimo exigido, aplicado sobre el total del impuesto devuelto.

Por ejemplo, supuesto que en el período el contribuyente hubiere obtenido devoluciones por $100.000.000 y acreditare exportaciones por un valor FOB equivalente a $60.000.000, las exportaciones no realizadas ascienden a $40.000.000, esto es, un 40% del monto mínimo exigido, debiendo reintegrar $40.000.000.

Atendido que la ley confiere a las sumas reintegradas el carácter de crédito fiscal del período en que se verifique el reintegro, este debe enterarse en la declaración mensual correspondiente a dicho período, en la forma que determine este Servicio mediante resolución.

Supuesto que el reintegro se entere fuera de plazo, resultan aplicables los reajustes, intereses y sanciones que establecen las reglas generales.

Dicho crédito fiscal queda sujeto a las limitaciones del artículo 28 de la LIVS, de modo que solo puede imputarse al débito fiscal que se genere por la venta o liquidación del establecimiento o de los bienes que lo componen y,

en lo que reste, al impuesto de primera categoría que se adeudare por el último ejercicio. El saldo que subsista queda a beneficio fiscal, sin que proceda su devolución, su imputación a otro tributo ni su deducción como gasto[3].

2.5. Exportadores en liquidación concursal

No se aplica la obligación de reintegrar las sumas devueltas cuando se acredite que la empresa se encuentra en un proceso de liquidación concursal, lo que se acredita mediante la respectiva resolución de liquidación. La excepción no alcanza al procedimiento concursal de reorganización.

3. FUSIÓN POR ABSORCIÓN EN EL CONTEXTO DE DEVOLUCIONES DE IVA ANTICIPADO (INCISO QUINTO DEL ARTÍCULO 36 DE LA LIVS)

3.1. Supuesto de aplicación

El nuevo inciso quinto del artículo 36 de la LIVS se aplica supuesta la concurrencia copulativa de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente cuente con autorización para obtener la devolución con anterioridad a la materialización de la exportación.

b) Que todo o parte de la devolución se hubiere efectuado.

c) Que aún no se hubieran efectuado el total de las exportaciones comprometidas por el contribuyente.

d) Que el titular del beneficio sea absorbido por otro contribuyente en un proceso de fusión. Esta disposición se aplica únicamente cuando el titular del beneficio se disuelve incorporándose a la empresa que se cree o subsista, la que pasa a ser su continuadora legal –fusión por absorción–. En consecuencia, no se aplica a otras formas de reorganización empresarial, tales como la división o la conversión de empresa individual en sociedad, en las que no se produce la absorción del titular del beneficio.

e) Que la empresa continuadora legal manifieste su voluntad de continuar con el proyecto, en la forma que establezca el Ministro de Hacienda mediante el decreto supremo a que se refiere el inciso tercero del artículo 36 de la LIVS.

De no concurrir alguna de las circunstancias señaladas, resultan aplicables las reglas generales sobre restitución de las sumas devueltas con anterioridad a la materialización de la exportación.

3.2. Mantención de la autorización

Concurriendo las circunstancias señaladas, la empresa absorbente mantiene la autorización otorgada al titular del beneficio, con todos los derechos y obligaciones que se hubieren establecido, no procediendo cobro alguno respecto de las sumas devueltas con anterioridad al titular del beneficio.

En consecuencia, la continuadora legal queda sujeta al compromiso de exportación en los mismos términos en que fue autorizado, sin que la fusión altere su contenido, su monto ni los plazos fijados para materializar la exportación.

En efecto, si la exportación comprometida no se materializa dentro del plazo autorizado, la obligación de restituir las sumas devueltas recae sobre la continuadora legal, en su calidad de titular de la autorización.

3.3. Situación de las devoluciones obtenidas con posterioridad a la exportación

Supuesto que con ocasión de la fusión corresponda efectuar aviso de término de giro conforme al inciso séptimo del artículo 69 del Código Tributario, la obligación establecida en el nuevo inciso cuarto del artículo 36 de la LIVS solo opera respecto de las devoluciones que el titular del beneficio hubiere obtenido con posterioridad a la exportación.

3.4. Pronunciamientos que se dejan sin efecto

Este Servicio ha interpretado que, en caso de fusionarse una sociedad que hubiere obtenido la devolución con anterioridad a la materialización de la exportación, encontrándose pendiente el cumplimiento del compromiso de exportación, se reputa cumplida la condición resolutoria que afectaba al derecho a recuperar anticipadamente el

[3] Ver Oficio N° 2257 de 2021.

impuesto, naciendo para la continuadora legal la obligación de restituir las sumas devueltas dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la fusión[4].

Dicho criterio se deja sin efecto, a contar de la vigencia del nuevo inciso quinto del artículo 36 de la LIVS, respecto de las fusiones en que concurran las circunstancias señaladas en el apartado 3.1.

El referido criterio se mantiene respecto de las fusiones materializadas con anterioridad a dicha vigencia y de aquellas en que no concurran las circunstancias señaladas, en especial cuando la continuadora legal no manifieste su voluntad de continuar con el proyecto.

III VIGENCIA

Atendido que es necesario considerar distintas normas, a continuación, se transcriben y comentan de modo sistemático, para su mejor comprensión.

1. REGLA DE VIGENCIA ESTABLECIDA EN LA LEY N° 21.713

El N° 2 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 21.713 disponía que las "modificaciones incorporadas en el artículo 36 comenzarán a regir seis meses con posterioridad a la dictación del decreto supremo que reemplace al Decreto Supremo Nº 348 de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción cuyo texto refundido se encuentra en el Decreto Supremo Nº 79 de 1991 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá dictarse dentro de los tres meses siguientes al de publicación en el Diario Oficial."

2. MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY N° XXX A LA REGLA DE VIGENCIA ESTABLECIDA EN LA LEY N° 21.713

El N° 2 del artículo 32 de la Ley reemplazó el N° 2 del artículo tercero transitorio de la Ley N° 21.713, por el siguiente:

"Las modificaciones incorporadas en el artículo 36 comenzarán a regir tres meses con posterioridad a la dictación del decreto supremo que reemplace al decreto supremo Nº 348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción cuyo texto refundido se encuentra en el decreto supremo Nº 79, de 1991, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá dictarse dentro de los veinticuatro meses siguientes a la publicación de la presente ley en el Diario Oficial. Con todo, lo dispuesto en el nuevo inciso quinto del artículo 36 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, introducido por el N° 13 del artículo tercero de la presente ley, entrará en vigencia una vez publicado el decreto supremo en el Diario Oficial."

3. REGLAS DE VIGENCIA CONFORME AL TEXTO ACTUAL DE LA LEY N° 21.713.

Conforme con lo anterior, las modificaciones introducidas en su oportunidad por la Ley N° 21.713 en el artículo 36 de la LIVS, comenzarán a regir del siguiente modo:

a) Tres meses con posterioridad a la dictación del decreto supremo que reemplace al decreto supremo N° 348, en cuanto al nuevo inciso cuarto, que se instruye en el apartado 2 del Capítulo II de la presente circular.

b) Una vez publicado el decreto supremo en el Diario Oficial, respecto del nuevo inciso quinto, que se instruye en el apartado 3 del Capítulo II de la presente circular.

IV CONSTANCIA DE CONSULTA PREVIA AL CONSEJO TRIBUTARIO

Se deja constancia que la presente circular fue sometida al procedimiento de consulta previa ante el Consejo Tributario, en conformidad con lo dispuesto en el N° 1 del artículo 6° bis del Código Tributario.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR

SRG/JAS/ASB/apb
DISTRIBUCIÓN:
- Oficina de Gestión Normativa
- A internet
- Al Diario Oficial en extracto

[4] Ver Oficio N° 2555 de 2016

ANEXO. TEXTO VIGENTE DEL ARTÍCULO 36 DE LA LIVS

Artículo 36°- 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. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto. Las solicitudes, declaraciones y demás antecedentes necesarios para hacer efectivos los beneficios que se otorgan en este artículo, deberán presentarse en el Servicio de Impuestos Internos.

Para determinar la procedencia del impuesto a recuperar se aplicarán las normas del artículo 25°.

Los exportadores que realicen operaciones gravadas en este Título podrán deducir el impuesto a que se refiere el inciso primero de este artículo, en la forma y condiciones que el párrafo 6° señala para la imputación del crédito fiscal. En caso que no hagan uso de este derecho, deberán obtener su reembolso conforme a los artículos 80 y siguientes, en forma anticipada o posterior a la exportación de acuerdo a lo que se determine mediante decreto supremo, emitido por el Ministro de Hacienda, previo informe técnico del Servicio de Impuestos Internos.

Los exportadores que den aviso de término de giro deberán acreditar que, en el período de los treinta y seis meses anteriores al último embarque o aceptación a trámite de la declaración de exportación en el caso de servicios, realizaron exportaciones equivalentes, a lo menos, al monto total del impuesto reembolsado en dicho período. Para estos efectos, se deberá considerar el valor FOB de los bienes o servicios exportados al término del período de treinta y seis meses. En caso de no cumplir con exportaciones por el valor mínimo antes señalado, los contribuyentes deberán reintegrar las sumas reembolsadas en proporción al monto de las exportaciones no realizadas. Las sumas reintegradas se considerarán crédito fiscal del período en que se verifique el reintegro. Con todo, no se aplicará la obligación de reintegrar las sumas reembolsadas cuando se acredite que la empresa se encuentra en un proceso de liquidación concursal.

En aquellos casos en que los exportadores cuenten con autorización para obtener el reembolso de forma previa a la materialización de una exportación y que, con posterioridad a la fecha en que se efectúe el reembolso y se encuentre pendiente la exportación, se lleve a cabo un proceso de reorganización empresarial en virtud del cual el titular del beneficio sea absorbido por otro contribuyente, la empresa que tenga la calidad de continuadora legal mantendrá la autorización otorgada, con todos los derechos y obligaciones que se hubiesen establecido. Lo anterior, siempre y cuando la empresa que se cree o subsista manifieste su voluntad de continuar con el referido proyecto, en la forma que establezca el Ministro de Hacienda mediante el decreto supremo a que hace referencia el inciso tercero. En tal caso, no procederá cobro alguno respecto de las sumas devueltas con anterioridad al titular del beneficio.

Los prestadores de servicios que efectúen transporte terrestre de carga y aéreo de carga y pasajeros desde el exterior hacia Chile y viceversa, gozarán respecto de estas operaciones del mismo tratamiento indicado en los incisos anteriores, al igual que aquellos que presten servicios a personas sin domicilio o residencia en el país, que sean calificados como exportación de conformidad a lo dispuesto en el N° 16 letra E, del artículo 12. Igualmente podrán acceder a los beneficios de este artículo los prestadores de servicios siempre que éstos sean prestados y utilizados íntegramente en el extranjero, y hubiesen estado afectos al Impuesto al Valor Agregado de haberse prestado o utilizado en Chile. Lo anterior, sólo en la medida que en el país en que se hayan prestado o utilizado los servicios se aplique un impuesto interno de idéntica o similar naturaleza al establecido en esta ley, circunstancia que se acreditará en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos. También se considerarán exportadores los prestadores de servicios que efectúen transporte de carga y de pasajeros entre dos más puntos ubicados en el exterior, respecto del ingreso obtenido por dicha prestación que deba declararse en Chile para efectos tributarios.

Para los efectos previstos en este artículo, serán considerados también como exportadores las empresas aéreas o navieras, o sus representantes en Chile, que efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país y que, por consiguiente, no tomen o 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 sus naves o aeronaves. De igual tratamiento tributario gozarán 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; de naves o aeronaves extranjeras que no efectúen transporte de pasajeros o de carga, siempre que con motivo de las actividades que éstas realicen en Chile se haya convenido con instituciones nacionales una amplia colaboración para el desarrollo de operaciones y proyectos que sean de interés para el país, según calificación que deberá hacer previamente el Ministro de Hacienda, a petición de los responsables de la ejecución de las actividades que las naves o aeronaves respectivas realicen en Chile.

Para los mismos efectos, serán considerados también exportadores las empresas aéreas, navieras y de turismo y las organizaciones científicas, o sus representantes legales en el país, por el aprovisionamiento de las naves o aeronaves que efectúen en los Puertos de Punta Arenas o Puerto Williams y por la carga, pasajes o por los servicios que presten o utilicen para los viajes que realicen desde dichos puertos al Continente Antártico, certificados por la Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante Nacional o por la Dirección

General de Aeronáutica Civil, según corresponda. La recuperación del impuesto a los términos establecidos en este artículo, solo procederá respecto del aprovisionamiento, carga, pasaje o de los servicios que sea necesario realizar exclusivamente para efectuar el viaje y transporte respectivo desde Punta Arenas o Puerto Williams al Continente Antártico.

También gozarán de este beneficio, las empresas que no estén constituidas en Chile, que exploten naves pesqueras y buques factorías que operen fuera de la zona económica exclusiva, y que recalen en los puertos de las Regiones de Tarapacá, de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, de Magallanes y la Antártica Chilena o de Arica y Parinacota, respecto de las mercancías que adquieran para su aprovisionamiento o rancho, o por los servicios de reparación y mantención de las naves y de sus equipos de pesca, por los servicios de muellaje, estiba, desestiba y demás servicios portuarios y por el almacenamiento de las mercancías que autorice el Servicio Nacional de Aduanas. Igual beneficio tendrán las referidas empresas, incluso aquellas constituidas en Chile, que efectúen transporte de pasajeros o de carga en tránsito por el país y que, por consiguiente, no tomen o dejen pasajeros ni carguen o descarguen bienes o mercancías en Chile, que recalen en las citadas Regiones por los servicios portuarios que en ellas les presten. Las naves pesqueras, buques factorías y las de carga que transporten productos del mar deberán ajustarse en todo lo que corresponda a las normas, instrucciones y autorizaciones impartidas por la Subsecretaría de Pesca y el Servicio Nacional de Pesca.

INCISO SUPRIMIDO

El beneficio señalado en este artículo será aplicable asimismo a las entidades hoteleras a que se refiere el artículo 12, letra E), número 17), de este texto legal, y a las empresas navieras chilenas a que se refiere el número 3 del artículo 13 de esta ley, que exploten naves mercantes mayores, con capacidad de pernoctación a bordo, y que tengan entre sus funciones el transporte de pasajeros con fines turísticos, en cuanto corresponda a servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile. Con todo, la recuperación no podrá exceder del guarismo establecido en su artículo 14, aplicado sobre el monto total de las operaciones en moneda extranjera que por este concepto efectúen en el período tributario respectivo.

Serán también considerados exportadores para gozar del beneficio establecido en este artículo, las empresas portuarias creadas en virtud del artículo 1º de la ley Nº 19.542, las empresas titulares de las concesiones portuarias a que se refiere la misma ley, así como, las demás empresas que exploten u operen puertos marítimos privados de uso público, por los servicios que presten y que digan relación con operaciones de exportación, importación y tránsito internacional de bienes.

TEXTO VIGENTE DEL N° 2 DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY N° 21.713

“2. Las modificaciones incorporadas en el artículo 36 comenzarán a regir tres meses con posterioridad a la dictación del decreto supremo que reemplace al decreto supremo Nº 348, de 1975, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción cuyo texto refundido se encuentra en el decreto supremo Nº 79, de 1991, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, el que deberá dictarse dentro de los veinticuatro meses siguientes a la publicación de la presente ley en el Diario Oficial. Con todo, lo dispuesto en el nuevo inciso quinto del artículo 36 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, introducido por el N° 13 del artículo 3 de la presente ley, entrará en vigencia una vez publicado el decreto supremo en el Diario Oficial.”.