

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2, N°2,
ART. 23, N°3 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 17, N°8 BIS, ART. 26, ART. 126 – OFICIO N°
2114, DE 2020. (ORD. N° 1023, DE 21.04.2021)**

Solicita confirmar aplicación de criterio contenido en Oficios N° 2454 de 2003, N° 788 de 2017 y N° 2114 de 2020.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar aplicación de en Oficios N° 2454 de 2003, N° 788 de 2017 y N° 2114 de 2020.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la TTTT (TTTT) es una Corporación de derecho privado sin fines de lucro, de carácter Mutua, encargada de la administración del Seguro Obligatorio, contenido en la Ley N° 16.744, sobre accidentes del trabajo y enfermedades profesionales.

Dentro de los ingresos que percibe como administradora de dicho seguro, se cuentan entre otros:

- a) Una cotización básica general del 0,90% de las remuneraciones imponibles, de cargo del empleador;
- b) Una cotización adicional diferenciada en función de la actividad y riesgo de la empresa o entidad empleadora, la que será determinada por el Presidente de la República y no podrá exceder de un 3,4% de las remuneraciones imponibles, que también será de cargo del empleador.

Adicionalmente, percibe ingresos provenientes de la prestación de servicios médicos a personas no dependientes de los empleadores adheridos a la TTTT.

Tras analizar los hechos gravados venta y servicio, contenidos en el artículo 1° y 2°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), así como también el artículo 23, N° 3, relativo a la proporcionalidad del crédito fiscal, concluye que las cotizaciones señaladas en las letras a) y b) no remuneran un servicio, por lo que no corresponde incluir dichas sumas en el cálculo de la de proporcionalidad establecida en el mencionado artículo 23, antes mencionado.

En virtud de lo anterior solicita confirmar:

- 1) Lo señalado en los Oficios N° 2454 de 2003, N° 788 de 2017 y N° 2114 de 2020, en el sentido que, respecto de la cotización básica de 0,9% de las remuneraciones imponibles de los trabajadores de las entidades asociadas y de la cotización adicional diferenciada en función de la actividad y riesgo de la empresa asociada, no se configura un servicio que pueda ser calificado de afecto, no afecto o exento, por lo que no corresponde considerarlas en el total de las ventas y/o servicios netos contabilizados, para efectos de determinar la proporción en que se puede utilizar como crédito fiscal el IVA soportado en las adquisiciones o importaciones efectuadas por la Mutua de Seguridad; y que,
- 2) Como consecuencia de lo anterior, a la TTTT le asiste la facultad de redeterminar el crédito fiscal a imputar al débito fiscal que se le genere en el futuro, presentando a ese efecto las correspondientes declaraciones rectificatorias.

Al respecto, solicita conformar que la limitación establecida en el inciso cuarto del artículo 26 del Código Tributario no se aplica respecto de la rectificación del crédito fiscal determinado antes de la dictación del Oficio N° 2114 de 2020.

II ANÁLISIS

Mediante Oficio N° 2114 de 2020 este Servicio se pronunció sobre el IVA que afecta a las cotizaciones objeto de su consulta, concluyendo que, dado que la cotización de 0,9% de las remuneraciones imponibles de los trabajadores de las entidades asociadas y la cotización adicional diferenciada en función de la actividad y riesgo de la empresa asociada, no remuneran un servicio, no corresponde considerarlas en el total de las ventas y/o servicios netos contabilizados, para efectos de determinar la proporcionalidad establecida en el artículo 23, N° 3°, de la LIVS

Como informa el oficio citado, dicho criterio, a pesar que se desprende de un oficio anterior¹, constituyó un cambio de criterio respecto de “esta misma materia y contribuyente” respecto de lo resuelto específicamente en el Oficio N° 158 de 1985.

Precisado lo anterior, y en cuanto a lo dispuesto en el nuevo inciso cuarto del artículo 26 del Código Tributario, agregado por el N° 15 del artículo primero de la Ley N° 21.210, se debe considerar lo siguiente.

En lo que interesa al presente caso, y considerando que la TTTT no es el mismo contribuyente que presentó la solicitud que dio origen al cambio de criterio, es aplicable a su respecto la regla general contenida en la primera parte del inciso cuarto del artículo 26 del Código Tributario.

Esto es, el contribuyente (TTTT) tiene derecho a solicitar una devolución de los impuestos que, como consecuencia de modificarse una determinada interpretación – contenida en los documentos que indica el inciso primero del artículo 26 – hayan sido pagados en forma indebida o en exceso, a contar del ejercicio comercial en que se emita el respectivo cambio de criterio.

Conforme lo anterior y lo instruido en la Circular N° 44 de 2020, si la solicitud de devolución de impuestos se funda en el cambio de criterio contenido en el Oficio N° 2114 de 2020, el contribuyente solo podrá solicitar la devolución de los impuestos pagados en forma indebida o en exceso a contar del ejercicio comercial 2020.

Sin perjuicio de lo anterior, el límite temporal establecido por el inciso cuarto del artículo 26 del Código Tributario para los efectos de solicitar una devolución de impuestos pagados en forma indebida o en exceso, debe armonizarse con el derecho del contribuyente consagrado en el N° 17 del artículo 8° bis del mismo cuerpo legal, que permite llevar a cabo “las rectificaciones que sean necesarias”, salvo en los casos establecidos en la ley y sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a la ley.

Luego, considerando que el inciso cuarto del artículo 26 del Código Tributario solo establece un límite temporal para solicitar una devolución de impuestos, pero en sí misma no constituye un caso establecido por ley que impida o restrinja el derecho de efectuar las rectificaciones que sean necesarias, efectivamente el contribuyente, en el caso analizado, podría rectificar el crédito fiscal determinado antes de la dictación del Oficio N° 2114 de 2020.

En cualquier caso, se reitera que solo podrá solicitar la devolución de los impuestos pagados en forma indebida o en exceso a contar del ejercicio comercial en que se emitieron las respectivas modificaciones (esto es, ejercicio comercial 2020).

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

- 1) Se confirma lo informado en el Oficio N° 2114 de 2020, en el sentido que las cotizaciones señaladas en las letras a) y b) del Antecedente no remuneran un “servicio”, en los términos del artículo 2°, N° 2°, de la LIVA, de suerte que no corresponde incorporarlas en el total de ventas y/o servicios netos contabilizados para los efectos de determinar la proporcionalidad establecida en el artículo 23, N° 3, de la LIVA.
- 2) Lo resuelto en el Oficio N° 2114 de 2020 constituye un cambio de criterio respecto de lo informado previamente en el Oficio N° 158 de 1985, respecto de esta misma materia y contribuyente.

¹ Oficio N° 788 de 2017

En consecuencia, conforme lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 26 del Código Tributario, el contribuyente tendrá derecho a solicitar, conforme con el artículo 126, la devolución de los impuestos que, como consecuencia de dicho cambio de criterio, hayan sido pagados en forma indebida o en exceso a contar del ejercicio comercial en que se emitió el Oficio N° 2114 de 2020; esto es, a partir del ejercicio comercial 2020.

Lo anterior, sin perjuicio que, por aplicación del derecho consagrado en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, efectivamente pueda rectificar el crédito fiscal determinado antes de la dictación del Oficio N° 2114 de 2020.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1023, de 21.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos