

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 27° BIS - CIRCULAR N°94, DE 2001. (ORD. N° 855, DE 25.04.2008)

FORMA DE DETERMINACIÓN DE LA RESTITUCIÓN ADICIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ESTABLECIDA EN EL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 27° BIS DEL DECRETO LEY N° 825, DE 1974 - INSTRUCCIONES DEL SERVICIO IMPARTIDAS POR LA CIRCULAR N°94, DE 2001.

1.- Se ha recibido en esta Dirección Nacional su Oficio indicado en el antecedente, mediante el cual traslada una consulta formulada por la Sra. XXX, en representación de la empresa XXX S.A., quien discrepa con la interpretación de las instrucciones dadas a través de la Circular N° 94, de 2001, acerca de la restitución adicional del IVA devuelto conforme al artículo 27 bis del D.L. 825, de 1974.

Señala que su empresa ha solicitado devoluciones de remanentes de créditos fiscales de acuerdo con el citado artículo, habiéndose presentado dificultades de interpretación respecto de la normativa que regula la rebaja correspondiente en las declaraciones posteriores a la devolución por concepto de restitución adicional, toda vez que la empresa registra operaciones no gravadas o exentas de IVA.

Señala que su empresa se encuentra en la situación contemplada en la letra A-1-2 del Punto V de la Circular 94 de 2001, es decir, que en el período de 6 o más meses en que se producen los remanentes de crédito fiscal, se registran compras de activo fijo en más de un mes, por lo cual, para efectuar las restituciones adicionales en períodos posteriores es necesario obtener un promedio ponderado de los porcentajes equivalentes a las proporciones que las operaciones gravadas representan en las operaciones totales en cada mes de adquisición de activo fijo, siendo esta proporción la que se debe utilizar para la aplicación de la fórmula descrita en el inciso segundo del artículo 27 bis, del D.L. 825.

Sin embargo, señala que las operaciones no gravadas o exentas que desarrolla su empresa consistentes en revisión de proyectos de agua potable rural, asesorías, inspecciones de obras y operaciones fuera del área operacional autorizadas, tales como evaluación de proyectos de instalación de alcantarillado y agua potable a realizarse en futuros proyectos inmobiliarios, tienen la particularidad que no emplean ningún activo fijo de aquellos por los cuales se solicitó la respectiva devolución, sino que su costo corresponde mayoritariamente a empleo de personal y a gastos menores por los cuales no emplea crédito fiscal.

Dada esta situación, a su juicio no contemplada en la Circular 94 de 2001, estima que estas operaciones no gravadas o exentas se deben sustraer del total de ventas no gravadas o exentas para efectuar el cálculo de la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. 825.

Por lo anterior, mensualmente al efectuar el cálculo del IVA a declarar por la empresa se depura el crédito fiscal IVA utilizable, a través de las normas de proporcionalidad establecidas en el artículo 23° del D.L. 825, por lo que al efectuar la restitución adicional considerando el total de operaciones no gravadas, o exentas, a su juicio se estaría efectuando dos veces el cálculo del IVA irre recuperable y se estaría produciendo un perjuicio para la empresa, toda vez que estaría reconociendo dos veces un IVA irre recuperable, por las normas de proporcionalidad y por las normas de la restitución adicional del artículo 27 bis, del D.L. 825.

Por lo anterior, solicitan un pronunciamiento en virtud del cual se determine si es procedente el mecanismo propuesto en su presentación de excluir del cálculo de la restitución adicional establecida en el inciso segundo del artículo 27 bis, del D.L. 825, las operaciones no gravadas o exentas que no son generadas directamente con la utilización de los activos fijos de la empresa.

2.- De acuerdo con el inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. 825, de 1974, todos los contribuyentes a los cuales, de acuerdo al inciso primero del citado artículo, 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.

Adicionalmente, aquellos contribuyentes que, luego de haber obtenido la recuperación anticipada del remanente de crédito fiscal, realicen en cualquiera de los períodos tributarios siguientes operaciones exentas o no gravadas con IVA, deberán, adicionalmente al Impuesto al Valor Agregado que enteren en Tesorería como resultado de sus operaciones normales del mes, restituir el exceso obtenido correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que realicen, mediante la agregación al débito fiscal, en la declaración del impuesto, de las cantidades que resulten del mecanismo señalado más adelante.

Esta segunda obligación, que también es de carácter mensual, será exigible en cada mes en que el contribuyente registre operaciones gravadas y exentas, hasta que se haya cumplido con la obligación de enterar efectivamente en arcas fiscales por concepto de IVA una suma de dinero equivalente a la devolución obtenida, esto es, hasta que la recuperación anticipada se encuentre saldada, ya sea por esta restitución adicional o por los pagos mensuales de impuesto.

3.- De acuerdo a lo señalado por el contribuyente, su empresa se encuentra en la situación que en el período de seis o más meses en que se producen los remanentes de crédito fiscal, se registran compras de activo fijo en más de un mes, y posteriormente a la obtención de la devolución la empresa registra operaciones gravadas, no gravadas y exentas en forma simultánea.

Debido a lo anterior, la empresa se encuentra en la necesidad de determinar qué parte del crédito fiscal previamente devuelto, se debe restituir en forma adicional, mediante su adición al débito fiscal, por concepto de las operaciones no gravadas o exentas efectuadas.

De conformidad con el texto del inciso segundo del artículo 27 bis, y a las instrucciones impartidas por la Circular 94 de 2001, en su número V letra A-1-2, aun cuando el contribuyente no emplee los activos fijos que le dieron derecho a la devolución anticipada del crédito fiscal en la realización de sus operaciones no gravadas o exentas, para obtener el promedio ponderado de los porcentajes equivalentes a las proporciones que las operaciones gravadas representan en las operaciones totales en cada mes de adquisición de activo fijo, deberá considerar el total de sus operaciones, incluyendo en estas últimas el total de operaciones no gravadas o exentas, puesto que la Ley no autoriza a efectuar ninguna distinción a este respecto.

Asimismo, determinado el promedio ponderado de los porcentajes equivalentes a las proporciones que las operaciones gravadas representan en las operaciones totales en cada mes de adquisición de activo fijo, el resultado obtenido es el porcentaje que debe ser usado en la fórmula establecida en el inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. 825, la cual nuevamente considera el total de operaciones que el contribuyente efectúa en el período tributario respectivo, sin que sea posible distinguir, ni excluir de aquellas, las operaciones no gravadas o exentas que en su desarrollo eventualmente no emplearon los activos fijos adquiridos.

Lo anterior se explica en atención a que el IVA es un impuesto determinado sobre Base Financiera, de acuerdo a la cual no es posible efectuar las exclusiones propuestas por el contribuyente, toda vez que tanto el crédito fiscal como el débito fiscal de cada contribuyente son uno solo, y se deben formar tomando en consideración el total de operaciones efectuadas dentro del período tributario, independientemente de la utilización efectiva de los bienes adquiridos o servicios utilizados y que dan origen al crédito fiscal.

En consecuencia, no resulta procedente la propuesta del contribuyente, debiendo éste ajustar sus cálculos a las instrucciones establecidas en la Circular 94 de 2001.

4.- Finalmente con respecto al perjuicio alegado que esta situación traería al contribuyente producto de un doble cálculo de IVA irrecuperable, tanto por las normas de proporcionalidad, como por las normas de restitución adicional para efectos del artículo 27 bis, de D.L. 825, cabe señalar que ello no es

efectivo, pues si bien ambas operaciones pueden coexistir en un período tributario, tienen finalidades completamente distintas.

En efecto, las normas de proporcionalidad establecidas en el artículo 23° N° 3 del D.L. 825 y artículo 43° del D.S. N° 55 de 1977, que establece el Reglamento de la Ley del IVA, tienen por finalidad determinar qué parte del crédito fiscal de utilización común del período, es decir, aquel que es generado en operaciones que indistintamente se afectan a operaciones gravadas y no gravadas o exentas sin que sea posible identificarlo con ninguna de ellas en particular, es posible utilizar e imputar al débito del mismo período tributario.

Por su parte, la restitución adicional contemplada en el inciso segundo del artículo 27 bis, importa el reintegro de cantidades de crédito fiscal originados en períodos tributarios anteriores y devueltos anticipadamente, las cuales por la realización posterior de operaciones no gravadas o exentas no habría tenido derecho a percibir o imputar contra sus débitos, de acuerdo a las reglas generales, de modo que esta disposición sólo tiene por finalidad retrotraer la situación y ajustar el crédito fiscal previamente devuelto a la realidad de las operaciones actuales del contribuyente, evitando así que el contribuyente utilice como crédito fiscal cantidades de impuesto soportado que de acuerdo con las reglas generales no habría tenido derecho a hacerlo.

En consecuencia, como puede apreciarse, las normas de proporcionalidad y de restitución adicional se refieren a situaciones completamente distintas, y afectan a créditos fiscales diferentes, generados en períodos tributarios distintos, de manera que no es efectivo que se genere una doble restitución de las mismas cantidades como argumenta el contribuyente, ni menos un perjuicio para éste, pudiendo ambas normas coexistir en un mismo período tributario.

RENE GARCIA GALLARDO
DIRECTOR SUBROGANTE

Oficio N° 855, de 25.04.2008.
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos