

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2, ART. 8, ART. 12,
ART. 13, ART. 23 N° 2 Y N° 3 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 41 –
REGLAMENTO LIVS, ART. 43 (ORD. N° 75, DE 09.01.2023)**

Tratamiento de reajustes y diferencias de cambio para efectos del cálculo de la proporcionalidad del IVA crédito fiscal.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento de los reajustes y diferencias de cambio para efectos del cálculo de la proporcionalidad del IVA crédito fiscal.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, dentro del giro bancario que desarrolla, efectúa operaciones afectas, exentas y no gravadas con IVA, por las cuales determina el uso del crédito fiscal proporcional respecto de aquellas compras de bienes y utilización de servicios que no se encuentren destinados directamente a operaciones que se afectan o no con IVA, de acuerdo a lo establecido en el N° 3 del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) y al artículo 43 de su Reglamento.

Dentro de los activos que posee el banco se encuentra su cartera de colocaciones, que comprende créditos comerciales, consumo, vivienda. Por otro lado, el banco también tiene dentro de su patrimonio inversiones consistentes en instrumentos de renta fija, entre los que destacan los bonos y pagarés del banco Central, bonos de la Tesorería General de la República, así como también bonos de empresa. Muchos de estos activos contemplan cláusulas de reajustabilidad.

Señala que, de acuerdo con el N° 4 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el valor de los créditos o derechos en moneda extranjera o reajustables, existentes a la fecha del balance, se ajustará de acuerdo con el valor de cotización de la respectiva moneda o con el reajuste pactado, en su caso.

Considerando lo anterior, se solicita confirmar que el ingreso por corrección monetaria del artículo 41 N° 4 de la LIR no debe formar parte de las ventas y servicios netos contabilizados para calcular la proporcionalidad del artículo 43 del Reglamento de la LIVS.

II ANÁLISIS

El artículo 23 de la LIVS establece el derecho al crédito fiscal que tienen los contribuyentes afectos al pago del IVA contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, disponiendo, en su inciso primero, que el crédito será equivalente al IVA recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios o, en el caso de las importaciones, el pagado por la importación de especies al territorio nacional, respecto del mismo período.

Por su parte, en lo que interesa a la presente consulta, continúa el N° 2 del artículo 23 señalando que no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por dicha ley o a operaciones exentas.

Finalmente, el N° 3 del artículo 23 prescribe que, en el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por esta ley y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

Por su parte, el artículo 43 del Reglamento de la LIVS establece la forma de calcular la parte del crédito fiscal IVA al que tiene derecho el vendedor o prestador de servicios respecto de las adquisiciones de bienes o contratación de servicios afectos al IVA que hayan sido destinados a generar simultáneamente tanto operaciones gravadas con este impuesto como aquellas exentas o no gravadas por el mismo.

Para determinar la parte del crédito fiscal por la compra de bienes y servicios a que tiene derecho el contribuyente en tal circunstancia, debe estarse a la relación porcentual que se establezca entre

las operaciones netas contabilizadas, otorgándose dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios gravados con el IVA (N° 2 del artículo 43 del Reglamento).

Finalmente, los contribuyentes deben determinar la relación porcentual antes referida considerando las ventas y/o servicios netos gravados y el total de las ventas y/o servicios netos contabilizados, efectuados durante el primer período tributario en que efectúan conjuntamente operaciones gravados y exentas (N° 3 del artículo 43). Esto es, del total del IVA recargado en las facturas de compras de bienes y de contratación de servicios destinados a generar simultáneamente tanto operaciones gravadas con este impuesto como exentas o no gravadas por el mismo, sólo podrá utilizarse como crédito fiscal IVA el porcentaje que resulte de la división de las ventas y/o servicios netos gravados por el total de las ventas y/o servicios netos contabilizados.

Precisado lo anterior, el artículo 2° de la LIVS define “venta” y “servicio”, para los efectos de aplicar el IVA, en tanto que el artículo 8° enumera una serie de hechos gravados especiales, de modo que todas las operaciones que puedan subsumirse en las normas señaladas se entienden como afectas o gravadas con el impuesto.

Por su parte, los artículos 12 y 13 de la LIVS, así como otros cuerpos normativos, han liberado de este impuesto, ciertos hechos impositivos que, en principio, corresponden a “ventas” o “servicios” de acuerdo con el artículo 2° del mismo cuerpo legal.

Luego, a partir de lo anterior, es posible distinguir entre operaciones afectas a IVA, exentas de IVA (por concurrir una norma liberatoria) y no afectas a IVA (por faltar un elemento del hecho gravado). Todas esas operaciones deben ser consideradas para efectos de la proporcionalidad, dentro del total de las ventas y/o servicios netos contabilizados.

Sin embargo, existen casos en los cuales no se verifica, en lo absoluto, una prestación remunerada o una convención onerosa que sirva para transferir el dominio de algún bien. En otras palabras, no se configura siquiera un “servicio” o una “venta” que pueda ser calificada como gravada o no gravada.

En este sentido, la corrección monetaria, materia de su consulta, es un mecanismo destinado a reconocer el efecto inflacionario en un determinado ejercicio comercial en los activos y pasivos del contribuyente obligado a realizar dicho ajuste, no una operación que pueda calificar como una transferencia onerosa de bienes o una prestación remunerada.

En consecuencia, los ajustes que determinados contribuyentes deben realizar en virtud de lo establecido en el artículo 41 de la LIR, como ocurriría en el caso del ajuste establecido en el N° 4 de dicho artículo, no deben formar parte de las ventas y servicios netos contabilizados que dispone el N° 3 del artículo 43 del Reglamento de la LIVS, para efectos de calcular la proporcionalidad del crédito fiscal IVA.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que los ingresos tributarios contabilizados producto de la corrección monetaria que el banco debe realizar en virtud del N° 4 del artículo 41 de la LIR, a su cartera de colocaciones e inversiones en instrumentos de renta fija, no deben formar parte de las ventas y servicios netos contabilizados para efectos de calcular la proporcionalidad del crédito fiscal IVA, dado que no corresponden a operaciones que puedan calificar como transferencias onerosas de bienes o prestaciones remuneradas.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 075, de 09.01.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos