

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 27 BIS,
ART. 23 – CIRCULAR N° 12, DE 1989. (ORD. N° 2694, DE 23.11.2020)**

Aplicación del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios respecto de remanente de IVA crédito acumulado por más de diez años consecutivos.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de aplicar el procedimiento de devolución de remanente de IVA crédito fiscal establecido en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios acumulado por más de diez años consecutivos, pero solo respecto de los activos fijos adquiridos en los últimos años.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el contribuyente adquiere inmuebles con el objeto de ser usados de forma permanente en la explotación de la actividad del contribuyente (entregarlos en leasing financiero a sus clientes y obtener rentas periódicas por su entrega) siendo, por tanto, incluidos como parte de su activo fijo o inmovilizado.

En la adquisición de los inmuebles el contribuyente soporta el IVA, respaldado con las respectivas facturas de compra y contratos de compraventa. Por su parte, una vez adquiridos los inmuebles, éstos se dan en arrendamiento con opción de compra – leasing – a los clientes del contribuyente, operaciones que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8°, letra I), de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se encuentran afectas a IVA por corresponder a un hecho gravado especial.

Dado que los inmuebles se destinan por parte del contribuyente a las mencionadas actividades afectas a IVA, el impuesto soportado en la adquisición de tales activos fijos se registra por parte del contribuyente como IVA crédito fiscal de conformidad a las reglas generales contempladas en el artículo 23 de la LIVS y el Decreto Supremo N° 55 de 1977, que contiene el Reglamento de la LIVS.

Como consecuencia de esta operatoria, el contribuyente mantiene desde hace más de diez años remanentes de IVA crédito acumulado, el cual corresponde en aproximadamente un 99% a IVA soportado en la adquisición de activos fijos. No obstante, parte sustancial del IVA soportado por tal motivo – más del 80% – ha sido imputado contra sus IVA débitos, conforme a la operatoria normal del impuesto en comento.

En consideración a lo anterior, y teniendo en cuenta la opción que establece el artículo 27 bis de la LIVS, el contribuyente prevé solicitar la devolución del IVA crédito soportado en las adquisiciones de activo fijo ocurridas en los últimos veinticuatro meses porque el monto de IVA crédito relacionado a dichas adquisiciones es suficiente para soportar las necesidades actuales de caja del contribuyente.

Tras una serie de consideraciones que serán abordadas en el Análisis, estima que en la especie se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 27 bis de la LIVS, solicitando un pronunciamiento sobre:

- 1) La procedencia de dicha solicitud;
- 2) La forma de cálculo del monto respecto del cual procede la devolución; y
- 3) La forma de acreditar ante el Servicio el IVA crédito soportado en adquisiciones de activo fijo, supuesto que el contribuyente solo pide la devolución de parte de su remanente de IVA crédito acumulado, vinculado específicamente a adquisiciones de activo fijo ocurridas en los últimos 24 meses.

II ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 27 bis de la LIVS establece, en lo pertinente, que los contribuyentes gravados con IVA que tengan remanentes de crédito fiscal determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante dos 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, así como a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas, o bien optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República.

Si en los dos o más períodos tributarios antes señalados se originan créditos fiscales en adquisiciones o utilización de servicios distintos a los mencionados, el monto de la imputación o de la devolución, según sea el caso, se determinará aplicando al total de remanente acumulado, el porcentaje que representa el IVA soportado en las adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte del activo fijo y de los servicios que deban integrar el valor de costo de éste, en relación al total de crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios.

Este mecanismo se incorporó a la LIVS a través de la Ley N° 18.471, impartándose instrucciones mediante la Circular N° 55 de 1985.

Entre las modificaciones posteriores, se informa que la Ley N° 18.768 eliminó del inciso primero del artículo 27 bis de la LIVS el límite de seis períodos tributarios consecutivos de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de activo fijo que establecía originalmente la norma para que los contribuyentes solicitaran su devolución y estableció un nuevo plazo de seis períodos tributarios consecutivos, “como mínimo”, contados a partir del primer período en que se produzca remanente de crédito fiscal proveniente de la adquisición de activo fijo. A propósito de esta modificación, se dictó la Circular N° 12 del año 1989.

El plazo de 6 períodos tributarios consecutivos, como mínimo, fue posteriormente reducido a 2 períodos en virtud del artículo tercero, N° 18, letra a), de la Ley N° 21.210.

Los requisitos esenciales para acceder a la franquicia bajo análisis son los siguientes:

- a) Que el beneficiario sea contribuyente del Impuesto al Valor Agregado;
- b) Que los bienes adquiridos sean destinados a formar parte de su activo fijo;
- c) Que el remanente originado en la adquisición o construcción del referido activo se encuentre determinado de acuerdo con las normas del artículo 23 de la LIVS. Esto es, que dicho bien tenga derecho a crédito fiscal por destinarse a la realización de una actividad gravada con IVA o bien por mandato expreso de la ley, en el caso de los exportadores y;
- d) Que dicho remanente se haya mantenido acumulado durante dos o más períodos tributarios consecutivos, como mínimo.

Con relación al cómputo del período de acumulación del remanente, el Título IV de la Circular N° 55 de 1985 instruye que los períodos tributarios consecutivos se empiezan a contar desde el primer mes en que se determine un remanente que incluya créditos fiscales que correspondan a compras o importaciones de bienes corporales muebles que pasen a formar parte del activo fijo. Esto es, al primer mes en que se determine remanente que incluya créditos fiscales por la adquisición del activo fijo respecto del cual se está solicitando devolución, el que lógicamente debe comenzar a acumularse en el mes de su adquisición.

Cabe hacer presente que la Ley N° 21.210 modificó el inciso primero del artículo 27 bis, agregando un párrafo según el cual, tratándose de la construcción o edificación de bienes corporales inmuebles, se entenderá que los bienes adquiridos o servicios que constituyen su costo, son destinados a formar parte del activo fijo del contribuyente, desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó; precisándose de esta forma la oportunidad en que los contribuyentes pueden considerar que los bienes adquiridos y los servicios recibidos forman parte de su activo fijo y, por consiguiente, iniciar el cómputo de los períodos tributarios de acumulación de crédito fiscal

Lo anterior no implica que el contribuyente se vea obligado a pedir devolución desde la primera compra de activo fijo que le originó remanente de crédito fiscal, ya que el artículo 27 bis constituye una franquicia y, como tal, su utilización es facultativa para el contribuyente, quien puede optar por imputar dicho crédito fiscal contra su débito fiscal, cumpliendo los demás requisitos legales, y posteriormente solicitar la devolución conforme al artículo 27 bis por la adquisición de otro bien del activo fijo respecto del cual se cumplan los requisitos, aun cuando a esa fecha mantenga remanente por la adquisición del activo fijo anterior.

Al efecto, la solicitud de devolución de 27 bis debe acompañar ante el Servicio todos los antecedentes que permitan verificar y certificar la correcta constitución del crédito fiscal respecto del cual se solicita su devolución, sin perjuicio de lo cual, este Servicio puede requerir otros antecedentes adicionales a objeto de establecer la correcta constitución del remanente de crédito fiscal solicitado.

En cuanto al cálculo del monto a recuperar, teniendo presente que la franquicia opera en base a la devolución de remanente acumulado que tiene su origen en adquisición de activo fijo, para establecer qué proporción de ese remanente tiene derecho a solicitar un contribuyente por la adquisición de un determinado activo fijo se debe realizar el siguiente procedimiento:

- (i) Sumar los créditos fiscales de los, ahora, dos o más periodos tributarios durante los cuales el contribuyente acumuló remanente originado en adquisiciones de activo fijo que originan la solicitud de devolución, adicionando al primer periodo el remanente de crédito fiscal del periodo anterior, conforme se instruye en la Circular N° 12 de 1989.
- (ii) Sumar los créditos fiscales por compras o importaciones de bienes del activo fijo por los cuales se desea pedir la devolución, incluidos en ese mismo periodo tributario.
- (iii) Calcular el porcentaje que representan los créditos fiscales soportados en la adquisición de activo fijo en el total de créditos fiscales de los dos o más periodos de acumulación de remanente que, conforme lo indicado en el numeral (i) anterior, lleva incluido el remanente existente en el período anterior al primer mes de acumulación. El porcentaje así determinado se aplica al remanente de crédito fiscal del último periodo de acumulación de remanente.

Con relación al remanente existente en el periodo anterior al primer mes de acumulación y que debe ser adicionado al crédito de ese primer periodo, la Circular N° 12 instruye que, como en “la recuperación de remanente del crédito fiscal de acuerdo a las normas del artículo 27 bis, los seis o más periodos consecutivos deben empezar a contarse desde el primer mes en que exista un remanente que incluya impuestos por compras de bienes destinados al activo fijo o servicios que integren su costo... en el caso de que una petición de devolución de remanente de crédito fiscal incluya un remanente que provenga de un período anterior al primer mes con que se inicia el cómputo de los seis o más meses consecutivos, este remanente, que tiene su origen en créditos fiscales comunes, debe adicionarse al crédito fiscal del primer período y por lo tanto debe estar incorporado en el total del crédito fiscal de los seis o más meses que se determine”.

Como se aprecia, la citada instrucción ordena adicionar al crédito fiscal del primer periodo el remanente anterior que tenga su origen en créditos fiscales “comunes”, el que, en este caso, según se expresa en la presentación, correspondería a un 1%.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) En el caso descrito, el contribuyente puede solicitar una devolución del IVA crédito fiscal originado en la obtención de activos fijos adquiridos en un último período – por ejemplo, durante los últimos 24 meses – aun cuando tenga remanente de IVA crédito acumulado con anterioridad a ese período proveniente en su mayoría de adquisiciones de activo fijo.
- 2) La solicitud de devolución de 27 bis debe acompañar ante el Servicio todos los antecedentes que permitan verificar y certificar la correcta constitución del crédito fiscal respecto del cual se solicita su devolución, sin perjuicio de lo cual, este Servicio puede requerir otros antecedentes adicionales a objeto de establecer la correcta constitución del remanente de crédito fiscal solicitado.
- 3) Según lo dispone la Circular N° 12 de 1989, se debe adicionar al primer periodo de acumulación del remanente cuya devolución se solicitará, el remanente de periodos anteriores relacionados con créditos de uso común.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2694, de 23.11.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos