

Devolución especial del remanente de crédito fiscal de IVA según el Artículo 27 bis de la Ley de Impuesto al Valor Agregado contenida en el DL 825 de 1974

Por regla general, el crédito fiscal de IVA solo puede aprovecharse en la medida que el contribuyente genere débito fiscal, por lo que mientras ello no ocurra es posible acumular remanente de crédito a la espera de la mencionada generación, partiendo de la base que las compras de bienes y servicios estarán destinadas a operaciones futuras gravadas con el mencionado impuesto. Sin embargo, el artículo 27 bis del DL 825 de 1974 (Ley del IVA) establece una excepción al respecto, contemplando la posibilidad de pedir la devolución del crédito fiscal acumulado sin haber generado débito fiscal cumpliendo determinados requisitos, sujeto eso si a restitución y/o reintegro, según corresponda.

Hacemos presente que el artículo 27 bis da la opción de utilizar el remanente de crédito fiscal imputándolo a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque dicho remanente sea reembolsado por la Tesorería General de la República. Nosotros nos referiremos a esta segunda opción, que para entenderlo conceptualmente podemos asociar la devolución anticipada como un préstamo que hace el estado, que se pagará con los futuros pagos de impuesto generado por la operación (diferencia entre débitos y créditos) o con cobros que se detonan por algunas situaciones especiales, como el tener ingresos no gravados o exentos.

Pues bien, veamos en qué consiste esta devolución especial y cuándo procede su restitución y/o reintegro:

1. Devolución especial de crédito fiscal anticipado

Esta devolución especial pueden solicitarla los contribuyentes de IVA y los exportadores que registren remanente de crédito fiscal acumulado por a lo menos seis períodos tributarios (mensuales) consecutivos en adquisiciones de activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo del activo fijo. Esto se puede cumplir, por ejemplo, con una compra en el primer mes de un activo fijo (una máquina), para luego seguir acumulando esto por los cinco meses siguientes, pudiendo pedir devolución anticipada a partir del séptimo período. Esto se puede ver incrementado por sucesivas compras de activo fijo o incluso por otras compras, pero por ellas no puede solicitarse la devolución anticipada del remanente acumulado.

La norma exige adquisición del activo fijo, es decir, dominio sobre los bienes y/o servicios, por lo que el SII, puede exigir que se le acredite el dominio sobre dichos bienes para autorizar la devolución del remanente del crédito acumulado:

"Asimismo, el remanente debe provenir de 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. Dicho remanente debe encontrarse determinado con arreglo a las normas del Artículo 23°, del D.L. N° 825, esto es, el bien adquirido debe ser destinado a una actividad gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, el artículo 1996 del Código Civil, a propósito de aquellos contratos para la confección de una obra material, como lo sería el contrato de construcción a suma alzada en virtud del cual se construyó el bien objeto de la consulta, dispone que:

Si el artífice suministra la materia para la confección de una obra material, el contrato es de venta; pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra.

En virtud de lo anterior, se concluye que la adquisición del bien bajo análisis se perfeccionará en el momento en que, una vez terminada la obra, cuente con la aprobación de quien la ordenó.

En este orden de ideas, los seis meses consecutivos en los cuales se debe mantener el remanente de crédito fiscal para efectos de solicitar su devolución conforme a lo dispuesto en el artículo 27° bis, del D.L. N° 825, se cuentan a partir de la fecha de adquisición del mismo bien, ya que uno de los requisitos esenciales de dicha disposición legal, es que el bien sea de propiedad del contribuyente que solicita la devolución¹.

En el mismo sentido, el SII ha señalado:

"6.- De esta manera, un contribuyente de derecho del IVA puede recuperar según las disposiciones del artículo 27° bis, el remanente acumulado, a lo menos por seis meses consecutivos, del crédito fiscal del tributo soportado al adquirir un inmueble, contando este término de acumulación del remanente a partir del período en que registre en el orden contable en su activo fijo la adquisición de ese inmueble, acreditada con la correspondiente factura y con la utilización efectiva del bien, sin perjuicio de acreditar la respectiva inscripción en el Registro de propiedad del Conservador de Bienes Raíces cuando, para efectos de control, el Servicio así lo exija².

Es posible, como ya se comentó, que los contribuyentes en dicho periodo (seis meses consecutivos) originen crédito fiscal por otro tipo de adquisiciones o utilización de servicios, **en tal caso el monto de la devolución se calcula en forma proporcional**, esto es, al total del crédito acumulado se le aplica el porcentaje que represente el IVA soportado en adquisiciones y utilización de servicios que dan derecho a esta devolución especial, es decir, que correspondan a adquisición o construcción de activo fijo.

La solicitud debe ser presentada al SII, el que debe pronunciarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de recepción de los antecedentes. Si no se pronuncia dentro de dicho plazo rige el silencio administrativo positivo, esto es, que la solicitud se entiende aprobada, y el Servicio de Tesorería debe proceder a la devolución solicitada dentro del plazo de 5 días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud timbrada por el SII.

2. Restitución de la devolución de remanente de crédito fiscal

La devolución del remanente de crédito fiscal, no es en estricto rigor un crédito para el contribuyente, ya que, no se ha generado el débito fiscal correspondiente, por ello, se ha señalado que corresponde más bien a una modalidad financiera mediante la cual el Estado anticipa fondos al contribuyente, por lo cual éste adquiere una deuda. Una de las formas de pagar dicha deuda es a través de la restitución de la devolución del remanente de crédito fiscal, esto es, los contribuyentes restituirán las sumas recibidas mediante los pagos efectivos que realicen en Tesorería por concepto de IVA, generado en las operaciones normales que efectúen a contar del mes siguiente del período al cual esas sumas correspondan (un pago efectivo es cuando los débitos superan a los créditos, existiendo una diferencia por enterar).

De acuerdo a la Resolución Exenta N° 617 del 27 de enero de 1999, que establece el procedimiento a seguir respecto de las solicitudes de devolución de remanente de Crédito Fiscal IVA por adquisiciones de activo fijo, se debe presentar en el SII en cuadruplicado el Formulario N° 3280 dentro del período siguiente al último declarado, del lapso de seis o más meses que abarque la acumulación de remanente de crédito fiscal por activo fijo, que se pide devolución, debiéndose acompañar a ésta la siguiente documentación:

- a. Comprobantes de declaración y pago de impuesto a las ventas y servicios (copia contribuyente formulario 29), de los 6 (seis) o más períodos tributarios por los cuales se solicita la devolución.
- b. Original y triplicado control tributario de las facturas de compra y/o servicios recibidos por los bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo, o bien, según corresponda, fotocopia de los documentos de pago de impuesto, en los casos de importación.

Sin perjuicio de lo anterior, dicha Resolución señala que el SII podrá requerir, mediante notificación expresa al contribuyente, otros antecedentes a objeto de establecer la correcta constitución del remanente de crédito fiscal solicitado.

3. Reintegro de la devolución de remanente de crédito fiscal

Otra forma de pagar la deuda al Fisco, generada producto de la devolución de remanente de crédito fiscal, es mediante el reintegro obligado, que viene a constituir una especie de cláusula de aceleración mediante la cual el Estado puede exigir el pago total de la deuda al contribuyente si se producen los hechos establecidos en el artículo 27 bis.

La Ley regula tres supuestos en los que se produce el reintegro:

3.1. Existencia de operaciones exentas o no gravadas

Si en cualquiera de los períodos tributarios siguientes existen operaciones exentas o no gravadas, se deberá reintegrar las sumas equivalentes a las cantidades que resulten de aplicar la tasa de impuesto del 19%, 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 la adquisición del activo fijo que originó la devolución y restar de dicho resultado las operaciones afectas del mes³.

¿Podrá un contribuyente que realice tanto, actividades gravadas y exentas o afectas, solicitar la devolución del remanente del crédito fiscal en conformidad al artículo 27 bis?

La Ley no señala expresamente algún impedimento, solo exige ser contribuyente gravado con IVA o exportador con remanentes de crédito fiscal durante 6 períodos tributarios o más, originados en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte del activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo del activo fijo; por lo que nada obsta a que también pueda tener como giro actividades no afectas o exentas y tener derecho a solicitar el remanente de crédito fiscal del artículo 27 bis.

Al respecto, el oficio N° 1922, de 27.07.2015⁴, señala:

"De acuerdo con el artículo 23° del D.L. N° 825, sólo tienen crédito fiscal los contribuyentes afectos al pago de Impuesto al Valor Agregado, crédito que será equivalente a dicho impuesto que hubiera sido 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 las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Por el contrario, no procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

De esta manera, y de acuerdo a lo señalado por este Servicio en pronunciamientos previos, para determinar si la empresa tiene derecho a impetrar el beneficio establecido en el artículo 27 bis del D.L. N° 825, habrá que determinar previamente si al momento de efectuar las adquisiciones de bienes del activo fijo la empresa desarrollaba actividades gravadas con IVA que le permitieran utilizar el impuesto soportado como crédito fiscal de acuerdo a las reglas generales.

Luego, al no tener derecho al crédito, evidentemente menos puede ser acumulado para períodos posteriores".

Más claro es el Oficio N° 810, de 08.03.2006⁵, que señala:

"Como puede advertirse de la lectura de la norma citada, para acceder al beneficio en comento, entre otros, es requisito esencial que el crédito fiscal proveniente del Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición de bienes del activo fijo del solicitante, haya sido determinado en su oportunidad de acuerdo a las reglas generales contenidas en el artículo 23° del D.L. 825.

De acuerdo con el artículo 23° del D.L. 825, sólo tienen derecho a crédito fiscal los contribuyentes afectos al pago de Impuesto al Valor Agregado, crédito que será equivalente a dicho impuesto que hubiere sido 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 las especies al territorio nacional respecto del mismo período. Por consiguiente, dará derecho a crédito el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

Por el contrario, 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 esta Ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

Así las cosas, para establecer si la empresa XXXXXX S.A. tiene derecho a impetrar el beneficio establecido en el artículo 27 bis del D.L. 825, habrá que determinar previamente si al momento de efectuar las adquisiciones de bienes del activo fijo esta empresa desarrollaba actividades gravadas con IVA que le permitieran utilizar el impuesto soportado como crédito fiscal de acuerdo a las reglas generales.

De este modo, si al tiempo en que se efectuaron las adquisiciones de activo fijo, XXXXXX S.A. desarrollaba todas o algunas de sus actividades gravadas con IVA, tendría derecho a utilizar el impuesto soportado como crédito fiscal, ya sea totalmente o en la parte que corresponda a sus operaciones gravadas, y los remanentes de crédito provenientes del activo fijo acumulados durante seis o más períodos tributarios podrían ser devueltos conforme lo establece el artículo 27° bis, del D.L. 825.

En cambio, si en el período tributario en que se habría originado el crédito fiscal XXXXXX S.A. sólo realizó operaciones no gravadas o exentas de IVA, evidentemente el impuesto soportado no pudo ser utilizado como crédito fiscal, y menos ser acumulado para períodos posteriores, por lo tanto debió ser soportado como un mayor costo de sus operaciones en el período tributario en que se incurrió, no pudiendo en este caso impetrar el beneficio del artículo 27° bis, aun cuando en la actualidad efectuó operaciones gravadas y emplee su activo fijo en la ejecución de estas operaciones."

La situación de devolución obligada se puede dar en el caso que la empresa venda el activo que generó el remanente, el cual podría estar no gravado con IVA, con lo que no se genera débito fiscal, pero sí la obligación de realizar la restitución del remanente no devuelto. Por ejemplo, la venta de un bien raíz que se encontraba en arriendo amoblado.

3.2. Término de giro de la empresa:

En caso de término de giro de la empresa, ésta deberá reintegrar el monto pendiente de restitución. Al respecto, el SII ha señalado que en casos de fusión en que se disuelve el contribuyente que obtuvo la devolución del remanente de crédito fiscal acogido al 27 bis, debe reintegrarlo con ocasión de su término de giro, aun cuando se acredite que la sociedad absorbente y continuadora del giro de aquella, es contribuyente de IVA.

Al respecto, el Oficio N° 3188 de 14.08.2000, señala:

"Se ha recibido en esta Dirección Nacional la presentación del antecedente, que en representación de la Sociedad Comercial XX XXXX S.A., solicita un pronunciamiento acerca del planteamiento sostenido por la misma en cuanto al derecho que le asistiría a su representada, en su calidad de empresa absorbente, para obtener del Fisco la

suma de dinero, que con anterioridad a la fusión, había solicitado la sociedad absorbida y cuyo origen está en la petición de reembolso establecida en el artículo 27 bis, del D.L. N° 825, de 1974.

... 4.- Así las cosas, es necesario esclarecer si tal derecho personal es cesible o transferible por su titular en el caso de la fusión de sociedades anónimas establecida en el artículo 99 de la Ley N° 18.046, o si, a su respecto, puede operar la traslación legal de su titularidad en el caso de operar la denominada fusión impropia a que alude el artículo 14, letra A), N° 1, letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

...Establecido lo anterior, esto es, que a virtud de la fusión de sociedades se produce la disolución y consecuencial término de giro de la sociedad fusionada, debe precisarse que ante tal situación opera la norma de la parte final del inciso segundo del artículo 27° bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que textualmente dispone: "De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa.

De lo anterior se sigue que si la empresa fusionada y, por lo tanto, disuelta y con cesación en su giro, ha percibido el reembolso de los remanentes de que se trata el referido artículo 27° bis, su sucesor legal, esto es, la sociedad fusionante, deberá de proceder a su restitución, en tanto continuadora en los pasivos del ente fusionado. Si el crédito o derecho personal en comento se encontraba insoluto al momento de la fusión, obviamente, se extinguirá, en tanto que su percepción está condicionada a la persistencia en el giro afecto de su titular.

5.- En consecuencia, en el caso expuesto la sociedad fusionada por incorporación, Sociedad Comercial XX XXXX S.A., al momento de operar su disolución y término de giro, verá extinguido su derecho personal para el reembolso de los remanentes de que trata el artículo 27° bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, razón por la cual no puede su cesionario a título universal, esto es, la empresa que subsiste -YY YYYY S.A.- suceder en él. Por el contrario, si el ente fusionado hubiere percibido el reembolso de los remanentes referido, habrá una sucesión en el pasivo de restituirlo a arcas fiscales.

...6.- De lo anterior se concluye que al no acceder este Servicio a la petición de devolución de remanente de crédito fiscal del impuesto al valor agregado por adquisiciones de bienes y utilización de servicios destinados a formar parte del activo fijo de la Sociedad Comercial XX XXXX S.A., no procede que la empresa absorbente, esto es YY YYYY S.A., quién cambió en el acto de la fusión su razón social adquiriendo el mismo nombre de la absorbida, reitere tal petición, por cuanto el derecho a solicitar los remanentes de crédito fiscal existentes a la época de la fusión se extinguió por efecto del término de giro de la absorbida".

3.3. Se obtuvo una devolución superior a la que corresponde de acuerdo a la Ley:

El contribuyente debe reintegrar el remanente de crédito fiscal cuando haya obtenido una devolución superior a la que corresponde de acuerdo a la Ley o a su reglamento.

El incumplimiento de la devolución de reintegro y que no constituya fraude, se sanciona como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo, es decir, con reajustes e intereses penales y la multa del artículo 97 N° 11 del Código Tributario, esto es, el 10% de los impuestos adeudados, multa que aumentará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de la multa el 30% de los impuesto adeudados.

La utilización de cualquier procedimiento doloso encaminado a obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio, esto es, de 3 años y un día a 15 años, y multa del 100% de lo defraudado (Artículo 97 N° 4 inciso 3°).

4. Conclusión

El artículo 27 bis de la Ley del IVA establece una forma especial de obtener la devolución o la imputación a otros impuestos del remanente de crédito fiscal, para ello vimos que debían cumplirse los siguientes requisitos:

1. Remanente de crédito fiscal acumulado por a lo menos seis períodos tributarios (mensuales) consecutivos en adquisiciones de activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo del activo fijo;
2. El solicitante debe ser contribuyente de IVA, vimos que este contribuyente de IVA, puede además realizar actividades no gravadas o exentas, lo que no le impide acceder al beneficio.

Dicha devolución está sujeta a restitución, lo que ocurre cuando el contribuyente genere operaciones gravadas con IVA. Pero además, está sujeta a reintegro obligatorio cuando realice actividades exentas o no gravadas; cuando ponga término de giro a sus actividades y cuando obtuvo una devolución superior a la que corresponde de acuerdo a la Ley, en este último caso, está sujeto además a sanciones pecuniarias, e incluso penales de haber actuado con dolo para obtener la devolución.

Dado lo anterior, no siempre es recomendable solicitar anticipadamente la devolución del remanente, ya que dependerá de la situación específica de cada proyecto y no es un proceso que todo contribuyente pueda serle favorable, aunque sí hay que reconocer que es un flujo anticipado con costo financiero cero (salvo la asesoría respectiva y la validación de un proceso de fiscalización), aun cuando tenga remanente, ya que, dependerá del tiempo en que éste se aplique a los ingresos afectos a IVA esperados, es decir, el débito fiscal potencial.



GLORIA LEYTON FERNÁNDEZ

Abogada

Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia

Fono: +56 222 701 000 • www.circuloverde.cl

¹ Oficio N° 1218 de 22.07.2010, disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja1218.htm>

² Oficio N° 4208 de 22.11.1999, disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/ventas/noviembre06.htm>

³ Circular N° 94 del 19 de diciembre del 2001, disponible en: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu94.htm>

⁴ Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja1922.htm>

⁵ Disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/ventas/ja1140.htm>

⁶ Oficio N° 3188 de 14.08.2000, disponible en: <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/ventas/septiembre09.htm>