

CIRCULAR N°94 DEL 19 DE DICIEMBRE DEL 2001

MATERIA : MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL INCISO SEGUNDO DEL ARTICULO 27 BIS DEL D.L. N° 825, DE 1974.

I INTRODUCCION

En el Diario Oficial del día 19 de Junio del 2001, se publicó la Ley N° 19.738, que en su Artículo 5°, letra c), modifica el artículo 27 bis, del decreto ley N° 825, de 1974 en los siguientes términos:

Artículo 5°.- Introdúcense las siguientes modificaciones en el Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios:

c) Sustitúyese el inciso segundo del artículo 27 bis por el siguiente:

"Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. En el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, deberán adicionalmente restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto establecida en el artículo 14°, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27°, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se regirán por lo dispuesto en el artículo 36°."

A consecuencia de la referida modificación, el siguiente es el texto actual del citado artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974 :

ARTICULO 27 bis.- . Los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante seis o más períodos tributarios consecutivos como mínimo, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte de su Activo Fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, podrán imputar ese remanente acumulado en dichos períodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso

de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. En el caso que en los seis o más períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios de los no señalados

precedentemente, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total de remanente acumulado, el porcentaje que represente el Impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al Activo Fijo o de servicios que se integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los seis o más períodos tributarios.

Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. En el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas, deberán adicionalmente restituir las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto establecida en el artículo 14°, que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27°, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se regirán por lo dispuesto en el artículo 36.

Para hacer efectiva la imputación a que se refieren los incisos anteriores, los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorerías que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias. Dicho certificado, que se extenderá en la forma y condiciones que establezca el reglamento, será nominativo, intransferible a terceras personas y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la presente disposición.

Para obtener la devolución del remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento, deberán presentar una solicitud ante el Servicio de Impuestos Internos, a fin de que éste verifique y certifique, en forma previa a la devolución por la Tesorería General de la República, la correcta constitución de este crédito. El Servicio de Impuestos Internos deberá pronunciarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha en que reciba los antecedentes correspondientes. Si no lo hiciere al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal que corresponda, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.

La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N° 4 del artículo 97° del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones. La tramitación de los procesos por estos delitos se sujetará a las normas del artículo 163 del Código Tributario y la excarcelación de los inculcados se regirá por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra f) de dicho precepto, cuando se trate de devoluciones.

La no devolución a arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo previsto en el inciso cuarto de este artículo, y que no constituya fraude, se sancionará como no pago oportuno de

impuestos sujetos a retención o recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dio origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución en su caso.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo fijo, los bienes corporales muebles importados en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, respecto del impuesto pagado en la importación, siempre que dichos bienes, por su naturaleza y características, correspondan a los que normalmente se clasifican en el citado activo.

II INSTRUCCIONES VIGENTES

Las Circulares existentes sobre la aplicación del artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, se mantienen plenamente vigentes en lo que no sean contrarias a las nuevas instrucciones impartidas a través de la presente Circular.

Sin embargo, se deroga expresamente el Párrafo VIII de la Circular N° 55, del 27 de Diciembre de 1985, que impartía instrucciones respecto del inciso segundo del artículo 27 bis, del D.L. N° 825, el cual ha sido reemplazado por el artículo 5 letra c) de la Ley N° 19.738, del 2001, y cuyas nuevas instrucciones son las que a continuación se señalan.

III ALCANCE DE LA MODIFICACION

A partir de la entrada en vigencia del artículo 5° letra c) de la Ley N° 19.738, del 19 de Junio del 2001, que sustituyó el inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, todos los contribuyentes a los cuales, de acuerdo al inciso primero del citado artículo 27 bis, se les haya anticipado la devolución del remanente de crédito fiscal, originado en la adquisición de bienes muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, deberán restituir las sumas correspondientes a dicho remanente, mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período de seis o más meses al cual esas sumas corresponden, y, a través de las cantidades adicionales al débito por el exceso de remanente correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realicen.

IV FORMAS DE RESTITUIR LAS CANTIDADES RECIBIDAS POR CONCEPTO DE REMANENTES DE CREDITO FISCAL

A) Restitución Normal.

La obligación de restituir las cantidades recibidas por concepto de remanente de crédito fiscal IVA por adquisición de activo fijo, se cumplirá mediante los pagos efectivos que se realicen en Tesorería por concepto del IVA, esto es, a través de aquellas cantidades que sean enteradas mensualmente en dinero en Tesorería por concepto de dicho impuesto, el que además debe haber sido generado en sus operaciones normales, es decir, aquéllas afectas al impuesto.

No se entenderán como restituidas para efectos del inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, aquellas cantidades deducidas como créditos normales (incluyendo remanentes) que sirven para determinar el impuesto al valor agregado a pagar. En cambio, sí tendrán ese carácter aquellas cantidades originadas por la diferencia entre débitos y créditos (incluyendo los remanentes) que se paguen mediante imputaciones de otros impuestos o sumas de otra naturaleza, por disposición legal.

De acuerdo al nuevo texto del inciso segundo del citado artículo 27 bis, la obligación de devolver es de carácter mensual y se hace exigible a contar del mes siguiente al período de seis o más meses del cual

se obtuvo la devolución de los remanentes de crédito fiscal. En el evento que al mes siguiente de haberse acogido al beneficio del artículo 27 bis, el contribuyente no haya tenido operaciones, se entenderá que la restitución se hará exigible a contar de aquel mes en que el contribuyente comience a realizar operaciones.

La obligación de restituir las cantidades recibidas por concepto de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de activo fijo, será exigible hasta el mes en que el contribuyente entere efectivamente en arcas fiscales por concepto de IVA, una suma de dinero equivalente a la devolución obtenida.

B) Restitución adicional

Aquellos contribuyentes que, luego de haber obtenido la recuperación anticipada del remanente de crédito fiscal, realicen en cualquiera de los períodos tributarios siguientes operaciones exentas o no gravadas con IVA, deberán, adicionalmente al Impuesto al Valor Agregado que enteren en Tesorería como resultado de sus operaciones normales del mes, restituir el exceso obtenido correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realicen, mediante la agregación al débito fiscal, en la declaración del impuesto, de las cantidades que resulten del mecanismo señalado más adelante.

Esta segunda obligación, que también es de carácter mensual, será exigible en cada mes en que el contribuyente registre operaciones gravadas y exentas, hasta que se haya cumplido con la obligación de enterar efectivamente en arcas fiscales por concepto de IVA una suma de dinero equivalente a la devolución obtenida, esto es, hasta que la recuperación anticipada se encuentre saldada, ya sea por esta restitución adicional o por los pagos mensuales de impuesto.

V FORMA DE EFECTUAR LA RESTITUCION ADICIONAL

Como se ha señalado anteriormente, todos los contribuyentes que en cualquiera de los meses siguientes de haber obtenido el beneficio establecido en el artículo 27 bis del D.L. N° 825, realicen operaciones gravadas y no gravadas o exentas, o solamente estas últimas, deberán restituir en forma adicional al IVA generado en sus operaciones normales, el exceso de remanente devuelto o imputado, que corresponda a las operaciones exentas o no gravadas que hayan realizado.

Dicho exceso se encontrará representado por las cantidades que resulten de aplicar la tasa del impuesto establecida en el artículo 14 del D.L. N° 825, es decir, 18%, ya sea directamente sobre el total de las operaciones exentas o no gravadas o sobre una parte de ellas, dependiendo de la situación en que se encontraba el contribuyente durante el período de seis o más meses en los cuales mantuvo el remanente de crédito fiscal por activo fijo que recuperó anticipadamente.

A) SITUACIONES EN QUE EL CONTRIBUYENTE HA REALIZADO OPERACIONES DURANTE LOS SEIS O MAS MESES CONSECUTIVOS EN QUE SE ACUMULO EL REMANENTE QUE SE HA RECUPERADO POR LA VIA DEL ARTICULO 27 BIS DEL D.L. N° 825, DE 1974.

A-1.- Ha realizado operaciones afectas y no gravadas o exentas en dicho período de seis o más meses, respecto del mes o meses de adquisición del activo fijo que originó la devolución .

En este caso, si en cualquiera de los meses siguientes a la devolución realiza nuevamente operaciones gravadas y no gravadas o exentas, o sólo no gravadas o exentas, deberá restituir, adicionalmente a las cantidades que correspondan enterar en Tesorería por concepto del IVA generado en sus operaciones normales, las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa del 18%

sobre aquéllas que se determinen de multiplicar las operaciones totales del mes o meses siguientes por la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal, en el mes o meses de adquisición del activo fijo que originó la devolución, y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes.

En cuanto a la determinación de la proporción utilizada para determinar los montos que se deben restituir adicionalmente, se pueden dar, a su vez, dos situaciones:

A-1-1 Sólo en el primer mes del período de seis o más meses en que se producen los remanentes de crédito fiscal, se registran compras de activo fijo.

En dicho mes, debió calcularse la proporción entre las operaciones afectas y las no afectas o exentas, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley y en su Reglamento. Como se sabe, dicha proporción debió determinarse como lo establece el artículo 43°, número 2 y siguientes, del Reglamento contenido en el Decreto Supremo N° 55, de Hacienda, de 1977.

Por consiguiente, cuando en un período posterior a los seis o más meses, de los cuales se obtuvo la devolución, se tienen operaciones gravadas y no gravadas o exentas, o sólo estas últimas, se debe aplicar la siguiente fórmula:

$$[\text{Ventas totales del mes posterior} \times \% \text{proporción} - \text{Ventas afectas del mes posterior}] \times 18\%$$

Ejemplo:

1.- La proporción utilizada en el mes en que se adquirió el activo fijo por concepto de operaciones gravadas en ese período fue de 71,4%.

2.- Primer mes posterior a la devolución anticipada con operaciones gravadas y no gravadas o exentas:

VENTAS TOTALES DEL MES	VENTAS GRAVADAS DEL MES	VENTAS EXENTAS O NO GRAVADAS DEL MES
\$1.000.000	\$550.000	\$450.000
3.- Aplicación de la fórmula:		
Ventas totales del mes siguiente a la devoluc.	Proporción mes en que se adquirió el activo fijo.	Resultado 1.
\$ 1.000.000 X	71,4% =	\$ 714.000.-
Resultado 1	Ventas afectas del mes siguiente a la devolución	Resultado 2
\$ 714.000 -	\$ 550.000 =	\$ 164.000.-
Resultado 2	Tasa Impuesto	Resultado final
\$ 164.000 X	18% =	\$ 29.520.-

Suma a devolver adicionalmente, agregándola al débito fiscal del mes: \$ 29.520.-

A-1-2 En el período de seis o más meses en que se producen los remanentes de crédito fiscal, se registran compras de activo fijo en más de un mes.

En este caso, será necesario obtener un promedio ponderado de los porcentajes equivalentes a las proporciones que las operaciones gravadas representan en las operaciones totales en cada mes de adquisición de activo fijo, puesto que de esta forma se respeta y mantiene la proporción real que las operaciones gravadas representan en las operaciones totales de los meses de adquisición de activo fijo, siendo este promedio la proporción a utilizar para la aplicación de la formula señalada.

EJEMPLO:

1.- Proporciones utilizadas en los meses que se adquirieron bienes del activo fijo por concepto de operaciones gravadas en dichos períodos en relación a las no gravadas o exentas:

Porcentaje de

Meses	Vtas.Totales	Vtas.Gravadas	ventas Gravadas
1	\$1.500.000	\$1.050.000	70%
2	-----	-----	-----
4	\$5.000.000	\$1.000.000	20%
5	-----	-----	-----
6	-----	-----	-----

2.- En el primer mes posterior a la devolución se registran operaciones gravadas y no gravadas o exentas:

VENTAS TOTALES DEL MES VENTAS GRAVADAS DEL MES VENTAS EXENTAS O NO GRAVADAS

\$ 2.000.000 \$ 500.000 \$ 1.500.000

3.- Promedio ponderado de las proporciones de operaciones gravadas en los meses de adquisición de activo fijo:

3.1.- Para obtener la ponderación es necesario dividir las operaciones totales de cada mes en que se registró la adquisición de un activo fijo por la suma de las operaciones totales de esos mismos meses, multiplicando el resultado por 100 :

Mes 1:	<u>\$1.500.000</u>	X 100 = 23,1%
	\$6.500.000	
Mes 3:	<u>\$5.000.000</u>	X 100 = 76,9%
	\$6.500.000	

3.2.- Posteriormente la ponderación así obtenida debe ser aplicada a la proporción que representan las operaciones gravadas en las operaciones totales de cada mes en que se registró una adquisición de activo fijo:

Mes 1: 23,1% de 70% = 16,2%

Mes 2: 76,9% de 20% = 15,4%

3.3.- Por último, los porcentajes obtenidos anteriormente se suman, dando como resultado el promedio ponderado de los porcentajes equivalentes a las proporciones que las operaciones gravadas

representan en las operaciones totales en cada mes de adquisición de activo fijo, el que debe ser usado en la formula de cálculo de la restitución adicional en la situación en comento:

$$16,2\% + 15.4\% = \mathbf{31.6\%}$$

4.- Aplicación de la fórmula:

Ventas totales del mes siguiente a la devolución	Promedio ponderado de las proporciones	Resultado 1
\$2.000.000 X	31,6% =	\$632.000.-
Resultado 1	Ventas afectas del mes siguiente de la devolución	Resultado 2
\$632.000 _	\$ 500.000 =	\$132.000.-
Resultado 2	Tasa Impuesto	Resultado final
\$ 132.000 X	18%	\$ 23.760.-

Suma a devolver adicionalmente agregándola al débito fiscal del mes: **\$ 23.760.-**

En los dos casos señalados precedentemente, la obligación de restituir en forma adicional los remanentes recuperados, agregando las cantidades correspondientes al débito fiscal del mes respectivo, sólo existirá en la medida que la aplicación de la formula arroje un resultado positivo. Por otra parte, si el resultado de la formula es negativo las cantidades que resulten no se deducirán del débito fiscal.

A-2.- Sólo ha realizado operaciones afectas en dicho período de seis o más meses, respecto del mes o más meses en que registra adquisiciones de activo fijo.

Si en el período de seis o más meses de adquisición del activo fijo que originó la devolución, el contribuyente ha realizado exclusivamente operaciones gravadas con IVA, y en cualquiera de los meses siguientes a la recuperación anticipada de sus remanentes realiza operaciones gravadas y no gravadas o exentas, o sólo no gravadas o exentas, deberá restituir, adicionalmente a las cantidades que correspondan enterar en Tesorería por concepto de IVA generado en sus operaciones normales, las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa del 18% sobre el total de operaciones no gravadas o exentas realizadas en el período tributario correspondiente.

Lo anterior resulta como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la segunda parte del nuevo inciso segundo del artículo 27 bis, del D.L. N° 825, en que se utiliza la proporción de operaciones gravadas usada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición de activo fijo, y como en este caso dicha proporción es de 100%, el resultado es el mismo si se multiplica la tasa del 18% directamente por el total de operaciones exentas o no gravadas realizadas en el período tributario respectivo.

EJEMPLO:

1.- Operaciones del período de seis meses en el que se adquirieron los bienes del activo fijo:

	COMPRAS DEL MES	VENTAS GRAVADAS DEL MES	VENTAS EXENTAS DEL MES	COMPRA ACTIVO FIJO
1.-	\$10.000.000	\$ 200.000	0	\$ 9.000.000
2.-	500.000	250.000	0	0
3.-	750.000	200.000	0	0
4.-	800.000	300.000	0	0
5.-	400.000	350.000	0	0
6.-	500.000	300.000	0	0

2.- Primer mes posterior a la devolución anticipada con operaciones gravadas y no gravadas o exentas:

Posteriormente, en el primer mes de operaciones luego de obtenida la recuperación del remanente de crédito el contribuyente realiza operaciones gravadas y no gravadas o exentas.

VENTAS TOTALES DEL MES	VENTAS GRAVADAS DEL MES	VENTAS EXENTAS O NO GRAVADAS DEL MES
\$1.000.000	\$650.000	\$350.000

3.- Aplicación de la fórmula

Ventas totales del mes siguiente a la devolución	Proporción mes en que se adquirió el activo fijo	Resultado N° 1
\$1.000.000 X	100% =	\$ 1.000.000
Resultado 1	Ventas afectas del mes siguiente a la devolución	Resultado 2
\$ 1.000.000 _	\$ 650.000 =	\$ 350.000.-
Resultado 2	Tasa Impuesto	Resultado final
\$ 350.000 X	18% =	\$ 63.000.-

Suma a devolver adicionalmente agregándola al débito fiscal del mes: \$ 63.000.-

El resultado sería el mismo al aplicar directamente la tasa de 18% a las operaciones exentas, las que en el ejemplo ascienden a \$350.000.-

Lo mismo ocurre en caso que el contribuyente, en cualquiera de los meses siguientes a la recuperación de remanentes sólo realice operaciones exentas o no gravadas, ya que en esta situación deberá multiplicar la tasa del impuesto, 18%, por el total de sus operaciones del mes, y restituir una suma equivalente al resultado obtenido.

B. SITUACIONES EN QUE DURANTE EL PERIODO DE SEIS O MAS MESES EN QUE SE ACUMULO EL REMANENTE, EL CONTRIBUYENTE NO HA REALIZADO VENTAS NI HA PRESTADO SERVICIOS EN EL O LOS MESES EN QUE REGISTRA ADQUISICIONES DE ACTIVO FIJO.

A estos contribuyentes, en el primer mes posterior al período de seis o más meses de la devolución anticipada, en que tengan operaciones, se les determinará si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectados a operaciones gravadas, no gravadas o

exentas, en cuyo caso deberán, en dicho mes, aplicar la proporcionalidad establecida en el artículo 43 del Reglamento del D.L. N° 825, en relación al total de las operaciones del mes, debiendo reintegrar el exceso de remanente recuperado anticipadamente correspondiente a la proporción de las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27 del D.L. N° 825, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado, en la forma que se indica en el siguiente ejemplo:

EJEMPLO:

Monto de devolución anticipada de remanente obtenida el sexto mes: \$10.000.000

MES	OPERACIONES TOTALES	OPERACIONES GRAVADAS	OPERACIONES NO GRAVADAS O EXENTAS
7.-	\$1.600.000	\$1.000.000	\$600.000
8.-	\$1.800.000	\$1.100.000	\$700.000

Si durante el primer período tributario en que se registren operaciones luego de obtenida la recuperación, el contribuyente realiza operaciones gravadas y no gravadas o exentas, es necesario determinar la proporción de aquéllas gravadas de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 43 del Reglamento del D.L. N° 825, es decir, se debe determinar la relación porcentual existente entre el total de operaciones del período y las operaciones gravadas del mismo, que en el caso del ejemplo es 62.5%, según el siguiente cálculo.

(Oper. gravadas del primer mes luego de la recuperación) \$1.000.000

----- X 100= 62,5% (op. afectas)

(Oper. totales del primer mes luego de la recuperación) \$1.600.000

Luego la norma señala que se debe restituir el exceso de remanente devuelto correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas. En el caso del ejemplo, puesto que el primer mes de actividades se registró una proporción de 62,5% respecto de las operaciones gravadas, por este período tributario se deberá restituir adicionalmente el 37,5% del total de remanente recuperado, que corresponde a la proporción de las operaciones no gravadas o exentas, reajustado de acuerdo al artículo 27 del D.L. N° 825, para lo cual se deberá adicionar al débito fiscal de la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De esta forma, aplicando el porcentaje de operaciones exentas al monto total de remanente recuperado da como resultado que se debe restituir \$3.750.000, a saber:

Remanente recuperado \$10.000.000 x 37,5% (% de operaciones exentas del primer mes) = \$3.750.000

Para facilitar los cálculos no se ha considerado el reajuste del artículo 27 del D.L. N° 825.

Como ya se ha expresado, la obligación de restituir adicionalmente las sumas devueltas en exceso, cuando el contribuyente realiza operaciones no gravadas o exentas, pesa sobre todos los contribuyentes que han recuperado sus remanentes de crédito fiscal por la vía del Artículo 27 bis. Por lo tanto, en el caso que en cualquiera de los meses siguientes al señalado en el primer párrafo de esta letra B), existan operaciones gravadas y no gravadas o exentas, se deberá también restituir adicionalmente las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa del impuesto establecida en el artículo 14 del D.L. N° 825 a la cantidad que se determine de multiplicar las operaciones totales del mes por la proporción determinada en el primer mes en que tiene operaciones, en el ejemplo, 62,5 % y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes. Ello en atención a que, no existiendo operaciones en el mes de adquisición del activo fijo -elemento que considera la fórmula-, la propia ley establece que

deberá estar a este primer mes para determinar la proporcionalidad que establece el Reglamento, en tanto ella representa la situación real del contribuyente, la cual debió haber servido de base para el cálculo, al momento de la devolución del remanente de crédito fiscal.

Así, según el ejemplo, en el segundo mes en que se registran operaciones, el contribuyente debe restituir adicionalmente la cantidad que resulte de aplicar la tasa de 18% sobre el resultado de multiplicar las operaciones totales del mes (\$ 1.800.000) por 62,5% y restar de dicho resultado las operaciones gravadas del mes (\$ 1.100.000) es decir \$ 25.000.- , agregando al débito fiscal del mes la suma que se determine al aplicar la tasa de 18%.

Ejemplo:

Ventas totales \$ 1.800.000 X Proporción calculada el primer mes 62.5% = \$ 1.125.000

\$ 1.125.000 menos operaciones gravadas del mes, \$ 1.100.000 = \$ 25.000 X 18% = \$ 4.500.-

C) SITUACIONES EN QUE EL CONTRIBUYENTE HABIENDO SOLICITADO UNA DEVOLUCION DE REMANENTES DE CREDITO FISCAL POR ADQUISICIÓN DE ACTIVO FIJO, ANTES DE CUMPLIR CON SU OBLIGACION DE RESTITUIR DICHOS REMANENTES EN CONFORMIDAD A LAS INSTRUCCIONES IMPARTIDAS ANTERIORMENTE, SOLICITA UNA NUEVA DEVOLUCION EN RAZON DE NUEVAS ADQUISICIONES DE ACTIVO FIJO.

Cuando un contribuyente que se encuentra restituyendo las sumas devueltas por concepto de remanentes de crédito fiscal originados en la adquisición de activos fijos, encontrándose aún pendiente esta obligación, solicita una nueva devolución de remanentes y luego de obtenida ésta en algún período tributario realiza operaciones gravadas y no gravadas o exentas, el cálculo para efectos de la restitución adicional que ordena el nuevo inciso segundo del artículo 27 bis, se deberá efectuar en forma independiente para cada devolución, atendiendo a la situación de cada contribuyente existente en el período de seis o más meses en los cuales se adquirió el activo fijo que originó la devolución, en conformidad a las instrucciones señaladas anteriormente.

En otras palabras, en la situación descrita el contribuyente deberá realizar tantos cálculos y adiciones al débito fiscal del período en que se registraron operaciones no gravadas o exentas, como devoluciones de crédito fiscal por activo fijo haya solicitado y que se encuentren pendientes de restitución, ello como consecuencia de que cada solicitud de devolución genera una obligación distinta e independiente de restituir dichos remanentes de las formas indicadas en los párrafos anteriores, y dado que el cálculo de las restituciones adicionales puede variar de una situación a otra, es menester efectuar dicho cálculo por separado, sin perjuicio que todas las cantidades resultantes sean adicionadas al débito fiscal del período correspondiente.

EJEMPLO:

1.- El contribuyente en razón de haber adquirido activo fijo en un período tributario en el cual se encontraba realizando operaciones gravadas y no gravadas o exentas se encuentra restituyendo las sumas devueltas, tanto por la vía normal, como adicional, obligación que aún está pendiente. En este caso la

proporción de operaciones gravadas utilizada para determinar el crédito fiscal en el mes de adquisición del activo fijo es 71,4%, siguiendo el ejemplo señalado en el Párrafo V, letra A-1-1 de esta Circular.

2.- Posteriormente el mismo contribuyente adquiere nuevamente activo fijo en dos períodos tributarios, en los cuales también se encontraba realizando operaciones gravadas y no gravadas o exentas. En este

caso el promedio ponderado de los porcentajes equivalentes a las proporciones que las operaciones gravadas representan en las operaciones totales en cada mes de adquisición de activo fijo es del 31,6%, siguiendo el ejemplo señalado en el Párrafo V, letra A-1-2 de esta Circular.

3.- En el período siguiente a aquel en que obtuvo la segunda devolución de remanentes el contribuyente registra las siguientes operaciones:

**VENTAS TOTALES DEL MES VENTAS AFECTAS DEL MES VENTAS EXENTAS O NO GRAVADAS
DEL MES**

\$2.000.000 \$550.000 \$1.450.000

4.- Para efectos de determinar el monto de la restitución adicional en este período tributario el contribuyente deberá determinar las sumas a restituir por cada devolución obtenida:

Por la primera devolución:

$$[(\$2.000.000 \times 71,4\%) - \$ 550.000] \times 18\% = \textbf{\$158.040}$$

Por la segunda devolución:

$$[(\$2.000.000 \times 31,6\%) - \$550.000] \times 18\% = \textbf{\$14.760}$$

El contribuyente en este período tributario debe adicionar a su débito por concepto de restitución adicional la

suma total de **\$172.800**

VI OPORTUNIDAD HASTA LA CUAL SE MANTIENE LA OBLIGACION DE RESTITUIR LAS SUMAS DEVUELTAS ANTICIPADAMENTE CORRESPONDIENTES A REMANENTES DE CREDITO FISCAL POR ADQUISICION DE ACTIVO FIJO

La obligación de restituir las cantidades recuperadas correspondientes al remanente de crédito fiscal que de acuerdo al inciso primero del artículo 27 bis, del D.L. N° 825, haya sido anticipado a los contribuyentes, es de carácter mensual y no se contempla un plazo dentro del cual deberá ser solucionada, por lo que ella se encontrará cumplida sólo una vez que se haya enterado efectivamente en arcas fiscales en razón del Impuesto al Valor Agregado, una suma de dinero equivalente al monto de los reembolsos obtenidos, a través de los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del IVA generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden, o a través del pago efectivo de las cantidades adicionales agregadas al débito fiscal por el exceso de remanentes recuperados correspondientes a las operaciones exentas o no gravadas que realicen.

En los casos en que, conforme al artículo 27 bis en referencia, el contribuyente deba restituir las cantidades que resulten por la ejecución de operaciones no gravadas o exentas, ellas se adicionarán al débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado del mismo período. Sin embargo, dichas cantidades adicionales, en la parte que resulten absorbidas por el crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente en igual período, no se computarán para los efectos de dar cumplimiento a la obligación de restituir el remanente de crédito fiscal que le fue anticipado.

VII RESTITUCION DE LAS SUMAS DEVUELTAS EN EXCESO

En las demás situaciones que no sean de aquellas en que el contribuyente realizó operaciones exentas o no gravadas en el período de seis o más meses, y haya obtenido una devolución de remanentes de crédito fiscal acogiéndose al beneficio contemplado en el inciso primero del artículo 27 bis, del D.L. N° 825, superior a la que le correspondía, deberá devolver el exceso, en efectivo, reajustado en la forma señalada en el artículo 27 del D.L. N° 825, debiéndose adicionar la suma respectiva al débito fiscal en la primera declaración de IVA que efectúe después del período de seis o más meses.

Sin perjuicio de esta restitución, el contribuyente podrá usar como crédito fiscal el IVA soportado en las adquisiciones de bienes que no daban lugar a la devolución establecida en el artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, siempre que se determine que dicho crédito es procedente, de acuerdo a las normas contenidas en el Párrafo 6° del Título II del citado D.L. N° 825, el cual podrá ser imputado al débito fiscal de él o los períodos tributarios siguientes a la restitución efectuada, de conformidad a las reglas generales.

Con todo, no es aplicable lo anterior a aquellas operaciones que no dan derecho a crédito, y por lo tanto no pueden constituir nunca remanentes de crédito fiscal, como ser los impuestos soportados por bienes adquiridos o servicios utilizados que debieron afectarse a hechos no gravados u operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor; todo esto de conformidad con la actividad u operaciones que desarrolle el contribuyente al momento de efectuar sus adquisiciones o utilizar servicios según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 2 del artículo 23 del D.L. N° 825. Tampoco pueden dar derecho a crédito, y por consiguiente constituir un remanente de éste, los impuestos soportados por la importación, arrendamiento con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, stations wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, ni las de productos o sus componentes que gocen en cualquier forma de subsidios al consumidor, de acuerdo a la facultad del artículo 48, del D.L. N° 825, salvo que el giro o actividad habitual del contribuyente sea la venta o arrendamiento de dichos bienes, según corresponda. Igual norma rige respecto de los impuestos recargados o retenidos en las facturas referidas en el N° 5 del artículo 23 del D.L. N° 825, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos penúltimo y último de dicha norma.

Todas las situaciones descritas anteriormente, obligan también a una devolución de las cantidades obtenidas o imputadas indebidamente, pero quedarán sujetas a las sanciones que establece el inciso 6° del artículo 27 bis, sin perjuicio de aquellas señaladas en su inciso 5°, cuando corresponda, al igual que en el caso de incumplimiento de la exigencia señalada en el párrafo anterior, respecto de la oportunidad de efectuar el reintegro que allí se indica.

VIII RESTITUCION DE LAS SUMAS DEVUELTAS EN CASO DE TERMINO DE GIRO

Por su parte, en el caso de término de giro de la empresa, deberá devolverse al fisco, igualmente reajustado de conformidad a lo dispuesto por el artículo 27 del D.L. N° 825, el remanente de crédito fiscal devuelto anticipadamente que no haya alcanzado a ser restituido mediante los pagos efectivos en Tesorería por concepto de IVA generado en las operaciones normales o a través de las devoluciones adicionales en el caso de haber efectuado operaciones exentas o no gravadas, cantidades que deberán ser adicionadas al débito fiscal del mes en que ocurrió el término de giro. El incumplimiento de este reintegro, en la forma y oportunidad dispuesta, se sancionará en los términos señalados en el último párrafo del Capítulo anterior.

IX SITUACION DE LOS EXPORTADORES

De conformidad a lo dispuesto por la última parte del inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, las devoluciones de crédito fiscal a las que se tengan derecho por las exportaciones, se regirán por lo dispuesto en el artículo 36 del referido cuerpo legal.

De esta forma, aquellos contribuyentes que sólo realicen exportaciones dentro de sus operaciones normales, para obtener la recuperación de sus remanentes de crédito fiscal por adquisición de activo fijo se sujetarán en todo a las normas del artículo 36 del D.L. N° 825, y a las contenidas en el D.S. de Hacienda N° 348, de 1977, no aplicándose a su respecto las normas del artículo 27 bis, del D.L. N° 825, sin perjuicio del cumplimiento básico de los requisitos establecidos en los números 1°, 4°, 5° y 6° de su artículo 23°.

Lo anterior es sin perjuicio de considerar previamente el artículo 23 del referido D.L. para determinar la procedencia del crédito fiscal.

En cuanto a los contribuyentes que, conjuntamente con la realización de exportaciones, efectúen ventas o presten servicios dentro del país, este Servicio se ha pronunciado en varias ocasiones en el sentido que, aún cuando la ley no limita expresamente la operación simultánea de los artículos 27 bis y 36 en referencia, no es posible efectuarla de esta manera, porque la base para hacer efectiva esta devolución, en cada caso, es una sola. En estas circunstancias, el contribuyente deberá optar por solicitar la restitución que contempla una de las dos normas en un mes específico, y la otra en él o los períodos mensuales siguientes.

En todo caso, aquellos contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto por la norma legal en análisis, no tengan derecho a invocar el mencionado artículo 36, por no haber efectuado aun las exportaciones, podrán acogerse a la devolución establecida en el artículo 27 bis, si han tenido remanentes originados en activos fijos, por seis o más meses.

X VIGENCIA DE LA LEY

Atendido a que la Ley N° 19.738 no establece normas especiales en cuanto a la vigencia de las modificaciones introducidas al inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825, estas rigen desde del día 1° de Julio del 2001, conforme a lo prescrito por el artículo 3° del Código Tributario. Por lo tanto, las obligaciones de restituir las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto de IVA generado en las operaciones normales y las de restituir adicionalmente las sumas que correspondan a la realización posterior de operaciones exentas o no gravadas con IVA, serán exigibles respecto de los remanentes de crédito fiscal que sean devueltos anticipadamente a contar de esa fecha.

Saluda a Ud.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY

DIRECTOR

- **AL BOLETIN**
- **AL DIARIO OFICIAL (EN EXTRACTO)**
- **A INTERNET**