

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2 N° 1 Y N° 3, ART. 23, ART. 24 Y
ART. 80 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 126
(ORD. N° 1411, DE 31.05.2021)**

Aplicación de artículo 126 del Código Tributario para solicitar devolución de IVA pagado indebidamente producto de facturas cuyo impuesto no fue declarado como crédito.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar la aplicación del procedimiento contenido en el artículo 126 del Código Tributario para solicitar la devolución de IVA pagado indebidamente producto de facturas debidamente registradas cuyo impuesto no fue declarado como crédito fiscal.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, AAA (la sociedad) ha desarrollado un proyecto inmobiliario compuesto de tres etapas, de las cuales la primera se encuentra en proceso de venta y entrega, iniciando su construcción el año 2016.

Aun cuando el permiso de edificación es anterior al año 2016, el proyecto no logró configurar ninguna de las exenciones de IVA contenidas en la Ley N° 20.780 y sus normas transitorias. En virtud de lo anterior, todas las ventas de las unidades comprendidas en el proyecto se encontrarían gravadas con IVA.

Sin embargo, por error, la administración de la sociedad consideró que las ventas de la primera etapa podrían acogerse a alguna de las exenciones previstas en la Ley N° 20.780, situación que no ocurrió, motivo por el cual no declaró como crédito fiscal en los formularios 29 el IVA recargado en las facturas asociadas a la construcción del proyecto, recibidas desde enero a diciembre de 2016, ambos meses inclusive, a pesar que tales facturas se encontraban debidamente registradas en los libros de compra respectivos.

Tras reevaluar la procedencia de las exenciones y ante la imposibilidad de vender unidades exentas de IVA, a contar del mes de enero de 2017 la sociedad comenzó a declarar los créditos fiscales respectivos. Ello, en atención a que el proyecto en su integridad quedó afecto a IVA.

Luego, la sociedad analiza rectificar los créditos fiscales asociados a la primera etapa del proyecto y, en el momento que comience a pagar impuesto, solicitar la devolución de IVA pagado indebidamente, consultando si dicha solicitud se sujetaría al procedimiento administrativo del artículo 126 del Código Tributario (y no al procedimiento general de devolución o recuperación del artículo 80 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, LIVS), la que deberá presentarse dentro del plazo de tres años contados desde el período tributario en que se produzca para el contribuyente un pago efectivo de IVA, encontrándose sólo entonces facultado para solicitar la devolución de dicho impuesto y rectificar las declaraciones correspondientes, accediendo de esta manera al crédito fiscal que no fue utilizado en los plazos legales establecidos en los artículos 23 y 24 de la LIVS.

Agrega que actualmente se encuentra imposibilitada de rectificar los errores cometidos al encontrarse con remanente de crédito fiscal.

II ANÁLISIS

Tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 a los conceptos de “venta” y “vendedor”, contenidos respectivamente en los N° 1° y 3°) del artículo 2° de la LIVS, se amplió el hecho gravado con IVA y el sujeto afecto al tributo, en lo que dice relación con la venta de inmuebles, quedando gravada toda transferencia de bienes corporales inmuebles efectuada por cualquier persona natural o jurídica, incluidas las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen, en forma habitual, a la venta de bienes corporales inmuebles de su propia producción o adquiridos de terceros.

En particular, el artículo 23 de la LIVS dispone que los contribuyentes afectos a IVA tienen un período tributario para ejercer el derecho a crédito fiscal allí establecido, imputando dicho gravamen contra el débito fiscal determinado en ese mismo período tributario.

Si el contribuyente no imputa el crédito fiscal en dicho período, el inciso final del artículo 24 le permite deducir el crédito fiscal del débito fiscal dentro de los dos períodos siguientes al establecido en el artículo 23 cuando las respectivas facturas se reciban o registren con retraso “por cualquier hecho no imputable al contribuyente”¹.

De este modo, si el contribuyente no registra ni declara el impuesto soportado en facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios en las oportunidades señaladas precedentemente, se encuentra imposibilitado de rebajarlo directamente del débito fiscal, toda vez que transcurridas dichas oportunidades, no existe otro mecanismo en la LIVS que permita hacer uso de ese crédito fiscal.

Por la misma razón, tampoco es procedente autorizar con posterioridad a dicho plazo el mero incremento del crédito fiscal por la vía de rectificar las declaraciones correspondientes con el único objeto de subsanar el error en que se incurrió al no declarar dentro de los plazos antes señalados el impuesto soportado en dichas facturas.

Lo anterior se refiere sólo a los casos en que, no obstante haber transcurrido la oportunidad fijada en el artículo 24 de la LIVS para hacer uso del crédito fiscal, se pretende utilizar el equivalente al tributo que consta en facturas que no fueron contabilizadas dentro de ese mismo plazo.

Sin embargo, distinta es la situación si el contribuyente recibió y registró como crédito fiscal en los libros de compra respectivos las facturas asociadas a su proyecto de construcción desde enero a diciembre de 2016, pero por un error de la sociedad dicho crédito no fue declarado en los periodos correspondientes por las razones que explica.

Siendo así, la rectificatoria que se solicitaría pretende enmendar un mero error en la declaración de cantidades oportuna y debidamente anotadas en los registros contables, razón por la cual no se advierte inconveniente en que se autorice al contribuyente a rectificar sus declaraciones del año 2016, incorporando los créditos fiscales que constan en las respectivas facturas, siempre que todas ellas se encuentren oportunamente contabilizadas en los periodos respectivos.

No obstante, si el impuesto soportado en las referidas facturas fue registrado como IVA no recuperable y por tanto no registrado ni utilizado como crédito fiscal, independiente de las razones que se tuvo para ello, el contribuyente debe, una vez que se produzca un pago efectivo de IVA, solicitar la devolución de dicho impuesto conforme al artículo 126 del Código Tributario², que en estas condiciones se encontraría pagado indebidamente o en exceso, y no conforme al procedimiento general de devolución o recuperación establecido en el artículo 80 de la LIVS³.

Esta solicitud debe presentarse dentro del plazo de tres años, contado desde el acto o hecho que le sirve de fundamento. Considerando que en este caso el fundamento de la solicitud de devolución sería el pago en exceso, el plazo de tres años para presentar dicha solicitud ha de contarse desde el momento en que éste se produzca efectivamente.

Por otra parte, si el impuesto que se pretende rectificar fue utilizado como costo o gasto por considerar – en su momento – que no se tenía derecho a crédito fiscal, lo anterior debe ser regularizado efectuando los ajustes correspondientes.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y la situación descrita en su presentación, se desprende que el procedimiento a seguir dependerá de la situación en que se encuentre el contribuyente, a saber:

- 1) Que el IVA soportado en las facturas haya sido registrado correctamente como crédito fiscal en el libro de Compra y Venta, pero que por un error no haya sido declarado oportunamente.

¹ Agregado por el artículo tercero, N° 17, letra b), de la Ley N° 21.210, con vigencia a contar del 1° de marzo de 2020.

² Oficio N° 1378 de 2019.

³ Circular N° 61 de 2020.

En este caso, corresponderá autorizar al contribuyente para que rectifique sus declaraciones del año 2016, incorporando los créditos fiscales que constan en las respectivas facturas, siempre que todas ellas se encuentren debidamente contabilizadas en los periodos respectivos;

- 2) Que el referido impuesto haya sido registrado como IVA irrecuperable en el Libro de Compra y Venta, percatándose el contribuyente con posterioridad que tenía derecho a crédito fiscal por dicho concepto.

En este caso, se confirma que, al momento de producirse al contribuyente un pago en exceso, el contribuyente puede solicitar su devolución en virtud del artículo 126 del Código Tributario, requiriendo en ese mismo acto la autorización para rectificar las declaraciones correspondientes e incorporar como crédito fiscal el impuesto erróneamente registrado, demostrando con ello que el impuesto pagado resultó excesivo o indebido.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1411, de 31-05-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos