

Solicita se confirme criterio respecto a si la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto al Valor Agregado (IVA), constituye un gasto necesario para producir la renta conforme a lo dispuesto en el Art. 31, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita se confirme criterio respecto a si la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto al valor Agregado (IVA), constituye un gasto necesario para producir la renta conforme a lo dispuesto en el Art. 31, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

I. ANTECEDENTES.

Consulta por el tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto de giros de impuestos incorporados en liquidaciones practicadas por XXXXX en el año 2011, sumas éstas que corresponderían a la restitución adicional por devoluciones del Artículo 27 bis, de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios contenido en el Decreto Ley 825 de 1974.

Menciona que en conformidad al propio Artículo 27 bis inciso segundo de la Ley del IVA, la restitución se realiza mediante pagos efectivos que se realizan en Tesorería. En este contexto, señala que ha pagado de manera efectiva en Tesorería dichos giros con fecha EEEEE.

Expone que, considerando que la restitución adicional, sea que se entienda corresponder al IVA que se soportó en la adquisición de los bienes del activo fijo, al que no se tenía derecho a usar como crédito fiscal, por haber realizado operaciones exentas o no gravadas, o bien que corresponda a un impuesto especial, en cualquier caso, procedería su deducción como gasto de acuerdo al Artículo 31 de la LIR, disposición que establece que especialmente procederá la deducción como gasto, en cuanto se relacionen con el giro del negocio, de los impuestos establecidos por leyes chilenas, siempre que no sean los de la misma LIR.

De acuerdo a lo expuesto y las disposiciones legales citadas, solicita confirmar que el pago efectivo del impuesto que se realizó de los giros indicados con fecha EEEEE, constituyen gastos deducibles del ejercicio de su representada.

En relación con la referida consulta, XXXXX aporta los siguientes antecedentes:

- La devolución solicitada por la sociedad “A” fue autorizada con FFFFF y GGGGG.
- Posterior a ello, las Liquidaciones N° NNNNN, de HHHHH, establecieron el deber de restitución adicional contemplado en el art. 27 bis de la ley señalada, en contra de las cuales, el contribuyente interpuso reclamo tributario con fecha JJJJJ.
- Según escritura pública del 09.07.2015, la sociedad “A” es absorbida por la Sociedad “B”, siendo esta última la continuadora legal de la primera, y sucediéndola en todos sus derechos y obligaciones.
- Finalmente, con fecha IIIII, el YYYYY Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, rechaza el reclamo interpuesto, y confirma las liquidaciones reclamadas, ante lo cual, y como lo señala el contribuyente en su presentación, el EEEEE, la sociedad absorbente, esto es, la Sociedad “B”, paga los giros correspondientes a la restitución adicional del art. 27 bis de la Ley del IVA, pago que constituye materia de la presente consulta.

Luego del análisis de lo dispuesto por el artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825 y de las instrucciones impartidas por el Servicio sobre dicha disposición, XXXXX, junto con hacer hincapié en que las liquidaciones de impuestos en cuestión fueron emitidas a la Sociedad “A” que fue quien solicitó y recibió la devolución contemplada en el art. 27 bis, y que sin embargo, posteriormente, la sociedad que realizó el pago de los giros correspondientes y que solicita la rebaja del gasto tributario originado por ese concepto es la Sociedad “B”, siendo esta última la continuadora legal de la primera, XXXXX solicita un pronunciamiento en orden a confirmar, o bien establecer un criterio distinto, en relación a que, en el caso expuesto, la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del art. 27 bis de la Ley del IVA, constituye un gasto necesario para producir la renta, de aquellos clasificados en el art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular cabe expresar que el artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825¹ respecto de los contribuyentes gravados con el impuesto del Título II de dicha ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal determinado de acuerdo con las normas del artículo 23, durante seis² o más períodos tributarios consecutivos como mínimo, originado dicho crédito en las compras que la propia norma señala, establece como una opción, la posibilidad de imputar dicho remanente al cumplimiento de cualquier clase de impuestos fiscales u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República.

El inciso segundo de la norma en comento, establece que: *“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.”*

Así las cosas es posible concluir que, la restitución adicional a la que se refiere la norma precedentemente transcrita, en teoría correspondería a la devolución o restitución al Fisco, por parte del contribuyente que solicitó el reembolso ante la Tesorería General de la República, del remanente de crédito fiscal IVA que acumuló durante varios meses consecutivos, por cuanto dicho crédito resulta indebido o irrecuperable en la situación que la norma señala, vale decir, en el caso de que en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existan operaciones exentas o no gravadas.

Conforme con lo señalado, preciso es expresar entonces que en la especie se trata de establecer el tratamiento tributario desde el punto de vista de la LIR, de un crédito fiscal IVA que, en aplicación de la norma precedentemente transcrita, deviene en un crédito fiscal IVA irrecuperable.

Al respecto la jurisprudencia e instrucciones del Servicio³ sobre dicha materia, han establecido, en lo que importa a la resolución de la presente consulta, el tratamiento tributario desde el punto de vista de la LIR de un crédito fiscal IVA parcial o totalmente irrecuperable.

Conforme con tales instrucciones:

- a) Si el IVA recargado soportado en la adquisición de bienes del activo realizable o inmovilizado, por tener el carácter de impuesto irrecuperable frente al mecanismo del crédito fiscal del tributo al valor agregado, constituye dicho crédito irrecuperable parte del valor de adquisición de dichos bienes y en tal sentido, debe formar parte del costo tanto de los bienes del activo fijo o inmovilizado como de los del realizable. Lo anterior en conformidad a lo dispuesto en la letra d) del artículo 33 de la LIR que no acepta como gasto las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado ni los desembolsos imputables al costo de dichos bienes y de lo estipulado en el artículo 30 de la misma LIR que considera como costo directo de las mercaderías el valor de adquisición de las mismas.
- b) En el caso de empresas que efectúen tanto operaciones gravadas con IVA como operaciones no afectas a dicho tributo y que, respecto del IVA determinen el crédito fiscal IVA en forma proporcional, el tratamiento tributario desde el punto de vista de la LIR respecto de la parte del IVA que resulte indebido conforme con la aplicación de dicho mecanismo proporcional pasa a constituir un gasto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 N° 2 de la LIR, tanto en el caso de las compras de bienes del activo fijo o inmovilizado como para las del activo realizable.

De acuerdo con lo señalado cabe expresar que la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del art. 27 bis de la Ley del IVA, constituye desde el punto de vista de la LIR, un gasto necesario para producir la renta, de aquellos clasificados en el art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, preciso resulta referirse a la oportunidad en que dichas sumas deben ser consideradas como tales, vale decir como un gasto tributario del artículo 31 N° 2 de la LIR. A dicho respecto, y de acuerdo con la misma jurisprudencia precedentemente citada cabe expresar que las sumas en cuestión pasan a constituir un gasto del ejercicio en que conforme a la ley debió aplicarse la restitución a que alude el inciso segundo del artículo 27 bis del Decreto Ley N° 825, de 1974.

¹ En su redacción vigente en la fecha en que ocurrieron los hechos consultados

² La Ley 21.210 redujo a dos o más períodos tributarios consecutivos como mínimo

³ Circular N° 64 de 05.06.1978; Oficios N°s 2.462 de 08.05.1978 y 102 de 15.01.1999.

De lo dicho se sigue, que el gasto tributario por el concepto en análisis correspondió o debió ser impetrado como tal en los ejercicios comerciales de su adeudamiento, ello atendido a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 que, como regla general, establece que la renta líquida se establece deduciendo de la renta bruta los gastos pagados o adeudados.

III.- CONCLUSIÓN.

La restitución adicional contemplada en el inciso segundo del art. 27 bis de la Ley del IVA, constituye, desde el punto de vista de la LIR, un gasto necesario para producir la renta, de aquellos clasificados en el art. 31 N° 2 de la Ley de la Renta, del ejercicio en que conforme a la ley debió aplicarse la restitución a que alude el inciso segundo del artículo 27 del Decreto Ley N° 825.

Saluda a Ud.,

RICARDO PIZARRO ALFARO
DIRECTOR (S)

Oficio Reservado N° 18 del 27-02-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos