

Consulta sobre forma de aplicar el mecanismo de restitución de IVA por operaciones exentas o no gravadas que no incidieron en la generación del remanente de crédito fiscal devuelto conforme al artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre la aplicación de la restitución adicional establecida en el inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974.

I. ANTECEDENTES:

El contribuyente, en su presentación, expone que requiere pedir un pronunciamiento con el ánimo de clarificar el tratamiento del proceso de cálculo de la restitución de IVA, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N° 825 de 1974, cuando, con posterioridad a la devolución se producen ciertas ventas exentas o no gravadas.

Hace presente que este Servicio ha regulado dicha restitución en la Circular N° 94 de 2001.

Observa que está claro el sentido y alcance de dicha instrucción, ya que sería el mismo texto legal el que haría referencia a bienes que influyeron en la determinación del crédito fiscal que se acumuló como remanente y que fue devuelto de forma anticipada.

Con todo, expone que la interpretación de este Servicio forzaría la aplicación literal de la norma, afectando operaciones generadas claramente en el ambiente de una actividad gravada con IVA y, por lo tanto, con derecho a utilizar el 100% del crédito fiscal por las compras de bienes y servicios, cuando el contribuyente tiene operaciones no gravadas o exentas que no tienen ninguna relación con dicho crédito fiscal. Lo anterior, se produciría al momento de determinar la restitución de lo devuelto anticipadamente por el fisco como remanente de crédito fiscal por compra de activo fijo.

En su opinión, ello desvirtúa y deja comprometida la franquicia con hechos absolutamente ajenos a la mencionada operación de crédito/débito que debe asociarse a los bienes y servicios que motivan la existencia del remanente y su mecanismo de compensación establecido en la disposición legal analizada. Acto seguido, expone ciertos ejemplos.

En específico, consulta, respecto de estos casos, cómo debe interpretarse lo indicado en el artículo 27 bis, al momento de registrar ventas exentas o no gravadas con IVA en períodos inmediatamente posteriores a la devolución.

Hace presente que su postura es que en ninguna de dichas situaciones procede incluir la operación respectiva en el cálculo de la restitución de IVA devuelto en virtud de lo indicado en el artículo 27 bis, ya que se debe precisar que la restitución nace cuando los bienes o servicios que generaron el crédito fiscal que forma parte del remanente que ha sido devuelto anticipadamente se destina a generar operaciones exentas o no gravadas, lo que motiva el incremento de la devolución, toda vez que hay implícito una pérdida del beneficio de devolución anticipada.

Señala que el motivo es que no forman parte de la generación del remanente que fue solicitado como devolución anticipada, por lo que nada se relaciona con el mecanismo de restitución al cual está obligado el contribuyente. En este sentido, expone que por “operaciones normales” del contribuyente debe entenderse aquellas de usual ocurrencia en la vida diaria de éste, asociándolo al desarrollo del giro habitual, en cuyo desarrollo se ocuparán los bienes que se han adquirido y que forman parte del activo fijo de la empresa, lo que le dio derecho a solicitar el beneficio en cuestión.

II. ANÁLISIS:

El artículo 27 bis del D.L. N° 825, de 1974, en sus incisos primero y segundo, dispone:

“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 seis 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 impuesto fiscal, 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 seis o más períodos 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 del 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 integran al costo de éste, en relación al total del crédito fiscal de los seis o más períodos tributarios.

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. A los contribuyentes que no hayan realizado ventas o prestaciones de servicios en dicho período de seis o más meses, se les determinará en el primer mes en que tengan operaciones si han importado o adquirido bienes corporales muebles o inmuebles o recibido servicios afectado a operaciones gravadas, no gravadas o exentas aplicándose la proporcionalidad que establece el reglamento, debiendo devolver el exceso, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas, debidamente reajustado en conformidad al artículo 27°, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del Impuesto al Valor Agregado. De igual forma, deberá devolverse el remanente de crédito obtenido por el contribuyente, o la parte que proceda, cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda de acuerdo a la ley o a su reglamento, y en el caso de término de giro de la empresa. Las devoluciones a que se tengan derecho por las exportaciones, se regirán por lo dispuesto en el artículo 36°”.

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 27 bis, recién transcrito, todos los contribuyentes a los cuales, de acuerdo al inciso primero de dicho 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.

Por su parte, 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.

Tal como ha sostenido previamente este Servicio¹, 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

¹ Oficio Ord. N° 855 de 2008.

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 exclusiones análogas a la sostenida 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.

III. CONCLUSIONES:

No resulta procedente excluir operaciones no gravadas o exentas del cálculo de la restitución adicional del inciso segundo del artículo 27 bis, sobre la base de que éstas no utilicen o no digan relación con bienes o servicios que influyeron en la determinación del crédito fiscal que se acumuló como remanente y que fue devuelto de forma anticipada, debiendo ajustarse a las instrucciones contenidas en la Circular N° 94, de 2001.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 0966, de 04-04-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos