

SII aclara forma de aplicar mecanismo de restitución de IVA por operaciones exentas o no gravadas que no incidieron en generación del remanente de crédito fiscal con devolución anticipada

En Oficio N°966 del 4 de abril de 2019 el Servicio de Impuestos Internos (SII) señaló que no resulta procedente excluir operaciones no gravadas o exentas del cálculo de la restitución adicional del inciso segundo del artículo 27 bis de la Ley del IVA (DL 825), 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.

Sobre el particular, cabe según el Oficio tener presente que 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 registrarán por lo dispuesto en el artículo 36°.

Así de acuerdo con el inciso segundo del artículo 27 bis, 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 lo ha sostenido el SII, 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 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.

Fuente: Boletín Transtecnia