

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -  
ART. 8 LETRA M), ART. 12. LETRA D), ART. 36, ART. 27 BIS. (Ord. Nº 2953, de  
25-10-2016)**

**CONSULTA SOBRE OBLIGACIÓN DE RESTITUIR LAS SUMAS DEVUELTAS  
ANTICIPADAMENTE CORRESPONDIENTE A REMANENTES DE CRÉDITO FISCAL  
POR LA ADQUISICIÓN DE ACTIVO FIJO.**

Se ha remitido por parte del Director Regional aludido, consulta formulada por XXX, en representación de TTTT, a fin de que esta Dirección Nacional se sirva emitir pronunciamiento sobre la materia.

**I.- ANTECEDENTES:**

Plantea el contribuyente en su consulta que es una sociedad que se dedica entre otros, a la comercialización de equipos de papel, y que planea invertir en equipos de corte de papel (toallas, higiénicos). Si la operación no es rentable, al cabo de 1 ó 2 años manifiesta su intención de exportar dichos equipos a un comprador en el exterior.

Asimismo, plantea una situación consistente en la eventualidad de tener un crédito fiscal que se le ha anticipado por el Fisco por adquisición de activo fijo, de acuerdo al artículo 27 bis del D.L. 825, y con posterioridad ese mismo activo fijo se enajene al exterior a un precio menor al de su adquisición.

Ante los hechos mencionados anteriormente, le surgen las siguientes interrogantes:

- 1.- ¿Cómo presenta la declaración de IVA exportador si no tiene remanente de crédito fiscal en su formulario 29 debido al pago anticipado por el Fisco de ese remanente?
- 2.- Por el solo hecho de haber exportado, sin consideración del precio, ¿se da por extinguida la obligación de retornar al Fisco el IVA anticipado sin la necesidad de presentar la solicitud de IVA exportador?

**II.- ANÁLISIS**

Sobre el particular, se debe hacer presente que de acuerdo a los antecedentes expuestos en su presentación los bienes que serán vendidos (luego de 2 años desde su adquisición) al exterior corresponden a bienes del activo fijo motivo por el cual se hace necesario analizar tal situación al tenor de lo dispuesto en la primera parte de la letra m) del artículo 8° del D.L. N° 825.

Tal norma señala que:

“Artículo 8°.- El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios. Para estos efectos serán consideradas como ventas y servicios, según corresponda:

.....

m) La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por

estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes”.

En consonancia con lo señalado en la norma anterior, los bienes que forman parte del activo fijo serán afectados con IVA en la medida que cumplan con cada uno de los requisitos exigidos por la primera parte de la letra m) del artículo 8° del D.L. N° 825, esto es:

Sean bienes corporales muebles.

Que la venta se realice antes que haya terminado su vida útil normal de acuerdo a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31° de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición.

Que no formen parte de su activo realizable.

Venta efectuada por contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes.

Acorde con lo anterior, si se cumple cada uno de estos requisitos, la venta realizada por el contribuyente de los bienes que forman parte de su activo fijo estará gravada con IVA.

Una vez determinado que la operación planteada está afecta a IVA, la cual concluiría con la exportación de los mismos bienes, se debe analizar si el contribuyente consultante tendrá o no la calidad de exportador y si además, correspondería la aplicación de la exención contenida en la letra D del artículo 12° del D.L. N° 825.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo con las normas legales citadas, para que una operación de exportación se encuentre exenta de IVA, y el exportador tenga derecho a solicitar la devolución de los impuestos soportados en su actividad de exportación, se requiere de la concurrencia de dos requisitos esenciales. El primero de ellos, que efectivamente se trate de una exportación y, segundo, que dicha exportación sea efectuada en razón de una venta[1].

En primer término hay que señalar que la Ordenanza de Aduanas define el concepto de exportación como: “La salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el exterior”.

Asimismo, el artículo 36° del D.L. 825 de 1974, dispone que “Los exportadores tendrán derecho a recuperar el impuesto de este Título que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación. Igual derecho tendrán respecto del impuesto pagado al importar bienes para el mismo objeto. Las solicitudes, declaraciones y demás antecedentes necesarios para hacer efectivos los beneficios que se otorgan en este artículo, deberán presentarse en el Servicio de Impuestos Internos”.

Ahora bien, la letra D del artículo 12° del D.L. N° 825 señala:

“Artículo 12.- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

D.- Las especies exportadas en su venta al exterior”.

De acuerdo con lo expuesto precedentemente, la exportación y la correspondiente venta de los bienes están exenta de IVA al corresponder a una venta gravada con el mismo impuesto.

Ahora, para efectos de solicitar la devolución de IVA Exportador es requisito fundamental la existencia de un crédito fiscal contenido en los registros contables del contribuyente a fin de requerir su devolución administrativamente, al tenor de lo dispuesto en el artículo 36° del D.L. 825 de 1974 y lo señalado en el D.S. N° 348, de 1975, hecho que no ocurriría de acuerdo a los antecedentes de su consulta, ya que dicho crédito fiscal habría sido anticipado de acuerdo a las normas del artículo 27 bis del D.L. 825 de 1974. Dicho lo anterior, y contestando su primera interrogante, no es pertinente que presente la solicitud de devolución de IVA exportador si no tiene crédito fiscal que sea objeto de aquella petición.

En cuanto a su segunda interrogante, el inciso segundo del artículo 27 bis, del D.L. 825, en su parte pertinente dispone que “Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas corresponden. 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”.

De este modo, todos los contribuyentes a los cuales, de acuerdo al inciso primero del citado artículo 27 bis, se les haya anticipado la devolución del remanente de crédito fiscal, originado en la adquisición de bienes muebles o inmuebles destinados a formar parte de su activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, deberán restituir las sumas correspondientes a dicho remanente, mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto del Impuesto al Valor Agregado generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período de seis o más meses, al cual esas sumas corresponden, y, a través de las cantidades adicionales al débito por el exceso de remanente correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realicen.

Ahora bien, en cuanto al alcance que debe darse a la expresión “operaciones exentas o no gravadas”, que emplea la ley, debe entenderse referida a aquellas operaciones no gravadas o exentas que de acuerdo con el artículo 23° del D.L. 825 no dan derecho a utilizar como crédito fiscal el impuesto soportado que se encuentre relacionado con dichas actividades, ello con la finalidad de impedir al contribuyente que obtenga una devolución de impuestos en un monto superior al crédito fiscal que bajo circunstancias normales hubiera podido imputar contra sus débitos fiscales originados en las operaciones normales de su giro.

Así las cosas, y según ya lo ha señalado este Servicio[2], en atención a que los exportadores por expresa disposición del inciso primero del artículo 27 bis, tienen derecho a solicitar esta franquicia, ya que ellos de acuerdo con el artículo 36° del D.L. 825 si bien

se encuentran exentos de IVA en el desarrollo de sus operaciones, igualmente tienen derecho a recuperar el Impuesto al Valor Agregado que se les hubiere recargado al adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación, es que deben entenderse excluidos de la obligación de restitución adicional establecida en el inciso segundo del artículo 27 bis en comento, únicamente por las operaciones de exportación con derecho a restitución de IVA que efectúen. En otras palabras, las operaciones exentas de IVA que correspondan a exportaciones o bien que sean consideradas como tales por la Ley y que, por ende, dan derecho a utilizar el IVA soportado en su desarrollo, no deben ser consideradas como operaciones exentas para efectos de la restitución adicional a que se refiere el inciso segundo del artículo 27 bis, y por lo tanto, para estos efectos deben ser consideradas como operaciones normales del giro del contribuyente.

### III.- CONCLUSIÓN:

En primer lugar, para efectos de tener derecho a solicitar la devolución de IVA exportador, es requisito esencial, entre otros, el haberse recargado Impuesto al Valor Agregado al momento de adquirir bienes o utilizar servicios destinados a su actividad de exportación y mantener en el registro contable del contribuyente dicho crédito fiscal al momento de efectuar su petición de devolución administrativa.

En segundo lugar, a la luz del artículo 36° y del inciso segundo del artículo 27 bis, ambos del D.L. 825 de 1974, y tal como lo ha manifestado esta Dirección en oficio N° 780, de fecha 04 de abril de 2007, las operaciones exentas de IVA que correspondan a exportaciones o bien que sean consideradas como tales por la Ley y que, por ende, dan derecho a utilizar el IVA soportado en su desarrollo, no deben ser calificadas como operaciones exentas para efectos de la restitución adicional a que se refiere el inciso segundo del artículo 27 bis, y por lo tanto, para estos efectos deben ser calificadas como operaciones normales del giro del contribuyente.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 2953, de 25.10.2016

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Oficio N° 5058 de 26 de septiembre de 2005.

[2] Oficio N° 780 de 4 de abril de 2007.