

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 27 BIS –
CIRCULAR N° 12, DE 1989. (ORD. N° 2860, DE 10.12.2020)**

Solicita reconsiderar criterio de la Circular N° 12 de 1989, sobre el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Se ha solicitado a este Servicio reconsiderar el criterio contenido en la Circular N° 12 de 1989, sobre mecanismo de devolución de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de bienes corporales del activo fijo, a que se refiere el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el mecanismo de devolución de remanente de crédito fiscal originado en la adquisición de bienes del activo fijo, regulado en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) fue incorporado por la Ley N° 18.471, e interpretado por el Servicio en la Circular N° 55 de 1985, estableció, en términos generales, que si un contribuyente tenía remanente de crédito fiscal originado en adquisiciones de bienes corporales muebles destinadas a activo fijo por seis¹ periodos tributarios consecutivos, éste podía ser reembolsado o imputado a otros impuestos.

Tras diversas modificaciones², la Circular N° 12 de 1989 explica la forma para determinar la cantidad de remanente de crédito fiscal a devolver o imputar cuando se trata de solicitudes que incluyen remanente de crédito fiscal de más de seis periodos tributarios.

De acuerdo con la circular, “el monto de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado en el último periodo, el porcentaje que representa el impuesto al valor agregado recargado en las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios que correspondan al activo fijo en el total del crédito fiscal de los seis o más meses, incluyendo en este último el remanente acumulado con anterioridad al primer periodo en que se realizaron compras del activo fijo”.

En su opinión, el párrafo transcrito se refiere a la parte del artículo 27 bis que establece que, en el “caso que en los seis o más periodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios de los no señalados precedentemente, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total de remanente acumulado, el porcentaje que represente el Impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que se integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los seis o más periodos”.

Para mejor entendimiento, expone el siguiente caso práctico:

En los primeros seis meses se originan \$100 de crédito fiscal (CF), de los cuales \$60 corresponden a adquisiciones de activo fijo (AF), y luego del proceso de auditoría pertinente el Servicio devuelve \$60, quedando un remanente de \$40.

- En los segundos seis meses se vuelven a originar \$100 de CF, de los cuales \$60 corresponden a AF. A eso hay que sumarle los \$40 de remanente de CF del periodo anterior. ¿Cómo se calcula el monto a devolver en esta segunda solicitud de devolución conforme al criterio de la circular?

Entiende que la fórmula, que corresponde a esta interpretación, sería $(60 / 140) \times 140$, donde:

- \$60 es el IVA recargado en las adquisiciones de bienes o prestaciones servicios que correspondan al activo fijo en el total del crédito fiscal de los seis o más meses.
- \$140 es el total del crédito fiscal de los seis o más meses, incluyendo en este último el remanente acumulado con anterioridad al primer periodo en que se realizaron compras del activo fijo.

¹ El plazo de seis meses de acumulación de remanente disminuyó a dos meses, a contar del 1° de marzo de 2020, tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210. Ver siguientes notas 3 y 4. Atendida la fecha de presentación de la consulta y las instrucciones administrativas que cita, en el Antecedente se mantienen las referencias al plazo de seis meses.

² Ley N° 18.768 amplió el plazo dentro del cual los contribuyentes debían generar de forma ininterrumpida un remanente de crédito fiscal para solicitar su devolución, ya que se eliminó el límite de 6 periodos tributarios, por lo que los contribuyentes están autorizados a pedir la devolución por periodos superiores a dicho plazo.

- En los primeros seis meses se originan \$100 de crédito fiscal (CF), de los cuales \$60 corresponden a adquisiciones de activo fijo (AF), y luego del proceso de auditoría pertinente el Servicio devuelve \$60, quedando un remanente de \$40.
- En los segundos seis meses se vuelven a originar \$100 de CF, de los cuales \$60 corresponden a AF. A eso hay que sumarle los \$40 de remanente de CF del periodo anterior. ¿Cómo se calcula el monto a devolver en esta segunda solicitud de devolución conforme al criterio de la circular?

Entiende que la fórmula, que corresponde a esta interpretación, sería $(60 / 140) \times 140$, donde:

- \$60 es el IVA recargado en las adquisiciones de bienes o prestaciones servicios que correspondan al activo fijo en el total del crédito fiscal de los seis o más meses.
- \$140 es el total del crédito fiscal de los seis o más meses, incluyendo en este último el remanente acumulado con anterioridad al primer periodo en que se realizaron compras del activo fijo.

Como se puede apreciar – señala – a partir de la circular, los \$60 de activo fijo generado en este segundo período de seis o más meses se aplicarían sobre el total de crédito fiscal de dichos seis o más meses “incluyendo en este último el remanente acumulado con anterioridad al primer período en que se realizaron compras del activo fijo”. De ahí que \$60 se divida por \$140 y no por \$100. El porcentaje así obtenido se aplica entonces sobre el “total de remanente acumulado”, que corresponde a \$140.

El monto de devolución (\$60) sería consistente con las instrucciones contenidas al reverso del formulario N° 3280, sobre solicitud de devolución artículo 27 bis, al señalar expresamente que se debe “determinar el porcentaje que representa el total de crédito por activo fijo respecto del total del crédito del mes, considerando dos decimales”.

Lo anterior le permite concluir que estas instrucciones son concordantes con el criterio de la Circular N° 12 de 1989, dado que el porcentaje se calcula sobre el total del crédito del mes, el cual incluirá el remanente anterior al primer mes en que se empezó a generar crédito fiscal asociado al activo fijo.

Con todo, este Servicio – en una interpretación extensiva, opina – instruye que debe aplicarse el IVA relacionado al activo fijo en el total del crédito fiscal de los seis o más meses, incluyendo en este último el remanente acumulado anterior a dicho periodo (en el ejemplo, \$140 en vez de \$100). Sin embargo, el legislador señala que este porcentaje resulta de la comparación de crédito fiscal asociado al activo fijo en el total del crédito fiscal de los seis o más periodos, pero no incluye en este último el remanente acumulado con anterioridad al primer periodo en que se realizaron compras del activo fijo, texto que la Circular agrega sin correlato legal.

Agrega que, a partir del artículo 27 bis, se desprende que el remanente a ser imputado o devuelto corresponde a aquel determinado – según las normas del artículo 23 – dentro de los seis o más periodos tributarios consecutivos que se incluyen en la correspondiente solicitud de devolución que debe hacer el contribuyente.

Para explicar y comparar lo establecido en el artículo 27 bis respecto de la Circular N° 12 de 1989, se remite al mismo ejemplo anterior:

- En los primeros seis meses se originan \$100 de crédito fiscal (CF), de los cuales \$60 corresponden a adquisiciones de activo fijo (AF), y luego del proceso de auditoría pertinente el Servicio devuelve \$60, quedando un remanente de \$40.
- En los segundos seis meses se vuelven a originar \$100 de CF, de los cuales \$60 corresponden a AF. A eso hay que sumarle los \$40 de remanente de CF del periodo anterior. ¿Cómo se calcula el monto a devolver en esta segunda solicitud de devolución conforme el criterio del artículo 27 bis?

Entiende que la fórmula que corresponde a lo establecido en el artículo 27 bis, sería $(60/100) \times 140$, donde \$60 es el IVA soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que se integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los seis o más periodos tributarios.

- \$140: es el total de remanente acumulado.
- \$100: es el total del crédito fiscal de los seis o más periodos tributarios. En este segundo ejemplo el monto a devolver ascendería a \$84 y no a \$60.

En base a lo anterior, solicita reconsiderar el criterio expuesto en la Circular N° 12 de 1989, el cual, estima, se aparta del tenor de la ley, estableciendo que el cálculo de la proporcionalidad – en caso que el contribuyente registre crédito fiscal acumulado no vinculado a la adquisición de activo fijo – se calcula aplicando al total del remanente acumulado, el porcentaje que represente el IVA soportado en las adquisiciones de bienes corporales destinados al activo fijo, en relación al total del crédito fiscal de los seis o más periodos en cuestión (sin considerar remanentes anteriores).

II ANÁLISIS

A fin de responder lo consultado y tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, el plazo de seis periodos tributarios consecutivos, como mínimo, fue reducido a dos periodos tributarios³, quedando el actual inciso primero del artículo 27 bis del siguiente tenor⁴:

“Los contribuyentes gravados con el Impuesto del Título II de esta ley y los exportadores que tengan remanentes de crédito fiscal determinados de acuerdo con las normas del artículo 23, durante dos periodos 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 periodos, debidamente reajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente les sea reembolsado por la Tesorería General de la República. En el caso que en los dos o más periodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilizaciones de servicios de los no señalados precedentemente, el monto de la imputación o de la devolución se determina aplicando al total de remanente acumulado, el porcentaje que represente el Impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al Activo Fijo o de servicios que se integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los dos o más periodos tributarios. Tratándose de bienes corporales inmuebles, se entenderán como destinados a formar parte de su activo fijo, desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó. En caso que el contribuyente haya obtenido devoluciones durante el desarrollo de la obra, deberá, al término de la misma, presentar, a requerimiento del Servicio, el certificado de recepción definitiva, y acreditar su incorporación efectiva al activo inmovilizado”.

Como se aprecia, y en lo que interesa, para calcular la devolución cuando existen créditos fiscales que tienen su origen en adquisiciones de activo fijo y otros que no tienen esta calidad, la ley dispone que:

- Debe establecerse el porcentaje que representa el crédito por adquisición de activo fijo en relación al total del crédito fiscal de los dos o más periodos tributarios.
- El porcentaje así determinado debe aplicarse al total del remanente acumulado en los dos o más periodos tributarios.

Ahora bien, a propósito de la modificación introducida al artículo 27 bis por la Ley N° 18.768, la Circular N° 12 de 1989, instruyo⁵ que, si la “petición de devolución de remanente de crédito fiscal incluye un remanente que provenga de un periodo anterior al primer mes con que se inicia el cómputo de los seis [actualmente dos] o más meses consecutivos, este remanente, que tiene su origen en créditos fiscales comunes debe adicionarse al crédito fiscal del primer período y por tanto, debe estar incorporado en el total del crédito fiscal de los seis o más meses que se determine.”

Agregó que, de este modo, “el monto de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado en el último periodo, el porcentaje que representa el impuesto al valor agregado recargado en las adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios que correspondan al activo fijo en el total del crédito fiscal de los seis [actualmente dos] o más meses, incluyendo en este último el remanente acumulado con anterioridad al primer período en que se realizaron compras de activo fijo.”.

El procedimiento permite determinar el monto de la devolución en forma consistente y armónica con lo establecido en el inciso primero del artículo 27 bis, que si bien no hace referencia al remanente de crédito fiscal proveniente de un período anterior al primer mes en que se inicia el computo de los dos periodos tributarios consecutivos, de existir, debe ser incorporado en el cálculo para fines de la devolución por cuanto dicho remanente también formará parte del total del remanente acumulado y declarado en el código 77 del formulario N° 29 (F29), sobre declaración y pago simultáneo mensual, del período de la devolución.

³ De acuerdo con la letra a) del numeral 18 del artículo tercero de la Ley N° 21.210, sustituyó en los incisos primero y segundo el vocablo "seis" por "dos", todas las veces que aparece.

⁴ De acuerdo con la letra b) del numeral 18 del artículo tercero de la Ley N° 21.210, se agregó, a continuación del punto aparte del inciso primero, que pasa a ser punto y seguido, las siguientes oraciones: "Tratándose de bienes corporales inmuebles, se entenderán como destinados a formar parte de su activo fijo, desde el momento en que la obra o cada una de sus etapas es recibida conforme por quien la encargó. En caso que el contribuyente haya obtenido devoluciones durante el desarrollo de la obra, deberá, al término de la misma, presentar, a requerimiento del Servicio, el certificado de recepción definitiva, y acreditar su incorporación efectiva al activo inmovilizado."

⁵ Criterio consistente con lo interpretado con anterioridad a la modificación mediante Oficio N° 3557 de 1988.

Lo anterior porque el IVA es un impuesto de declaración en base financiera consistente en que al débito fiscal de cada período se le imputa simultáneamente tanto el remanente de crédito fiscal acumulado de períodos anteriores como el crédito fiscal del mes que se declara, no existiendo un orden de prelación en la imputación. Siguiendo esta regla, al débito fiscal se le imputa proporcionalmente tanto el crédito fiscal del mes que se declara como el remanente acumulado de períodos anteriores.

Por lo tanto, el saldo total de remanente acumulado declarado en el segundo o más períodos, en el caso de solicitar devolución por activo fijo, contendrá proporcionalmente crédito fiscal proveniente de compras de activos fijos, de compras distintas a activos fijos adquiridas dentro de los dos o más períodos en que se inicia el cómputo para fines de la devolución de remanente originado en activo fijo y, si corresponde, tendrá incorporado remanente acumulado con anterioridad al primer período en que existan compras de activo fijo.

De este modo, la interpretación administrativa del inciso primero del artículo 27 bis difiere de lo interpretado en su consulta, así como de los ejemplos que plantea, en los cuales, para determinar el monto de la devolución, no considera el remanente acumulado proveniente de un período anterior al primer mes en que se inicia el cómputo de remanente acumulado de crédito fiscal originado en compras de activo fijo, pero sí incluye dicho remanente en el total del remanente acumulado sobre el cual aplica el porcentaje determinado.

Conforme lo anterior, y a partir de los mismos ejemplos⁶ de su presentación, se informa:

- 1) Procedimiento del inciso primero del artículo 27 bis, sin considerar el remanente de crédito fiscal proveniente de un período anterior al inicio del cómputo de los dos o más meses en que existen compras de activo fijo, en donde:
 - \$60 es el IVA soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que se integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios.
 - \$100 es el total de remanente acumulado en los dos o más períodos (no incluye \$40 de remanente anterior).
 - \$100 es el total del crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios (no incluye los \$40 que provienen del período anterior)⁷.

La Fórmula en este caso, para determinar el monto de devolución a solicitar:

$$(\text{crédito activo fijo del periodo} / \text{total crédito del periodo}) \times \text{total remanente acumulado} (60/100) \times 100 = \$60$$

Como se puede apreciar, según el procedimiento establecido en el artículo 27 bis, el monto de la devolución determinada es \$60, que corresponde exactamente al crédito fiscal soportado por la adquisición de activo fijo, en forma consecutiva, en el segundo período de dos o más meses y que forma parte del total de remanente acumulado en dichos períodos de \$100.

- 2) Determinación del monto de la devolución para el segundo período de dos o más meses, según instrucciones de la Circular N° 12 de 1989 (que considera un remanente de \$40, proveniente del período anterior al inicio del segundo período de dos o más meses consecutivos de remanente originado en adquisición de activo fijo).

En donde:

- 60 es el IVA soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al Activo Fijo o de servicios que se integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios.
- 140 es el total de remanente acumulado (incluye 40 de remanente anterior).
- 140 es el total del crédito fiscal de los dos o más períodos tributarios (incluye los 40 que provienen del período anterior)⁸.

⁶ Atendidas las modificaciones legales, en los ejemplos sólo se actualiza la referencia de “seis” periodos de acumulación de crédito fiscal por la de “dos”.

⁷ En el ejemplo planteado por el contribuyente, en los dos o más períodos, no hay debito fiscal al cual imputar el crédito soportado y, por esa razón, el total del crédito fiscal de los dos o más meses para determinar la proporción, es igual al total del remanente acumulado en los mismos períodos.

Fórmula para la determinación del monto de devolución a solicitar:

$$(\text{crédito activo fijo del periodo} / \text{total crédito del periodo}) \times \text{total remanente acumulado} (60 / 140) \times 140 = \$ 60$$

Como se puede apreciar, el monto de devolución de \$60, determinado según las instrucciones de la Circular N° 12 de 1989, es igual al monto determinado en el ejemplo anterior, desarrollado según el procedimiento establecido en el inciso primero del artículo 27 bis, y también es igual al total del crédito fiscal soportado por la adquisición de activos fijos, en el segundo período de dos o más meses.

La incorporación, como crédito del primer período, del remanente acumulado proveniente de un período anterior al que se inicia el cómputo de los dos o más meses de remanente ininterrumpido de crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes del activo fijo o de servicios que se integran a él, para fines de determinar el porcentaje que representa el crédito fiscal originado en activo fijo en relación al total del crédito fiscal de los dos o más períodos, se instruyó a través de la Circular N° 12 de 1989, con el objeto de facilitar el cálculo de la devolución ya que dicho remanente, conjuntamente con el total de remanente acumulado en los dos o más períodos tributarios en que existe adquisición de activos fijos, forman parte del total del remanente acumulado y declarado en el código 77 del formulario N° 29, sobre declaración y pago simultáneo mensual, del mes de la devolución.

III CONCLUSIONES

De acuerdo a lo señalado precedentemente, el procedimiento establecido mediante la Circular N° 12 de 1989 se ajusta al procedimiento establecido en el inciso primero del artículo 27 bis, razón por la cual no corresponde modificar el criterio contenido en ella.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2860, de 10.12.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁸ Aplica la misma respuesta anterior, solo se agrega a ambos totales los 40 de remanente proveniente del período anterior al primer período en que se origina remanente por compras de activo fijo, según instrucciones de la Circular N° 12 de 1989, sin que por ello cambie el monto de la devolución.