

CIRCULAR N° 55, DEL 27 DE DICIEMBRE DE 1985

MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES SOBRE IMPUTACIÓN Y REEMBOLSO DEL REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL ORIGINADO EN ADQUISICIONES DESTINADAS AL ACTIVO FIJO, QUE PERMITE EL ARTÍCULO 27° BIS DEL DECRETO LEY N° 825, DE 1974.

En el Diario Oficial de 27 de Noviembre de 1985, se publicó la Ley N° 18.471 la que, en su artículo único, ha introducido el siguiente artículo 27° bis al decreto ley N° 825, de 1974:

Artículo Único.- Introdúcese en el decreto ley N° 825, de 1974, el siguiente artículo 27 bis:

"Artículo 27 bis.- 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, originados en la adquisición de bienes corporales muebles destinados a formar parte de su Activo Fijo, 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 períodos tributarios señalados se originen créditos fiscales en adquisiciones distintas a las anteriores o en utilidades de servicios, el monto de la imputación o de la devolución se determinará aplicando al total del remanente acumulado, el porcentaje que representa el impuesto al Valor Agregado soportado por adquisiciones de bienes corporales muebles destinados al Activo Fijo en relación al total del crédito fiscal de los seis períodos tributarios.

Los contribuyentes señalados en el inciso anterior que realicen ventas o prestaciones de servicios y, en dicha oportunidad, se determine que han importado o adquirido bienes corporales muebles afectadas a operaciones gravadas y exentas, excluidas de estas últimas las exportaciones, cuyos remanentes no fueron imputados o devueltos en la forma proporcional que determina el reglamento o se determine que se ha efectuado una imputación u obtenido una devolución del remanente de crédito fiscal superior al que correspondía de acuerdo a la ley o a su reglamento, deberán devolver el exceso debidamente reajustado de acuerdo con el artículo 27, adicionándolo al débito fiscal en la primera declaración del impuesto al Valor Agregado. De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa.

Para hacer efectiva la imputación a que se refieren los incisos anteriores, los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorerías que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias. Dicho certificado, que se extenderá en la forma y condiciones que establezca el Reglamento, será nominativo

tivo, intransferible a terceras personas y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la presente disposición.

Para tener derecho a obtener la devolución de remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento no deberán estar adeudando al Fisco suma alguna por cualquier clase de impuesto fiscal, incluso de retención, o por derechos, tasas o demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas, circunstancia que deberá constar en una declaración jurada que deberán presentar a la Tesorería General de la República. No regirá esta limitación tratándose de deudas que correspondan a cuotas por pago diferido de derechos de Aduanas.

Para los efectos de la devolución a que se refiera este artículo, el Tesorero General de la República deberá exigir, previo al reembolso, garantías o cauciones cuya naturaleza y monto guarden relación con la devolución solicitada en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponde, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del Nº 4 del artículo 97 del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones. La tramitación de los procesos por estos delitos se sujetará a las normas del artículo 163 del Código Tributario y la excarcelación de los inculcados se regirá por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra f) de dicho precepto, cuando se trate de devoluciones.

La no devolución a arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo prescrito en el inciso quinto de este artículo, y que no constituya fraude, se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dió origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución en su caso."

I.- SUJETOS QUE PUEDEN ACOGERSE AL SISTEMA:

Pueden acogerse al sistema establecido en esta norma, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y los exportadores. Ellos podrán hacer uso de este nuevo sistema de imputación y de devolución o reembolso del remanente de crédito fiscal, sólo cuando hayan adquirido bienes corporales muebles destinados a formar parte del activo fijo de sus respectivas empresas.

II.- ORIGEN DEL REMANENTE DE CREDITO FISCAL, PERIODOS ACUMULADOS Y REAJUSTE:

El remanente de crédito fiscal que pueda ser objeto de imputación o devolución, es solamente aquel que provenga de adquisiciones de bienes corporales muebles, en ningún caso el causado en utilización de servicios, y exclusivamente cuando esos bienes pesen a formar parte del activo fijo de la empresa sin constituir inmuebles, o sea, cuando normalmente dan derecho al crédito fiscal según el artículo 23º del decreto ley Nº 825 y su reglamento.

Para realizar la imputación o solicitar el reembolso del remanente del crédito fiscal, deberá éste encontrarse acumulado durante seis períodos tributarios consecutivos y se reajustará convirtiéndolo en unidades tributarias mensuales, según su monto a

la época en que debe pagarse el tributo, reconvirtiéndolo, en la fecha de imputación o de reembolso, al valor en pesos correspondiente.

III.- CREDITO FISCAL ORIGINADO EN OTRAS ADQUISICIONES O EN UTILIZACION DE SERVICIOS:

Cuando en los seis periodos tributarios se origine crédito fiscal con motivo de adquisiciones que no sean de activos fijos con derecho a crédito o por la utilización de servicios, deberá aplicarse al total del remanente acumulado en dichos periodos, el porcentaje que represente el IVA soportado en las adquisiciones de bienes corporales muebles destinados al activo fijo, en relación al total del crédito fiscal de los seis periodos, toda vez que sólo la parte que corresponda al impuesto soportado en la adquisición de bienes del activo fijo con derecho a crédito es la que puede recuperarse o imputarse a cualquiera clase de tributos.

IV.- EJEMPLOS PARA CALCULAR LA RECUPERACION DEL CREDITO FISCAL POR ACTIVO FIJO:

Para la recuperación del remanente del crédito fiscal de acuerdo a las normas del artículo 27º bis, los seis periodos tributarios consecutivos se empezarán a contar del primer mes en que se determine un remanente que incluya créditos fiscales que correspondan a compras o importaciones de bienes corporales muebles que pasen a formar parte del activo fijo.

Para determinar el monto del remanente de crédito fiscal que se puede recuperar, primeramente se sumarán los créditos fiscales de los seis periodos e igualmente los créditos fiscales por compras o importaciones de bienes del activo fijo durante este mismo periodo. Luego se determinará el porcentaje que corresponde a las adquisiciones o importaciones de bienes para el activo fijo dentro del total de créditos fiscales correspondiente a los seis periodos. Finalmente, el porcentaje así determinado se aplicará al remanente de crédito fiscal acumulado en el sexto mes.

EJEMPLO:

	<u>Débito Fiscal</u>	<u>Crédito Fiscal Total</u>	<u>Remanente Crédito Fiscal</u>	<u>Crédito Fiscal Activo Fijo (incluido en cred.fiscal total)</u>
1.-	\$ 80.000.-	\$ 120.000.-	\$ 40.000.-	\$ 50.000.-
2.-	70.000.-	140.000.-	110.000.-	110.000.-
3.-	20.000.-	30.000.-	120.000.-	
4.-	100.000.-	60.000.-	80.000.-	
5.-	90.000.-	160.000.-	150.000.-	50.000.-
6.-	40.000.-	110.000.-	220.000.-	69.000.-
	<u>\$ 400.000.-</u>	<u>\$ 620.000.-</u>		<u>\$ 279.000.-</u>

En el ejemplo no se ha considerado el reajuste del artículo 27º para una mejor comprensión.

En este ejemplo, para determinar el porcentaje que se debe aplicar al monto del remanente fiscal acumulado en el sexto mes para obtener el remanente de crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones destinadas al activo fijo, se debe establecer la relación porcentual entre el total del crédito fiscal por compras destinadas al activo fijo ascendente a \$ 279.000.- y el total del crédito fiscal de los seis periodos mensuales que suma \$ 620.000.- Se obtiene un porcentaje de 45%

que aplicado al remanente de crédito fiscal de \$ 220.000.- acumulado en el sexto mes, de una cantidad a recuperar ascendente a \$ 99.000.-

$$\frac{279.000 \times 100}{620.000} = 45\% \text{ Remanente } 220.000 \times 45\% = \$ 99.000.-$$

En el caso de los exportadores, cuando estos hayan recuperado el remanente de crédito fiscal antes del sexto mes, de acuerdo a las normas del Decreto Supremo de Hacienda N° 348, no procederá devolver los remanentes que existan al finalizar dicho mes, aunque estos incluyan créditos fiscales por compras de bienes destinados al activo fijo.

Así en el ejemplo precedente, si en el 3.º mes se recupera la totalidad del remanente de \$ 120.000.- existente a esa fecha, mediante las normas del Decreto Supremo de Hacienda N° 348, para recuperar según el procedimiento establecido en el artículo 27 bis los remanentes de crédito fiscal que se generen en el 5.º y 6.º mes, que incluyen adquisiciones de bienes que se destinan al activo fijo, deberá empezarse el computo de nuevo, hasta completar los seis períodos tributarios consecutivos, considerando en el ejemplo el quinto mes como el primero para los efectos de formar el remanente.

Cuando entre los impuestos soportados por una empresa por sus compras, importaciones y utilización de servicios, algunos de estos se afectan a ventas o a prestaciones de servicios exentos o no gravados, dichos tributos no podrán considerarse en la determinación del crédito fiscal. Por consiguiente, este crédito resultará disminuido en dichas cantidades. Igualmente resultará disminuido el remanente de crédito fiscal.

EjemPlo N° 2:

	Débito Fiscal	IVA Compras	IVA se afecta a ventas exentas	Crédito Fiscal	Remanente Crédito Fiscal	Créd. Fiscal Activo Fijo (Inc. en el Créd. Fiscal Total)
1.-	\$ 80.000.-	\$ 120.000.-	\$ 10.000.-	\$ 110.000.-	\$ 30.000.-	\$ 50.000.-
2.-	70.000.-	140.000.-	20.000.-	120.000.-	80.000.-	110.000.-
3.-	20.000.-	30.000.-		30.000.-	90.000.-	
4.-	100.000.-	60.000.-	5.000.-	55.000.-	45.000.-	
5.-	90.000.-	160.000.-	12.000.-	148.000.-	103.000.-	50.000.-
6.-	40.000.-	110.000.-	23.000.-	87.000.-	150.000.-	69.000.-
	\$ 400.000.-	\$ 620.000.-	\$ 70.000.-	\$ 550.000.-		\$ 279.000.-

En este ejemplo, del total de tributos el valor agregado ascendente a \$ 620.000.- soportados en las compras e importaciones sólo constituyen crédito fiscal \$ 550.000.- ya que la cantidad de \$ 70.000. son tributos soportados en compras que se afectan a ventas exentas o no gravadas. Debido a esto, también resulta disminuido el remanente de crédito fiscal en el sexto período tributario, que solo es de \$ 150.000.-

El monto del remanente de crédito fiscal que corresponde a compras de bienes del activo fijo se determina como sigue:

$$\frac{\text{C. Fiscal Activo Fijo } \$ 279.000 \times 100}{\text{C. Fiscal Total } \$ 550.000} = 50,7\%$$

$$\text{Remanente C. Fiscal } \$ 150.000 \times 50,7\% = \$ 76.050.-$$

Cantidad a recuperar \$ 76.050.-

V.- IMPUTACION A CUALQUIERA CLASE DE GRAVAMENES:

La alternativa del sistema creado permite imputar el remanente del crédito fiscal a cualquiera clase de tributo o bien solicitar su reembolso.

Tratándose de la imputación, podrá ésta realizarse respecto de cualquier clase de impuesto fiscal, inclusive de retención, como también podrá imputarse a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciben por intermedio de las Aduanas.

VI.- CERTIFICADO DE PAGO PARA REALIZAR LA IMPUTACION:

Para efectuar la imputación del remanente de crédito fiscal a cualquiera clase de tributos, los contribuyentes solicitarán al Servicio de Tesorerías la emisión de un Certificado de Pago, a través del cual acreditarán el monto de los créditos acumulados. Este certificado expresará la suma correspondiente en unidades tributarias y será nominativo, intransferible y a la vista, pudiendo fraccionarse la suma a que asciende el crédito fiscal, con el fin de realizar diversas imputaciones.

En todo caso, en atención a la naturaleza de la norma, le corresponde al Servicio de Tesorerías su administración, sin perjuicio de las especificaciones que establezca el Reglamento a que aduce el inciso tercero del nuevo artículo 27 bis.

VII.- REEMBOLSO DEL REMANENTE DE CREDITO FISCAL; REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR EL CONTRIBUYENTE:

Como se señaló, la otra posibilidad que confiere la alternativa aludida, consiste en solicitar, a la Tesorería General de la República, el reembolso del remanente del crédito fiscal.

Para tener derecho a esa devolución, los contribuyentes no deberán estar adeudando impuesto fiscal alguno, con inclusión de los de retención, como tampoco derechos, tasas y demás gravámenes que se perciben por intermedio de las Aduanas. No se entenderán deudas para estos efectos las obligaciones pendientes por concepto de pago diferido de derechos de aduana.

El contribuyente dará fe de no adeudar al fisco tributo alguno, mediante una declaración jurada que deberá presentar a la Tesorería General de la República.

En todo caso, deberán rendirse, a la Tesorería General de la República, garantías o cauciones suficientes para proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal, en la forma y condiciones que establece el Reglamento que deberá dictarse sobre la materia.

VIII.- DEVOLUCION DE LAS SUMAS REEMBOLSADAS EN EXCESO Y EN TERMINO DE GIRO:

En el evento que por no existir ventas o prestaciones de servicios excluidas las exportaciones, y, por lo tanto, no pueda determinarse la procedencia del derecho al crédito fiscal, o bien no pueda aplicarse la proporcionalidad que determina el reglamento, y se hayan efectuado imputaciones, u obtenidos devoluciones de remanentes de créditos fiscales superiores a la que correspondía, deberá devolverse reajustado el exceso de acuerdo con la variación que experimente la unidad tributaria mensual, entre la data de la imputación o reembolso y la época de la devo-

lución a las otras fiscales. Debiéndose adicionar la suma respectiva al débito fiscal en la primera declaración del IVA.

En el caso de término de giro de la empresa, deberá devolverse al Fisco, igualmente reajustado, el remanente de crédito fiscal reembolsado o que se hubiere imputado cuando el débito fiscal no supere el monto de la devolución o imputación respectiva y por tanto, la restitución anticipada de los créditos fiscales no se encuentre saldada. Obviamente que las cantidades recuperadas no cubiertas con los débitos fiscales, podrán imputarse al impuesto a la renta de primera categoría que se adeude por el último ejercicio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28º del decreto ley Nº 825.

En síntesis, sobre esta materia es necesario precisar lo siguiente:

a) La norma contenida en el inciso segundo del nuevo artículo 27 bis ordena reintegrar el remanente imputado o devuelto en exceso en la forma señalada, solamente cuando, efectuadas las primeras ventas o prestaciones de servicios por el contribuyente, en el período tributario respectivo -después de solicitada la recuperación proveniente de los seis períodos tributarios consecutivos en los cuales no efectúen ventas o prestaciones de servicios- se determine que dichas operaciones resultaron exentas o no gravadas, ya sea en su totalidad o en parte, casos en los cuales deberán aplicarse las normas del artículo 4º del Reglamento del decreto ley 825 para determinar el monto del reintegro, puesto que en estos casos no se sabe, hasta efectuar las primeras operaciones, si existe el derecho a crédito fiscal o no. Igual reintegro se contempla en los casos de término de giro cuando no existe a la fecha de dicho término un débito fiscal a lo menos equivalente al monto de los créditos devueltos o imputados, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 28º del decreto ley Nº 825. No obstante, cuando no se devuelvan las cantidades respectivas en la primera declaración que deba hacerse por el período tributario, o en el término de giro, en que se tengan los elementos de juicio que determinan tal reintegro, y no existe intención maliciosa, el incumplimiento de la disposición indicada se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo.

b) No dan derecho a crédito, y por lo tanto no pueden constituir nunca remanentes de crédito fiscal, los impuestos soportados por bienes adquiridos o servicios utilizados que deban afectarse a hechos no gravados u operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor; todo esto de acuerdo con la actividad u operaciones que desarrolle el contribuyente al momento de efectuar sus adquisiciones o utilizar servicios según corresponda (artículo 23 del decreto ley 825, Nº 2). Tampoco pueden dar derecho a crédito y, por consiguiente constituir un remanente de éste, los impuestos soportados por la importación arrendamiento con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, station wagons y similares y de los combustibles, lubricantes, repuestos y reparaciones para su mantención, etc. en los términos que preceptúa el Nº 4 del citado artículo 23. Igual norma rige respecto de los impuestos recargados o retenidos en las facturas referidas en el Nº 5 de este mismo artículo. Todas las situaciones descritas en esta letra, obligan también, a una devolución de las cantidades obtenidas o imputadas, independientemente; pero quedan sujetas a las sanciones que establece el inciso final del artículo 27 bis, sin perjuicio de la aplicación de aquellas señaladas en el inciso penúltimo, cuando corresponda.

IX.- PROCEDIMIENTO Y PENAS EN LAS DEFRAUDACIONES TENDIENTES AL USO DEL SISTEMA:

Todo procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones u obtener el reembolso del remanente de crédito fiscal improcedentes o superiores a los que corresponde, será penada con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y, además, con multa del cien al trescientos por ciento de lo defraudado, en el caso

de las imputaciones, y con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y, además, con multa del cien al cuatrocientos por ciento de lo defraudado, en el caso de las devoluciones obtenidas fraudulentamente.

El proceso penal respectivo debe substanciarse de acuerdo con las normas previstas en el artículo 163º del Código Tributario.

X.- VIGENCIA DE LA LEY:

Atendido que esta ley no establece normas sobre su vigencia, rige desde el día 1º de Diciembre de 1985, conforme a lo prescrito en el artículo 3º del Código Tributario, respecto de los remanentes que completan seis meses consecutivos a contar desde esa fecha. De tal modo, los remanentes que provengan desde el mes de Julio de 1985, siempre que en el se hubieran adquirido bienes muebles afectos al IVA, con derecho al crédito fiscal, que se destinaron al activo fijo, pueden empezar a gozar de la devolución o imputación de dichas remanentes en la forma comentada en la presente Circular, cuando completan los seis meses consecutivos al 31 de Diciembre del presente año.



FRANCISCO FERNANDEZ VILLAVICENCIO
Director

Distribución:

AL PERSONAL

AL BOLETIN

AL DIARIO OFICIAL