

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 80 –
CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 126, ART. 128 – CIRCULAR N° 61, DE 2020.
(ORD. N° 2601, DE 16.11.2020)**

Procedimiento para solicitud de devolución de IVA pagado indebidamente o en exceso.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar que la solicitud de devolución de IVA pagado indebidamente o en exceso se somete al procedimiento contemplado en los artículos 80 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Ley N° 21.210, efectuó diversas modificaciones y ajustes al sistema tributario en Chile, dentro de las cuales menciona la modificación del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), que reduce el plazo para recuperar el crédito fiscal acumulado en la empresa de 6 a 2 meses, contados desde la fecha de adquisición de los respectivos bienes, así como el plazo que tiene el Servicio de Impuestos Internos para pronunciarse de 60 a 20 días, contados desde la fecha en que reciba los antecedentes correspondientes.

Tras referir a la incorporación y principales características del nuevo Párrafo 6° del Título IV de la LIVS, que crea un procedimiento general para solicitar la devolución o recuperación de los impuestos, señala que habría dos situaciones relacionadas con la devolución del IVA: un proceso particular, ligado exclusivamente al referido artículo 27 bis, que fue modificado dándole en consecuencia el carácter de norma especial; y un procedimiento de carácter general para el resto de los casos que no contemplan uno de carácter especial.

En consecuencia, la Ley N° 21.210 habría creado una norma de carácter general y mantenido una especial, aplicable a un caso concreto.

En cuanto a la norma de carácter general, y según se desprendería de su texto, el derecho a solicitar la devolución y ejercer su acción podría nacer de distintas circunstancias, tales como la devolución por cambio de sujeto pasivo del IVA (artículo 3), la recuperación de IVA en procedimiento concursal de reorganización (artículo 27 Ter) y la devolución de IVA exportador (artículo 36), no obstante, estas referencias no excluirían el carácter de general de dicho procedimiento, toda vez que las normas que lo regulan en ningún caso restringen su aplicación a alguna norma en particular.

Señala que existe otra causal que puede dar lugar a la solicitud de devolución de IVA, que corresponde al pago de IVA en exceso o pagado indebidamente por parte de un contribuyente, acción que se ejercía en virtud del artículo 126 del Código Tributario, regulado a través de la Circular N° 72 de 2001.

Con relación a esta última causal, estima que el nuevo procedimiento debería prevalecer en cuanto a la forma de efectuar la solicitud, por aplicación de la norma de interpretación contenida en el artículo 13 del Código Civil, de la cual resultaría que, sin perjuicio que el artículo 126 otorga derechos a los contribuyentes para solicitar impuestos indebidamente pagados o en exceso, en materia de IVA, asiste el mismo derecho, el que se ejerce, a contar del 1 de marzo de 2020, a través de este procedimiento de carácter general para las solicitudes de IVA. Por tanto, no podría regirse por meras instrucciones administrativas.

Por otra parte, el artículo 20 del Código Civil señala que las palabras de una ley deben entenderse según su sentido natural y obvio. Por tanto, considerando que el mismo enunciado del título de dicho párrafo establece un procedimiento general, este concepto, según la RAE, equivale a “lo común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente”.

Por todo lo señalado, concluye que el nuevo procedimiento general contemplado en los artículos 80 y siguientes de la LIVS, aplicaría para todos los casos no excluidos expresamente por la Ley en materia del IVA, lo que incluye el derecho del contribuyente a solicitar la devolución de IVA pagado indebidamente o en exceso.

De acuerdo con lo expuesto precedentemente, solicita se confirme que la solicitud de devolución de IVA pagado indebidamente o en exceso debe someterse al procedimiento contemplado en los artículos 80 y siguientes de la LIVS, que regulan un procedimiento general para solicitar la devolución o recuperación de los impuestos de dicha ley, salvo que sean excluidos especialmente, como es el caso del artículo 27 bis del mismo cuerpo legal.

II ANÁLISIS

El nuevo Párrafo 6° del Título IV establece un nuevo procedimiento general de devolución o recuperación (PGDR) de los impuestos de la LIVA, sobre el cual recientemente se impartieron instrucciones mediante la Circular N° 61 de 2020.

Al respecto, el artículo 80 de la LIVA establece que los contribuyentes deberán solicitar la devolución o recuperación de los impuestos de que trata esta ley “en los casos en que ello sea procedente”, conforme las reglas del referido Párrafo 6°, de suerte que, como señala la Circular N° 61 de 2020, las únicas solicitudes que pueden acogerse al PGDR son:

- 1) Cambio de sujeto pasivo del IVA (artículo 3 de la LIVA)
- 2) Devolución de crédito fiscal por empresas en liquidación (artículo 27 ter de la LIVA)
- 3) Devolución de IVA exportador (artículo 36 de la LIVA)

Luego, y teniendo presente que el artículo 80 de la LIVA limita el PGDR para solicitar la devolución o recuperación de los impuestos de esa ley (LIVA) a los casos en que ello sea procedente, la Circular N° 61 aclara expresamente que este nuevo procedimiento no será aplicable tratándose de las peticiones administrativas a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario.

La razón es de carácter sistemático y se funda en que, dada su naturaleza, cuando el Impuesto al Valor Agregado haya sido indebidamente recargado por la prestadora habrá de ser esa empresa, en su calidad de contribuyente de derecho del gravamen, quien deba solicitarlo en Tesorería, de acuerdo con el procedimiento que establece el artículo 126 del Código Tributario, en relación con las disposiciones del artículo 128 del mismo cuerpo legal.

Es decir, “las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.”

Desde el punto de vista sistemático, en consecuencia, debe recordarse que el Impuesto al Valor Agregado es de “recargo” y supone acreditar que fue efectivamente recargado en exceso, lo que usualmente exige, además, un análisis de fondo sobre la procedencia misma del impuesto en la operación.

En cambio, todas las hipótesis de devolución o recuperación de IVA que pueden acogerse al PGDR son aquellas donde el peticionario, por derecho propio, puede solicitarlas, sin necesidad de acreditar que, por ejemplo, la operación fue incorrectamente gravada o que previamente restituyó las sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido¹.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se informa que, por las razones de orden sistemático señaladas en el Análisis y lo instruido en la Circular N° 61 de 2020, el PGDR no es aplicable a las peticiones administrativas reguladas en el artículo 126 del Código Tributario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2601, de 16.11.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

¹La Circular N° 72 de 2001 imparte instrucciones sobre el pago indebido o erróneo de los impuestos y sus efectos en el tiempo y analiza la solución administrativa para las alegaciones de un contribuyente que pretende la devolución de sumas que aduce haber enterado en forma indebida o errónea en arcas fiscales,