



**“PLANIFICACIÓN DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE  
REMANENTE DE IVA CREDITO FISCAL POR INVERSIONES  
EN ACTIVOS FIJOS Y SUS EFECTOS EN LA  
REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS”**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Patricio Inostroza Mansilla  
Profesor Guía: Miguel Ojeda Díaz**

**Santiago, Octubre de 2014**

**Agradecimientos:**

**A mi esposa, mi gran amor a quien le debo mi vida.**

	<b>ÍNDICE</b>	<b>PÁGINA</b>
	<b>RESUMEN.....</b>	<b>1</b>
	<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>2</b>
	 <b>CAPÍTULO I</b>	
<b>1.</b>	<b>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN</b>	
<b>1.1</b>	<b>Objetivos.....</b>	<b>5</b>
1.1.1	Objetivos general.....	5
1.1.2	Objetivos específicos.....	5
<b>1.2</b>	<b>Preguntas de investigación.....</b>	<b>5</b>
<b>1.3</b>	<b>Justificación de la investigación.....</b>	<b>6</b>
1.3.1	Conveniencia.....	11
1.3.2	Relevancia social.....	11
1.3.3	Implicancias prácticas.....	12
<b>1.4</b>	<b>Valor teórico.....</b>	<b>12</b>
<b>1.5</b>	<b>Factibilidad o Viabilidad.....</b>	<b>13</b>
<b>1.6</b>	<b>Delimitación Espacio – Temporal .....</b>	<b>13</b>
	 <b>CAPITULO II</b>	
<b>2.</b>	<b>MARCO TEÓRICO</b>	
2.1	Aspectos generales de la franquicia.....	14
2.2	Definición de IVA .....	14
2.3	Concepto de franquicia.....	15
2.4	Fuente legal de la franquicia.....	15

2.4.1	Artículo 27 Bis del D. Ley N° 825.....	16
2.4.2	Análisis de las Disposiciones legales del Inciso 1° del Artículo 27 bis.....	18
2.4.3	Resolución Exenta N° 617 del 27-01-1999 Art. 27 Bis Ley del IVA.....	22
<b>2.4.4</b>	<b>Circulares, Normativas, Artículo 27 Bis Ley del IVA.....</b>	<b>23</b>
2.4.4.1	Circular N° 55 del 27 de Diciembre de 1985.....	23
2.4.4.2	Circular N° 26 y N° 29 ambas de agosto de 1987.....	25
2.4.4.3	Circular N° 36 del 1 de Octubre de 1987.....	25
2.4.4.4	Circular N° 5 del 13 de Enero de 1988.....	26
2.4.4.5	Circular N° 12 del 27 de Enero de 1989.....	27
2.4.4.6	Circular N° 94 del 19 de Diciembre de 2001.....	28
2.4.4.7	Circular N° 40 del 20 de junio de 2002.....	31
<b>2.4.5</b>	<b>Extractos y Oficios Administrativos del SII Art. 27 Bis.....</b>	<b>32</b>
2.4.5.1	Extracto Oficio N° 823 del 23 de abril del 2013.....	32
2.4.5.2	Extracto Oficio N°118 y N° 3025 del año 2011.....	33
2.4.5.3	Extracto Oficio N°1636 del 19 de Septiembre de 2010.....	34
2.4.5.4	Extracto Oficio N°3028 del 16 de diciembre de 2011.....	35
2.4.5.5	Extracto Oficio N°1218 del 22 de julio de 2010.....	38
2.4.5.6	Extracto Oficio N°095 del 20 de enero de 2010.....	38

2.4.5.7	Extracto Oficio N°1135 del 26 de mayo de 2008.....	39
2.4.5.8	Extracto Oficio N°3389 del 13 de diciembre de 2007.....	40
2.4.5.9	Extracto Oficio N°374 del 3 de febrero de 2006.....	42
2.4.5.10	Extracto Oficio N° 2148 del 10 de mayo de 2004.....	43

### **CAPÍTULO III**

<b>3.</b>	<b>MARCO METODOLÓGICO.....</b>	<b>45</b>
3.1	Tipo de investigación.....	45
3.2	Tipo de estudio .....	48
3.3	Definiciones operacionales.....	48
3.4	Variables.....	49
3.5	Hipótesis.....	50
3.6	Muestreo.....	50
3.7	Tipo de diseño.....	51
3.8	Procedimiento recogida de datos por objetivos.....	52
3.9	Técnica de recogida y análisis de datos.....	53

### **CAPÍTULO IV**

<b>4.</b>	<b>MARCO DE DESARROLLO.....</b>	<b>55</b>
<b>4.1.</b>	<b>ANÁLISIS Y CRITERIOS DE OFICIOS INVESTIGADOS</b>	<b>55</b>
4.1.1	Oficio N° 823 del 23 de abril del año 2013.....	55
4.1.2	Oficio N°118 y N° 3025 del 22/01/2011 y 06/11/2011.....	56
4.1.3	Oficio N° 1636 del 19 de septiembre del año 2010.....	58

4.1.4	Oficio N° 3028 del 16 de diciembre del año 2011.....	59
4.1.5	Oficio N° 1218 del 22 de julio del año 2010.....	60
4.1.6	Oficio N° 096 del 20 de enero del año 2010.....	61
4.1.7	Oficio N° 1135 del 26 de mayo del año 2008.....	62
4.1.8	Oficio N° 3389 del 13 de diciembre del año 2007.....	63
4.1.9	Oficio N° 374 del 3 de febrero del año 2006.....	64
4.1.10	Oficio N° 2148 del 10 de mayo del año 2004.....	65
4.1.11	Oficio N° 1982 del 6 de Agosto del año 2012.....	66
4.1.12	Oficio N°1.930 del 25 de Octubre del año 2010.....	67
4.1.13	Oficio N°1.682 del 24 de Septiembre del año 2010.....	67
4.1.14	Oficio N°350 del 26 de Febrero del año 2010.....	68
4.1.15	Oficio N°096 del 20 de Enero del año 2010.....	68
4.1.16	Oficio N°855 del 25 de Abril del año 2008.....	70
4.1.17	Oficio N°360 del 12 de Febrero del año 2007.....	70
4.1.18	Oficio N°2.503 del 28 de Julio del año 2005.....	70
4.1.19	Oficio N°4.441 del 23 de Septiembre del año 2004.....	71
4.1.20	Oficio N°3.162 del 26 de Junio del año 2003.....	72
4.1.21	Oficio N°4.208 del 22 de Noviembre del año 1999.....	73
4.1.22	Oficio N°0545 del 16 de Febrero del año 1998.....	74
4.1.23	Oficio N°2.989 del 24 de Octubre del año 1996.....	74

<b>4.2</b>	<b>EXTRACTO DE JURISPRUCENCIA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA RELACIONADOS CON LA FRANQUICIA DEL ARTICULO 27 BIS D.L. 825 DE 1974</b>	
4.2.1	Aguas Magallanes S.A. C/ SII - ROL 135-2007.....	76
4.2.2	Maria Luz Herrera Flores c/ SII - Rol 4457-2001.....	76
4.2.3	Contribuyente c/ SII - Rol 7569-2009.....	77
4.2.4	Inmobiliaria Negro Limitada c/ SII - rol 34949-1997.....	78
<b>4.3</b>	<b>ANÁLISIS DE INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS Y SOLICITUDES DE FRANQUICIA TRIBUTARIA ARTICULO 27 BIS DE LA LEY DEL IVA EN LA CIUDAD DE PUERTO VARAS</b>	
4.3.1	Análisis Porcentual de Participación de Devoluciones IVA de Activo Fijo Anual dentro del Total de Devoluciones de Franquicias.....	79
4.3.2	Análisis Inicio de Actividades Comuna Puerto Varas v/s Franquicia Art. 27 Bis presentadas en Unidad Servicio de Impuestos Internos ciudad de Puerto Varas .....	80
4.3.3	Análisis Devoluciones Emblemáticas en Ciudad de Puerto Varas por Franquicia del Art. 27 Bis.....	81
4.3.4	Análisis de Muestra de Contribuyentes del IVA y Exportadores, de la ciudad de Puerto Varas en relación a la Franquicia del Artículo 27 Bis de la Ley del IVA.....	82
<b>4.4</b>	<b>EXPOSICION Y DESARROLLO DE CASOS REALES DE SOLICITUDES DE FRANQUICIA DEL ARTICULO 27 BIS DEL D.L. 825 DE 1974 EN LA CIUDAD DE PUERTO VARAS</b>	<b>86</b>
4.4.1	Restaurant Carnes a las Brasas.....	86
4.4.2	Comercialización de Equipos Médicos.....	89
4.4.3	Hotel 2 Estrellas.....	91
4.4.4	Hotel 5 Estrellas.....	93
4.4.5	Inmobiliaria Puerto Varas.....	97
4.4.6	Inmobiliaria & Rentas.....	103
4.4.7	Centro de Especialidades Traumatológicas.....	105

4.5	Proyectos y Franquicias Art. 27 bis, Art. 23 y Art. 36 del D.L. 825 de 1974.....	107
4.6	Sugerencias y Recomendaciones para uso eficiente de Franquicia Tributaria artículo 27 bis D.L. N°828.....	117
4.6.1	Guía de Acción para una correcta presentación de solicitud Art. 27 bis D.L. N° 825.....	117
4.6.2	Criterios y Políticas de maximización de devoluciones.....	120
4.6.3	Problemática que dificultan su acceso.....	122
4.6.4	Opción de Imputación.....	124
4.6.5	Tipos de Estructuras Societarias que Adoptan las Empresas.....	124
4.6.5.1	Sociedades Civiles.....	125
4.6.5.2	Sociedades Comerciales.....	125
4.6.5.3	Entes sin personalidad Jurídica.....	126
4.6.6	Efectos Tributarios en algunos Procesos de Reorganización.....	127
4.6.7	Respuestas a las preguntas de Investigación.....	129
4.6.8	Mejoramiento de Control posterior a Devolución de parte del SII.....	136
4.6.9	Formular régimen simplificado de Devolución remanentes de Crédito...	137

## **CAPITULO V**

5.	Conclusión General.....	139
	Anexo 1 Restitución Adicional A.1.1.....	141
	Anexo 2 Restitución Adicional A.1.2.....	142
	Anexo 3 Restitución Adicional A.2.....	143
	Anexo 4 Restitución Adicional B.....	144
	Anexo5 Ordinario SII Puerto Montt –Patricio Inostroza.....	145
	Anexo 6 Hoja de Trabajo Activo Fijo Fiscalizador.....	155
	Anexo 7 Cuadro Flujo de Inversión en Activos Fijos.....	156
	Bibliografía.....	157
	VITA.....	161

## RESUMEN

El objetivo de ésta investigación, es el estudio, de carácter analítico, de la normativa legal, más relevante, del Artículo 27 bis, del D.L. 825, del año 1974, o dicho de otro modo, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, artículos relacionados, circulares normativas, resoluciones, jurisprudencias administrativas, oficios ordinarios, entre otros instructivos legales, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos y jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, que norman y regulan el acceso a la franquicia tributaria, que facultan a contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y/o exportadores, a obtener la devolución de remanentes de créditos fiscales de IVA, originados por adquisiciones de bienes corporales muebles e inmuebles, y los servicios, que estén destinados a formar parte del activo fijo de estos, de propiedad de la empresa.

El problema de investigación, surge principalmente, de la incertidumbre personal, que a pesar de ser de público conocimiento por Ley, la franquicia establecida en el artículo 27 bis de la Ley del IVA, no se percibe como un beneficio de utilización por el universo de contribuyentes, que aun reuniendo los requisitos para acceder a este beneficio, éstos lo hagan efectivamente. Para contribuir a dilucidar la incertidumbre se efectuará un análisis de la legislación que la regula.

Los conceptos más relevantes de esta investigación, serán las definiciones de: remanente de crédito fiscal IVA, adquisiciones de Activos Fijos, bienes corporales muebles e inmuebles, servicios que deban integrar el valor de costo de activos fijos, pagos efectivos de Impuesto al Valor Agregado, operaciones exentas o no gravadas, entre las más relevantes definidas en la Ley del IVA, Circulares, Jurisprudencias y otras normativas, emitidas por el Servicio de Impuestos Internos.

La investigación utilizara métodos de carácter exploratorios, descriptivos, entre otros, por ello se analizarán las normas establecidas en la Ley del IVA, que regulan la aplicación y acceso a la franquicia de parte de los contribuyentes y les permite obtener devolución de remanentes de Crédito Fiscal de IVA, por inversiones en activos fijos nuevos, propios de la actividad, se analizará además la jurisprudencia administrativa diferenciando aquella que permita el uso de la franquicia, con respecto de la que excluya el uso de esta.

## INTRODUCCIÓN

Para incentivar la inversión física en nuevos proyectos de capital, ampliar los ya existentes, o directamente, reemplazar aquellos que ya han cumplido su vida útil, existe una variada gama de beneficios o franquicias tributarias, que estimulan estos tipos de inversiones, existiendo una diversidad de cuerpos legales en nuestra legislación, que norman y otorgan incentivos a la inversión física, en bienes de activo fijo.

En especial, en la Ley del IVA, se establece un importante beneficio tributario que permite a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, acceder como tiempo mínimo, a contar del sexto mes en adelante de acumulado un remanente de IVA crédito fiscal, proveniente de adquisiciones de activos fijos nuevos y servicios destinados a formar parte del costo de estos, a solicitar su imputación a deudas fiscales y/o aduaneras a Tesorería, o en su defecto, a solicitar la devolución correspondiente de éste remanente, al Servicio de Impuestos Internos.

Además, que como norma general se indica que, pueden acceder al beneficio los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, por sus ingresos afectos a este impuesto, y excepcionalmente aunque la Ley del IVA les otorga el carácter de “Exenta de IVA”, los contribuyentes “exportadores de bienes y servicios”.

Los contribuyentes beneficiarios, pueden ser personas naturales o jurídicas, deben ser contribuyentes del impuesto de primera categoría y pueden tributar en régimen de renta efectiva con contabilidad completa, régimen de renta presunta, o algún régimen simplificado conforme a la Ley de Renta, siempre y cuando mantengan la calidad de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado o exportadores.

Si bien es cierto que existen las normas legales en la Ley del IVA, circulares normativas, resoluciones, jurisprudencia administrativa y oficios ordinarios, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, no es menos cierto, que por el volumen de información, por su grado de tecnicismo utilizado y variado criterio interpretativo, dificultan su fácil entendimiento a los profesionales del área y más aún, a los contribuyentes en general, pudiendo esta situación, dificultar en algún grado, el acceso al uso eficiente de la franquicia motivo de la investigación.

Esta franquicia tributaria, cuyo establecimiento en la Ley del IVA, es de larga data, en su inicio fue de tramitación simple y rápida, sin grandes controles burocráticos, en el transcurso de siete días hábiles desde su presentación al Servicio de Tesorería General de la República, se tenía acceso a la devolución del remanente de crédito fiscal de IVA.

Hoy en día, el procedimiento administrativo para solicitar la devolución de remanentes que otorga la franquicia, lo administra, controla y autoriza el Servicio de Impuestos Internos, por lo tanto la aplicación de controles administrativos tributarios, son más rigurosos y la normativa legal e interpretación tributaria, puede restringir el acceso a la franquicia, a una parte del universo objetivo de contribuyentes del IVA, que pudieren beneficiarse de ella.

Los motivos que argumentan los contribuyentes, para no acceder al uso de la franquicia es variado y pudieran ir desde: desconocimiento de su existencia, de ostentar la calidad de exportador de bienes y servicios puros, del temor a ser fiscalizados, de falta de conocimiento de profesionales internos, asesoría insuficiente de profesionales externos, no justificación de las fuentes de financiamiento, entre otros.

El público objetivo para esta investigación, serán los profesionales del área de impuestos, tanto internos como externos a la empresa, los empresarios contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, profesores y alumnos que requieran asimilar conocimientos prácticos para un uso eficiente de la franquicia, que al momento en que les corresponda educar, capacitar o participar en planificaciones de este tipo de procedimientos cuenten con la información para poder resguardar las inversiones, mejorar la liquidez financiera e incrementar las rentabilidades económicas de las empresas, utilizando cuando sea conveniente, algún tipo social o de organización empresarial que mejor contribuya a dichos objetivos.

Conforme a lo anteriormente expuesto, será beneficioso para los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios, informarse de las normas que contiene la Ley del IVA, que los facultan para solicitar y obtener la devolución de remanentes de créditos fiscales de IVA, originados por adquisiciones de bienes muebles, bienes inmuebles y servicios que formen parte del costo de estos, adquiridos a terceros o construidos por ellos mismos, con carácter de nuevos, destinados a formar parte del activo fijo de la empresa.

Desde una perspectiva económico – financiera, la devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, que comúnmente, usa como vía, la emisión de un cheque al contribuyente, que accede al beneficio del artículo 27 Bis, significa una recuperación de flujos financieros significativo del total de la inversión en activos fijos, si a lo anterior le agregamos otras franquicias establecidas en la Ley de Renta, como crédito en inversiones de activo fijo adquirido nuevo y el ahorro de Impuesto de Primera Categoría por aplicación de la depreciación acelerada, obtendremos como resultado, que una parte considerable del total de la inversión, podríamos recuperarla en el corto plazo.

La presente investigación, pretende resolver la siguiente Hipótesis “La franquicia

conferida y normada por el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, no constituiría un beneficio de conocimiento y acceso general, por parte de los contribuyentes gravados con el Impuesto al Valor Agregado y exportadores”.

Finalmente, esta investigación está basada en la Normativa y Jurisprudencia Administrativa vigente a octubre de 2014, y en un conjunto de contribuyentes de la ciudad de Puerto Varas, los cuales serán objeto del presente trabajo y de sus conclusiones.

## CAPÍTULO I

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

#### 1.1 Objetivos

##### 1.1.1 Objetivo General

El objetivo general de esta investigación, será:

*“Formular una guía de acción de devoluciones de remanentes de crédito fiscal, estableciendo criterios de maximización de las devoluciones, exposición de las problemáticas que dificultan su acceso, algunos tipos de estructuras societarias que adoptan las empresas y efectos en algunos procesos de reorganización inherentes.”*

##### 1.1.2 Objetivos Específicos:

- 1.- Estudio y análisis de circulares normativas, jurisprudencias administrativas y resoluciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, relacionadas con la franquicia tributaria que origina esta investigación.
- 2.- Estudio y análisis de casos reales de solicitudes de devolución de remanentes, establecidos en artículo 27 Bis de la Ley del IVA.
- 3.- Formulación de acciones y recomendaciones a considerar, para acceder en forma más planificada al beneficio de esta franquicia.

#### 1.2 Preguntas de Investigación

En conformidad al objetivo principal y a los objetivos específicos, descritos anteriormente, se deriva a las siguientes interrogantes del problema de la investigación:

- 1.- ¿Las normas legales que regulan el acceso a la franquicia del artículo 27 bis, son suficientemente claras en su tenor literal, permitiendo un acceso simple a este beneficio o franquicia?
- 2.- ¿Qué antecedentes y factores determinantes se deben considerar al planificar una solicitud de devolución eficiente de este beneficio o franquicia?
- 3.- ¿La devolución de remanentes de crédito fiscal en estudio, es realmente "una franquicia tributaria"?
- 4.- ¿Cuáles son los motivos que justificarían la no utilización de este beneficio por parte de los contribuyentes del iva y exportadores?
- 5.- ¿Los bienes del activo fijo - materia de esta devolución - deben ser de propiedad efectiva del contribuyente beneficiado, en especial en el caso de construcción de inmuebles para acceder al beneficio?
- 6.- ¿Por qué algunos contribuyentes que cumpliendo los requisitos para solicitar la devolución de los remanentes de créditos fiscales, no solicitan su devolución efectiva?
- 7.- ¿Se justifica la mantención de este tipo de beneficio o franquicia que contiene la Ley del IVA?

### **1.3 Justificación de la Investigación**

Este estudio, se justifica de manera importante, ya que a su término, generará información más depurada y analizada, que permitirá efectuar recomendaciones más acertadas, para hacer más expedito y eficiente el proceso de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, a los contribuyentes objetivos, independientemente de su tamaño.

Los contribuyentes, que de por sí, son sujetos pasivos del IVA, por norma general están obligados a retener el impuesto del 19% del precio de las operaciones de ventas y servicios que realizan y que constituyen hechos gravados con este impuesto, el total de ese 19%, constituye un débito fiscal por el cual debe responder

ante la autoridad tributaria que resguarda el interés fiscal. De este débito fiscal, pueden descontar el IVA recargado en facturas de proveedores, que pagaron por adquisiciones de insumos utilizados en las actividades propias de su giro. De la lógica de esta Ley, al imputar el IVA crédito fiscal, al IVA débito fiscal, ambos en un mismo periodo, se obtendrá normalmente por diferencia un impuesto a pagar, que se entenderá como la obligación tributaria del contribuyente.

Al originarse en un periodo créditos fiscales que superen a los débitos fiscales, el contribuyente, o sujeto pasivo, no está obligado a efectuar desembolsos de recursos financieros, para pagar el impuesto y contará con un remanente de crédito fiscal de IVA, pudiendo éste, ser utilizado en el periodo siguiente, previa existencia de débitos fiscales; al encontrarse en una situación de este tipo, el contribuyente no tendría impuestos que cancelar al fisco, permitiéndole esta situación, postergar el pago de impuestos, hasta que la situación se revierta, esto es, que los débitos superen a los créditos fiscales.

No debiera ser de normal ocurrencia, la generación mayor de créditos fiscales que de débitos y su mantención en el tiempo, a excepción de que se trate de actividades muy específicas. Pero si es muy frecuente la generación, acumulación y mantención de grandes cantidades de remanente de crédito fiscal de IVA, en periodos de expansión económica, cuando se invierte en bienes de capital, que incrementarán los ingresos actuales y futuros de las empresas, en estos periodos el contribuyente invierte en activos fijos, que comprenden bienes muebles, inmuebles, maquinarias e instalaciones, activos necesarios para la producción de bienes y servicios cuya permanencia en la empresa es por más de un ejercicio.

La adquisición de activos fijos, otorga el derecho a la obtención del crédito fiscal en conformidad a lo indicado en el artículo 23 número uno, de la Ley del IVA, que en lo pertinente nos indica: *... "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"*.

Al constituir el crédito fiscal de IVA, recargado en facturas de compra de proveedores, un crédito fiscal otorgado por ley, que beneficia al contribuyente que efectuó las adquisiciones, la acumulación de remanentes de crédito fiscal constituye para este un Activo Liquido, ya que con este remanente de crédito puede pagar impuestos que se generarán a futuro, obteniendo así, mayor liquidez financiera.

Es por esta calificación, de activo y el beneficio futuro que otorgará, que el legislador, por medio de la Ley, concibió un mecanismo en virtud del cual permite a los contribuyentes que así lo determinen, no imputar el remanente de crédito fiscal originado por adquisiciones en activo fijo contra su débito fiscal a futuro, cuando se materialicen los negocios de sus inversiones, sino que perciban el dinero líquido que este activo representa, o bien, imputarla a otros tributos fiscales y aduaneros, conforme lo establece el artículo 27 Bis de la Ley del IVA.

La franquicia establecida en esta Ley, es relevante para todo tamaño de inversión, y beneficia a todo contribuyente del IVA y exportador, que por sus flujos actuales o futuros les sea conveniente anticipar la liquidez financiera de sus negocios. Cada empresario efectúa sus inversiones, proporcionalmente, conforme a los activos necesarios para sus actividades, de los cuales este dispone, la franquicia en si no discrimina a uno de otro, pero si favorecerá a aquellos que efectúen mayores montos de inversión y sus flujos futuros de retorno sean más extensos de los esperados.

Los contribuyentes beneficiados con esta franquicia, son los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, que se encuentren con situación de remanentes de crédito fiscal de IVA, provenientes de adquisición de activos fijos y los exportadores de bienes y servicios. Estos últimos, aunque de derecho, son contribuyentes del IVA, sus ingresos se encuentran exentos del impuesto, por disposición legal, sin embargo el artículo 27 Bis, en concordancia con el artículo 36 del mismo cuerpo legal, les concede una calificación especial que los hace partícipes de este beneficio.

Como complemento de la justificación de la investigación, se adjuntan un cuadro explicativo, con el total de egresos fiscales por tipo de franquicia tributaria, con devoluciones de remanentes de crédito fiscal de IVA, de carácter anual. Donde se puede apreciar a nivel de recaudación fiscal anual, que por Impuesto al Valor Agregado desde el año 2009 hasta el 2013, se aprecia existe un significativo incremento en la recaudación fiscal, por el contrario, comparado con el notorio decremento anual de los montos de devoluciones de IVA Activo Fijo del mismo periodo, a nivel país. Se podría inferir que la mayor recaudación de los periodos enunciados, *en parte se explica* por el incremento en ventas y servicios de proyectos de inversión implementados en años anteriores y subsecuentes al 2009. Se adjuntan cuadros interpretados:

<b>SERIE INGRESOS TRIBUTARIOS IVA CONSOLIDADOS</b>						
(Cifras en millones de pesos nominales)						
(-) Devoluciones de Remanentes de Credito Fiscal IVA						
CONCEPTOS		AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013
<b>2. IMPTO AL VALOR AGREGADO</b>		<b>7.063.842</b>	<b>8.351.695</b>	<b>9.525.995</b>	<b>10.426.802</b>	<b>11.162.774</b>
Devoluciones		(4.181.126)	(4.211.313)	(4.867.566)	(5.459.699)	(5.679.382)
	IVA Interno	(316.632)	(241.793)	(287.631)	(265.507)	(286.775)
	Exportadores	(3.383.927)	(3.572.234)	(4.290.500)	(4.994.652)	(5.178.116)
	CODELCO	(559.706)	(631.227)	(648.550)	(848.830)	(892.426)
	Resto	(2.714.336)	(2.791.186)	(3.525.550)	(3.845.698)	(3.929.926)
	IVA Anticipado	(109.885)	(149.820)	(116.400)	(300.123)	(355.764)
	Activo Fijo	(325.706)	(280.582)	(224.199)	(156.257)	(175.635)
	Dev. Gener. Electric.	(98.747)	(72.792)	(20.358)	(0)	0
	Otros	(56.114)	(43.913)	(44.878)	(43.283)	(38.856)

Elaborado por la Subdirección de Estudios del SII, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesgral.

<b>SERIE INGRESOS TRIBUTARIOS IVA EN MONEDA NACIONAL</b>						
Cifras expresadas en terminos porcentuales						
(-) Devoluciones de Remanentes de Credito Fiscal IVA						
CONCEPTOS		AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013
<b>2. IMPTO AL VALOR AGREGADO</b>		<b>52,9%</b>	<b>47,5%</b>	<b>45,1%</b>	<b>45,8%</b>	<b>48,6%</b>
Devoluciones		-31,3%	-24,0%	-23,1%	-24,0%	-24,7%
	IVA Interno	-2,4%	-1,4%	-1,4%	-1,2%	-1,2%
	Exportadores	-25,4%	-20,3%	-20,3%	-21,9%	-22,6%
	CODELCO	-4,2%	-3,6%	-3,1%	-3,7%	-3,9%
	Resto	-20,3%	-15,9%	-16,7%	-16,9%	-17,1%
	IVA Anticipado	-0,8%	-0,9%	-0,6%	-1,3%	-1,5%
	Activo Fijo	-2,4%	-1,6%	-1,1%	-0,7%	-0,8%
	Dev. Gener. Electric.	-0,7%	-0,4%	-0,1%	0,0%	0,0%
	Otros	-0,4%	-0,2%	-0,2%	-0,2%	-0,2%

Elaborado por la Subdirección de Estudios del SII, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesgral.

Además, se adjunta un cuadro adicional, expresando las cifras anteriores como porcentaje de cada partida de devolución en función del PIB o Producto Interno Bruto.

SERIE INGRESOS TRIBUTARIOS IVA EN MONEDA NACIONAL						
Porcentaje del PIB						
(-) Devoluciones de Remanentes de Credito Fiscal IVA						
CONCEPTOS		AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012 <sup>1</sup>	AÑO 2013 <sup>2</sup>
<b>2. IMPTO AL VALOR AGREGADO</b>		<b>7,3%</b>	<b>7,5%</b>	<b>7,8%</b>	<b>8,0%</b>	<b>8,1%</b>
Devoluciones		-4,3%	-3,8%	-4,0%	-4,2%	-4,1%
IVA Interno		-0,3%	-0,2%	-0,2%	-0,2%	-0,2%
Exportadores		-3,5%	-3,2%	-3,5%	-3,9%	-3,8%
CODELCO		-0,6%	-0,6%	-0,5%	-0,7%	-0,7%
Resto		-2,8%	-2,5%	-2,9%	-3,0%	-2,9%
IVA Anticipado		-0,1%	-0,1%	-0,1%	-0,2%	-0,3%
Activo Fijo		-0,3%	-0,3%	-0,2%	-0,1%	-0,1%
Dev. Gener. Electric.		-0,1%	-0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
Otros		-0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

Elaborado por la Subdirección de Estudios del SII, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesgral.

(1) Cifras provisionales.

(2) Cifras preliminares.

Del análisis de cifras y porcentajes de las devoluciones de IVA y remanentes generados por este impuesto por las diversas franquicias que otorga la Ley del IVA, se puede inferir una notoria disminución porcentual de uso de la franquicia del artículo 27 bis, partiendo de una participación del 7,79% del total de devoluciones IVA el año 2009 hasta descender a un 3,09 % el año 2013, su media estadística de 2009 a 2013 alcanzo un 5% y corresponde a la tercera franquicia tributaria de la Ley del IVA más utilizada.

SERIE INGRESOS TRIBUTARIOS IVA CONSOLIDADOS											
(Cifras en millones de pesos nominales)											
(-) Relación porcentual Tipo Franquicia v/s Total Devoluciones IVA y Remanentes de Credito Fiscal IVA											
CONCEPTOS	AÑO 2009		AÑO 2010		AÑO 2011		AÑO 2012		AÑO 2013		x Med.
IMPTO AL VALOR AGREGADO	7.063.842	%	8.351.695	%	9.525.995	%	10.426.802	%	11.162.774	%	%
Devoluciones	(4.181.126)		(4.211.313)		(4.867.566)		(5.459.699)		(5.679.382)		
IVA Interno	(316.632)	7,57%	(241.793)	5,74%	(287.631)	5,91%	(265.507)	4,86%	(286.775)	5,05%	5,83%
Exportadores	(3.383.927)	0,00%	(3.572.234)	0,00%	(4.290.500)	0,00%	(4.994.652)	0,00%	(5.178.116)	0,00%	0,00%
CODELCO	(559.706)	13,39%	(631.227)	14,99%	(648.550)	13,32%	(848.830)	15,55%	(892.426)	15,71%	14,59%
Resto	(2.714.336)	64,92%	(2.791.186)	66,28%	(3.525.550)	72,43%	(3.845.698)	70,44%	(3.929.926)	69,20%	68,65%
IVA Anticipado	(109.885)	2,63%	(149.820)	3,56%	(116.400)	2,39%	(300.123)	5,50%	(355.764)	6,26%	4,07%
Activo Fijo Art. 27 Bis DL 825	(325.706)	7,79%	(280.582)	6,66%	(224.199)	4,61%	(156.257)	2,86%	(175.635)	3,09%	5,00%
Dev. Gener. Electric.	(98.747)	2,36%	(72.792)	1,73%	(20.358)	0,42%	(0)	0,00%	0	0,00%	0,90%
Otros	(56.114)	1,34%	(43.913)	1,04%	(44.878)	0,92%	(43.283)	0,79%	(38.856)	0,68%	0,96%

Elaborado por candidato a Magister en Tributación Patricio Inostroza, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesgral.

En conformidad a los antecedentes descritos en la investigación, se efectuará un estudio y análisis de la normativa legal, que establece el artículo 27 Bis de la Ley del IVA, sus modificaciones, circulares normativas, jurisprudencia administrativa y oficios ordinarios emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, que delimitan y regulan el entorno legal por el que se rige la franquicia a investigar, concluyendo, con un extractado normativo de circulares y jurisprudencia administrativa, a considerarse en una etapa de planificación de uso de la franquicia en comento.

Además, se efectuará una exposición de una diversidad de casos reales, de presentación de solicitudes de devolución de remanentes de crédito fiscal con distintos resultados y diferentes problemáticas, que en la práctica no son de conocimiento general, en especial, de los potenciales beneficiados o de los profesionales asesores, que les brindan soporte en sus negocios.

Esperamos que como resultado de esta investigación, se pueda contribuir a otorgar un conocimiento más simple, racional y conveniente a un universo de contribuyentes, que puedan acceder a este beneficio, cuyo objetivo primordial, es maximizar sus beneficios y el uso de sus recursos.

### **1.3.1 Conveniencia**

Esta investigación, es conveniente, porque proporcionará conocimientos prácticos a contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, que en conformidad a la Ley del IVA, puedan acceder a los beneficios que proporciona el artículo 27 bis, obteniendo el reembolso en efectivo de sus remanentes de crédito fiscal originado en periodos de puesta en marcha que son de “alta inversión para el contribuyente”, a su vez, podrán utilizarlo como una guía de acción, para planificar eficientemente, la solicitud en forma previa a la inversión y por último, definir un modelo de negocios que le permita una organización empresarial que le otorgue una mayor seguridad patrimonial a futuro.

### **1.3.2 Relevancia Social**

Concluir al término de la investigación, con una serie de recomendaciones de mejoras del control fiscal, que se deben considerar en forma posterior a la devolución del remanente de crédito fiscal, por parte del Servicio de Impuestos

Internos, para cumplir de manera eficiente y eficaz, con el objetivo de: cautelar el interés fiscal, mejorar el control posterior al proceso de devolución y que hoy se podrían activar bastando con el cruce de datos de la información del contribuyente, que ya maneja el Servicio de Impuestos Internos. Por último, al generarse un mejor control y cumplimiento en la devolución de los beneficios, podría generarse un sistema más simplificado para pequeños contribuyentes, que al no tener mayores conocimientos ni asesores más preparados, puedan acceder, de manera más expedita, a él.

### **1.3.3 Implicancia Práctica**

Que de la lectura de esta investigación, las personas puedan entender en un vocabulario simple y sencillo, que ciertos perfiles de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, pueden acceder al uso de esta franquicia. y a su vez que el Servicio de Impuestos Internos, pueda simplificar el acceso al beneficio para pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado. Si bien el formular sistemas más simplificados para pequeños contribuyentes, requiere en forma previa modificaciones a la ley del IVA, podría implicar un uso más masificado, de esta franquicia.

## **1.4 Valor Teórico**

Con esta investigación, que comprenderá la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, provenientes de inversiones en activos fijos, se pretenderá, entre otras cosas, lo siguiente:

Proporcionar información sencilla y práctica, para acceder a éstos beneficios fiscales, que hoy en día podrían percibirse escasamente utilizados, por una parte significativa de los contribuyentes del IVA.

Asimismo, se espera entregar herramientas técnicas más comprensibles a distintos profesionales del área, que no cuentan con la expertiz ni con los conocimientos necesarios, para asesorar a sus clientes.

Si bien es cierto, los resultados de esta investigación, no se podrán generalizar en forma más amplia, si es factible que la institución fiscalizadora aplique criterios más uniformes en la interpretación de las normas legales.

Es determinante, el incremento en el uso de la franquicia que se pueda obtener con mayor información al contribuyente objetivo. Lo que se espera conocer, además, es poder identificar los motivos de los contribuyentes, que pudiendo haber accedido, al beneficio de ésta franquicia, no lo hicieron y explicar las razones o motivos de ello.

### **1.5 Factibilidad o Viabilidad**

Esta investigación se basará, en un estudio y análisis de las normas legales contenidas en la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, sus instrucciones administrativas emitidas en circulares, jurisprudencia y oficios ordinarios por el Servicio de Impuestos Internos, lo anterior enriquecido con casos prácticos reales desarrollados y que considera a contribuyentes; personas naturales y jurídicas que accedieron en su mayor parte al uso de esta franquicia.

Conté con el beneficio de poseer, una amplia biblioteca de libros tributarios y para su ejecución, requerí solo la dedicación de mi tiempo, al estudio de las disposiciones legales y normativas que regulan el acceso a la franquicia, lo anterior fortalecido con mis amplios conocimientos prácticos en el mundo de la consultoría, permitirán recurrir, en forma más expedita y eficiente, a devoluciones de remanentes de créditos fiscales.

### **1.6 Delimitación Espacio - Temporal**

Esta investigación, comprende un análisis de la normativa legal vigente hasta el mes de Septiembre del año 2014, respecto de la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal artículo 27 bis. Descartando el análisis de la opción imputación de remanente de crédito fiscal contra otros impuestos adeudados, ya que corresponde a una opción de baja aplicación hoy en día.

Para efectos del estudio de casos reales, se considerara la ciudad de Puerto Varas, provincia de Llanquihue, Décima Región.

## CAPITULO II

### 2. MARCO TEÓRICO

#### 2.1 Aspectos Generales de la Franquicia

Para algunas personas, e incluso muchos eruditos, el sólo hecho de pronunciar la palabra "franquicia", cuando se habla de impuestos, les produce animadversión, dudan de su efectividad y la condenan a priori, porque se presta para la evasión tributaria y para favorecer a un determinado sector.

Otros piensan lo contrario, que no sólo son necesarias, sino que son el salvavidas que genera incentivos económicos, entre otras cosas, porque alientan la inversión en las empresas.

Para José Yáñez, economista y académico de la Universidad de Chile, las franquicias tributarias, generan una erosión en la base de los impuestos, o una distorsión de precios relativos, lo que atenta contra el requisito de la equidad que debería cumplir todo impuesto. En este sentido, cree que sería bueno evaluar estos beneficios para determinar si realmente están cumpliendo el objetivo para el cual fueron creados.

Una visión aún más crítica, es la que tiene Andrés Sanfuentes, economista y ex - presidente del Banco Estado. Para él, lo ideal sería reducir las franquicias, porque son un sistema ineficiente, que se presta para la evasión tributaria. Además, considera que son difíciles de controlar porque están llenas de resquicios y vacíos legales, y además, son de carácter regresivo, ya que favorecen, muchas veces, a sectores de altos ingresos.

#### 2.2 Definición del Impuesto al Valor Agregado

Se define, como norma general, un IVA tipo consumo, que grava la totalidad de las ventas internas e importaciones de bienes y servicios, con una tasa única. Se considera la tasa cero de las exportaciones como parte de la norma, por cuanto se trata de una exención cuyo objetivo no es favorecer a un sector específico de la economía, sino evitar la doble tributación de los productos exportados. Esto último significa considerar como norma todas las exenciones que dicen relación con la

actividad de exportación, como asimismo, el mecanismo de devolución del IVA a los exportadores contemplado en la ley.

Por otra parte, una característica del IVA Chileno, que puede ser discutible si se considera parte de la norma, es el tratamiento que se da a los remanentes. En Chile, se permite la devolución de los remanentes únicamente originados en la adquisición de activos fijos y a contar del sexto mes en adelante. En teoría, un gravamen al consumo debiera admitir, la devolución de remanentes, cualquiera fuera su origen, pues de otro modo, hay un costo financiero para la empresa que los soporta, los cuales terminan siendo transferidos al consumidor final, alterando de esta forma, la neutralidad del impuesto. En razón de lo anterior, se ha optado por considerar el mecanismo dentro de la norma de IVA.

### **2.3 Concepto de Franquicia Tributaria**

La Ley del IVA, establece en el artículo 27 bis, una franquicia tributaria, cuyo objetivo principal es incentivar a empresas, personas naturales y jurídicas, cuyas actividades comerciales y de servicios se encuentren afectas al Impuesto al Valor Agregado y exportadores, a efectuar inversiones en bienes de capital, compuestos de activos fijos, muebles e inmuebles, permitiéndole a estos, si producto de sus inversiones en activos fijos nuevos, puedan solicitar a contar del sexto mes y más de producido el remanente de crédito fiscal por sus adquisiciones, entre otros solicitar su reembolso al Fisco, esta franquicia beneficia a contribuyentes ya sea que tributen con renta efectiva, renta presunta o regímenes simplificados, pero siempre que estén afectos al Impuesto al Valor Agregado.

Las franquicias tributarias pueden tomar distintas formas, tales como: exenciones, deducciones de base imponible, créditos contra los impuestos, reembolso de créditos, diferimientos, tasas reducidas o regímenes especiales.

### **2.4 Fuente Legal del Establecimiento de la Franquicia Tributaria**

El mecanismo del artículo 27 Bis de la Ley del IVA, por medio del artículo único de la Ley N°18.471, publicada en el D.O. el 27 de noviembre de 1985, fue interpretado por el Servicio de Impuestos Internos, en la circular N°55 de ese año, la cual explica el mecanismo general para acceder a esta devolución, encontrándose vigente a la fecha. Más tarde, por medio de la Ley N°18.630 publicada en el D.O. el

23 de julio de 1987, se incluyen los bienes inmuebles que hayan dado derecho a crédito fiscal y que formen parte del remanente de éste, estableciendo que estos también podrán ser devueltos. La Ley N°18.634 del 5 de agosto de 1987, permitió considerar como propios, los activos fijos de bienes importados y arrendados bajo la modalidad de Leasing Financiero, esto se hace cuando se ejerce la opción de compra al término del contrato de arriendo, en la medida que el crédito asociado forme parte del remanente de crédito fiscal, también podrá ser solicitada su devolución. Una modificación, efectuada por la Ley N°18.682 del 31 de diciembre de 1987 permitió que formen parte del costo y por lo tanto susceptible de ser devuelto el IVA por este mecanismo, los servicios asociados a la construcción o compra de activos fijos. La Ley N°18.768 del 29 de diciembre de 1988, amplió el plazo de seis meses o más los que sean considerados como oportunos por el contribuyente, en los cuales haya generado en forma ininterrumpida un remanente de crédito fiscal, importante es destacar, que el cómputo es, desde que se soporta el crédito fiscal por compra del activo fijo y no desde el origen del remanente. Finalmente, la Ley 19.738 del 19 de junio de 2001, modifica el inciso segundo del artículo 27 Bis, indicando un procedimiento de restitución de la devolución cuando el contribuyente tiene ventas afectas, no afectas o exentas.

#### **2.4.1 Artículo 27<sup>Bis</sup> de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios**

La norma legal, inserta en la Ley del IVA, por medio de artículo único de la Ley N°18.471, publicada en el D.O. el 27 de noviembre de 1985 y sus modificaciones posteriores, actualizadas a la fecha manifiesta lo siguiente:

*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 o más 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 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 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 de 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 integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los seis o más períodos.*

*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.*

*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, 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 obtener la devolución del remanente de crédito fiscal, los contribuyentes que opten por este procedimiento, deberán presentar una solicitud ante el Servicio de Impuestos Internos, a fin de que éste verifique y certifique, en forma previa a la devolución por la Tesorería General de la República, la correcta constitución de este crédito. El Servicio de Impuestos Internos deberá pronunciarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha en que reciba los antecedentes correspondientes. Si no lo hiciera al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal que corresponda, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.*

*La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del N° 4 del artículo 97° del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones.*

*La no devolución a arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo previsto en el inciso cuarto 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 dio origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución en su caso.*

*Para los efectos de lo dispuesto en este artículo se entenderá que forman parte del activo fijo, los bienes corporales muebles importados en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, respecto del impuesto pagado en la importación, siempre que dichos bienes, por su naturaleza y características, correspondan a los que normalmente se clasifican en el citado activo.*

#### **2.4.2 Análisis de las Disposiciones Legales del Inciso 1° del Artículo 27 bis.**

Contribuyentes beneficiados, aquellos gravados con el Impuesto al Valor

Agregado en calidad de vendedores, los prestadores de servicios y los gravados en forma especial en conformidad al artículo 8, del mismo cuerpo legal; y los exportadores de bienes y servicios al exterior, en conformidad al artículo 36 de la Ley del IVA.

Solo es procedente para aquellos que tengan un remanente de crédito fiscal, conformado en virtud de las disposiciones establecidas en el artículo 23 de la Ley del IVA, durante seis o más periodos tributarios continuos, como mínimo, a contar del primer mes de adquisición de activos fijos.

El origen del remanente de crédito fiscal, susceptible de acoger al beneficio, debe originarse por crédito fiscal proveniente de adquisiciones de bienes muebles, inmuebles y servicios que deban formar parte del costo del activo fijo, además de bienes corporales muebles importados, en virtud de un contrato de Leasing, con o sin opción de compra.

Asimismo, *a contrario sensu*, existen adquisiciones, cuyo crédito fiscal recargado en facturas de proveedores no dan derecho al beneficio por así establecerse en las disposiciones legales, como por ejemplo, el derivado de adquisiciones o servicios relacionado con ventas y servicios exentos, no gravados y que no guarden relación alguna con las actividades del vendedor o prestador de servicios; el originado por importación, arrendamientos con o sin opción de compra y adquisición de automóviles, Station - Wagon; Impuestos al Valor Agregado pagados y acreditados en facturas no fidedignas o falsas que no cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

Como primera opción, existe la "Imputación"; los contribuyentes susceptibles de acogerse al beneficio del artículo 27 bis del D.L. N°825, previa obtención del Certificado de Pago emitido por Servicio de Tesorería, podrán imputar el remanente proveniente de adquisiciones de activos fijos, a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, derechos aduaneros, tasas y otros gravámenes que se cobren por intermedio del Servicio Nacional de Aduanas, todo lo anterior hasta su total extinción, constituyendo esta una opción poco utilizada.

Este certificado de pago será nominativo, a la vista e intransferible, por una suma de hasta el monto de los remanentes de crédito fiscal acumulados, a cuya recuperación tengan derecho, expresados en unidades tributarias mensuales, pudiendo fraccionarse en su valor, para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la disposición legal.

Como segunda opción, está la “devolución” de los remanentes; los contribuyentes susceptibles de acogerse al beneficio del artículo 27 bis del D.L. N°825, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, a fin de que este verifique y certifique en forma previa a la devolución por el Servicio de Tesorería la correcta constitución del crédito, constituyendo esta, la alternativa más utilizada.

En síntesis, el monto del beneficio para acceder a la franquicia vía imputación o su devolución, se definirá de la siguiente forma:

Se computará como primer mes, el periodo en que se determine un remanente originado por adquisiciones de activos fijos indicados en el Artículo 27 bis, lo anterior implica que puede arrastrar un remanente de periodos anteriores pero por no existir dentro de dichos créditos adquisiciones de activos fijos, estos periodos no se computan.

Se totalizarán los créditos fiscales, de los seis meses continuos o más incluyendo las originadas por adquisiciones de activos fijos.

Se totalizarán los créditos fiscales, de los seis meses continuos o más originados por compras o importaciones de activos fijos que ya se encuentran. Incluidas en el crédito fiscal total.

Se determinará la relación porcentual del crédito fiscal originado por compras del activo fijo, respecto del total del crédito fiscal de los seis o más periodos. El porcentaje así determinado corresponde al que se aplicara al remanente de crédito fiscal acumulado al periodo de su utilización, se adjunta cuadro demostrativo:

**A) Antecedentes**

<b>Periodo Tributario</b>	<b>Crédito Fiscal Total</b>	<b>Debito Fiscal</b>	<b>Remanente Acumulado Actualizado</b>	<b>Crédito Fiscal Activo Fijo</b>
ene-10	77.878.594	5.497.601	72.380.993	80.123
feb-10	9.146.705	5.563.224	76.326.715	1.527.597
mar-10	18.125.860	7.041.442	87.639.420	1.659.462
abr-10	38.034.222	5.666.837	120.094.758	755.059
may-10	142.278.044	5.106.645	257.865.068	1.718.984
jun-10	42.423.646	5.818.366	295.499.602	736.970
jul-10	54.137.690	6.265.695	343.371.464	248.142
ago-10	70.764.842	10.110.895	406.082.076	64.899.221
sep-10	81.425.150	6.918.328	480.187.923	73.234.363
oct-10	69.262.888	6.865.507	544.510.470	59.854.294
nov-10	76.499.829	6.831.263	614.729.726	66.994.499
dic-10	170.937.067	254.460.651	531.827.290	61.146.905
<b>Total</b>	<b>850.914.537</b>	<b>326.146.454</b>	<b>531.827.290</b>	<b>332.855.619</b>

**B) Calculo del Remanente Crédito según Art 27 bis**

Crédito Fiscal Total del Periodo en análisis \$ 850.914.537

Crédito Fiscal originado en la Adquisición de Activo Fijo \$ 332.855.619

**Porcentaje Sobre el Total del Crédito del Mes 39,12%**

**Cantidad a Recuperar**  
**Valor UTM Periodo** 37.643  
 Remanente Acumulado en CLP 531.827.290  
 Remanente Acumulado en UTM 14.128,19

**14.128,19 39,12% 5.526,58**

**Valor en Pesos \$ 208.037.051**

### **2.4.3 Extracto Resolución Exenta N°617 del 27 de enero de 1999**

Regula la tramitación de las solicitudes de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA por adquisición de activo fijo.

Reitera que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y los exportadores, podrán acceder a la franquicia establecida en el artículo 27 bis de la Ley del IVA y solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal, provenientes de sus adquisiciones de bienes del activo fijo.

Establece la presentación de una solicitud de devolución ante el Servicio de Impuestos Internos, para que este verifique y certifique, la constitución del crédito en el plazo de 60 días y Tesorería emita el cheque, contados desde la fecha de presentada la solicitud.

A su vez manifiesta que la resolución tiene como objetivo uniformar procedimientos administrativos y de requerimientos de información adicional.

1.- Establece que se debe presentar en cuadruplicado, en las oficinas del Servicio de Impuestos Internos de su domicilio, una solicitud que contenga los antecedentes que a continuación se indican, y cuyo formato es fijado por el SII:

a) Nombre o Razón Social, Número de R.U.T., domicilio, Domicilio postal, Número de teléfono, Número de Fax y Actividad Económica del contribuyente.

b) Nombre y Número de teléfono del contador.

c) Nombre, Número de R.U.T., Número de teléfono del representante, cuando corresponda.

d) Identificar las declaraciones mensuales de impuesto presentadas, en las cuales se origina el remanente de crédito, señalando además, el monto del crédito fiscal total del mes, el monto del crédito del mes correspondiente a la adquisición de bienes del activo fijo y el monto del remanente de crédito fiscal que se le produce en cada uno de los períodos tributarios.

e) Indicar el porcentaje que representa el total del crédito fiscal por activo fijo, en relación al crédito total de los períodos tributarios por los que se solicita la devolución.

f) Determinación del monto del remanente de crédito, cuya devolución solicita.

2.- La solicitud de devolución de este remanente, deberá ser presentada por los contribuyentes en la Unidad del Servicio de Impuestos Internos, que corresponda a su domicilio, 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, por la cual se pide devolución, debiéndose acompañar a ésta la siguiente documentación:

a) Comprobantes de declaración y pago de impuesto a las ventas y servicios, copia del contribuyente del formulario 29, de los seis o más períodos tributarios por los cuales se solicita la devolución.

b) Original y triplicado del control tributario de las facturas de compra y/o servicios recibidos por los bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo, o bien, fotocopia de los documentos de pago de impuesto, en los casos de importación, según corresponda.

3.- Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio podrá requerir, mediante notificación expresa al contribuyente, otros antecedentes a objeto de establecer la correcta constitución del remanente del crédito fiscal solicitado.

#### **2.4.4 Extractos de Circulares Normativas de Artículo 27 bis Ley del IVA**

##### **2.4.4.1 En la Circular N° 55 del 27 de diciembre de 1985.**

Se instruye alcance interpretativo, de inserción de un nuevo artículo 27 bis al D.L. N°825 de 1974.

Se establece que, podrán beneficiarse de esta franquicia, los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado y los exportadores, manifestando que estos podrán acceder al uso de la imputación o de devolución del remanente de crédito fiscal, solo cuando se haya producido por adquisiciones de *“bienes corporales muebles”*, que estén destinados a formar parte del activo fijo de la empresa.

Se reitera que solo el remanente de crédito fiscal, proveniente de compras de bienes corporales muebles, destinado al activo fijo de la empresa, podrá imputarse o solicitarse su reembolso; el remanente de crédito fiscal, deberá conformarse de acuerdo a las disposiciones legales, establecidas en el artículo 23, del mismo cuerpo legal. Para acceder a cualquiera de las formas de este beneficio, deberá el remanente de crédito fiscal, ser acumulado por seis meses, para recién acceder al beneficio, su convertibilidad será de pesos a unidades tributarias y así sucesivamente, actuará como mecanismo de reajustabilidad del remanente, mes a mes, en conformidad al artículo 27 del mismo cuerpo legal.

A su vez, se indica la forma de determinar el porcentaje a aplicar, al total del remanente acumulado, al sexto mes, cuando en el periodo de cómputo existan créditos fiscales provenientes de adquisiciones de bienes corporales que formarán parte del activo fijo, con respecto a las adquisiciones y servicios que no corresponde a este tipo de activos. Se determina el porcentaje, que representa el crédito fiscal soportado, en las adquisiciones de bienes muebles destinados al activo fijo, en relación al total del crédito fiscal, de los seis o más periodos y así este porcentaje se aplica sobre el total del remanente de crédito fiscal, para determinar el monto del beneficio a imputar o reembolsar.

Se proporcionan ejercicios explicativos, con las formas de determinación del remanente de crédito fiscal, al que se puede acceder a su devolución, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 27 bis, que contemplan las siguientes características: 1) Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, con créditos fiscales provenientes de adquisiciones de bienes del activo fijo y también, compras de otros activos no fijos, 2) Contribuyentes que efectúan adquisiciones de bienes destinados al activo fijo de la empresa y cuyos ingresos, en parte, corresponden a ventas y servicios gravados con IVA y la parte restante, en ventas y servicios exentos de IVA. En el caso de los exportadores, podrán acceder al beneficio del artículo 27 bis del D.L. N°825, cumplido el sexto mes de acumulado el remanente de crédito fiscal, proveniente de compras de activo fijo, pero no podrán beneficiarse simultáneamente en un mismo periodo, de las franquicia del artículo 36 de la Ley del IVA y del artículo 27 bis del D.L. 825.

Se establece la opción de imputar a cualquier clase de impuestos fiscales, derechos, tasas y demás gravámenes el remanente de crédito fiscal. Aunque hoy en día, esta opción se encuentra en desuso.

Se establecía la forma de restitución, del remanente de crédito fiscal, una vez habiendo imputado o solicitado su devolución, que dictaba en su oportunidad el inciso segundo del artículo 27 bis, el cual fue reemplazado por un nuevo inciso que se comentara en la circular N°94 de fecha 19 de diciembre del año 2001.

Por último, nos señala el tipo de sanciones a las que puede hacerse merecedor el contribuyente, que mediante métodos fraudulentos acceda tanto a la imputación como así también, al reembolso de remanentes de créditos fiscales, pudiendo hacerse acreedor de multas pecuniarias y penas de presidio.

**2.4.4.2 En la Circular N°26, del 5 de agosto y también la Circular N°29 del 17 de Agosto, ambas, del año 1987.**

Se instruye sobre disposiciones de la Ley N°18.630, de fecha 23 de julio de 1987, que incorpora la actividad de la construcción al Impuesto al Valor Agregado, introduciendo modificaciones pertinentes a la franquicia, al artículo 23 y el artículo 27 bis del D.L. 825, de 1974:

En relación a las del artículo 23, se refiere a que los contribuyentes de la actividad de construcción y demás contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, podrán rebajar, en carácter de crédito fiscal, el impuesto soportado en la adquisición de materiales e implementos, destinados a la construcción de un inmueble necesario para el desarrollo de sus actividades conforme al giro, asimismo, establece que podrá recuperarse como crédito fiscal, el IVA recargado en las facturas originadas por pagos, que se efectúen en cumplimiento de contratos generales de construcción, de instalación o confección de especialidades y en la utilización de otros servicios, correspondientes a inmuebles necesarios para el giro de la empresa destinados a formar parte del Activo Fijo de ella.

En relación a la modificación del artículo 27 bis, a su inciso primero y segundo, en lo pertinente a la franquicia que establece la misma norma legal, al darse por incorporada la actividad de la construcción de bienes inmuebles como un hecho gravado de venta con el Impuesto al Valor Agregado, lo incorpora, de pleno derecho, a la imputación o devolución de los remanentes que se produzcan por su adquisición, en las mismas condiciones que los bienes muebles destinados a su construcción y que pasen a conformar parte de su activo fijo.

**2.4.4.3 En la Circular N° 36, del 1 de Octubre de 1987.**

Se instruye sobre disposiciones de la Ley N°18.634, del 5 de agosto de 1987, que introduce un nuevo inciso final al artículo 27 bis:

La norma legal transcrita, añade un inciso final al artículo 27 bis del D.L. 825, de 1974, en el cual se autoriza la imputación o devolución del remanente de crédito fiscal del IVA "pagado", en la importación de bienes corporales muebles, en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, siempre que por naturaleza y características, sea pertinente clasificarlos en el activo fijo de la empresa, y cumplan los demás requisitos indicados en la norma legal.

Se reitera en esta circular, que se mantienen en vigencia, las disposiciones indicadas en la Circular N°55, de 1985, como ser, el cumplimiento de las normas del artículo 23 de la ley del IVA y las disposiciones para determinar el porcentaje de aplicación, para determinar la devolución de remanente del crédito fiscal.

Conforme al nuevo inciso, los requisitos para acceder al beneficio del artículo 27 bis de la Ley del IVA, en virtud de bienes importados, de un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra, celebrado entre el importador en su calidad de arrendatario, son:

- 1) Que el remanente de crédito fiscal, se origine en el IVA pagado en la importación de los bienes del caso.
- 2) Que la importación se lleve a cabo, en función de un contrato de arrendamiento, con sin opción de compra, de los bienes importados.
- 3) Que los bienes importados, por su naturaleza y características sean clasificados en el activo fijo de la empresa.

Es el gravamen cancelado en la importación de los bienes por el arrendatario, el que puede dar origen al remanente de crédito fiscal que el artículo 27 bis establece y se podrá solicitar posteriormente, su imputación o devolución, en la medida que el bien importado este destinado a la fabricación de bienes o prestación de servicios afectos a IVA y el importador sea contribuyente del Impuesto al Valor Agregado; en ningún caso las rentas que generen, se deberían encontrar, exentas de gravámenes de la Ley del IVA.

Los bienes importados, deberán clasificarse dentro del activo fijo de la empresa, que formaran parte del proceso de producción de bienes o servicios, propias de sus actividades, como ser: maquinarias, vehículos de trabajo, instalaciones, equipos, entre otros.

Esta nueva norma, equipara la importación de bienes destinados al activo fijo de la empresa, donde se adquiere simultáneamente “la propiedad” del bien, con aquellos bienes importados en que se adquiere su derecho a uso por medio de un contrato de arriendo, con o sin opción de compra, pero “no la propiedad”.

#### **2.4.4.4 En la Circular N°5 del 13 de Enero de 1988**

Se instruye sobre la Ley N° 18.682, de fecha 31 de diciembre de 1987, que introduce modificaciones al artículo 27 bis del D.L. 825, de 1974, en relación a la recuperación del impuesto de servicios, que integran el costo de

bienes muebles e inmuebles que forman parte del activo fijo.

Como consecuencia de la modificación de la norma, además de los bienes muebles e inmuebles que generen remanentes de crédito fiscal de activo fijo por su adquisición o construcción, incorpora “los servicios” que deban integrar el valor del costo de estos, siempre y cuando formen parte de la composición del remanente de crédito fiscal por seis meses o más.

De conformidad a la modificación en comento, en adelante podrán recuperar también aquellos remanentes de crédito fiscal recargados por separado en las facturas provenientes de contratos de construcción “por administración” y en los de instalación y/o confección de especialidades, en los cuales, el constructor o artífice de la obra no suministre los materiales de ella, siempre y cuando los servicios correspondan a un mayor costo de la obra de construcción mueble o inmueble, ambos de carácter nuevo.

Otros remanentes susceptibles de recuperar, serían el IVA recargado en facturas de proveedores, por los fletes pagados del transporte hasta el establecimiento de una maquinaria adquirida para formar parte de su activo fijo, como asimismo, el causado por el IVA facturado por la instalación de dicha maquinaria o sobre cualquier otro servicio cuyo importe, como los señalados, deba adicionarse al valor de costo de los bienes corporales muebles, destinados a integrar al mencionado activo.

#### **2.4.4.5 En la Circular N°12, del 27 de Enero de 1989.**

Se instruye sobre la Ley N°18.768, de fecha 29 de Diciembre de 1988, que introduce modificaciones en el inciso primero, del artículo 27 bis del D.L. 825, de 1974, en relación a la ampliación de seis, a más meses, del plazo de acumulación de remanentes de crédito fiscal de activo fijo, para solicitar la correspondiente imputación o devolución.

Anterior a la modificación legal respecto del plazo, este era de *carácter fatal* para hacer uso de la franquicia, ya sea para solicitar su imputación a otros impuestos adeudados, o bien, para pedir su devolución previa presentación de la solicitud, este era sólo de “seis meses”, no existiendo opción posterior de acceder a este beneficio. Con el cambio formulado, vía inserción en este inciso, se establece que el cómputo del plazo, de seis periodos tributarios consecutivos ahora es como mínimo y se le quita el carácter de perentorio o definitivo, pudiendo

computar más periodos tributarios, para efectos de acumulación y acceder al beneficio. El mismo cambio afectara a los periodos de cómputo, para determinar el porcentaje a aplicar sobre el remanente de crédito fiscal con el cual se puede beneficiar el contribuyente, debiendo considerarse, si el beneficiario sólo tiene ventas afectas, o también exentas y no afectas.

El período de seis o más meses consecutivos, durante el cual tienen que mantenerse los remanentes recuperables, debe contarse desde el primer mes en que se produzca un remanente que incluya impuestos por compras de bienes destinados al activo fijo o de servicios que integren su costo.

En el caso que una solicitud de devolución incluya un remanente que provenga de un período anterior al primer mes de cómputo de los seis o más meses consecutivos, dicho remanente que tiene su origen en créditos fiscales comunes deberá adicionarse al crédito fiscal del primer mes de cómputo y, por lo tanto, deberá considerarse en la determinación del crédito fiscal total del lapso que comprenda la devolución a solicitar.

#### **2.4.4.6 En la Circular N°94, del 19 de Diciembre de 2001.**

Se instruye sobre la Ley N°19.806, de fecha 19 de Junio del año 2001, que sustituye el inciso segundo del artículo 27 bis, del decreto Ley N°825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Se dispone que a partir de la vigencia de las normas legales citadas, todos los contribuyentes que hayan accedido a los beneficios del artículo 27 bis, o sea, a la devolución de remanentes de crédito fiscal, originado por adquisición de bienes muebles e inmuebles y servicios que deban integrar el valor costo de estos, deberán restituir dicho remanente, por medio de pagos efectivos, realizados en Tesorería, por concepto del Impuesto al Valor Agregado, originado por operaciones normales que los contribuyentes efectúen, a contar de sexto mes o más, al cual esas sumas corresponden y a través de las cantidades adicionales al débito por el exceso de remanente, correspondiente a las operaciones exentas o no gravadas que estos realicen.

Se norman también, las formas de restitución de las cantidades recibidas por concepto de remanentes de crédito fiscal de IVA: **a) Restitución Normal:** Los contribuyentes, tendrán la obligación de restituir, todas las sumas recibidas por la franquicia del artículo 27 bis, mediante pagos efectivos de dinero realizado a

Tesorería originado por el débito fiscal provenientes de sus ingresos normales de operaciones afectas a IVA. No se consideraran restituidas para efectos del inciso segundo del artículo 27 bis, las sumas deducidas como créditos normales, incluidos los remanentes de crédito que se utilicen para la determinación del Impuesto al Valor Agregado a pagar. Sin embargo si se entenderán por “restituidas”, las diferencias generadas entre débitos fiscales por ventas y créditos fiscales por compras, incluyendo remanentes, que se paguen mediante imputación de otros impuestos, por disposiciones legales. Conforme a estas nuevas disposiciones, la obligación de restituir es de carácter mensual y exigible a contar del mes siguiente a la devolución, vale decir, del sexto o más meses de efectuada la devolución. Cuando el contribuyente beneficiado con la franquicia, no haya tenido operaciones al mes siguiente de obtenido el beneficio, la restitución será a contar del mes en que comience a realizarlas. La obligación de restituir dichos remanentes se subentenderá cumplida, hasta aquel mes en que el contribuyente, restituya efectivamente y en su totalidad, en arcas fiscales una cantidad equivalente al beneficio obtenido. **b) Restitución Adicional:** En el caso de aquellos contribuyentes, que después de haber accedido al beneficio de devolución de remanentes de crédito fiscal, efectúe en cualquiera de los periodos tributarios siguientes ventas o servicios exentos o no afectos al IVA, deberán además del débito fiscal a enterar a Tesorería por sus operaciones normales, restituir adicionalmente, el débito fiscal correspondiente, a las operaciones exentas o no gravadas que realicen en dicho periodo, conforme al mecanismo que se indicará posteriormente. Esta segunda restitución obligatoria, será de carácter mensual y exigible cada periodo en que el beneficiario de la devolución haya obtenido ingresos gravados y exentos de IVA, hasta cumplir con el entero, de manera total, en arcas fiscales de una cantidad equivalente al beneficio obtenido por la franquicia. **Formas de Efectuar la Restitución Adicional:** El exceso de remanente de crédito fiscal adicional a restituir, será la cantidad que resulte de aplicar la tasa del artículo 14 de la Ley del IVA, sobre el total de operaciones exentas o no gravadas o de solo una parte de ellas, dependiendo de la situación que afectaba al beneficiado durante el periodo de seis o más meses de mantención del remanente de crédito activo fijo recuperado. Para una mejor comprensión de las distintas formas de restitución adicional a efectuar, se adjuntan **Anexos numerados correlativamente del N° 01 al N° 04 al final de esta Tesis.**

En la situación cuando el beneficiario de la franquicia haya solicitado más de

una devolución, deberá realizar tantos cálculos y adiciones al débito fiscal del período en que se registraron operaciones no gravadas o exentas, como devoluciones de crédito fiscal por activo fijo haya solicitado y se encuentren pendientes de restitución, cada solicitud de devolución genera una obligación distinta e independiente de restituir dichos remanentes de las formas indicadas anteriormente, y dado que el cálculo de las restituciones adicionales puede variar de una situación a otra, es necesario efectuar dicho cálculo individualmente, sin perjuicio que todas las cantidades resultantes sean adicionadas al débito fiscal del período correspondiente.

No existe en la Ley un plazo para restituir el monto de la devolución obtenida a título de franquicia, si se establece que el beneficiario deberá restituir una suma equivalente en la medida de desarrollo de sus actividades como contribuyente, la obligación será de carácter mensual a contar del mes siguiente a la devolución, debiéndose restituir vía pago efectivo de débitos fiscales generados por sus ingresos normales afectos al impuesto al valor agregado, incrementado si fuera el caso por restituciones adicionales de este mismo impuesto, equivalentes como mínimo a la tasa del IVA aplicado sobre las ventas exentas o no afectas.

La obligación se cumple, al enterar en arcas fiscales, el total de las sumas recibidas como devolución, ya sea utilizando uno o ambos mecanismos de restitución según el tipo de ingresos generados por el contribuyente.

En la medida que el contribuyente que accedió a la franquicia del artículo 27 bis, hubiese recibido créditos fiscales de IVA en exceso o indebidos, o no sean pertinentes a la franquicia, pero si con derecho a recuperarlos como créditos fiscales normales por sus actividades afectas, deberá restituir el exceso o devolución indebida, en efectivo, en la forma señalada en el artículo 27 D.L. N°825, debiéndose adicionar la suma respectiva al débito fiscal en la primera declaración de IVA que efectuó después del periodo de seis o más meses.

Se debe considerar que aquellos créditos fiscales de IVA recargado en facturas de compra de activos, gastos etc. que no correspondan a actividades afectas al impuesto al valor agregado, que sean exentas o no afectas y en especial el generado por ciertas adquisiciones que la Ley no acepta como gastos, no podrán, por ningún motivo, incrementar el remanente de crédito fiscal, ni menos aún, pedir su devolución en conformidad a las normas del artículo 27 bis.

En las situaciones de Termino de Giro de la Empresa beneficiada, deberá devolverle al fisco, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 27 del D.L. N°825,

el remanente de crédito fiscal devuelto anticipadamente, que no haya alcanzado a ser restituido mediante los pagos efectivos en Tesorería por concepto de IVA generado en las operaciones normales o a través de las devoluciones adicionales en el caso de haber efectuado operaciones exentas o no gravadas, adicionándose al débito fiscal del mes en que ocurrió el término de giro.

Los exportadores, en relación a la devolución de sus créditos fiscales, franquicia a la que pueden acceder por sus exportaciones, se regirán por el artículo 36 de la Ley del IVA. Por ende, aquellos que realicen exportaciones en forma exclusiva como operación normal, para acceder al beneficio del artículo 27 bis, deberán ceñirse exclusivamente a las normas del artículo 36 de la Ley del IVA y a las contenidas en el D.S. de Hacienda N°348, de 1977, lo anterior considerando previamente, el cumplimiento de las formalidades indicadas en el artículo 23 de la Ley del IVA, para evaluar la procedencia del crédito.

En el caso de contribuyentes que pueden acceder a la devolución de los remanentes de crédito fiscal por adquisiciones en bienes destinados al activo fijo de la empresa, y que efectúen exportaciones y ventas nacionales, podrán acceder a su devolución, optando por la normativa del artículo 27 bis, o la del artículo 36 de la Ley del IVA, considerando que optando para la devolución vía artículo 27 bis debe cumplir un mínimo de seis meses o más de acumulación de remanentes indicados en esta norma y al optar por la devolución del artículo 36 al periodo siguientes de efectuadas las exportaciones.

En todo caso, aquellos contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto por la norma legal en análisis, no tengan derecho a invocar el mencionado artículo 36, por no haber efectuado aun las exportaciones, podrán acogerse a la devolución establecida en el artículo 27 bis, si han tenido remanentes originados en activos fijos, por seis o más meses.

#### **2.4.4.7 En la Circular N°40, del 20 de junio de 2002**

Se instruye en la Ley N°19.806, de fecha 29 de Mayo de 2002, que se suprime en el inciso quinto del artículo 27 bis, del decreto Ley N°825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la siguiente oración: “La tramitación de los procesos por estos delitos, se sujetará a las normas del artículo 163 del Código Tributario y la excarcelación de los inculpados se regirá por lo dispuesto en el inciso segundo de la letra f) de dicho precepto, cuando se trate de devoluciones.

a) La primera parte del inciso 5° del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, sanciona con las penas del artículo 97 N°4 incisos 2° y 3° del Código Tributario, la utilización de cualquier procedimiento doloso, para obtener la imputación o devolución improcedente, o superior a la que corresponda de remanentes de crédito fiscal, acumulados por seis o más periodos tributarios, con origen en la adquisición de bienes destinados a formar parte del activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste.

b) La segunda parte de la citada norma de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, señala que la tramitación de los delitos señalados y la excarcelación, se regirá por lo dispuesto en el artículo 163 del Código Tributario y en su letra f), respectivamente. Esta segunda parte es derogada por la Ley 19.806, en atención a que se sustituyen las normas del artículo 163 del Código Tributario que establece normas especiales para la tramitación de los procesos por delitos tributarios en el régimen inquisitivo.

#### **2.4.5 Extractos y Oficios Administrativos del Servicio, Artículo 27 bis, Ley del IVA**

##### **2.4.5.1 Extracto del Oficio N° 823 del 23 de abril del año 2013**

###### **Exposición del Contribuyente**

Sociedad XX construirá, por cuenta propia, un edificio en terreno ajeno, de propiedad de Sociedad YY, ambas, posteriormente, suscribirán un pacto denominado “Retención de Dominio”, sobre el inmueble construido, de modo que el dominio no se radique en la Sociedad YY, manteniendo la propiedad de la construcción la Sociedad XX. Del punto anterior, la recurrente estima, que el dominio de lo construido no pasaría al propietario del terreno. Concluida la construcción, la Sociedad XX cedería en arriendo el inmueble amoblado a la Sociedad YY, pudiendo la Sociedad XX tener la opción de compra al termino del contrato suscrito. El edificio formaría parte del activo fijo de la Sociedad XX al no existir ánimo de venta de este. El recurrente solicita al Servicio confirmar los siguientes criterios:

1.- Si el contrato celebrado, entre ambas sociedades, en que se cede el arriendo del edificio amoblado, debiera gravarse con el Impuesto al Valor Agregado, en conformidad al artículo 8 letra “g” de la Ley del IVA.

2.- Si la Sociedad XX, podría solicitar la devolución, del remanente de crédito

fiscal, mediante el mecanismo del Art. 27 bis, de la Ley del IVA, una vez transcurridos 6 meses o más, desde la construcción del edificio, atendido que la edificación ingresaría como un bien del activo fijo, en la contabilidad de la Sociedad XX.

### **Conclusión del Servicio**

En relación al contrato de arrendamiento sobre una edificación amoblada, de acuerdo con lo dispuesto por el Art. 8° letra “g)” de la Ley del IVA, se encontraría gravado con Impuesto al Valor Agregado, debiendo recargarse en la operación el tributo correspondiente, sin perjuicio de la verificación en terreno de la existencia de los activos.

En relación a la calidad de activo fijo, que ostenta el edificio, este reuniría los requisitos para ser considerado como un bien de tales características, de la Sociedad XX, pudiendo ésta, en consecuencia, solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal, originado en la construcción del referido inmueble, acumulado durante seis o más períodos tributarios consecutivos desde la fecha de su adquisición, en los términos y condiciones expresados en el Art. 27 bis, de la Ley del IVA.

#### **2.4.5.2 Extracto Oficio N°118 del 22 de enero del año 2011, y Extracto Oficio N°3025 del 06 de noviembre, del mismo año**

##### **Exposición del Contribuyente**

El Fondo de Inversión Privado XX, en adelante el FIP, construyó un edificio de oficinas en terreno propio, con la intención de enajenarlos, afectos a IVA, razón por la cual, adoptó los lineamientos del Artículo 2°, N°1 y 3 de la Ley del IVA, para ser calificado de empresa constructora. El edificio se construyó por medio de la correspondiente suscripción de tres contratos: uno de construcción, obra gruesa y algunas terminaciones, otro de suministros e instalaciones de equipos de ventilación pertinentes y un último contrato de suministro e instalaciones de aluminios, cristales, etc. El FIP contrató directamente otras especialidades menores y obras de paisajismo.

Conforme a lo anteriormente expuesto, el concurrente manifiesta, que al menos parte de la construcción, fue ejecutada por administración ya que el FIP, no sólo compró parte de los materiales e insumos del proyecto, sino que además

desarrolló directamente labores de construcción, al menos en una mínima parte.

#### **Conclusión del Servicio**

El Servicio manifiesta, que ya se pronunció sobre esta materia en Ord. N° 3025, del 06/11/2012, mediante el cual se dio respuesta a esta misma consulta efectuada por el contribuyente en que se manifiesta:

No puede considerarse como empresa constructora para efectos del Art. 2°, N°1 y N°3, de la Ley del IVA, cuando no se construya ni siquiera en parte el inmueble, por carecer el FIP de la calidad de vendedor requerida en el Art. 2°, N°3, de la Ley del IVA, para que se configure el hecho gravado, la venta que éste efectúe a terceros de los pisos u oficinas ubicados en el inmueble, no se encuentra afecta a IVA.

Conforme a lo dispuesto en el Art. 23°, N°2, del mismo cuerpo legal, no procederá el uso como crédito fiscal del impuesto soportado en la adquisición de bienes, ni en la contratación de servicios, entre ellos, los contratos suscritos para la construcción del inmueble, en la medida que en el período en que se soportó dicho impuesto, se hubiesen realizado sólo operaciones exentas o no gravadas, o bien si en el primer período de operaciones, posterior a estos hechos, estas operaciones resultaron ser no gravadas o exentas.

No procede, por tanto, que el contribuyente solicite devolución alguna, en virtud del Art. 27 bis, de la Ley del IVA, si existieran remanentes de crédito fiscal originados en la construcción de dicho inmueble, ya que de acuerdo a lo manifestado en los antecedentes, el inmueble habría sido construido con la intención de venderlo, por lo tanto no calificaría como un bien del activo fijo para efectos de solicitar el beneficio en comento.

#### **2.4.5.3 Extracto Oficio N°1636 del 19 de septiembre de 2010**

##### **Exposición del Contribuyente**

La Empresa XX, solicita el pronunciamiento del Director Nacional del SII, exponiendo que ha presentado, una solicitud de devolución de impuesto, en virtud del artículo 27 bis de la Ley del IVA, por remanentes de crédito fiscal originado en la adquisición de aerogeneradores y servicios destinados al traslado y seguridad de los equipos, en el contexto de la construcción de un parque eólico que formaría parte del activo fijo, del proyecto YY. La actividad de la empresa es la generación y creación de centrales termoeléctricas, además de prestación de servicios de

suministro de energía eléctrica. Las aspas que integrarán el parque eólico, serán montadas en terreno arrendado y dicho montaje se realizará en un radier sobre el cual, se levantarán dichas aspas, afirmadas por grandes tuercas, no adheridas al inmueble, ya que serían desmontables con lo cual no habría una accesión de mueble a inmueble, opinión que no es compartida por el Director Regional consultante. El recurrente, solicita al Servicio, aclarar las siguientes incertidumbres:

1.- Si lo que da derecho, al beneficio del artículo 27 bis, es un activo fijo, solamente como unidad, o también los bienes corporales, que estén destinados a formar parte de éste, como lo serían, por ejemplo, las partes o piezas antes de su ensamblado o montaje.

2.-Cuál es el alcance de la frase; “servicios que deban integrar el valor de costo de éste”, contemplada en la referida disposición.

#### **Conclusión del Servicio**

La empresa tendrá derecho a solicitar, la devolución de los remanentes de crédito fiscal, originados en la adquisición de las partes o piezas que conforman los aerogeneradores, en los términos y condiciones expresados en el artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

Para determinar los servicios que deben formar parte del costo de los referidos bienes, éstos deberán analizarse conforme a los criterios expresados. De estimarse que determinados servicios forman parte del costo directo de los bienes, destinados al activo fijo de la empresa, la sociedad podrá obtener la devolución de los remanentes acumulados de crédito fiscal de IVA soportado, al incurrir en los respectivos desembolsos, conforme lo dispone el artículo 27 bis de la Ley del IVA.

#### **2.4.5.4 Extracto Oficio N°3028 del 16 de diciembre de 2011**

##### **Exposición del Contribuyente**

XXX S.A., cuya actividad principal, es la producción de agua potable y tratamiento de aguas servidas; posee la concesión para desempeñar ésta actividad, la que fue otorgada por el Ministerio de Obras Públicas, para atender un proyecto inmobiliario, en parte de los terrenos denominados “TTT” de la comuna del mismo nombre. Los propietarios de dichos terrenos, son un grupo de Compañías de Seguros. Para prestar los servicios sanitarios, XXX S.A. tuvo la necesidad, de contar con los terrenos, que son de propiedad de las Compañías de

Seguros, para la construcción de las plantas de producción de agua potable, de tratamiento de aguas servidas y estanques de almacenamiento; las Compañías Aseguradoras, entregaron en comodato los respectivos terrenos, para la realización de las obras necesarias, para ejecutar sus correspondientes labores de tratamiento y suministro de agua potable.

El contrato, que es de carácter consensual, se llevó a cabo, en la misma fecha en que se materializó la entrega física, de los terrenos a la Empresa Sanitaria, para la construcción de las obras, por instrumentos privados.

La ejecución de las obras, se llevó a cabo a través de dos contratos generales de construcción con distintas constructoras, los cuales originaron un importante remanente de crédito fiscal de IVA, motivo por el cual, se solicitó a la Dirección Regional Metropolitana Santiago, la devolución en dinero de dichos remanentes, en virtud del beneficio que otorga el artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

La referida Dirección Regional, sólo acogió parcialmente la solicitud, rechazando el crédito fiscal de IVA, concerniente a la construcción de las obras de las plantas de potabilización y tratamiento de aguas y redes de alcantarillado, argumentando que no se había acreditado que ellas eran activos fijos de propiedad de la Sanitaria, por no ser claro el Contrato de Comodato, en indicar, explícitamente, que los bienes que fueran construidos sobre los inmuebles dados en comodato, pertenecerían a la Sanitaria y no al comodante, ello de acuerdo con el criterio que ha sostenido el Servicio reiteradamente.

Se presenta un *Addendum* al Contrato de Comodato, en el cual las Compañías comodantes, declaran expresamente que todos los bienes que construyese la Empresa Sanitaria, en su calidad de Comodataria sobre los terrenos entregados en comodato, serían de propiedad de ella, hasta el término del contrato. Con estos antecedentes, el contribuyente solicita nuevamente a la Dirección Regional la devolución de IVA, en virtud del Art. 27°, bis, de la Ley del IVA.

La Dirección Regional Metropolitana Santiago, rechaza la solicitud presentada, aduciendo que el *Addendum*, sólo regía para evitar situaciones futuras por lo que no acreditaba la propiedad de los activos construidos por la Sanitaria con anterioridad. Considerando lo anterior, el contribuyente solicita específicamente que:

a) Se confirme que la empresa sanitaria, XXX S.A., es propietaria de los inmuebles por adherencia, que han sido construidos sobre los terrenos entregados

en comodato por las Compañías, y

b) Que en virtud de dicho dominio, XXX S.A. se encuentra habilitada para acceder al beneficio establecido en el artículo 27° bis, de la Ley de IVA, sin perjuicio de cumplir con los demás requisitos que establece la norma legal.

### **Conclusión del Servicio**

El Servicio estimo que sin perjuicio de resultar insuficiente los documentos para sustentar las operaciones y expresar la voluntad de las partes en relación a la propiedad de los bienes construidos en terreno ajeno, debe interpretarse dicha voluntad tal como las partes han querido dar, que no es otro que todos los bienes utilizados desde el inicio de su construcción, hasta el término del contrato, son de propiedad del comodatario

Sobre el particular, se estima que sin perjuicio de que la documentación que sustenta la operación, no resulta ni suficientemente explícita ni clara, para este Servicio, en términos de expresar la voluntad de las partes respecto de la propiedad de los bienes construidos en terreno ajeno, durante el período que media entre el año 2006 y 2010, no puede desconocerse o interpretarse dicha voluntad, en un sentido distinto a aquel que las partes mismas le han querido dar, el cual es, que todos los bienes construidos desde el año 2006, hasta el término del contrato, que en principio tiene una duración de 50 años, renovable cada 5 años, son de propiedad del comodatario, quien al término del contrato deberá transferirlos a él o los propietarios de los terrenos.

El contribuyente podrá acreditar ante el Servicio, por otras vías, que los bienes construidos en terreno ajeno siempre han sido de propiedad de la empresa que los construyó, siendo esta la intención original de los contratantes, como ser:

- La fecha de contabilización de los activos fijos.
- La depreciación periódica realizada a dichos activos.
- Los contratos de construcción suscritos.
- El origen del financiamiento para la construcción de las obras y su contabilización.
- Otros medios de prueba, que sean pertinentes.

Si los hechos, realmente son concordantes, con lo manifestado por el contribuyente, en el sentido que los bienes construidos, en terreno ajeno, son de su propiedad, hasta el término del contrato de comodato, procedería a su respecto la solicitud de devolución en virtud del Art. 27 bis, de la Ley del IVA.

#### **2.4.5.5 Extracto Oficio N°1218 del 22 de julio del año 2010**

##### **Exposición del Contribuyente**

Contribuyente agricultor, producto de inversiones efectuadas en bienes muebles e inmuebles destinados a formar parte del activo fijo de su empresa, como ser; la plantación de arándanos, adquisición de maquinaria agrícola, realización de obras en construcción y mobiliario, etc., la cual generó, un remanente de crédito fiscal de IVA, entre noviembre de 2007 y noviembre de 2008, presento una solicitud de devolución de remanentes, parcialmente aceptada, no aceptándose el originado por las obras de construcción a sumaalzada, al no contar con la recepción final de las obras al momento de presentar la solicitud. El recurrente solicita al Servicio pronunciarse sobre:

1.- Si es procedente efectuar la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal, relacionados con inmueble construido a sumaalzada, que a la fecha de la solicitud de devolución no cuenta con la recepción final de la obra.

##### **Conclusión del Servicio**

Del análisis de los antecedentes de hecho y de derecho, se desprende que al momento de solicitar la devolución, establecida en el Art. 27 bis, de la Ley del IVA, respecto de la construcción por sumaalzada, el contribuyente no cumplía con los requisitos legales y, en consecuencia, no procedería la aplicación de la franquicia. Sin perjuicio de solicitarla, una vez cumplidos los requisitos legales establecidos.

#### **2.4.5.6 Extracto Oficio N°095 del 20 de enero de 2010**

##### **Exposición del Contribuyente**

Contribuyente Agricultor, solicita al Servicio, su pronunciamiento, en relación a la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal, por inversiones en activo fijo de su actividad, rechazada, por considerarse como inversión, sólomente el gasto definido como activo principal, y el IVA restante correspondiente a activos circulantes y gasto propiamente tal, solo puede ser utilizado vía imputación al débito fiscal normal. Manifiesta que, en conformidad al artículo 31 N°9 de la Ley de la Renta, se le permite activar gastos imputables a la organización y puesta en marcha de una actividad productiva, el recurrente solicita al Servicio pronunciarse sobre:

1.- Solicita una aclaración en relación al periodo de inversión desde el inicio de la plantación de paltos, que debe considerarse como inversión y que debe considerarse como gasto, por lo tanto, el IVA por ellos soportados ser recuperado conforme a lo establecido en el artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

### **Conclusión del Servicio**

El Reglamento de Contabilidad Agrícola, como la Circular N°22 de 1991, disponen que las plantaciones frutales, constituyen activo fijo o inmovilizado de la empresa.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8° del Decreto Supremo de Hacienda N°1.139 de 1991, y Párrafo N° III de la Circular N°22, de 1991, se desprende que, para determinar el costo de estos activos se debe saber diferenciar, entre las plantaciones frutales en explotación y las nuevas plantaciones, que aún no están en producción.

Respecto de las primeras será costo del activo aquellas partidas que contribuyan directamente en su crecimiento y mantención y deberá considerarse como gastos, los pertinentes para la conservación de las mismas.

En general, en cuanto a las nuevas plantaciones, que aún no entran en producción, todos los gastos relacionados a las mismas, se deben considerar como costos de las plantaciones, procediendo en consecuencia respecto de ellos, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

En consecuencia, en el caso particular consultado, el contribuyente tendrá derecho a solicitar, la devolución establecida en el artículo 27 bis, del D.L. 825, respecto de los bienes que de acuerdo con los conceptos anteriores, califiquen como bienes del activo fijo o inmovilizado y se cumpla con los demás requisitos establecidos en la referida norma legal. Estos criterios son generales, y aplicables a toda clase de cultivos agrícolas y forestales, sin que sea relevante, el tiempo transcurrido, para poder ser explotados.

#### **2.4.5.7 Extracto Oficio N°1.135 del 26 de mayo de 2008**

### **Exposición del Contribuyente**

El concurrente Hospital S.A., solicita a la Dirección Nacional, su pronunciamiento, respecto a la forma de computar, la restitución adicional que ordena el inciso segundo del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, cuando

posteriormente, a haber recibido la devolución de remanente de crédito fiscal, simultáneamente, se efectúen operaciones gravadas y no gravadas o exentas de IVA, Considera que, debieran reconsiderarse las disposiciones señaladas en la Circular 94, del año 2001, en su numeral VI, en relación a aceptarse como restitución adicional, aquel debito fiscal, que sea absorbido por créditos fiscales posteriores, lo contrario significa negar el derecho a un crédito fiscal normal que no se relaciona con alguna eventual utilización excesiva del IVA soportado, en la adquisición de activos fijos, en aquella mayor proporción de operaciones no gravadas o exentas, generadas en forma posterior a la devolución. El recurrente solicita al Servicio, un cambio de criterio:

#### **Conclusión del Servicio**

El Servicio confirma criterio de Circular N°94, de 2001, en relación a la forma de determinar la restitución adicional señalada en el inciso segundo del artículo 27 bis de la Ley del IVA, el cual corresponde a la aplicación del texto legal.

#### **2.4.5.8 Extracto Oficio N°3.389 del 13 de diciembre del año 2007**

##### **Exposición del Contribuyente**

Se solicita pronunciamiento a la Dirección Nacional, en relación a la aplicación del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, a una empresa que se encuentra en un proceso de reorganización, la cual divide su patrimonio, asignando el activo fijo que motivó la devolución de IVA, a la nueva sociedad creada producto de la división. Señala que una sociedad de responsabilidad limitada, encargó la construcción por suma alzada de un inmueble, por el cual solicitó y obtuvo la devolución del crédito fiscal conforme al artículo 27 bis, del D.L. 825, ya que dicho inmueble, fue destinado a su arriendo con muebles e instalaciones, generando los débitos fiscales correspondientes, como exige dicha norma legal. En la actualidad la sociedad propietaria, requiere refinanciar sus pasivos, para lo cual ha proyectado una operación de lease back, que se materializará de la siguiente forma:

a) La sociedad de responsabilidad limitada se dividirá, asignando a la nueva sociedad el inmueble construido, que actualmente se arrienda, como asimismo los pasivos asociados a dicha construcción. Por su parte, la sociedad dividida mantendría en su patrimonio los bienes muebles e instalaciones.

b) A continuación, la nueva sociedad venderá el inmueble a una compañía

de seguros, destinando el producto de la venta a pagar los pasivos con terceros, y el saldo al desarrollo de nuevos proyectos.

c) Finalmente, y en forma simultánea, la actual sociedad de responsabilidad limitada, arrendará a la compañía de seguros, con opción de compra el inmueble adquirido por esta última, el que será subarrendado a los actuales locatarios en las mismas condiciones, es decir amoblados y con instalaciones, por lo que dicho subarriendo se encontrará gravado con IVA.

Con respecto a esta operación, solicita confirmar los siguientes criterios tributarios:

1) La asignación del activo fijo, a la nueva sociedad creada producto de la división no constituye venta, por cuanto la división constituye un título declarativo de dominio.

2) En virtud de esta asignación del activo fijo a la nueva sociedad, no generará para la sociedad dividida ningún efecto en relación a su obligación de restituir el IVA originalmente devuelto, de conformidad con el inciso segundo del artículo 27 bis.

3) La nueva sociedad, creada producto de la división, por ser una persona jurídica distinta y poseer un RUT distinto de la sociedad dividida, no será responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias asumidas por la sociedad dividida, con ocasión de la devolución anticipada del IVA, obtenida en virtud del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

### **Conclusión del Servicio**

Respecto al primer criterio, este Servicio por Circular 124 de 1975, y a través de reiterada jurisprudencia administrativa se ha pronunciado sobre los efectos tributarios de las divisiones, estimándose que en el caso de estas no existe aporte o transferencia de bienes corporales muebles o inmuebles, como tampoco un incremento del patrimonio social, en la medida que las nuevas sociedades sean idénticas en propiedad y personas que la que se divide.

Respecto al segundo criterio, el Servicio manifiesta, con respecto a los efectos de la división en la sociedad dividida, que aun cuando el inmueble que originó la solicitud de devolución de crédito fiscal, conforme al artículo 27 bis, de la Ley del IVA, es asignado a la nueva sociedad creada producto de la división, todas las obligaciones legales que establece dicha norma, en especial su inciso segundo, se mantienen respecto de la sociedad que obtuvo la respectiva devolución.

Respecto al tercer criterio el Servicio manifiesta, que efectivamente la nueva sociedad creada producto de la división es una persona jurídica distinta de la sociedad dividida, por lo que aun cuando pasara a ser la dueña del inmueble asignado, no será responsable de manera alguna, de la obligación de restituir las sumas originalmente devueltas a la sociedad dividida.

#### **2.4.5.9 Extracto Oficio N°374 del 3 de febrero de 2006**

##### **Exposición del Contribuyente**

Se consulta a la Dirección Nacional, la procedencia de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, de un inmueble dotado de “estanterías”, y si así correspondiera, si es posible solicitar, vía artículo 27 bis de la Ley del IVA, la devolución del crédito fiscal de IVA, generado por la compra de un local comercial y la estantería nuevas, para ser entregado en arrendamiento a un tercero. El recurrente solicita al Servicio confirmar:

1.- Si un inmueble dotado de algunas estanterías de alto valor solicitadas a pedido del arrendatario, se considera un “inmueble amoblado” para efectos de aplicación del Impuesto al Valor Agregado en conformidad al artículo 8 letra “g)”, de la Ley del IVA.

2.- Si producto de la adquisición del inmueble o local comercial y estanterías, se genera un remanente de crédito fiscal de IVA y este se acumula por seis meses o más, es posible solicitar su devolución en conformidad al artículo 27 bis de la Ley del IVA.

##### **Conclusión del Servicio**

El Servicio manifiesta que: “el artículo 8° letra “g)”, grava especialmente con el IVA, “El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio”.

En cuanto a la devolución del remanente de crédito fiscal, el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, este procederá si en definitiva se comprueba, por parte de la Dirección Regional respectiva, que el inmueble en cuestión ha sido arrendado amoblado y, por ende, tratarse de una operación gravada con IVA.

#### **2.4.5.10 Extracto Oficio N°2.148 del 10 de mayo del año 2004**

##### **Exposición del Contribuyente**

Agrícola S.A., que realiza actividades económicas desde 1991, con inversiones en activos fijos, debidamente respaldadas y registradas, no declaro oportunamente las inversiones netas en el formulario 29; durante el año 2000, vende un predio agrícola y adquiere otro para el cultivo de paltos, el cual requerirá nuevas inversiones en activo fijo, se subentiende, a su vez, que desde el año 1991 hasta el 2000, acumula un remanente de crédito fiscal de IVA por inversiones en activos fijos, el cual estima susceptible de ser recuperado según el procedimiento establecido en el artículo 27 bis, de la Ley del IVA. Ésta empresa, Manifiesta a su vez, haber identificado los créditos por compras de activos fijos y también, haber regularizado, los errores administrativos que incidieron en la rectificatoria de las declaraciones de impuestos correspondientes. El recurrente solicita al Servicio de Impuestos Internos, pronunciarse sobre las siguientes interrogantes:

1.- Solicita un pronunciamiento en cuanto a si existe plazo para acogerse al beneficio contemplado en el artículo 27 bis del D.L. N°825, para recuperar el remanente acumulado de crédito fiscal por compras de activo fijo.

2.- Consulta si es necesario ser propietario de dichos activos fijos al momento de efectuar la solicitud referida.

##### **Conclusión del Servicio**

La Ley no contempla un plazo para solicitar el derecho que confiere el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, en concordancia con regulación legal del mecanismo de recuperación de los remanentes, su petición debe efectuarse una vez acumulado durante seis o más periodos tributarios consecutivos, la solicitud se basa en la existencia de remanentes por inversiones en activos fijo a la fecha de presentación de la solicitud.

En relación a que el bien del activo fijo cuya adquisición originó el crédito fiscal se encuentre bajo propiedad del contribuyente beneficiario al momento de efectuar dicha solicitud, la Ley no exige expresamente la concurrencia de la circunstancia descrita; no es menos importante, el hecho que el crédito fiscal debe haberse generado y convertido en remanente de acuerdo a las reglas generales de procedimiento y plazos contenidas en el Párrafo 6° del Título II del D.L. N°825.

Al no contarse con antecedentes suficientes para establecer si en el caso

procede o no la devolución solicitada, se estima que es la Dirección Regional respectiva la que deberá determinar si el contribuyente Agrícola S.A. tiene derecho a solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal, previa verificación del cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

a) Que el solicitante haya podido rectificar las declaraciones de impuestos desde el mes en que debió declarar el impuesto soportado en la adquisición de los bienes del activo fijo hasta la fecha, conforme a las instrucciones impartidas.

b) Que a la fecha de la última declaración de impuestos efectivamente existan remanentes de crédito fiscal originados por adquisiciones.

c) Que los bienes adquiridos son de aquellos clasificados dentro del activo fijo del contribuyente.

d) Que dichos bienes fueron efectivamente empleados en la realización de operaciones gravadas con Impuesto al Valor Agregado.

Basta el no cumplimiento de sólo uno de estos requisitos, para inhabilitar al contribuyente, en cuanto a la obtención de la devolución solicitada por la vía del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

## CAPITULO III

### 3. MARCO METODOLÓGICO

#### 3.1 Tipo de investigación

En la ciencia existen distintos tipos de investigación y será necesario identificar y conocer sus características para definir cuál de ellas, se asimila mejor a la investigación que se va a llevar a cabo.

Aunque no existe un consenso de los distintos eruditos en la materia, sobre una clasificación de los tipos de investigación.

Para el autor Cesar Augusto Bernal Torres son los siguientes tipos de investigación:

- Investigación histórica
- Investigación documental
- Investigación descriptiva
- Investigación correlacional
- Investigación explicativa
- Estudio de caso

La selección del tipo de investigación depende, en alto grado, del objetivo del estudio del problema de investigación y de la o las hipótesis que se formulan en el trabajo a realizar, en la práctica un estudio puede comprender distintos tipos de investigación simultáneamente.

A continuación, se describen en qué consisten cada una de las clases de estudios, de acuerdo a lo expresado por los autores antes indicados:

#### a) Investigación Histórica

Según Salkind, “la investigación histórica se orienta a estudiar los sucesos del pasado. Analiza la relación de dichos sucesos, con otros eventos de la época y con sucesos presentes”. En concreto, busca entender el pasado y su relación con el presente y el futuro.

Este tipo de investigación tiene, como principales fuentes y técnicas de

obtención de la información, la revisión documental, los vestigios y objetos reales, así como en algunos casos, personas que tuvieron relación directa con dichos hechos.

### **b) Investigación Documental**

Consiste en un estudio analítico de la información escrita sobre un tema definido previamente, con el objetivo de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento, respecto del tema en estudio. Este tipo de investigación, depende de la información que se obtiene en documentos, entendiéndose como tales, todo material al que se puede acudir como fuente de referencia, sin alterar su naturaleza o sentido, los cuales aportan información o dan testimonio de una realidad o acontecimiento.

### **c) Investigación Descriptiva**

Según Salkind, se considera investigación descriptiva aquella en que “se reseñan las características o rasgos más importantes, de la situación o fenómeno objeto de estudio”.

La investigación descriptiva, se guía por las preguntas que formula el investigador; cuando se plantean hipótesis en los estudios descriptivos, estas se formulan a nivel descriptivo y se prueban dichas hipótesis. Este tipo de investigación se sostiene en técnicas como la entrevista, la observación y la revisión documental.

### **d) Investigación Correlacional**

Para Salkind, la investigación correlacional tiene como propósito, mostrar o examinar la relación entre variables o bien, el resultado de esas variables. Uno de los puntos importantes, con respecto de este tipo de investigación, es examinar las relaciones entre variables o sus resultados, pero en ningún momento explica, que una sea la causa de la otra. Manifestado de otra forma, la correlación examina asociaciones pero no relaciones causales, donde un cambio en un factor influye directamente en un cambio en otro.

### **e) Investigación Explicativa o Causal**

Como para algunos, la investigación descriptiva es el nivel básico de una investigación científica, la explicativa o causal es, para muchos expertos, el ideal de la investigación no experimental. La investigación explicativa, tiene como fundamento, la prueba de la o las hipótesis y busca que las conclusiones lleven a la formulación o el contraste de leyes o principios científicos.

Cuando, en un estudio como éste, el investigador se plantea como objetivos, tratar de buscar el porqué de las cosas, los hechos, los fenómenos o las situaciones, a estas investigaciones se les denominan explicativas.

### **f) Estudio de Casos**

Es una de las modalidades investigativas, que se ha utilizado ampliamente, desde inicios del siglo XX, en las ciencias sociales, de manera más reciente en los campos de la economía y administración.

El objetivo de este tipo de estudio, también conocido como el método de caso, es estudiar, en profundidad, una unidad de análisis específica, tomada de un universo poblacional.

Para el método de caso, la unidad de análisis, “el caso” objeto de estudio, es comprendido como un sistema integrado que interactúa, en un contexto específico con características propias. El caso de análisis puede ser una persona, una empresa, un grupo, etc.

Los estudios de caso como método de investigación, incluyen aspectos descriptivos y explicativos de los temas de objeto de estudio, pero además se utilizan métodos de información tanto cualitativa, como cuantitativa.

En materia de investigación, a los estudios de casos les afecta la restricción de no poder generalizar sus resultados obtenidos en la unidad, de estudio, salvo contadas excepciones.

Las principales fuentes para obtener la información, en el estudio de casos, son las personas directamente relacionadas con él y documentos válidos que contengan información sobre el caso. Las técnicas más utilizadas y adecuadas para el estudio de caso son: la observación estructurada, las entrevistas, los cuestionarios, los diarios, las autobiografías, otros documentos.

### **3.2 Tipo de Estudio**

Tal como se manifestó, una investigación puede comprender distintos tipos de metodología, es así como en el presente estudio se recurrirá a los de carácter histórico, documental, descriptivo, correlacional, explicativo y estudio de caso.

La investigación de carácter histórica y documental, se aplicará durante el análisis y estudio de la normativa legal que rige la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, desde su nacimiento como tal y sus modificaciones legales posteriores, hasta el día de hoy; también serán aplicables en el análisis y estudio de las circulares normativas, resoluciones, oficios ordinarios y jurisprudencia administrativa, emitida por el Servicio de Impuestos Internos.

La investigación descriptiva, se utilizará en forma recurrente durante toda la investigación, mezclándose incluso con los demás tipos de investigación, se aplicara en la narración de hechos, situaciones y características que afecten a los distintos entes, que intervienen en el acceso a la franquicia fiscal como por ejemplo: los contribuyentes beneficiados, al Servicio de Impuestos Internos como organismo fiscalizador y de control, a la Tesorería General de la Republica como organismo pagador, a los proveedores de bienes y servicios, a los contadores y asesores.

La investigación correlacional se utilizará, para analizar las variables de: inversión y utilización de la franquicia, principalmente.

La investigación explicativa tendrá su aplicación, desde el planteamiento de la hipótesis, desarrollo de la investigación y formulación de conclusiones.

El estudio de casos se aplicará, a una muestra de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, que han solicitado acceder al beneficio de la franquicia con diversos resultados en sus resoluciones, otros que desistieron de acceder a este beneficio, ya sea con o sin poseer el conocimiento de su existencia.

### **3.3 Definiciones Operacionales**

Una definición operacional se construye, por medio de una serie de procedimientos o indicaciones, para realizar la medición de una variable definida conceptualmente (Kerlinger F.; 1979). En este tipo de definición, para efectos de la investigación, lo que se pretende es recabar la mayor cantidad de información

posible de la variable seleccionada, de modo que se capte su sentido y se adecúe al contexto, para ello se deberá hacer una prolija revisión de la literatura disponible sobre el tema de investigación.

Al establecerse la definición operacional, se deberán tomar en cuenta, todas las condiciones atribuibles al problema que trata, una condición como la indicada, incrementa la factibilidad de que un hecho esperado ocurra pero no lo hace cierto, ya que solo constituye uno de los factores que puede influir en su ocurrencia.

El área en que está contenida esta investigación, abarca en especial, el artículo 27 bis, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, norma legal que otorga a los contribuyentes del IVA y exportadores, la franquicia tributaria que permite, solicitar la imputación, o bien, la devolución de los remanentes de crédito fiscal de IVA, provenientes de adquisiciones de bienes destinados a formar parte del activo fijo de la empresa. A su vez el Servicio de Impuestos Internos incluye circulares, oficios ordinarios, emitidos por éste ente fiscalizador, cuyo objetivo es normar y regular, los procedimientos administrativos que permiten el uso de la franquicia.

### **3.4 Variables Dependientes e Independientes**

#### **Variables:**

- a) Normas legales transcritas, en la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que otorgan el beneficio de imputar o solicitar devolución de Remanentes de Crédito Fiscal de IVA, por adquisiciones de bienes muebles e inmuebles adquiridos nuevos o construidos por sí mismo o por terceros.

#### **Subvariables:**

- a.1) Artículo 23, de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- a.2) Artículo 27 bis, de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

#### **Variables:**

- b) Instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos.

**Subvariables:**

- b.1) Circulares Normativas, emitidas por el Servicios de Impuestos Internos.
- b.2) Oficios Administrativos, de pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos.
- b.3) Oficios Ordinarios, de pronunciamiento Direcciones Regionales.
- b.4) Jurisprudencia de los Tribunales de Justicia.

**3.5 Hipótesis**

Esta investigación, respecto a la franquicia tributaria otorgada a contribuyentes del IVA y exportadores, por el artículo 27 bis de la Ley del IVA, llevará a confirmar o rechazar, la hipótesis planteada al inicio de la investigación y que manifiesta lo siguiente:

“La franquicia conferida y normada por el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, no constituiría un beneficio de conocimiento y acceso general, por parte de los contribuyentes gravados con el Impuesto al Valor Agregado y exportadores”.

**3.6 Muestreo**

En la investigación, se utilizará una muestra no probabilística intencionada y estará conformada por una población de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, que han solicitado acceder al beneficio tributario otorgado por el artículo 27 bis de la Ley del IVA, entre los años 2005 y 2013 en la ciudad de Puerto Varas.

La muestra contemplará, el estudio de casos reales seleccionándola por montos de remanentes de crédito fiscal generado inversiones en activos fijos, industrias económicas a que pertenecen, tipos de sociedades utilizadas, formas de financiamiento, entre los más relevantes.

La restricción de este tipo de muestreo, es que no permiten generalizar sus resultados a toda la población, no obstante, son muy útiles para estudios exploratorios y en general para estudios de tipo cualitativo. El "Muestreo por conveniencia o intencional", toma su nombre, debido a que se busca obtener una representatividad de la población consultando o midiendo unidades de análisis que pueden ser accesadas con relativa facilidad.

### **3.7 Tipo de Diseño**

A la selección de un diseño de investigación, se converge por el tipo de investigación a llevar a cabo y su hipótesis a aprobar o rechazar junto con ella. Al hablar de diseño, nos referimos a la investigación experimental, es decir deberemos demostrar, que un cambio en una variable independiente, ocasiona, un cambio esperado en la variable dependiente.

Para Salkind, para que en una investigación un diseño sea un experimento verdadero, se requiere que exista una manipulación intencional, de una o más variables independientes.

Según los autores Hernández R., Fernández C. y Baptista P. (1998), el diseño se refiere al plan o estrategia concebida para responder a las preguntas de investigación.

Por otra parte tenemos, el diseño no experimental, entendiendo como aquel, en que no existe una manipulación intencionada en una o más variables, ya sean independientes o dependientes, pues son observadas en su ambiente natural para ser analizadas posteriormente.

Para efectos de esta investigación, se utilizará ambos tipos de diseño dependiendo de los casos en estudio y por cuanto se analizarán las normas tributarias contenidas en la Ley del IVA, pertinentes al artículo 27 bis, desde su nacimiento, sus modificaciones posteriores y efectos e instrucciones impartidas por el Servicios de Impuestos Internos, que han regulado en el tiempo administrativamente el acceso a la franquicia. Por otro lado se deberán considerar los ciclos de la economía respecto del ahorro e inversión.

### 3.8 Procedimiento de Recogida de Datos por Objetivos

Objetivos específicos del problema		Procedimiento	
1.	Identificar la franquicia que permite solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal por inversiones en activos fijos, en la Ley del IVA.	a)	Revisar la Ley del IVA, artículos 27 bis, 27, y 23 del D.L. 825 de 1974
2.	Analizar las Circulares normativas de la Ley del IVA, Resoluciones y Jurisprudencias administrativas, emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, sobre dicha franquicia.		
3.	Aplicación práctica de las normas Legales de la Ley del IVA, que concede el derecho a los contribuyentes de este impuesto, y exportadores, a solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal originado por compras de activo fijo.	b)	Revisión de publicaciones en prensa especializada, revistas, páginas Web de orden tributario.
4.	Analizar la información que registra la Dirección de Presupuestos, en Relación a las Devoluciones de Remantes de IVA desde el año 2009 hasta el 2013.		

5.	Obtener información del monto de la Devolución de remanentes de crédito fiscal, que los contribuyentes del IVA y exportadores de la ciudad de Puerto Varas han solicitado al Estado, desde 2009 a 2013.	c)	Analizar las variables descritas en el Marco Teórico.
6.	Identificar qué normas legales de la Ley del IVA, son más vulnerables por los contribuyentes, a fin de solicitar devolución de remanentes de crédito fiscal al Fisco.		
7.	Establecer si existen o no Evaluaciones de la franquicia tributaria que conceden el derecho a los contribuyentes del IVA y exportadores a solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal del IVA al Fisco, por parte de alguna autoridad administrativa.		
8.	Generar un estado de alerta respecto De los impuestos que recauda el Fisco, frente a la devolución de impuesto que solicitan los contribuyentes.	d)	Desarrollo de conclusiones e Implicancias.

### 3.9 Técnica de Recogida y Análisis de Datos

Importante en este tipo de investigación, es la recolección de la información más confiable, pues de ella depende la validez del estudio, de esta información a reunirse y estudiarse se prueban las hipótesis, se responden las preguntas de investigación y se logran los objetivos de estudio originados del problema de investigación.

Al tratarse ésta investigación, de un beneficio o franquicia otorgada por la Ley, artículo 27 bis, de la Ley del IVA, el estudio, indudablemente, deberá comprender íntegramente la normativa legal establecida por Ley y la normativa administrativa emitida por el Servicio de Impuestos Internos, que regula el acceso y otorgamiento a la franquicia motivo de la investigación, subsidiariamente a la extensa bibliografía de diversos autores, que sea pertinente a ella y como complemento de carácter subjetivo, la opinión de expertos.

En el estudio de las normas legales y administrativas, se procederá a analizar y contrastar su contenido, con su aplicación en casos reales, a fin de poder observar cómo se ejerce este derecho de los contribuyentes al solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, por inversiones en bienes del activo fijo.

Finalmente, se obtendrán las conclusiones, otorgando con ello un análisis más consistente de las variables que son objeto de estudio.

## CAPITULO IV

### 4. MARCO DE DESARROLLO

#### 4.1 ANALISIS Y CRITERIOS DE OFICIOS INVESTIGADOS RELACIONADOS CON LA FRANQUICIA DEL ARTICULO 27 BIS DE LA LEY DEL IVA.

##### 4.1.1 Oficio N°823 del 23 de abril del año 2013

###### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, con respecto de una edificación en terreno ajeno:

1.- Una edificación construida en terreno ajeno, siempre constituirá una obra inmueble, independientemente de que el artífice de la obra sea el propietario o no del terreno. Conforme al Art. 568 del Código Civil define los conceptos de: inmueble, finca o bienes raíces, como aquellas cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y yacimientos, y las instalaciones que se adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles.

2.- El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimiento de comercio, estará gravado con el Impuesto al Valor Agregado en conformidad al artículo N°8, letra “g”.

3.- En el hecho gravado establecido en el artículo N°8, letra “g”, la norma depende de una situación objetiva, “que el inmueble cuyo uso o goce se cede temporalmente cuente con instalaciones o maquinarias que permitan desarrollar una actividad industrial o comercial, aun cuando el arrendatario en el hecho no las desarrolle”.

4.- Requisito esencial para que opere la franquicia, es que la adquisición de bienes que originó el remanente de crédito fiscal, sean clasificado en el activo fijo y sean de propiedad del contribuyente que solicita la devolución.

5.- Acorde con la técnica contable, el concepto de activo fijo, comprende bienes de la empresa construidos o adquiridos con el ánimo de ser usados en forma permanente en las operaciones del negocio, sin el ánimo de enajenarlos.

6.- En relación a la propiedad de la edificación, emplazada en un terreno ajeno, el Servicio de Impuestos Internos, para efectos tributarios, específicamente respecto de la devolución establecida en el Art. 27° bis, de la ley del IVA, manifiesta en que las partes en ejercicio de la autonomía de la voluntad son libres para determinar la propiedad de los bienes construidos.

7.- De esta forma, al encontrarse una edificación emplazada en un terreno ajeno, el dominio de la construcción lo mantendría el arrendatario en virtud de lo estipulado en el pacto "Retención de Dominio", respecto de la construcción u obra inmueble.

8.- Los bienes corporales, sean éstos muebles o inmuebles, adquiridos con el ánimo de ser arrendados, se califican como bienes del activo inmovilizado de la empresa que los cede en arrendamiento, independientemente que, en forma eventual, dichos bienes sean posteriormente vendidos, porque ya no son susceptibles de ser arrendados debido a su deterioro u obsolescencia.

#### **4.1.2 Oficio N°118 del 22 de enero del año 2011**

#### **Oficio N°3.025 del 6 de noviembre del año 2011**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto a la calidad de empresa constructora, en la enajenación de un inmueble:

1.- El Art. 8°, de la Ley del IVA, en concordancia, con el Art. 2°, N°1, del mismo cuerpo legal, grava con el Impuesto al Valor Agregado, en lo pertinente, la transferencia a título oneroso de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.

2.- De la citada norma legal y en armonía con la definición de vendedor contenida en Art. 2°, N°3, se desprende que la venta de inmuebles sólo se encuentra gravada con el Impuesto al Valor Agregado, cuando el vendedor es una empresa constructora, dedicada a la venta de inmuebles que han sido construidos totalmente por ella o que por encargo, han sido construidos parcialmente por un tercero, para ella.

3.- El Servicio, reiteradamente ha manifestado, que cuando un inmueble es construido bajo la modalidad de administración, quien encarga su construcción

reviste la calidad de empresa constructora. Ello, en atención a que bajo esta modalidad, el contratista asume la calidad de mandatario, quien ejecuta el trabajo por y para la empresa que encarga la obra, asumiendo esta última, en su calidad de mandante todo el riesgo que afecta a dicha construcción, situación que no se presenta en el contrato de construcción a suma alzada, en el cual la responsabilidad de la construcción recae sobre el contratista, quien suministra los materiales y efectúa también la construcción.

4.- Basta que una parte cualquiera del inmueble, se construya bajo el sistema de administración, para que quien encomienda su construcción sea considerada empresa constructora.

5.- En el caso en análisis, la construcción del inmueble, se realizó mediante tres contratos, respecto de los cuales sólo uno reviste el carácter de contrato general de construcción. Como el contrato fue pactado por suma alzada, quien encarga la obra no puede revestir la calidad de empresa constructora, para efectos del Art. 2º, N°1 y N°3, de la Ley del IVA.

6.- En relación a los otros contratos menores, ninguno de ellos le otorga al contribuyente, la calidad de empresa constructora, toda vez que se trata de contratos de instalación o confección de especialidades y no contratos generales de construcción, los cuales además fueron pactados a suma alzada.

7.- En cuanto a la argumentación que parte de la construcción fue ejecutada por administración, por el contribuyente, que compró los materiales para que un tercero efectuara las obras menores indicadas, no puede entenderse que por ello este asuma la calidad de empresa constructora, toda vez que con la realización de dichos trabajos no se construye ni siquiera en parte el inmueble objeto de la consulta, tampoco dan origen a la construcción de una obra civil nueva.

8.- No puede considerarse como empresa constructora para efectos del Art. 2º, N°1 y N°3, de la Ley del IVA, cuando no se construya ni siquiera en parte el inmueble.

9.- Por carecer el contribuyente de la calidad de vendedor, requerida en el artículo. 2º, N°3, del D.L. N°825, para que se configure el hecho gravado, la venta que éste efectúe a terceros de los pisos u oficinas ubicados en el inmueble, no se encuentra afecta a IVA.

10.- Conforme a lo dispuesto en el Art. 23º, N°2, del D.L. N°825, no

procederá el uso como crédito fiscal del impuesto soportado en la adquisición de bienes, ni en la contratación de servicios, entre ellos, los contratos suscritos para la construcción del inmueble, en la medida que en el período en que se soportó dicho impuesto, se hubiesen realizado sólo operaciones exentas o no gravadas, o bien, si en el primer período de operaciones, posterior a estos hechos, estas operaciones resultaron ser no gravadas o exentas.

11.- No procede que el contribuyente solicite devolución en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N°825, si existieran remanentes de crédito fiscal, originados en la construcción de dicho inmueble, ya que de acuerdo a lo manifestado en los antecedentes, el inmueble habría sido construido con la intención de venderlo, por lo tanto no calificaría como un bien del activo fijo, para efectos de solicitar el beneficio en comento.

#### **4.1.3 Oficio N°1.636 del 19 de septiembre del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de servicios que forman parte del costo de adquisición de los activos fijos:

1.- Se reitera el concepto de activo fijo, como aquellos bienes que han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en forma permanente en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.

2.- Cuando para otorgar servicios del giro, la empresa, deba requerir partes y piezas que una vez ensambladas, servirán para su actividad y se usaran en forma permanente en ella, sin ánimo de revenderlas, resulta natural que deban clasificarse en el activo fijo o inmovilizado de la empresa.

3.- Aun siendo el terreno arrendado, los bienes emplazados en él, siguen formando parte del patrimonio de la empresa si así lo manifiesta una cláusula especial de arrendamiento que diga: "En ningún caso, serán o pasarán a ser propiedad de la arrendadora; los equipos, etc., que la arrendataria introduzca o emplace en el espacio arrendado, los que podrán separarse, retirarse y llevarse al término del presente contrato sin detrimento de la propiedad arrendada".

4.- En relación a los servicios para formar parte del costo de adquisición de los activos fijos, estos deberán al menos cumplir los siguientes requisitos:

a) Acreditar su existencia con los documentos, contratos, órdenes de compra y afines que den certeza si los servicios deben o no formar parte del costo del activo fijo.

b) Verificar que los servicios a activar como costo, correspondan a aquellos servicios gravados efectivamente por ley, con el Impuesto al Valor Agregado, para que los créditos que otorguen, puedan ser recuperados válidamente.

c) Los servicios que formarán parte del costo directo del bien, serán aquellos que hayan incidido, desde su adquisición o construcción, e incorporado en forma permanente al bien, así incluirán aquellos desembolsos por servicios que permitan habilitar operativamente el bien, para su correcto funcionamiento en la empresa.

#### **4.1.4 Oficio N°3.028 del 16 de diciembre del año 2011**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de la propiedad y calificación de activo fijo de los bienes muebles e inmuebles:

1.- Del análisis de la norma legal, del inciso primero del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, se desprende que los requisitos copulativos para la procedencia de la franquicia, son los siguientes:

a) Que el beneficiario debe ser contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y/o exportador.

b) Que los bienes adquiridos deben ser destinados a formar parte de su activo fijo y;

c) Que el remanente originado en la adquisición o construcción de los bienes del activo fijo, se encuentre determinado de acuerdo a las normas del artículo 23°, de la Ley del IVA, y se haya mantenido, durante seis o más períodos tributarios consecutivos como mínimo.

2.- El Servicio ha definido como activo fijo o inmovilizado, todos aquellos bienes que han sido adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación.

3.- De la definición de activo fijo y/o de un informe técnico, se puede concluir, por parte del Servicio de Impuestos Internos, que ciertos bienes identificables reúnan los requisitos para ser considerados bienes del activo fijo, al construirse para ser utilizados de forma habitual, en prestar servicios afectos con el Impuesto al Valor Agregado,

4.- Independientemente que los bienes inmuebles, se encuentran construidos en terreno ajeno, para efectos tributarios, el Servicio mantiene el criterio en que las partes en ejercicio de la autonomía de la voluntad con que se encuentran dotadas, son libres para determinar la propiedad de los bienes construidos en él.

5.- Es altamente probable que un contrato de comodato suscrito por las partes con anterioridad que no sea suficientemente claro, sirva para acreditar la propiedad de los bienes muebles e inmuebles por adherencia que se construyan en terreno ajeno, ni aun si este fuera corregido o aclarado a través de un anexo a este de fecha posterior, todo en relación a poder presentar una solicitud de devolución en conformidad al artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

6.- Un contrato de Comodato, sobre un terreno ajeno, para efectos de acceder a la franquicia del artículo 27 bis, debiera incluir, en tiempo y forma la siguiente clausula: "Todos los bienes que construya el Comodatario, sobre los terrenos dados en comodato por el presente instrumento, serán de propiedad del Comodatario, quien al término del presente contrato, deberá transferirlos a él o los propietarios de los terrenos".

#### **4.1.5 Oficio N°1.218 del 22 de Julio del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de los conceptos de activo fijo y adquisición de inmueble:

1.- El origen del remanente de crédito fiscal de IVA, debe ser el proveniente de inversiones en bienes destinados a formar parte del activo fijo de la empresa.

2.- El contribuyente debe mantener acumulado un remanente de crédito fiscal de IVA por seis meses o más.

3.- El remanente se debe conformar de acuerdo a las normas del Artículo

23°, de la Ley del IVA, los bienes deben ser destinados a una actividad gravada efectivamente con el Impuesto al Valor Agregado.

4.- Si nada en contrario, se dice en el contrato de construcción por suma alzada, este debe regirse por el artículo 1.996 del Código Civil, que 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”.

5.- Por lo tanto, la adquisición del bien inmueble, se perfeccionará una vez terminada la obra y recepcionada conforme por quien la ordenó, recién en dicho momento se considera de propiedad del contribuyente. Por tanto, el cómputo del plazo de seis y más meses para solicitar la devolución en este tipo de casos se cumple al sexto mes de recibida conforme la obra.

#### **4.1.6 Oficio N°96 del 20 de Enero del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto al IVA recargado en facturas de compra de activos realizables:

1.- No se debe considerar parte del remanente de crédito fiscal de activo fijo, el generado por compras del activo realizable y gastos generales de la actividad,

2.- El Reglamento de Contabilidad Agrícola, en su artículo 2 N°4 define el concepto de activo fijo, como “los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola, como ser: predios, construcciones, derechos de aprovechamiento de agua, obras de regadío y drenaje, captaciones de agua, silos, casas patronales y de inquilinos, instalaciones, maquinarias, vehículos, plantaciones frutales y no frutales, bosques naturales, animales que se destinen a la reproducción, a la lechería, al trabajo o a la producción de lana o pelo, aves de postura y reproducción y los animales que se adquieran o críen en el predio para los mismos fines, aunque todavía no estén cumpliendo sus funciones. Los animales señalados se considerarán bienes físicos del activo fijo hasta el ejercicio anterior a aquel en que se enajenen. Asimismo, los bosques y plantaciones no frutales serán considerados bienes del activo fijo hasta el ejercicio anterior al de su explotación”.

3.- El artículo 2 N°5 del mencionado Reglamento, define el concepto de activos realizables como “aquellos bienes que pueden negociarse habitualmente y los de liquidación o consumo inmediato, como ser: bienes cosechados, semillas, fertilizantes, plaguicidas, maderas, productos por cosechar provenientes de plantaciones o siembras, estas últimas efectuadas en el ejercicio, y los animales no comprendidos en el número anterior, etc.”.

4.- El artículo N°8 del Reglamento, dispone “que para el caso de nuevas plantaciones frutales, éstos desembolsos serán considerados como costo de la plantación hasta que se inicie su producción.

5.- A su vez, en la Circular 22, del 29 de Abril de 1991, el Servicio hace suyas, las normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola, que indica expresamente, que las plantaciones frutales, corresponden a bienes del activo fijo, y manifiesta que los desembolsos en nuevas plantaciones frutales se excepcionan del carácter de gastos de explotación.

6.- Se definirán como gastos de conservación, aquellos necesarios para mantener un bien determinado en su condición estable y definida, se asumirán de dicho carácter, los gastos incurridos al entrar en inicio la producción de los frutos.

7.- Se definirán como gastos de crecimiento y mantención, aquellos que por su naturaleza, inciden en el desarrollo y crecimiento de las plantaciones.

8.- En cuanto a las nuevas plantaciones, mientras no entren en producción y por ende no generen ingresos, todos los gastos relacionados a la misma se deben considerar como costos de las plantaciones, procediendo en consecuencia respecto de ellos, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 bis de la Ley del IVA.

#### **4.1.7 Oficio N°1.135 del 26 de Mayo del año 2008**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de los conceptos de restitución normal y adicional:

1.- El inciso segundo del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, en lo pertinente establece que: “Los contribuyentes señalados en el inciso anterior, restituirán las sumas recibidas, mediante 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”.

2.- Los contribuyentes del IVA beneficiados con la devolución indicada en el artículo 27 bis, 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, por medio de pagos efectivos de débito fiscal de IVA en Tesorería.

3.- El hecho, que luego de la devolución obtenida se lleven a cabo operaciones no gravadas o exentas que le generen la obligación de restituir adicionalmente las sumas previamente devueltas, no altera la forma de computar dicha restitución.

4.- No es procedente computar como restitución adicional por devolución anticipada, aquellas cantidades adicionadas al débito fiscal que resulten absorbidas por el crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente en el mismo período tributario.

5.- El mecanismo indicado en el inciso segundo del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, solo implica una forma de imputar a la obligación de restituir las sumas devueltas en forma anticipada, computándose como sumas devueltas.

#### **4.1.8 Oficio N°3.389 del 13 de diciembre del año 2007**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de la asignación de un inmueble en proceso de División de sociedad:

1.- La división de sociedad, implica una distribución de patrimonio, en el que no existe enajenación de bienes o cesión de deudas, sino una especificación de derechos preexistentes, que quedan radicados en personas jurídicas independientes.

2.- La asignación del bien corporal inmueble, que la sociedad dividida efectúa a la nueva sociedad, creado producto de la división, conforme a lo expuesto, no constituye una venta.

3.- Como en el proceso de división de una sociedad, la asignación del inmueble no constituye una venta, en el período tributario en que ocurre la división, no debe incluirse dentro las operaciones totales, para efectos del cálculo de la restitución adicional que correspondería efectuar en dicho período.

4.- La sociedad que nace de la división, es una persona jurídica, totalmente distinta de la sociedad madre, por lo que al pasar a ser la dueña del inmueble asignado, no será responsable de la obligación de restituir las sumas originalmente devueltas a la sociedad dividida por concepto de IVA Debito Fiscal.

5.- Se debe considerar que la sociedad dividida o madre debiera al menos:

- i) mantener su giro; o
- ii) su actividad comercial mantenerla de manera similar, a la que tenía, previa a la división,
- iii) como consecuencia de lo anterior continuará generando débitos fiscales de un monto y por un tiempo razonable, atendiendo al monto de la inversión inicial y de la recuperación anticipada de crédito fiscal de IVA, por inversión en activo fijo.

6.- Si la sociedad dividida, no continuara con negocios vinculados al inmueble que generen débito fiscal de IVA por montos y plazos razonables, el Servicio podría argumentar, que al estar la operación dentro del control y decisión de una misma empresa y sus administradores, el proceso de división se efectuó como una forma de burlar la norma de control del artículo 27 bis, con las consiguientes responsabilidades para las empresas y personas involucradas.

#### **4.1.9 Oficio N°374 del 3 de febrero del año 2006**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de arrendamiento de inmueble y hecho gravado con IVA:

1.- El artículo 12°, N°11 de la Ley del IVA, dispone que se encuentra exento del Impuesto al Valor Agregado: “El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra “g)”, del Artículo 8°”.

2.- El artículo 8° letra “g)”, grava especialmente con IVA “El arrendamiento de inmuebles amoblados,.....”. Entre otros.

3.- El elemento determinante, para configurar el hecho gravado especial señalado, es que el inmueble esté dotado de muebles, el hecho de que el inmueble no contenga un completo mobiliario para el local, no es impedimento para estar frente a la hipótesis de incidencia tributaria.

4.- El argumento de que los muebles incorporados al inmueble arrendado no representan un mobiliario completo, no alteraría la calidad de inmueble amoblado del local comercial.

5.- La aplicación del IVA, descansa sobre el supuesto de hecho, de que el inmueble, en definitiva, contará o no con instalaciones, al momento del arrendamiento, que posibiliten el desarrollo de una actividad comercial o industrial.

6.- Se desprende como parte fundamental del procedimiento de fiscalización del Servicio, la verificación *in situ*, de la existencia de tales instalaciones.

7.- Para obtener la devolución del remanente de crédito fiscal, en el caso de optar por este procedimiento, el contribuyente deberá presentar una solicitud ante el Servicio, a fin de que se verifique y certifique, en forma previa a la devolución por la Tesorería General de la República, la correcta constitución de este crédito.

#### **4.1.10 Oficio N°2.148 del 10 de Mayo del año 2004**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de las características de la franquicia del artículo 27 bis:

1.- Algunas opiniones estiman que la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, constituye un beneficio de carácter financiero al permitir anticipar la recuperación de créditos fiscales, no modificándose la estructura básica del impuesto.

2.- Los errores por omisión de información no proporcionada en las declaraciones de impuestos mensuales por el contribuyente que ha adquirido una serie de activos fijos y generado remanentes, producto de su adquisición, pueden impedir recuperar el impuesto soportado por la vía del artículo 27 bis, de la Ley del

IVA, pero si se puede en forma previa, rectificar por la vía administrativa, errores de omisión, transcripción, etc., que no constituyan aumento del remanente a causa de sumas que no han sido contabilizadas dentro de los plazos legales.

3.- El haberse enajenado bienes pertenecientes al activo fijo antes de solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal no altera su derecho a solicitar el beneficio de esta franquicia, la Ley no obliga a que estos bienes se encuentren en su dominio al momento de obtener la devolución, la exigencia es en estos casos, el haber estado incorporado al patrimonio del contribuyente como activo fijo y producido ventas gravadas.

4.- Existen circunstancias, en que la enajenación de un bien del activo fijo, podría modificar su carácter de activo fijo, en dicho caso su remanente generado en su adquisición no daría derecho a devolución.

5.- La enajenación de los bienes del activo fijo, conforme al artículo 8° letra "m)" de la Ley del IVA, que no se haya gravado con este impuesto, no es impedimento para solicitar la devolución, de los remanentes de crédito fiscal, acumulados por seis o más meses, si el bien del activo fijo ha sido destinado a realizar exclusivamente operaciones del giro gravadas con IVA.

6.- Una venta no afecta o no gravada con el IVA, incluida la venta de un activo fijo, realizadas en cualquiera de los meses siguientes de haber obtenido el beneficio, haría aplicable la restitución adicional, indicada en el inciso segundo del artículo 27 bis.

#### **4.1.11 Oficio N°1.982 del 06 de Agosto del año 2012**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de la Restitución Adicional:

1.- En relación a la restitución adicional que establece el inciso segundo del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, sólo es aplicable el mecanismo para determinar el monto de restitución cuando existen ventas afectas y no gravadas o exentas.

2.- Los contribuyentes beneficiados con la devolución de remanentes, suelen postergar la restitución adicional del inciso segundo del artículo 27 bis, por interpretación errónea de la norma, confundiéndola, con el crédito de utilización común y la determinación de su proporcionalidad conforme al Reglamento del IVA.

#### **4.1.12 Oficio N°1.930 del 25 de Octubre del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto del concepto de conservar la calidad del Activo Fijo y Restitución adicional por pago de indemnización, por el surgimiento de un siniestro:

1.- Uno de los requisitos copulativos para que opere la franquicia del artículo 27 bis, es que el bien del activo fijo, sea del tipo que por destino confiera a la empresa, el derecho a crédito fiscal, por el IVA soportado en su adquisición, en conformidad al artículo 23, de la Ley del IVA.

2.- Es irrelevante, que el bien del activo fijo conserve tal calidad al momento de solicitar la devolución, bastando con que el crédito fiscal se haya generado y convertido en remanente, de acuerdo a las reglas generales de procedimiento y plazos contenidas en el Párrafo 6° del Título II del D.L. N°825, de 1974.

3.- La adquisición de un nuevo bien que se integre al activo fijo, en sustitución de uno similar siniestrado, da derecho a crédito fiscal en conformidad al artículo 23, de la Ley del IVA, y si se cumplen los requisitos del artículo 27 bis, no existen inconvenientes para acceder a una eventual devolución.

4.- La percepción de un pago de indemnización de un activo fijo, no se tipifica como una operación no gravada o exenta del IVA, por lo tanto no corresponde efectuar una restitución adicional en conformidad del inciso segundo del artículo 27 bis.

#### **4.1.13 Oficio N°1.682 del 24 de Septiembre del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de la adquisición de materiales de construcción y la procedencia del beneficio de la franquicia del artículo 27 bis:

1.- La adquisición de materiales de construcción, para la edificación de locales comerciales, luego amoblarlos y entregarlos en arrendamiento, en conformidad al artículo 8 letra "g)" estará gravada con IVA, por lo tanto cumpliendo con las normas del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, el contribuyente, podrá acceder a la franquicia, que dicho cuerpo legal, otorga.

2.- *A contrario sensu*, la construcción de locales comerciales y su posterior arrendamiento sin amoblar, sin instalaciones o maquinarias, que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, no configura el hecho gravado del artículo 8 letra "g)" y su renta no estará gravada con IVA, por lo tanto no podrá acceder al beneficio del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, por los créditos fiscales que pudiere haber soportado en su construcción.

#### **4.1.14 Oficio N°350 del 26 de Febrero del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto a la ejecución de mejoras y útiles para un inmueble:

1.- Por regla general, las mejoras y útiles construidas en terreno ajeno, en principio serían de propiedad del dueño del terreno y no de la persona que las efectúa, no debiendo integrar su activo inmovilizado y afectarse a depreciación. Pero ambas partes pueden, mediante un acuerdo, alterar estas reglas, y eventualmente convenir que las mejoras sólo pasarán a dominio del propietario del terreno, al término del contrato de arrendamiento.

2.- En relación al Impuesto al Valor Agregado, soportado en la adquisición de mejoras y útiles, que en conformidad a una cláusula especial, se determine como de propiedad del arrendatario, por el periodo de duración del contrato, su remanente de crédito fiscal a que de origen, podrá ser solicitado por este en conformidad al artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

#### **4.1.15 Oficio N°096 del 20 de Enero del año 2010**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto a desembolsos de Plantaciones de Frutales:

1.- Acorde a principios y normas de técnica contable, el activo fijo lo conforman aquellos bienes adquiridos, para ser destinados al uso y no al giro del negocio, excluyendo su reventa o incorporación a artículos que se fabrican o los servicios que se prestan.

2.- El artículo 2° N°4 del Reglamento de Contabilidad Agrícola, establece

que respecto de dicha actividad: se entenderá por activo fijo a: “los bienes destinados a una función permanente de la actividad agrícola”. No comprendiendo bienes o servicios adquiridos que constituyan gasto de explotación de la empresa.

3.- El artículo 8°, del D.S. de Hacienda 1.139 de 1990, establece que se considerará como gastos de explotación agrícola, el desembolso en abonos, pesticidas y otros elementos similares ocupados en el ejercicio agrícola; los relacionados con el nacimiento, desarrollo, conservación, faenamiento y venta de los animales; con la conservación de los animales y plantas y con la conservación del activo fijo. Seguidamente establece que para el caso de nuevas plantaciones frutales, estos desembolsos serán considerados como costo de la plantación hasta que se inicie su producción.

4.- En Circular 22, del 29 de Abril de 1991, el Servicio hace suyas, las normas del Reglamento de Contabilidad Agrícola, indicando a su vez, expresamente, que las plantaciones frutales se encuentran dentro de los bienes considerados como activo fijo, respecto de los desembolsos incurridos en nuevas plantaciones frutales, es decir, aquellas que aún no están en producción.

5.- En las plantaciones frutales en explotación, constituye costo del activo todas aquellas partidas en que se incurra directamente para su crecimiento y mantención, como la preparación del terreno, mano de obra, semillas e insumos, etc., debiendo considerarse como gastos de la explotación, los necesarios para la conservación de las mismas, como abonos, herbicidas y servicios de poda.

6.- Se comprenderán en general, dentro de la clasificación de gastos de conservación, aquellos que son necesarios para preservar o mantener un bien determinado en su condición estable y definida, por lo que difieren de los gastos de crecimiento y mantención en que éstos, por su naturaleza, inciden en el desarrollo de las plantaciones.

7.- En cuanto a las nuevas plantaciones, en tanto ellas no entren en producción y por consiguiente no generen ingresos, todos los gastos relacionados a la misma se deben considerar como costos de las plantaciones. Una vez iniciada la producción, los desembolsos se considerarán gastos de explotación.

**4.1.16 Oficio N°855 del 25 de Abril del año 2008**

**Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de la Restitución Adicional:

1.- Las normas de proporcionalidad, establecidas en el artículo 23° N°3 de la Ley del IVA y el artículo 43° de su Reglamento, la finalidad es establecer la cuota del crédito fiscal de utilización común del período, es decir, aquel generado en operaciones que se afectan a operaciones gravadas y no gravadas o exentas no identificable con una en particular, es posible utilizar e imputar al débito del mismo período tributario.

2.- 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, no genera una doble restitución, pudiendo ambas normas, coexistir en un mismo período tributario.

**4.1.17 Oficio N°360 del 12 de Febrero del año 2007**

**Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto del arrendamiento de bienes corporales muebles e inmuebles:

1.- El Servicio, ha manifestado en forma reiterada, que los bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, con instalaciones o maquinarias adquiridas con el ánimo de arrendarlos a terceros, se deben clasificar en el activo fijo de la empresa, independientemente de su posterior enajenación por reemplazo, deterioro u obsolescencia del activo.

2.- Si un contribuyente por adquisición de este tipo de activos acumula un remanente de crédito fiscal por seis o más meses, puede en conformidad al artículo 27 bis, de la Ley del IVA, acceder a solicitar su devolución.

**4.1.18 Oficio N°2.503 del 28 de Julio del año 2005**

**Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto

del artículo 8 letra “g)” de la Ley del IVA:

1.- De conformidad con la norma legal del artículo 8, letra “g)”, de la Ley del IVA, para que el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión de un bien raíz se encuentre gravada con IVA, es necesario que el bien, que es objeto de dichos actos jurídicos, se encuentre dotado de bienes corporales muebles o cuente con instalaciones que permitan el desarrollo de una actividad comercial o industrial.

2.- El Servicio ha manifestado, que en un contrato de arrendamiento donde se deja constancia escrita, de que parte del mobiliario será proporcionado por el arrendador y que a la fecha de inicio del contrato por motivos ajenos a la voluntad de la partes no han podido ser instalados, permitiría sostener que la intención de las partes siempre ha sido celebrar un contrato de arrendamiento de inmueble amoblado y, por lo tanto, gravado con IVA.

#### **4.1.19 Oficio N°4.441 del 23 de Septiembre del año 2004**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de un Hotel construido en terreno ajeno:

1.- Una empresa concesionaria que construya un Hotel en “Terreno Ajeno”, y que por expresa declaración de las partes, en cláusula del Contrato de Concesión, establezcan en ejercicio de la autonomía de la voluntad con que se encuentran dotadas, que, “Todas las inversiones, obras, ampliaciones y edificaciones que ejecute la concesionaria, serán de su exclusivo dominio hasta el término de la concesión, al igual que los equipos, mobiliario y alhajamiento”, al cumplir con los requisitos del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, podrá solicitar la devolución de los remanentes de crédito fiscal, originados en la construcción del referido Hotel.

2.- Por su parte, de conformidad con lo establecido por el artículo 1.996 del Código Civil, “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”, por tanto el plazo de seis y más meses para solicitar acceder a la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, se computa a partir de la fecha de la adquisición del mismo bien, que es uno de los requisitos esenciales de dicha

disposición legal, lo que en el caso propuesto y de acuerdo a las normas legales y contractuales señaladas precedentemente, sólo ocurre una vez terminada la obra y aprobada por el que la ordenó, emitiendo el certificado de recepción correspondiente.

#### **4.1.20 Oficio N°3.162 del 26 de Junio del año 2003**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de una operación de Lease Back:

1.- Uno de los requisitos esenciales, para acceder al beneficio que otorga la normativa legal, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, es que los bienes del activo fijo, cuya adquisición origine acumulación del crédito fiscal, sean de propiedad del contribuyente que solicita la devolución.

2.- En una operación Lease back sobre un terreno, independientemente del objetivo de financiamiento de este tipo de operación, se genera legalmente un traspaso de dominio del inmueble, hacia la empresa que otorga el financiamiento, por lo tanto, por regla general y como manifiesta este tipo de contratos en cláusulas especiales, los bienes inmuebles y mejoras que se construyan en el terreno, pasan a ser de propiedad de la empresa de Leasing, razón por la cual el arrendatario del inmueble construido, carece del carácter de propietario del bien y por tanto del derecho a solicitar la recuperación de los remanentes de crédito fiscal del IVA.

3.- El arrendatario del Leasing, podrá imputar el remanente de crédito, a los débitos que mensualmente genere en el desarrollo de sus operaciones habituales, de acuerdo con las reglas generales establecidas en el artículo 23, del D.L. N°825.

4.- La tributación que afectaría a los contratos de arrendamientos con opción de compra de inmuebles, al momento de concluir la construcción, del Centro de Eventos sobre los terrenos previamente transferidos al financista, importarían la cesión de inmuebles que cuentan con instalaciones que permiten el desarrollo de una actividad comercial, por lo cual las rentas de arrendamiento se encontrarán gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, por cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 8° letra "g)", de la Ley del IVA.

**4.1.21 Oficio N°4.208 del 22 de Noviembre del año 1999**

**Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de un contrato de venta de un inmueble del activo fijo:

1.- La transferencia de dominio de un inmueble, se debe efectuar, por inscripción del título respectivo en el Registro del Conservador de Bienes Raíces, el cual debe constar en una escritura pública de venta, en conformidad a los artículos 686° del Código Civil, que dice: “Se efectuara la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en el Registro del Conservador” y 1.801° del mismo cuerpo legal, que dice: “La venta se reconoce como perfecta, desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio”. En el caso de la venta de bienes raíces, no se consideran perfectas ante la Ley, mientras no se haya otorgado la respectiva escritura pública.

2.- Téngase presente, que la venta de inmuebles, cuando es efectuada en carácter de propietario y vendedor por una empresa constructora, en conformidad a las normas del artículo 2º, N°3, de la Ley del IVA, constituye un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, se afecta al IVA, la promesa de venta de un inmueble propio del giro de una empresa constructora en conformidad al artículo 8º letra “I)” del mismo cuerpo legal. En ambos casos, el impuesto se devenga al momento de emitirse la factura, se perciba el pago o en la entrega real o simbólica de la cosa, esto último en el caso de venta de inmuebles.

3.- Sea que el recargo del IVA, conste en facturas de pago parcial, o en la definitiva, del precio de venta de un inmueble, el soporte del tributo, originará para el comprador, conforme al artículo 23º, de la Ley del IVA, su crédito fiscal y su eventual remanente, que podrá imputar en cada mes al débito que genere por sus ventas, en el caso de mantenerse por seis meses o más y cumpliendo con las formalidades del artículo 27 bis, podrá solicitar su imputación, o pedir su devolución a la Tesorería Regional que corresponda.

4.- El plazo de inicio mínimo de seis de acumulación de remanentes de crédito fiscal para efectos del artículo 27 bis, se computa 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 exija.

#### **4.1.22 Oficio N°0545 del 16 de Febrero del año 1998**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto del arrendamiento de automóviles:

1.- La técnica contable define a los bienes del activo fijo, como aquellos que han sido adquiridos para emplearlos en el giro de la empresa, durante un período considerable de tiempo y sin que exista un ánimo de reventa, así los requisitos de permanencia de tiempo como de inexistencia de ánimo de reventa, constituyen factores claves a analizar para la correcta calificación del tipo de activo.

2.- Se califica como hecho gravado especial de venta a la enajenación de bienes corporales muebles, “automóviles”, en conformidad a la letra “m)” del artículo 8º de la Ley del IVA, no habiendo integrado el activo realizable del vendedor, pero que sí haya accedido al crédito fiscal y siempre que la transferencia de dominio del bien se haya efectuado antes de transcurridos doce meses desde su adquisición.

3.- El remanente de crédito fiscal acumulado de seis o más meses, originado por la adquisición de automóviles nuevos, destinados a ser cedidos en arrendamiento, al cumplir con los requisitos indicados en la norma legal del artículo 27, bis de la Ley del IVA, podrá beneficiar al arrendador con su devolución.

#### **4.1.23 Oficio N°2.989 del 24 de Octubre del año 1996**

##### **Análisis de la Investigación**

Del oficio en estudio, se desprenden las siguientes aseveraciones, respecto de la propiedad de vehículos y maquinarias adquiridas por contrato de Leasing:

1.- Un activo fijo, adquirido para ser cedido en arrendamiento, bajo la modalidad de contrato leasing, es de propiedad del arrendador, al entregarlo en arriendo, no implica traspasar el dominio del bien, esto sólo ocurre hasta pagar las cuotas restantes o la cuota de opción de compra. En la medida que se cumplan los requisitos de la norma del artículo 27 bis de la Ley del IVA, podrá el arrendador

solicitar la devolución de los remanentes de crédito acumulado.

2.- A contrario sensu, el arrendatario de un bien bajo el amparo de este tipo de contrato sólo podría acceder a la franquicia del artículo 27 bis de la Ley del IVA, al momento de pagar las cuotas restantes y ejercer la opción de compra, siempre y cuando cumpla los requisitos que indica la norma legal.



de que se trata, la contribuyente no tenía ninguna actividad vinculada con ellas, no procede el derecho a crédito fiscal IVA que alega, lo anterior, en atención a que, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 N°1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para tener derecho al referido crédito, las operaciones que recaigan sobre bienes corporales muebles o servicios *deben decir relación con el giro o actividad del contribuyente*.

Añade que la contribuyente hizo uso del crédito fiscal por compras y servicios relacionados con la construcción de un inmueble, que no guardaban relación directa con su actividad agrícola y que *con posterioridad amplió su giro a explotación de inmuebles y arrendamientos, comunicándolo al Servicio con fecha 31 de mayo de 2000, situación ocurrida después de la fiscalización*".

#### **4.2.3 CONTRIBUYENTE C/ SII - ROL 7569-2009**

La Excelentísima Corte Suprema, rechazó un recurso de casación, con fecha 18 de Enero del 2012 en el fondo, interpuesto por un contribuyente, el recurrente sostuvo que, respecto del artículo 27 bis, del D.L 825 y la posibilidad de obtener la devolución del remanente del crédito fiscal, la ley no distingue en cuanto a la fuente generadora del tributo cuya devolución se solicita. Agrega que a su respecto se cumplen los requisitos legales del artículo 27 bis, señalando que nunca ha dejado de ser sujeto de IVA para tener derecho a dicho beneficio, por lo que lo interpretado por los fiscalizadores en cuanto a que la fuente del impuesto cuya devolución se solicita tenga que ser la misma respecto a su calidad de sujeto de IVA, no tiene sentido y carece de todo fundamento legal. El supremo tribunal consideró en este punto: Que el beneficio establecido en la norma citada consiste en la recuperación del remanente de Crédito Fiscal que provenga, exclusivamente, de adquisiciones de bienes corporales muebles o inmuebles destinados al activo fijo o de servicios que deban integrar el valor de costo de éste, y que normalmente dan derecho a Crédito Fiscal. Agregó el fallo, que el objetivo de este artículo es incentivar la capitalización de una empresa por el aumento del activo para generar débitos fiscales en su oportunidad, y en la especie el contribuyente solicitó como devolución una suma que excedió a los débitos fiscales producidos, pues cambió los contratos de arriendo y vendió un inmueble, no generando débitos fiscales con posterioridad a la fecha de devolución, por corresponder a una actividad diferente. En la especie, el inmueble dejó de estar destinado a formar parte de su activo fijo.

#### **4.2.4 INMOBILIARIA NEGRO LIMITADA C/ SII - ROL 34949-1997**

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Iquique, confirma en sentencia de fecha 27 de Marzo del 1997 que:

Debe tenerse en cuenta que lo que dispone el artículo 27° bis del D.L. 825 de 1974 no es otra cosa que la recuperación anticipada del IVA pagado por bienes del Activo Fijo, que de la manera tradicional, esto es, compensado dichos créditos con los débitos fiscales generados en las operaciones comerciales afectas a IVA, que realizará el contribuyente a futuro, tardaría mucho tiempo en ser absorbido por los débitos fiscales generados mensualmente; sin embargo, queda absolutamente claro que en el caso de autos no concurren esas condiciones.

Que del análisis de los antecedentes que conforman el proceso, se desprende que el contribuyente Inmobiliaria Negro Ltda., en el período en que solicitó la devolución del remanente de crédito fiscal de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27° bis, solamente había tenido ingresos exentos del impuesto al valor agregado por arriendo de oficinas sin amoblar, por lo que los impuestos recargados en las facturas por adquisiciones de bienes y utilización de servicios se afectaron únicamente a operaciones exentas, no teniendo en consecuencia, derecho alguno, a recuperar dichos impuestos como crédito fiscal, según lo dispuesto en el artículo 23° N°2 de la Ley del IVA dispone que: “no procede el derecho al crédito fiscal por la 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”. Por tal motivo la devolución del remanente de crédito fiscal solicitado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27° bis, resultó en este caso una recuperación indebida de impuesto IVA.

### 4.3 ANALISIS DE INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS Y SOLICITUDES DE FRANQUICIA TRIBUTARIA ARTICULO 27 BIS DE LA LEY DEL IVA EN LA CIUDAD DE PUERTO VARAS

#### 4.3.1. Análisis de Participación, de Contribuyentes, por Devoluciones Remanentes de Crédito Fiscal, por IVA de Activo Fijo Anual, dentro del Total de Devoluciones de Franquicias.

Las devoluciones de Impuesto al Valor Agregado, constituyen por nomenclatura presupuestaria un Gasto Fiscal, medido en forma anual, se puede inferir y determinar, que un 87,31% del total de devoluciones de impuestos anuales de IVA, correspondió a reembolsos de remanentes de crédito fiscal a exportadores de bienes y servicios; en seguida correspondió un 5,83% de devolución anual por IVA Interno, a contribuyentes que son afectados por retenciones en forma total o parcial en el IVA de sus ventas, efectuado por los agentes retenedores y otros sujetos pasivos. **Por último y más relevante aún para la investigación, un 5% promedio anual corresponde a devoluciones de remanentes de crédito proveniente de inversiones en activos fijos en conformidad al artículo 27 bis de la Ley del IVA.**

Se puede apreciar, que aunque desde el año 2009, viene disminuyendo notoriamente el porcentaje de devoluciones de remanentes por inversiones en activo fijo, desde un 7,79% del total, hasta un estimado de un 3,09% del total el año 2013, el porcentaje de devolución de remanentes por exportaciones, en función del art. 36 de la Ley del IVA, ha venido creciendo significativamente desde un 80,93% el año 2009 hasta un 91,17% el año 2013. Lo anterior es perfectamente explicable, ya que los exportadores tienen la opción de solicitar devolución de los remanentes por la vía del artículo 27 bis, o del artículo 36, de la Ley del IVA, optando los exportadores, casi siempre, por esta última alternativa, excepcionalmente estos optan por el artículo 27 bis, en las etapas de inversiones donde las exportaciones se producen recién concluidos los proyectos.

Se debe tener siempre presente, que al solicitar la devolución de remanentes acumulados, por inversiones en activo fijo de la empresa, utilizando la franquicia de los exportadores por el artículo 36, de la Ley del IVA "No existe obligación alguna, de restituir los remanentes devueltos por este norma legal, como sucede en el caso de

optar por la franquicia del artículo 27 bis, donde el inciso segundo, de la norma antes mencionada, obliga a restituir en pagos efectivos de débito fiscal los montos reembolsados por el Fisco”.

A continuación, se adjunta un cuadro de cifras y también un cuadro porcentual, de devoluciones por tipo de franquicia tributaria, provenientes de remanentes de crédito fiscal de IVA y otros:

SERIE DEVOLUCIONES DE REMANENTES DE CREDITO FISCAL IVA I OTROS CONSOLIDADOS											
(Cifras en millones de pesos nominales)											
(-) Relación porcentual Tipo Franquicia v/s Total Devoluciones IVA y Remanentes de Credito Fiscal IVA											
CONCEPTOS	AÑO 2009		AÑO 2010		AÑO 2011		AÑO 2012		AÑO 2013		X Med.
TOTAL DEVOLUCIONES IVA Y REMANENTE	-4.181.126	%	-4.211.313	%	-4.867.566	%	-5.459.699	%	-5.679.382	%	%
IVA Interno	(316.632)	7,57%	(241.793)	5,74%	(287.631)	5,91%	(265.507)	4,86%	(286.775)	5,05%	5,83%
Remanente Exportadores Art. 36 IVA	(3.383.927)	80,93%	(3.572.234)	84,82%	(4.290.500)	88,14%	(4.994.652)	91,48%	(5.178.116)	91,17%	87,31%
Remanente Activo Fijo Art. 27 Bis IVA	(325.706)	7,79%	(280.582)	6,66%	(224.199)	4,61%	(156.257)	2,86%	(175.635)	3,09%	5,00%
Dev. Gener. Electric.	(98.747)	2,36%	(72.792)	1,73%	(20.358)	0,42%	(0)	0,00%	0	0,00%	0,90%
Otros	(56.114)	1,34%	(43.913)	1,04%	(44.878)	0,92%	(43.283)	0,79%	(38.856)	0,68%	0,96%
		100,00%		100,00%		100,00%		100,00%		100,00%	100,00%

Elaborado por candidato a Magister en Tributación Patricio Inostroza, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesgral.

#### 4.3.2. Análisis Inicio de Actividades Comuna Puerto Varas v/s Franquicia Art. 27 Bis presentadas en la Unidad del Servicio de Impuestos Internos ciudad de Puerto Varas (Urbano)

La comuna de Puerto Varas contribuye anualmente con un promedio de 1.550 nuevos contribuyentes del impuesto al valor agregado, que efectúan Iniciación de Actividades económicas y que corresponden a un promedio de un 60,33% del total de inicios de actividades de la jurisdicción de la Unidad del Servicio de Impuestos Internos, oficina Puerto Varas, a la cual corresponden además las comunas de Cochamo, Fresia, Frutillar y Llanquihue.

La cantidad de solicitudes de devolución de remanentes de crédito fiscal, en conformidad al artículo 27 bis, de la Ley del IVA recibidas en la Unidad del SII de Puerto Varas, aproximadamente, alcanza un rango entre 14 a 18 presentaciones anuales, correspondientes a toda su jurisdicción, considerando contribuyentes rurales y urbanos de las comunas de Puerto Varas, Cochamo, Fresia, Frutillar y Llanquihue.

La cantidad de solicitudes de devolución de remanentes de crédito fiscal, en conformidad al artículo 27 bis, de la Ley del IVA, recibidas en la Unidad del SII de Puerto Varas, correspondientes a contribuyentes urbanos, de la ciudad de Puerto Varas, aproximadamente alcanza un rango entre 9 a 11 presentaciones anuales, su

tasa de rechazo anual corresponde a 01 presentación anual, es decir la cantidad de aceptaciones de solicitudes de devolución anual en la ciudad de Puerto Varas oscila en un rango de 8 a 10 presentaciones. A continuación, un cuadro estadístico preparado por el Investigador con información fuente, tomada de página web del Servicio de Impuestos Internos:

N° de Actividades Económicas Inscritas por Año, Desagregados por Comuna y Primera Categoría					
REGIÓN / COMUNA / CATEGORÍA	2009	2010	2011	2012	Proyectado 2013
10302 - COCHAMO	106	88	88	103	92
10303 - PUERTO VARAS	1.549	1.358	1.763	1.634	1.545
10304 - FRESIA	181	189	217	240	281
10305 - FRUTILLAR	399	351	445	421	428
10306 - LLANQUIHUE	261	289	295	361	323
Contribuyentes IA SII Puerto Varas	2.496	2.275	2.808	2.759	2.669
Contribuyentes IA comuna Puerto Varas	1.549	1.358	1.763	1.634	1.545
Porcentaje PV / Comuna PV	62,06%	59,69%	62,78%	59,22%	57,89%
Cantidad Soliictudes Art. 27 bis x año	14	18	17	16	15
Cantidad Solicitudes ciudad Puerto Varas	9	11	11	9	9
Cantidad solicitudes presentadas	9	11	11	9	9
Cantidad solicitudes rechazadas	1	1	1	1	1
Cantidad solicitudes aceptadas	8	10	10	8	8
Tasa % de Rechazo	12%	9%	9%	11%	12%
Megaudit Ingenieros Consultores (Muestra)	1	1	1	1	1
Megandes Auditores Tributarios (Muestra)	10	8	11	10	9

Elaborado por candidato a Magister en Tributación Patricio Inostroza, en base a Estadísticas SII

#### 4.3.3. Análisis Devoluciones Emblemáticas en Ciudad de Puerto Varas por Franquicia del Art. 27 Bis

Las inversiones en nuevos proyectos y ampliaciones de otros existentes en la ciudad de Puerto Varas, en los últimos 10 años, han estado marcadas, por un fuerte crecimiento de la industria hotelera y gastronómica, desde el 2005 a la fecha se cuenta con al menos 12 hoteles, de dos a cinco estrellas, además de unos treinta nuevos restaurantes y similares. Las inversiones en Servicios de Salud, se han incrementado con una nueva ampliación de Clínica Alemana y Centros de Traumatología y kinesiología. Por último nuevos Colegios particulares, sin subvención del Estado.

A continuación, se adjunta un cuadro indicativo de Inversiones

efectuadas por diversas empresas contribuyentes de la ciudad de Puerto Varas, en el cual se indican proyectos emblemáticos de esta ciudad en el área del Turismo especialmente, en este tipo de proyectos, los montos de inversión se efectuaron dentro de un rango de US\$ 3 a US\$ 15 millones de dólares de Estados Unidos. A la fecha de presentación de esta Investigación se encuentran pendientes de termino un Nuevo Mall y un nuevo Edificio de Oficinas y Locales Comerciales en la ciudad de Puerto Varas, se adjunta a continuación un cuadro con inversiones emblemáticas de la ciudad, por las cuales los inversionistas presentaron solicitudes de devolución de remanentes de crédito fiscal, en conformidad a la norma del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, desde el año 2005 al 2013, y otros por presentar una vez concluidos los proyectos.

Serie de Unidades de Solicitudes de Devolución Art. 27 Bis Ley del IVA ciudad de Puerto Varas											
(Cifras Unidades solicitud por año)											
Proyectos de empresas que solicitaron Devolución de Remanentes de Credito Fiscal IVA por Inversiones en Activo Fijo											
Proyecto Art. 27 Bis IVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Proyecto FIP Puerto Varas											1
Proyecto Nuevo Mall										1	
Hotel y Cabañas Los Lagos									1		
Clinica Alemana								1			
Hotel Bellavista								1			
Kinefit								1			
Centro de Traumatología							1				
Hotel Cumbres Patagonica						1					
Gran Hotel Colonos del Sur					2						
Hotel Patagonico				1							
Hotel Solace			1								
Hotel Valverde			1								
Hotel Colonos del Sur		1									
Colegio Aleman		1									
Hotel Puelche		1									
Comercializadora Equipos Medicos	1										
Restaurante Vaca & Toro	1										
	2	3	2	1	2	1	1	3	1	1	1

Elaborado por candidato a Magister en Tributación Patricio Inostroza, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesgral.

#### 4.3.4. Análisis de Muestra de Contribuyentes del IVA y Exportadores, de la ciudad de Puerto Varas en relación a la Franquicia del Artículo 27 Bis de la Ley del IVA

Con el objetivo, de aceptar o rechazar la Hipótesis planteada al inicio de la Investigación: *“La franquicia conferida y normada por el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, no constituye un beneficio de conocimiento y acceso general de los contribuyentes gravados con el Impuesto al Valor Agregado y exportadores”*. Se procedió a estudiar y analizar el universo de clientes, contribuyentes del Impuesto al

Valor Agregado y exportadores, de dos Firmas de Profesionales de la ciudad de Puerto Varas que prestan servicios de contabilidad, auditoría y tributación.

**Metodología a aplicar en la muestra:**

La población de contribuyentes de la muestra estudiada “contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores”, se clasificaron de la siguiente forma, para segregar el análisis de mejor forma:

**Contribuyentes IVA Devolución cambio de sujeto:** Se entenderá, en estos términos, a todos aquellos contribuyentes del IVA, de las carteras en estudio que obtienen periódicamente reembolsos de remanentes de crédito fiscal, originado por compras de activos fijos, costos de operación, gastos de administración y existencias, devoluciones a las que pueden acceder al mes siguiente de producidas sus ventas y el comprador o agente retenedor debe retenerle el IVA de sus ventas, ya sea parcialmente o en su totalidad.

**Contribuyentes IVA Devolución Remanentes Exportadores:** Se entenderá en estos términos a todos aquellos contribuyentes, exportadores de las carteras en estudio, que obtienen periódicamente reembolsos de remanentes de crédito fiscal originado por compras de activos fijos, costos de operación, gastos de administración y otras existencias, devoluciones a las que pueden acceder al mes siguiente de producidas las exportaciones.

**Contribuyentes IVA Devolución Remanente Activo Fijo:** Se entenderá en estos términos a todos aquellos contribuyentes del IVA, de las carteras en estudio, que han cumplido con el requisito de acumulación de remanentes de crédito fiscal por seis o más meses, provenientes de adquisiciones de activos fijos y han optado por solicitar la devolución de dichos remanentes, conforme a la normativa del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

**Contribuyentes IVA Devolución Remanente Activo Fijo que Desistieron:** Se entenderá, en estos términos, a todos aquellos contribuyentes del IVA, de las carteras en estudio, que han cumplido con el requisito de acumulación de remanentes de crédito fiscal por seis o más meses, provenientes de adquisiciones de activos fijos y que han optado por desistir de solicitar la devolución de dichos remanentes, conforme a la normativa del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

**Contribuyentes IVA Imputación a Débito Fiscal de Remanente Activo Fijo:** Se entenderá en estos términos, a todos aquellos contribuyentes del IVA, de las carteras en estudio, que han cumplido con el requisito de acumulación de remanentes de crédito fiscal por seis o más meses, provenientes de adquisiciones de activos fijos y han optado por imputar dichos créditos contra el débito fiscal normal de sus operaciones en vez de solicitar la devolución de dichos remanentes, conforme a la normativa del artículo 27 bis, de la Ley del IVA. Motivos por los cuales toman esta decisión son; alta generación de débitos fiscales mensuales, motivos por los cuales estos se absorberán en el corto plazo.

**Contribuyentes IVA Imputación a Débito Fiscal sin Remanente Activo Fijo:** Se entenderá en estos términos a todos aquellos contribuyentes del IVA, de las carteras en estudio, que no cumplen con el requisito de acumulación de remanentes de crédito fiscal por seis o más meses, provenientes de adquisiciones de activos fijos y sólo pueden optar a imputar sus créditos fiscales normales contra el débito fiscal de sus operaciones normales, enterando en arcas fiscales el diferencial de débitos – créditos.

#### **Análisis e Interpretación Estadística de la Muestra**

Del análisis del cuadro adjunto, podemos concluir: Que de un universo de 113 clientes contribuyentes del IVA, de las carteras de la Firmas muestreadas y en lo referente a las aplicaciones de los remanentes de crédito fiscal de IVA, tenemos que seis clientes que representan un 5,31 % de contribuyentes del IVA de la cartera han optado por solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal, por el artículo 27 bis, de la Ley del IVA; tenemos que seis clientes que representan un 5,31 % de contribuyentes del IVA de la cartera, han optado por solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal, vía artículo 36 como exportador; cinco clientes que representan un 4,42% de contribuyentes del IVA de la cartera, han optado por solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal, por el mecanismo de devolución de cambio de sujeto; ocho clientes que representan un 7,08% de los contribuyentes del IVA de la cartera en análisis, “Han Desistido” de solicitar formalmente la devolución de remanentes de crédito en función del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, para no exponerse a una revisión del Servicio de Impuestos Internos y por razones de justificación del financiamiento de sus inversiones; treinta y cinco clientes que representan un 30,97% de los contribuyentes del IVA de la cartera han optado por la imputación de los remanentes al débito fiscal mensual, dado el alto

nivel de generación de débitos fiscales en el corto plazo y por ultimo 53 clientes que representan un 46,9% de contribuyentes del IVA de la cartera, no generan remanentes de crédito fiscal, por no efectuar inversiones en activos fijos, se adjunta cuadro:

<b>CUADRO ESTADISTICO DE CONTRIBUYENTES DEL IVA Y ACCESO A FRANQUICIAS FRANQUICIA TRIBUTARIAS DEL ARTICULO 27 BIS MUESTRA CIUDAD DE PUERTO VARAS</b>		
<b>Contribuyentes del IVA</b>	<b>Contribuyentes</b>	<b>Tasa Porcentual</b>
Contribuyentes IVA Devolución Cambio Sujeto	5	4,42%
Contribuyentes IVA Devolución Remanente Exportadores	6	5,31%
<b>Contribuyentes IVA Devolución Remanente Activo Fijo</b>	<b>6</b>	<b>5,31%</b>
Contribuyentes IVA Devolución Desistimiento Remanente Activo Fijo	8	7,08%
Contribuyentes IVA Imputación a Débito Fiscal Remanente Activo Fijo	35	30,97%
Contribuyentes IVA Sin Inversión AF	53	46,90%
<b>Muestra Total Contribuyentes del IVA</b>	<b>113</b>	<b>100,00%</b>

#### **4.4 EXPOSICION Y DESARROLLO DE CASOS REALES DE SOLICITUDES DE FRANQUICIA DEL ARTICULO 27 BIS DEL D.L. 825 DE 1974 EN LA CIUDAD DE PUERTO VARAS**

##### **4.4.1 Carnes a las Brasas**

###### **Presentación del Caso**

Dos futuros socios, se conocen en una convivencia, de carácter familiar, ocasión en que uno de ellos, le propone al otro, un proyecto de negocio, que consiste, en formar un restaurante, de “Carnes a las Brasas”, habida consideración, de no existir en la ciudad, un restaurante de alta calidad en este rubro. Uno de los socios aporta la idea y el otro, aporta el financiamiento.

###### **Antecedentes Contables y Tributarios**

La administración interna, contrata los servicios de un Estudio Contable Tributario, con el objetivo de conformar, un modelo de negocio que le recomiende una estructura legal que maximice los beneficios tributarios y brinde una adecuada protección patrimonial.

Se concluye que, por el tipo de negocio, con el objetivo de lograr el cumplimiento de dichos objetivos, es necesaria y primordial, la constitución de dos sociedades: 1) Una sociedad anónima cerrada, con dos accionistas personas jurídicas, con el objeto social: “Arriendo de Inmueble Amoblado, con Equipos y Maquinarias”, en conformidad al artículo 8 letra “g)”, de la Ley del IVA. Esta sociedad sería la propietaria del terreno, las construcciones que se edifiquen en él y de todo el mobiliario y equipos que se destinen al respectivo proyecto. Esta dará en arrendamiento, el inmueble amoblado, a una sociedad operadora, del rubro gastronómico, y 2) una sociedad de responsabilidad limitada, conformada por dos socios personas jurídicas. Esta sociedad tendrá como único objetivo, la operación de los servicios gastronómicos, en el inmueble amoblado, arrendado a la sociedad propietaria del terreno, las construcciones y el equipamiento.

Una vez constituida legalmente la sociedad, vale decir, escriturada, extractada, publicada en el Diario Oficial e inscrita en el Registro de Comercio, se procede a la obtención de las cédulas de R.U.T. y a la presentación del Inicio de

Actividades, ante el Servicios de Impuestos Internos, indicando como actividad económica, el arrendamiento de inmuebles amoblados, con maquinarias y equipos.

En reuniones de trabajo posteriores, se establece como objetivo prioritario, mantener una contabilidad en línea y al día, debidamente respaldada, para que una vez concluido el proyecto de construcción y equipamiento, se pueda acceder expeditamente a los beneficios, que otorga la norma legal, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, con la devolución de remanentes de crédito fiscal. En forma previa, se deberá preparar el contrato de arrendamiento entre las partes relacionadas, fijando un precio de mercado, por la renta mensual con impuestos incluidos.

### **Propiedad de los Activos Fijos**

En forma paralela a la adquisición del terreno, se procede a llevar a cabo, el diseño y ejecución del proyecto de arquitectura, posteriormente, se ejecutan los proyectos de alcantarillado, agua potable, electrificación, suministro de gas y otros.

El financiamiento del proyecto de construcción y de equipamiento, es proporcionado en un 50% por uno de los accionistas, y el 50% restante, lo proporciona un Banco local, directamente al inversionista.

Se llevará a cabo la realización del proyecto, por medio de un Contrato de Construcción por Administración, efectuando la sociedad inversionista la adquisición de los materiales y equipamientos necesarios para la obra.

Luego de terminada la obra y recepcionada por la Municipalidad, al término del octavo mes de acumulación de remanentes de crédito provenientes de adquisiciones, que conforman parte del activo fijo del propietario, se solicita en la Unidad del SII de Puerto Varas, la devolución de los remanentes de crédito fiscal, en función del inciso primero, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, al cumplirse copulativamente todos los requisitos exigidos por Ley.

### **Actividades Previas a Solicitud de Devolución Remanente.**

Considerando la calidad de proyecto nuevo, fue más eficiente y oportuno el procedimiento de devolución de los remanentes de crédito, efectuándose las siguientes actividades.

1.- Se planifico la conformación de dos sociedades con los mismos socios,

una anónima cerrada, propietaria del inmueble y otra de responsabilidad limitada, la operadora del proyecto.

2.- Preparar los Pagares por préstamo de dinero, proporcionado por uno de los socios persona natural de los socios de la empresa, con el objetivo de ir respaldando las fuentes de financiamiento, en la contabilidad de la sociedad inversionista, previo pago del Impuesto de Timbres y Estampillas correspondiente.

3.- Efectuar mensualmente, la mantención contable de la sociedad, en sus libros de contabilidad en forma cronológica y fidedigna, conforme a la normativa legal y respaldar las contabilizaciones en forma adecuada.

4.- Confeccionar adecuadamente, las declaraciones mensuales de impuestos, poniendo especial énfasis, en los datos y antecedentes de cada recuadro del formulario 29 de cada periodo, para evitar pérdidas de tiempo en rectificaciones o rechazos posteriores.

5.- Preparar los Libros de Compras y Ventas, junto con las facturas de proveedores originales, triplicados de control tributario y fotocopias simples, para la revisión por parte del Servicio.

6.- Confeccionar una Minuta Explicativa, de financiamiento de la Inversión.

7.- Preparar las hojas de trabajo, del cuadro de activo fijo que dio origen al remanente de crédito, indicando además: la razón social del proveedor, número de la factura de compra, fecha de adquisición, nombre de la cuenta contable de activo fijo, su código contable, los folios utilizados de los libros Diario, Mayor, Compras y Ventas.

8.- Demás antecedentes necesarios solicitados por el Servicio, indicados a través de circulares normativas, resoluciones exentas y jurisprudencia administrativa.

#### **Monto de Devolución artículo 27 bis D.L. 825 de 1974**

La solicitud de devolución de la franquicia, fue recepcionada por la Unidad del SII de Puerto Varas con fecha 31 de julio de 2006, y con fecha 13 de septiembre de 2006 a través de Informe N°253, se autorizó la devolución por el total solicitado de UTM 792,60 equivalente a dicha fecha en pesos de moneda nacional.

#### **4.4.2 Comercialización de Equipos Médicos**

##### **Presentación del Caso**

Profesional médico independiente, en ejercicio de sus actividades habituales detecta la falencia de equipos médicos de su especialidad en la Clínica donde ejerce, a raíz de ello propone a la Dirección, la alternativa de invertir en dichos equipos entregarlos en arrendamiento en forma mensual a la Clínica.

##### **Antecedentes Contables y Tributarios**

La administración, contrata los servicios de un Estudio Contable Tributario, con el objetivo de conformar un modelo de negocio, que le otorgue una adecuada estructura legal y maximice los beneficios tributarios.

Se conviene que la organización del negocio a llevar a cabo, es suficiente con la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada conformada por dos socios personas naturales. Esta sociedad tendrá como único objetivo, el arrendamiento de bienes muebles, maquinaria y equipos médicos, en conformidad al artículo 8 letra “g)”, de la Ley del IVA.

Una vez constituida legalmente la sociedad, vale decir, escriturada, extractada, publicada en el Diario Oficial e inscrita en el Registro de Comercio, se procede a la obtención de la cedula de R.U.T. y presentación del Inicio de Actividades, ante el Servicio de Impuestos Internos, indicando como actividad económica el arrendamiento de equipos médicos.

Se establece como objetivo mantener una contabilidad en línea, respaldada y una vez adquiridos los equipos y luego de acumulado el remanente de crédito por al menos seis meses continuos, acceder a los beneficios que otorga la norma legal del artículo 27 bis de la Ley del IVA.

##### **Propiedad de los Activos Fijos**

Se procede a adquirir los equipos médicos, financiándose el 100%, con préstamo de Banco local, el que proporciona a uno de los socios, persona natural, traspasándolo este a la sociedad, previo pago del respectivo Impuesto de Timbres y Estampillas.

Luego, al termino del séptimo mes de acumulación de remanentes de crédito

fiscal, provenientes de adquisición de los equipos médicos que conforman parte del activo fijo de la sociedad, se solicita en la Unidad del Servicio de Puerto Varas la devolución de los remanentes de crédito, en función del inciso primero, del artículo 27, bis de la Ley del IVA, al cumplirse copulativamente, todos los requisitos exigidos por Ley.

### **Actividades Previas a la Solicitud de Devolución del Remanente.**

Considerando que, para el negocio se partió constituyendo una nueva sociedad, fue más eficiente y expedito su procedimiento de devolución de remanentes de crédito generado por inversiones en activos fijos, efectuándose las siguientes actividades:

1.- Se planifico la conformación, de una sociedad de responsabilidad limitada, conformada por el profesional médico y su cónyuge.

2.- Preparar un Pagaré, por préstamo de dinero proporcionado por uno de los socios persona natural de la sociedad, con el objetivo de respaldar la fuente de financiamiento en la contabilidad de la sociedad inversionista, en conjunto con el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas correspondiente.

3.- Efectuar mensualmente, la mantención, por parte de la sociedad, de un registro de los libros de contabilidad en forma cronológica y fidedigna, conforme a la normativa legal y respaldar las contabilizaciones en forma adecuada.

4.- Confeccionar adecuadamente, las declaraciones mensuales de impuestos, poniendo especial énfasis, en los datos y antecedentes de cada recuadro del formulario 29, para evitar pérdidas de tiempo en rectificaciones, o rechazo posterior de la solicitud de devolución.

5.- Preparar los Libros de Compras y Ventas, junto con las facturas originales de proveedores, copias de control tributario y fotocopias simples, para la revisión por parte del Servicio de Impuestos Internos.

6.- Confeccionar una Minuta Explicativa de financiamiento de la Inversión.

7.- Preparar hojas de trabajo, del cuadro de activo fijo que dio origen al remanente del crédito fiscal, indicando además: la razón social del proveedor, número de la factura de compra, fecha de adquisición, nombre de la cuenta contable de activo fijo, su código contable, los folios utilizados de los libros Diario, Mayor, Compras y Ventas, etc.

8.- Además, otros antecedentes necesarios solicitados por el Servicio, indicados a través de circulares normativas, resoluciones exentas y jurisprudencia administrativa, preparar el contrato de arrendamiento de los bienes muebles.

#### **Monto de Devolución, según artículo 27 bis D.L. 825 de 1974**

La recepción de la solicitud de devolución de la franquicia, fue efectuada por la Unidad del SII de Puerto Varas con fecha 07 de julio de 2004 y se autorizó la devolución dentro del plazo legal, por el total solicitado de UTM 35,94.

### **4.4.3 Hotel 2 Estrellas**

#### **Presentación del Caso**

Empresa en marcha, conformada por una sociedad de responsabilidad limitada, con actividad económica de Servicios Hoteleros, sus dos socios una persona natural y otra persona jurídica, deciden de mutuo consenso, ampliar la capacidad hotelera de su actual establecimiento en 30 habitaciones más.

#### **Antecedentes Contables y Tributarios**

La administración de la sociedad hotelera, coordina con sus asesores y tributaristas externos, la planificación, de la recuperación oportuna de los remanentes de crédito fiscal de la empresa, ya que, por la naturaleza de los servicios hoteleros y su proporción entre sus ventas nacionales y exportaciones, les significarían un largo tiempo de acumulación y mantención de remanentes de crédito fiscal originado por adquisiciones en bienes muebles e inmuebles destinados al activo fijo, de gastos y costos por los servicios normales de operación. Por lo tanto acceder a los beneficios que otorga la norma legal del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, es prioritario en la liquidez de la empresa y realización de la ampliación.

#### **Propiedad de los Activos Fijos**

Acordada la ejecución del proyecto de Ampliación del Hotel en terreno propio, se procede a preparar los proyectos de construcción asociados, para que luego de la

obtención del permiso de edificación, se proceda a escriturar el Contrato de Construcción por Suma Alzada, con una empresa constructora, como última inversión, se efectuó la compra del mobiliario y alhajamiento, suficiente para el proyecto.

El financiamiento, se llevó a cabo en el 100%, con préstamos otorgados por cada socio en partes iguales, previo pago oportuno del Impuesto de Timbres y Estampillas correspondiente.

Luego, al término del octavo mes de acumulación de remanentes de crédito fiscal de IVA, provenientes de la construcción del inmueble hotelero y su alhajamiento, que pasaron a conformar parte del activo fijo de la sociedad, se solicita en la Unidad de Puerto Varas, la devolución de los remanentes de crédito fiscal, en función del inciso primero, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, al cumplirse copulativamente los requisitos legales.

#### **Actividades Previas a la Solicitud de Devolución de Remanente.**

Considerando la actividad comercial, y al contar la empresa con asesoría oportuna, el procedimiento de devolución de los remanentes de crédito fiscal, se llevó a cabo dentro del plazo legal, efectuándose las siguientes actividades previas:

1.- Entrega oportuna, de parte de los socios, de la información financiera para la preparación de los Pagaré, por préstamos de dinero a la sociedad, con el objetivo de respaldar la fuente de financiamiento, en la contabilidad de la empresa, previo pago del Impuesto de Timbres y Estampillas correspondiente.

3.- Efectuar mensualmente, la mantención contable de la sociedad en sus libros de contabilidad en forma cronológica y fidedigna, conforme a la normativa legal y respaldar las contabilizaciones en forma adecuada.

4.- Confeccionar adecuadamente, las declaraciones mensuales de impuestos, poniendo especial énfasis, en los datos y antecedentes, de cada recuadro del formulario 29, para evitar pérdidas de tiempo en rectificaciones o rechazos posteriores.

5.- Preparar los Libros de Compras, Ventas y Exportaciones, junto con las facturas de proveedores, copia de control tributario y fotocopias simples, para la revisión por parte del Servicio.

6.- Confeccionar una Minuta Explicativa, de financiamiento de la Inversión.

7.- Preparar las hojas de trabajo, del cuadro de activo fijo, que dio origen al remanente de crédito, indicando además: el nombre de la cuenta, su código contable, los folios utilizados de los libros Diario, Mayor, Compras y Ventas.

8.- Además de otros antecedentes necesarios, solicitados por el Servicio, indicado a través de circulares normativas, resoluciones exentas y jurisprudencia administrativa.

9.- Adjuntar la copia del Contrato de Construcción por Suma Alzada.

#### **Monto de Devolución, según el artículo 27 bis D.L. 825 de 1974.**

La recepción de la solicitud de devolución de la franquicia, fue efectuada por la Unidad del SII de Puerto Varas, con fecha 23 de Mayo de 2007 y se autorizó la devolución dentro del plazo legal, por el total solicitado de UTM 944,28.

#### **4.4.4 Hotel 5 Estrellas**

##### **Presentación del Caso**

Empresa en marcha, conformada como sociedad anónima cerrada, con actividad económica de Servicios Hoteleros, propietaria de dos inmuebles, destinados para tal objeto, con una capacidad de 170 habitaciones, sus dos socios, personas jurídicas, su propiedad consolidada, pertenece a una persona natural en un 99,99%, el accionista mayoritario, luego de un siniestro de incendio, que redujo a cenizas y escombros, a uno de sus inmuebles hoteleros el año 2006, decide efectuar un nuevo emprendimiento en el mismo terreno de su propiedad siniestrada, para construir un nuevo inmueble de estructura sólida y similar capacidad al anterior.

##### **Antecedentes Contables y Tributarios**

La administración de la sociedad hotelera, luego de dos años de preparación y ejecución de los proyectos arquitectónicos y de especialidades y una vez obtenido el permiso de edificación, da inicio a las actividades de construcción del nuevo inmueble. La administración y control financiero del proyecto, es por cuenta del inversionista donde participa en forma exclusiva su Departamento Interno de Contabilidad, acordando contratar al término de las obras una Firma Tributarista,

que los asesore en relación a la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

### **Propiedad de los Activos Fijos**

El terreno donde se construyó el nuevo inmueble, es de propiedad de la empresa hotelera. La construcción del proyecto se determina llevarlo a cabo por medio de una empresa constructora creada para tal efecto de propiedad de un 99% del accionista propietario del terreno, o sea, una empresa relacionada a la del inversionista.

Por la envergadura del proyecto, US\$ 12 millones, se decide efectuarlo por medio de un Contrato de Construcción por Suma Alzada, vale decir, *obra vendida o llave en mano*, el mobiliario, equipamiento y alhajamiento del Hotel, se lleva a cabo por la sociedad inversionista. El financiamiento fue proporcionado en un 100% con préstamos otorgados por Instituciones Financieras de la banca nacional.

El inicio de las obras se inició en noviembre del año 2007 para concluir en octubre de 2008, vale decir, 12 meses hasta el término de las obras.

Luego, al término de los primeros seis meses de acumulación de remanentes de crédito, por inversión en Activos Fijos, en abril de 2008, provenientes de la construcción de parte del inmueble hotelero de la sociedad, se presenta una primera solicitud de devolución de los remanentes de crédito, en función del inciso primero del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, en la Unidad del SII de Puerto Varas, al cumplirse copulativamente los requisitos legales.

Al término de los siguientes seis meses, octubre de 2008, de la acumulación de remanentes de crédito por inversión en Activos Fijos, provenientes del término de construcción del inmueble hotelero de la sociedad, se presenta una segunda y última solicitud de devolución de los remanentes de crédito fiscal, en función del inciso primero del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, en la Unidad del SII de Puerto Varas, al cumplirse copulativamente, la totalidad de los requisitos legales.

Posteriormente y hasta el total agotamiento del remanente de crédito fiscal de IVA de activo fijo, costos y gastos por sus operaciones mensuales, se solicitó periódicamente, en forma mensual, la devolución de remanente de crédito de IVA, en virtud de la norma legal, del artículo 36, de la Ley del IVA, en su calidad de exportadores de servicios hoteleros, en función de las divisas liquidadas en cada periodo.

### **Actividades Previas a Solicitud de Devolución Remanente.**

Habida consideración de planificar previamente y solicitar las devoluciones de remanentes de crédito, se contratan al término de las obras, los servicios externos de expertos tributaristas. Del examen y preparación de la información y documentación de la firma externa, este hubo de realizar las siguientes actividades previas:

#### **Documentos Legales**

- 1.- Obtener las copias con vigencia de la sociedad, de todos los accionistas personas jurídicas y de la sociedad inversionista.
- 2.- Obtener copias de los mandatos de representación con vigencia.
- 3.- Confeccionar un mandato especial, a la firma de asesores externos tributaristas, para la representación, ante el Servicio de Impuestos Internos.

#### **Contrato de Construcción por Suma Alzada**

1.- Considerar que por regla general, si nada en contrario se dice en el contrato de construcción por suma alzada, este debe regirse por el artículo 1.996 del Código Civil, que 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". Por lo tanto, la adquisición del bien inmueble, se perfeccionará, una vez terminada la obra y recepcionada conforme, por quien la ordenó, recién en dicho momento se considerará de propiedad del contribuyente. Por tanto, el cómputo del plazo de seis y más meses para solicitar la devolución en este tipo de casos se cumple al sexto mes, de recibida conforme la obra.

2.- Habida consideración de la existencia del pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos en Oficio N°4.441 de fecha 23 de septiembre de 2004, que se establece como lógico en relaciones de mercado con terceros ajenos a la empresa, de aplicarlo a las solicitudes de devolución de remanentes a esta inversión, no nos hubiese sido posible mejorar el financiamiento del proyecto. Por lo tanto, dado que en esta obra de construcción por suma alzada, tanto el mandante de la obra como su artífice, aunque son empresas diferentes, pertenecen a un

mismo propietario persona natural, es decir ante la existencia de cada estado de pago a autorizar y pagar, corresponde al dueño de la obra autorizar y pagar, motivo por el cual es perentorio, en estos casos, transcribir en una cláusula del contrato que: “El presente contrato de construcción por suma alzada de Hotel XXX, se excluye expresamente de las disposiciones indicadas en artículo N°1.996, del Código Civil, considerando que la recepción de cada estado de pago recepcionado y pagado, se considerará, para todo efecto, una adquisición de parte del mandante de la obra, pasando este a ser propietario a contar de su cancelación y así en forma continua y hasta el término efectivo de la obra”. Por tanto, el cómputo del plazo de seis y más meses para solicitar la devolución, en este tipo de casos, se cumple al sexto mes o más, de acumulado el remanente de crédito fiscal de IVA, por adquisiciones de bienes muebles e inmuebles y servicios que formen parte del costo de estos.

3.- De acuerdo a la exposición anterior, fue posible planificar, desde el principio, la presentación de dos solicitudes de remanentes de crédito, por inversiones en activos fijos, en conformidad al artículo 27 bis, de la Ley del IVA y no esperar seis meses después de recepcionada la obra.

4.- Se efectuó una revisión y verificación, de la documentación contable, facturas de proveedores, de los meses comprendidos, dentro del periodo de acumulación de remanentes de crédito, con el objetivo de verificar que las facturas de adquisición de bienes y servicios, estén correctamente identificadas y codificadas en las cuentas de activo fijo, de la contabilidad de la empresa, y que estos documentos cumplan con las exigencias del artículo 23, de la Ley del IVA y su Reglamento.

5.- Se corrigen vía Notas de Crédito, solicitadas a los respectivos proveedores, los errores de emisión, detectados en las facturas recibidas.

6.- Se solicita al departamento de contabilidad de la sociedad, efectuar los ajustes propuestos de carácter contable.

7.- Se procede a rectificar, las declaraciones de impuestos mensuales, en el formulario 29, de los periodos de acumulación de remanentes, que se vieron afectados por errores informados en los códigos relacionados con las inversiones en activos fijos de la sociedad.

8.- Previo a cada solicitud de devolución a presentar, se preparan las hojas de trabajo, pertinentes al cuadro de activo fijo que dio origen al remanente de crédito,

indicando además: el nombre de la cuenta, su código, los folios oficiales utilizados de los libros Diario, Mayor y Libro de Compras, para hacer más expedita la revisión del Servicio.

9.- Importante fue también, preparar a los funcionarios de los distintos departamentos del Hotel, en relación a la ubicación y destino de los bienes muebles y alhajamiento adquiridos para el uso del establecimiento, en la última devolución solicitada, la fiscalizadora verifico la existencia del 100% de televisores adquiridos por la empresa.

10.- Solicitar, luego de contabilizarlos, los ajustes contables, la emisión de los libros de contabilidad oficiales, de compras y ventas en hojas foliadas y timbradas por el Servicio.

11.- Confeccionar una Minuta Explicativa, de financiamiento de la Inversión y demás antecedentes necesarios solicitados por el Servicio, indicados a través de circulares normativas y resoluciones exentas y jurisprudencia administrativa.

#### **Monto de Devolución, según el artículo 27 bis, del D.L. 825 de 1974**

1.- La recepción de la primera solicitud de devolución de la franquicia, fue efectuada por la Unidad del SII de Puerto Varas, en el mes de mayo de 2008 y se autorizó la devolución dentro del plazo legal, por el total solicitado de UTM 6.257,67.

2.- La recepción de la segunda solicitud de devolución de la franquicia, fue efectuada por la Unidad de Puerto Varas, en el mes de noviembre de 2008 y se autorizó la devolución dentro del plazo legal, por el total solicitado de UTM 6.651,96.

#### **4.4.5 Inmobiliaria Puerto Varas**

##### **Presentación del Caso**

Empresa que está en marcha, inicialmente constituida como sociedad de responsabilidad limitada y posteriormente ésta se transforma a sociedad anónima cerrada, con actividad económica Arrendamiento de Inmueble Amoblado para Clínica de Salud, con dos socios, una persona natural y otra persona jurídica, deciden por acuerdo del Directorio ampliar su actual infraestructura de salud e incorporar nuevas tecnologías.

## **Antecedentes Contables y Tributarios**

La respectiva sociedad, con su departamento de contabilidad interno, se hace cargo del control contable del proyecto y su Gerencia de Administración, de la búsqueda del financiamiento, administración y control financiero del proyecto, no queda expresamente establecida en su inicio, el procedimiento a seguir, ante una eventual solicitud de devolución de remanentes de crédito.

### **Propiedad de los Activos Fijos**

La administración de la sociedad, luego de la confección de los proyectos arquitectónicos, de especialidades y obtenido el permiso de edificación, procede a escriturar, el contrato de construcción por suma alzada, del nuevo establecimiento, que inicialmente se construirá en terreno propio, y quien lo ejecutará, será una empresa constructora externa no relacionada.

El financiamiento se llevó a cabo en un 100% con préstamos otorgados por un Banco nacional, al que previamente se le transfiere el terreno del proyecto como garantía, para posteriormente enajenarle hasta el 5° estado de pago del contrato de construcción.

Luego, al término del onceavo mes de acumulación de remanentes de crédito fiscal, provenientes de la construcción y de la ampliación de la Clínica, de su equipamiento y alhajamiento que pasaron a conformar parte del activo fijo de la sociedad, se acepta formalmente en la Unidad del SII de Puerto Varas, una primera solicitud de devolución de los remanentes de crédito en función del inciso primero del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, al cumplirse copulativamente, la totalidad de los requisitos legales.

### **Actividades Previas a la Solicitud de Devolución del Remanente.**

Considerando el volumen de remanentes de crédito fiscal, acumulados como producto de las inversiones efectuadas, se decide pedirle asesoría y soporte, a una Firma de Tributaristas externos, para preparar y llevar a cabo el procedimiento, encontrándose con las siguientes observaciones, que originaron que luego de una tercera tentativa de ingreso de la solicitud esta sea aceptada, previo a una tasación y liquidación de impuestos, las observaciones y actos que afectaron a esta solicitud

fueron las siguientes:

1.- No se encontraba la contabilidad actualizada íntegramente, en sus tres últimos ejercicios, previos a la presentación de la solicitud, además, no reflejaba fehacientemente todas las transacciones de la empresa, por omisión de registros.

2.- No se encontraban impresos, los libros de contabilidad ni los libros auxiliares de compra y ventas de los tres últimos ejercicios.

3.- A la sociedad, le afectó una transformación, la cual paso de ser una sociedad de responsabilidad limitada, a ser una sociedad anónima cerrada, no se comunicó, ni en tiempo ni en forma, a la mayor parte de los respectivos proveedores de la empresa, en especial a los que surtían a esta, de activos fijos relevantes, motivo por el cual la primera presentación de solicitud de devolución hubo de ser retirada del Servicio, al tener, una gran parte de las facturas, la razón social errónea, en abierta transgresión, al artículo 23 de la Ley del IVA.

4.- Para corregir los errores de razón social, se tuvo que realizar las siguientes diligencias: 1) acreditar el pago, con cheques de la cuenta corriente de la sociedad, 2) Además de los cheques que se pagaron con cuenta corriente del socio de la sociedad, tuvo que adjuntar, de manera ordenada, todos los antecedentes necesarios, para acreditar la adquisición de materiales y su respectiva contabilización entre empresas relacionadas, 3) solicitar la emisión de nuevas facturas de compra, a los proveedores, para reemplazar las facturas con razón social errónea, en la medida de lo posible y 4) desechar la inclusión de créditos de facturas con montos poco importantes, para no obstaculizar el reingreso de la próxima presentación.

5.- Luego, al corregir los errores observados por el Servicio, se efectúa un segundo reingreso, de la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA. Del examen de la contabilidad, facturas de ventas y contrato, el Servicio determina que no se ha facturado el total de la venta parcial del inmueble, comprometida en la operación de Lease Back, efectuando una tasación, por la diferencia del inmueble, hasta el 5° pago del avance de obras, rebajándose el débito fiscal, del remanente a solicitar, se adjuntan resoluciones que originaron la solicitud de devolución:

INMOBILIARIA PUERTO VARAS S.A.  
RUT N° 76.352.012-8

**TASACION DEL PRECIO DE UN BIEN RAIZ NUEVO**

PUERTO VARAS, 21/03/2012

RESOLUCIÓN N° EX 1219 / VISTOS:

La Presentación de 23 de Enero del 2012 de la contribuyente INMOBILIARIA PUERTO VARAS S.A., R.U.T. N° 76.352.012-8, cuyo representante es don JUAN PEREZ SOTO soto, R.U.T. 4.896.044-6, que registra domicilio para estos efectos en Hospital 810, comuna de Puerto Varas.

Con lo relacionado, y

### **CONSIDERANDO**

Lo dispuesto en el artículo 64. Inciso 6° del Código Tributario;

Que, el contribuyente solicita la devolución de I.V.A. de acuerdo a lo establecido en el Art.27 bis del D.L. 825/74, por un bien inmueble destinado a servicios hospitalarios construido en el terreno de propiedad del Banco Internacional, ubicado en Hospital 810, Rol de Bs. Rs. 67-01, comuna Puerto Varas.

Que, dicho bien inmueble fue vendido parcialmente, considerando el avance de las obras que se tenía hasta el estado de pago N°5 (31 de julio del 2010), según factura de venta N°1814 de fecha 12 de diciembre del 2010 por un valor neto de \$1.303.042.401.

Que, el costo de construcción hasta el estado de pago N°5, de dicho inmueble, asciende a \$1.449.410.506, según libros contables del contribuyente. Además, existe una tasación comercial del mismo, efectuada el 09 de agosto del 2010, por peritos externos, tasación que fue aportada por el contribuyente, en la que se consigna que el precio del inmueble hasta el 5° estado de pago es de \$1.491.512.751.

Que, de acuerdo a los antecedentes de autos, dicho precio del bien raíz, indicado en la factura de venta N° 1814, es notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad, sin perjuicio de considerar en esta tasación las circunstancias en que se realiza la operación, la cual se da en el contexto de un contrato de Lease Back.

### **SE RESUELVE:**

Tasar el precio o valor del bien raíz singularizado en la factura de venta N°1814 emitida por el contribuyente INMOBILIARIA DE PUERTO VARAS S.A., R.U.T N°76.352.012-8, al BANCO INTERNACIONAL, R.U.T. N° 97.011.000-3, fijando este precio o valor en \$1.449.410.506 (Mil cuatrocientos cuarenta y nueve millones cuatrocientos diez mil quinientos seis pesos), valor que corresponde al costo de construcción de dicho inmueble hasta el avance de la obra que se tenía al quinto estado de pago emitido por la empresa constructora.

ANOTESE, COMUNÍQUESE Y NOTIFÍQUESE.

**POR ORDEN DEL DIRECTOR REGIONAL**

**(RES. N° EX. 4448 DEL 02/11/1992)**

**Claudia Martínez Inostroza**

**JEFA UNIDAD (S) PUERTO VARAS**

DISTRIBUCION

- Director Regional
- **Unidad Puerto Varas**
- Contribuyente
- Otto Bader 810, Puerto Varas.
- Expediente
- Archivo/Descarga Electrónico

ORD.Nº\_96\_\_/\_

**ANT.:** Solicitud de devolución  
remanente de Crédito Fiscal  
presentada por contribuyente  
**INMOBILIARIA PUERTO VARAS S.A.**  
RUT: 76.352.012-8

**MAT.:** Resultado verificación del crédito  
Fiscal IVA, por devolución Art.27  
Bis D.L.Nº825, de 1974.

Puerto Montt,

DE DIRECTOR REGIONAL

A SR. DIRECTOR REGIONAL TESORERO PUERTO MONTT

1.- Se ha recibido en esta Dirección Regional, la solicitud de devolución de remanente de crédito fiscal IVA, del periodo tributario de OCTUBRE 2010 A DICIEMBRE 2011 declarado en formularios 29 folio 5220827096, 5220829886, 5220836956, 5220838836, 5220840306, 5220897726, 5220900746, 5220904056, 5220906546, 5240813956, 5240816886, 5240819746, 5240822286, 5240825206, 5240827536, 5272195086, 5250634936 por adquisiciones de Activo fijo, en formularios 3280, folios 79358, 79357 y 79356 presentada el día 23 de enero de 2012 por el contribuyente **INMOBILIARIA PUERTO VARAS S.A.** RUT N° 76.352.012-8, por el periodo tributario DICIEMBRE 2011 por la suma de **5.661,90 UTM.**

2.- Que de la verificación efectuada por este Servicio con el objeto de establecer la correcta constitución del remanente de crédito fiscal originado por adquisiciones de bienes y utilización de servicios destinados a formar parte del Activo Fijo, que se solicita devolución, **se han determinado diferencias en el Débito fiscal declarado en el periodo tributario diciembre 2010, debido a tasación comercial efectuada sobre la venta de un bien raíz, según factura N° 1814, emitida el 12-12-2010, que consigna un precio notoriamente inferior a su valor comercial, por lo que se procedió a tasar la base imponible en la operación afecta a IVA de acuerdo a Resolución N°Ex.1219 del 21 marzo del 2012. Se determinó una diferencia en el débito fiscal del periodo por \$27.809.940.-, lo que se traduce en un saldo de remanente de IVA crédito fiscal a diciembre 2011 de \$516.215.595.- (13.189,63 UTM).**

3.- Que en consideración a lo señalado anteriormente, **el monto del remanente de crédito fiscal IVA por activo fijo que se tiene derecho a la devolución corresponde a 5.361,58 UTM** Y no a lo señalado por el contribuyente en su solicitud de devolución formulario N°3280 que se adjunta.

4.- Lo anterior, sin perjuicio de las fiscalizaciones y acciones que conforme a sus atribuciones legales pueda efectuar o deducir el Servicio de Impuestos Internos, dentro de los plazos de prescripción.

5.- Se hace presente que concluidos los trámites de verificación y certificación de las solicitudes presentadas por los contribuyentes, la devolución efectiva, total o parcial, de las sumas solicitadas es de competencia de la Tesorería Regional o Provincial respectiva; debiendo, el solicitante, canalizar las consultas o información que estime pertinentes a dicha Institución

**Distribución:**

- Sra. Director regional Tesorero Pto. Montt
- **Sres. Inmobiliaria Puerto Varas**
- Hospital 810, Puerto Varas
- Departamento Fiscalización
- Programas

**CRISTIAN SOTO TORRES**

Director Regional

6.- Se solicita al departamento de contabilidad de la sociedad, actualizar los registros contables, de los tres últimos ejercicios, contabilizar los ajustes y correcciones detectados, por la auditoría efectuada por la Firma.

7.- Se procede a rectificar, las declaraciones de Impuestos mensuales del formulario 29, de los periodos de acumulación de remanentes, que se vieron afectados, por errores informados en los códigos, relacionados con las inversiones en activos fijos de la sociedad, así como también, la rectificación del IVA Debito Fiscal, subdeclarado por efectos de tasación comercial, en la venta parcial del inmueble.

8.- Previo a la solicitud de devolución a presentar, se preparan las hojas de trabajo, pertinentes al cuadro de activo fijo, que dio origen al remanente del crédito fiscal, indicando además, el nombre de la cuenta, su código, los folios oficiales utilizados de los libros Diario, Mayor, Libro de Compras, para hacer más expedita la revisión, por parte del Servicio.

9.- Inducción al funcionario responsable, de indicar y señalar la ubicación de los activos fijos a fiscalizar en terreno por el Servicio.

10.- Los antecedentes documentales, que acreditaron el otorgamiento de los préstamos comerciales en tiempo y forma, fueron debidamente aportados.

11.- Solicitar la emisión de los libros de contabilidad oficiales, Libros Diario y Mayor, de compras y ventas en hojas foliadas y timbradas por el Servicio.

12.- Confeccionar una Minuta Explicativa, del financiamiento de la Inversión y demás antecedentes necesarios, solicitados por el Servicio, indicados a través de circulares normativas y resoluciones exentas y jurisprudencia administrativa.

### **Monto de Devolución, según el artículo 27 bis, del D.L. 825 de 1974**

La recepción definitiva de la solicitud de devolución de la franquicia, fue efectuada por la Unidad del SII de Puerto Varas, con fecha 23 de Enero de 2012 y se autorizó la devolución, dentro del plazo legal, por el total solicitado de UTM 5.361,58.

#### **4.4.6 Inmobiliaria & Rentas**

##### **Presentación del Caso**

El proyecto nace, de la necesidad de tener, un inmueble más amplio y con mejor infraestructura, para las actividades de Kinesiología, de uno de los socios, además de aprovechar el mismo inmueble para equiparlo, amoblarlo y entregar en arrendamiento, como consultas médicas y espacio destinados a la recreación y salud física.

##### **Antecedentes Contables y Tributarios**

La administración, se inicia en una oficina de contabilidad, sin ningún tipo de asesoría, respecto de los beneficios fiscales, a los que podría haber accedido el inversionista, pero por otro lado, el inversionista le resta importancia a un buen ordenamiento contable de su proyecto, no preocupándose con la debida diligencia.

Sólo luego de concluido su proyecto y al cambiarse de oficina contable, es informado, luego de una auditoría contable y tributaria, que la sociedad no tenía sus registros contables al día, no existían libros de contabilidad, gran parte de la documentación de compras de activo fijo fueron extraviados por la oficina contable anterior, sus créditos fiscales no fueron todos recuperados a tiempo, las declaraciones mensuales de impuestos se encontraban mal detalladas en sus datos concernientes a la adquisiciones netas de activos fijos en el formulario 29.

##### **Propiedad de los Activos Fijos**

La sociedad de responsabilidad limitada de Inversiones, constituida para efectos de explotación de inmueble amoblado, se conformó por dos socios, personas naturales y matrimonio a la vez.

El terreno, es de propiedad de uno de los socios persona natural, desde su adquisición hasta la fecha. Por medio de un contrato sin cláusulas especiales y de carácter privado lo entrego en arriendo a la sociedad inmobiliaria de inversiones.

La construcción, la efectuó por administración, asumiendo la sociedad la adquisición de materiales e insumos del proyecto.

No se encontró, ningún respaldo del pago de la mano de obra de construcción ni de la administración del proyecto.

La construcción, fue financiada en un 100% con préstamo proporcionado por la banca al socio dueño del terreno, no formalizando nunca el traspaso de dicho préstamo a la sociedad.

Luego de terminada la obra y recepcionada por la Municipalidad, se evalúa la factibilidad, de acceder al beneficio del inciso primer del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

Ante la serie de irregularidades y escasas probabilidades de aceptación al exponerse a una revisión y rechazo de la solicitud, se opta por efectuar varias consultas al Director Regional de Los Lagos en relación a temas centrales que afectaban a este contribuyente.

### **Actividades Previas a la potencial Solicitud de Devolución Remanente.**

Aunque las probabilidades de presentar una solicitud de devolución de remanentes de créditos, eran mínimas o nulas, se efectuaron las siguientes actividades contables y tributarias:

1.- Actualizar la contabilidad con los respaldos existentes, desde el inicio de actividades hasta el término del ejercicio, para luego imprimir los libros de contabilidad de la sociedad.

2.- Confeccionar y rectificar las declaraciones mensuales de impuestos, poniendo especial énfasis, en los datos y antecedentes de cada recuadro del formulario 29, de cada periodo.

3.- Imprimir los Libros de Compras y Ventas junto a las facturas de proveedores para la revisión, por parte del Servicio.

### **Monto de Devolución artículo 27 bis D.L. 825 de 1974**

Con fecha 01 de agosto de 2012, se presentó en la Unidad del Servicio de Impuestos Internos de Puerto Varas, una carta con cuatro consultas y cuatro pronunciamientos solicitados a la Dirección Regional de Puerto Montt, asociados al análisis de una potencial solicitud de devolución, según el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, consultas respondidas vía **Ordinario N°474 de fecha 09 de enero de 2013 de la Dirección Regional de Puerto Montt**, se adjunta respuesta en **ANEXO N°5**, consultante **Patricio Inostroza**.

#### **4.4.7 Centro de Especialidades Traumatológicas**

##### **Presentación del Caso**

El proyecto nace, de la necesidad de construir y habilitar un Centro de Especialidades Traumatológicas, en la ciudad de Puerto Varas y equiparla con nuevas tecnología y servicios de rehabilitación.

##### **Aspectos Legales**

Con el objetivo de hacer llegar mayores recursos financieros, se constituye una sociedad anónima cerrada, conformada por accionistas profesionales médicos, administrada por uno de los socios de esta.

##### **Antecedentes Contables y Tributarios**

La administración, por razones de costos se desvincula de los antiguos asesores y subcontrata los servicios contables y tributarios a otra empresa externa, en una etapa avanzada del proyecto.

El objeto social que persigue la sociedad, sería la explotación de inmuebles amoblados como consultas médicas y centro de rehabilitación kinesiológica.

##### **Propiedad de los Activos Fijos**

El terreno donde se construyó el Centro Traumatológico, era de propiedad de una sociedad constituida por dos de los socios, para ser arrendado inicialmente a la sociedad operadora del inmueble, pero al no darse las condiciones de financiamiento deseadas, se tuvo que optar por suscribir un contrato Leasing con opción de compra, de la propiedad. Por lo tanto, el terreno que sustenta el proyecto es de propiedad absoluta de la empresa de Leasing.

Para efectos de ejecución del proyecto, este se llevó a cabo por medio de un Contrato de Construcción a Suma Alzada. Siendo financiado el 100% del proyecto, con recursos de la banca, a la sociedad que operaría el inmueble.

Luego de terminada la obra y recepcionada por la Municipalidad, se evalúa la factibilidad de acceder al beneficio del inciso primer del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

## **Actividades Previas a una potencial Solicitud de Devolución Remanente**

1.- La contabilidad con los respaldos existentes, desde el inicio de actividades hasta avanzado el proyecto, fue llevada a cabo por sus antiguos asesores.

2.- La continuación y hasta la fecha de presentación fue efectuada por sus actuales asesores.

3.- Por desconocimiento de la administración y por falta de asesoría oportuna, los contratos preliminares de arriendo de consultas, como no estaban amoblados, se efectuaron en conformidad de la norma legal establecida en el Artículo 12, Letra "e" N°11, de la Ley del IVA, que dice, "estarán exentos del impuesto establecido en este título las siguientes remuneraciones y servicio: El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra "g)" del artículo 8º", emitiendo facturas exentas de IVA, por el pago del arriendo de consultas médicas.

4.- Al estar los servicios de arriendo de inmueble o consultas, sin amoblar, fueron aplicables la norma de Artículo 12, Letra "e", N°11, de la Ley del IVA, por lo tanto a la fecha de presentación de la solicitud de devolución artículo 27 bis, de la Ley del IVA, esta presentación no cumplía con ninguno de los requisitos copulativos, para acceder al beneficio: 1) Corresponde a un bien mueble o inmueble, 2) Ser calificado como bien del activo fijo de propiedad de la empresa, y 3) Ser contribuyente del Impuesto al Valor Agregado.

### **Monto de Devolución, según el artículo 27 bis D.L. 825 de 1974**

Durante el mes de Julio de 2012, se presentó en la Unidad del Servicio del SII de Puerto Varas, una solicitud de devolución, según el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, la cual fue rechazada por la Dirección Regional, por no reunir los requisitos copulativos que dan derecho al beneficio. El total solicitado era de UTM 659,79.

#### 4.5 Proyectos y Franquicias Art. 27 bis, Art. 23 y Art. 36 del D.L. 825 de 1974 y Fuentes de Información



Figura N° 1: Proyecto comercial y oficinas FIP – Puerto Varas - 2015

El FIP Desarrollo Puerto Varas, está construyendo un edificio de oficinas para su venta y de locales comerciales para su arrendamiento, en Puerto Varas, en un terreno de unos 1.200 m<sup>2</sup> para la construcción de casi 7.000 m<sup>2</sup>, en 12 niveles. El proyecto está ubicado en calle Santa Rosa, a media cuadra de la plaza de armas y contara con 3.232 m<sup>2</sup> útiles de oficina, 457 m<sup>2</sup> de locales comerciales y 92 estacionamientos. Características Fondo de Inversión Privado:

Tamaño del Fondo UF 168.017 / USD 8 mm,

Inversión en Terreno UF 22.860 / USD 1,07 mm,

Costo Construcción UF 118.070 / USD 5,6 mm.

El FIP está operando como empresa constructora asumiendo el carácter de contribuyente del impuesto al valor agregado y beneficiarse con los créditos fiscales de IVA imputándolos en primera instancia contra el débito fiscal que genere por sus ventas operacionales o eventualmente si cumplen los requisitos de conformación de un remanente de crédito y demás formalidades legales, acceder a la franquicia del artículo 27 bis del D.L. 825 de 1974. Ajustando su modelo de negocios de tal forma que no les afecten las disposiciones de Ordinarios N°118 del 22 /01/ 2011 y N°3.025, de 06/11/2012 emitidos por el Servicio de Impuestos Internos.

<http://www.patagonland.cl/fondos-de-inversion/fondos-inmobiliarios/desarrollo-inmobiliario/fip-desarrollo-comercial-1>

Imputación crédito fiscal contra el débito que genere por sus ventas y opcionalmente devolución de remanentes de crédito conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.



Figura N° 2: Nuevo Mall – Puerto Varas - 2014

El holding pertenece a la familia Mosa, conglomerado que domina el mercado de centros comerciales en el sur del país, además de ser un potente actor en el rubro hotelero y de supermercados en la zona. El mall se está terminando de construir y tendrá 23.228 m<sup>2</sup> de construcción, con 35 tiendas, un supermercado y 149 estacionamientos subterráneos, de un costo estimado de US\$ 24 millones. Por política de empresa, este holding constituye una sociedad por cada proyecto a ejecutar, de tal forma de acceder prontamente a los beneficios fiscales, así por la vía del arrendamiento como establecimientos comerciales, equipados con maquinarias y equipos o simplemente amoblados para dicho fin, poder acceder a la devolución de remanentes de créditos fiscales de IVA, generados por la inversión en este tipo de establecimientos. Operando además en forma directa en la construcción de los mall actuando como empresa constructora con una empresa relacionada.

<http://diario.latercera.com/2012/03/09/01/contenido/negocios/10-103192-9-grupo-pasmar-invertira-us-119-millones-en-ocho-proyectos-en-la-x-region.shtml>

*Se estima solicitara Devolución de remanentes de crédito conforme al Art 27 bis de la Ley del IVA.*

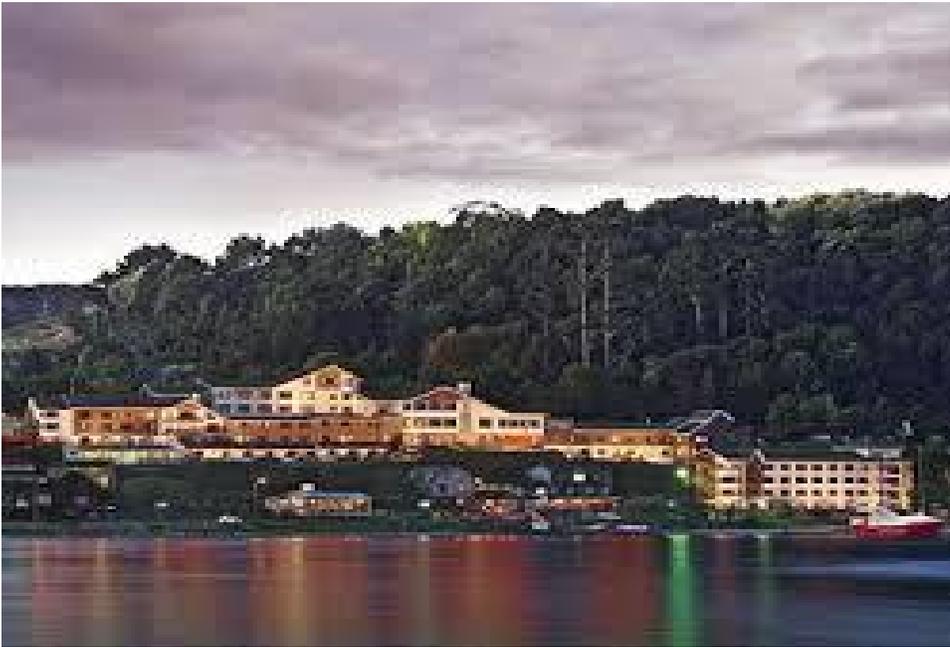


Figura N° 3: Hotel Cabañas del Lago - Puerto Varas - 2013

Hotel y Cabañas del Lago, propietario de un inmueble de casi 10 mil metros cuadrados, con 157 habitaciones y servicios. Su última ampliación el año 2013 con el Club del Lago, que significó una inversión de US\$ \$4 millones.

<http://www.ladevi.info/index.php/es/actualidad-nacional/12-actualidad-nacional/161-cabana-del-lago-amplia-su-oferta-con-el-club-del-lago>

*Solicita Devolución de remanentes de crédito conforme al Art. 36 de la Ley del IVA, por sus exportaciones de servicios hoteleros.*



Figura N° 4: Restaurante - Puerto Varas – 2005

Monto Inversión M\$ 200.000.- <http://www.purotoro.com/>

*Solicito Devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.*



Figura N° 5: Clínica Alemana - Puerto Varas - 2012

La Clínica Alemana de Puerto Varas, amplió su capacidad y la cobertura en atención de salud del establecimiento con su nuevo edificio, con una inversión de 3.800 millones de pesos, entro en operaciones a principios del 2012, contempla, una moderna torre de 5 pisos de altura y más de 6.000 metros cuadrados construidos al costado del actual hospital.

[http://www.diariollanquihue.cl/prontus4\\_notas/site/artic/20101005/pags/20101005001009.html](http://www.diariollanquihue.cl/prontus4_notas/site/artic/20101005/pags/20101005001009.html)

*Solicito Devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.*



Figura N° 6: Inmobiliaria e Inversiones – Puerto Varas - 2012

Monto Inversión M\$ 130.000.-

*Inversionista desistió de presentar solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal por sus ingresos clasificarse en el Art. 12 letra E N° 11 de la Ley del IVA y construcción en terreno ajeno entre los motivos más relevantes.*



Figura N° 7: Hotel Bellavista - Puerto Varas – 2012

Hotel Bellavista concluyó el año 2012 una nueva ampliación, contando con una amplia sala de conferencias, como así también con 20 nuevas habitaciones, el inmueble de propiedad de Opitz y Teuber, opera para sus proyectos, con una sociedad inmobiliaria dueña de los terrenos e inmuebles, el cual previo equipamiento y alhajamiento arriendan a su empresa relacionada, que es la operadora del Hotel\_

<http://www.capital.cl/poder/2008/03/13/110302-puerto-varas-con-luz-propia>

Se estima solicitado Devolución de remanentes de crédito fiscal conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.



Figura N° 8: Centro de Traumatología – Puerto Varas – 2011

CET invirtió M\$ 150.000 en una Construcción en terreno ajeno, Maquinaria y Equipos Médicos. Solicito devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA, **siendo rechazada** por ser propiedad de una empresa leasing el terreno y los ingresos percibidos y contabilizados anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, correspondieron a ingresos exentos de IVA, por arriendo de consultas médicas sin amoblar.

Se estima Solicito Devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA,



Figura N° 9: Gran Hotel Colonos del SUR - Puerto Varas - 2009

El Gran Hotel Colonos del Sur, de propiedad del Holding Santa Ines, fue vuelto a construir nuevo luego del siniestro que afectara el inmueble original, Su estructura fue confiada a una destacada firma de arquitectura e interiorismo del país. Comenzó su construcción a fines del año 2007 concluyendo a fines del año 2008 con un costo estimado de US\$ 15 millones.

[http://www.diariollanquihue.cl/prontus4\\_notas/site/artic/20081002/pags/20081002001015.html](http://www.diariollanquihue.cl/prontus4_notas/site/artic/20081002/pags/20081002001015.html)

*Solicito Devoluciones de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.*



Figura N° 10: Hotel Turismo- Puerto Varas -2008

Se reconstruye el año 2007, con la idea de potenciar y fortalecer las raíces de nuestro país, mezcladas con las tradiciones alemanas de la zona, la sociedad controladora del Hotel Turismo, son Inmobiliaria y Hotelera Puerto Varas, integrada por Kike Morandé, José Domingo Peñafiel, Hotelera Protel, Inmobiliaria Conarq y Constructora Covalco.

[http://www.ellanquihue.cl/prontus4\\_notas/site/artic/20070515/pags/20070515013520.html](http://www.ellanquihue.cl/prontus4_notas/site/artic/20070515/pags/20070515013520.html)

*No solicito devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis ni al artículo 36 de la Ley del IVA, solo efectúan la imputación del crédito fiscal a su debito fiscal periódico.*



Figura N° 11: Hotel Cumbres Patagónicas - Puerto Varas – 2009

Con una inversión cercana a los US\$ 15 millones, en julio de 2009 se inauguró el hotel cinco estrellas Cumbres Patagónicas en Puerto Varas. El complejo turístico, se ubica en los terrenos del ex Colegio Alemán y es propiedad de Inmobiliaria Puerto Varas S.A.

<http://buscador.emol.com/emol/Hotel+Cumbres+Patag%C3%B3nicas+de+Puerto+Varas>

Se estima Devolución de remanentes de crédito fiscal conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.



Figura N° 12: Hotel Colonos del Sur - Puerto Varas - 2006

Frente al Lago Llanquihue en avenida costanera operó durante 15 años el antiguo Hotel Colonos del Sur. En el año 2006 es afectado por un incendio que lo reduce a escombros, En el año 2005 había efectuado una ampliación, con una inversión de US\$ 2 millones.

[http://www.ellanquihue.cl/prontus4\\_notas/site/artic/20060312/pags/20060312225747.html](http://www.ellanquihue.cl/prontus4_notas/site/artic/20060312/pags/20060312225747.html)

Solicito Devolución de remanente de crédito fiscal conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.



Figura N° 13: Colegio Alemán - Puerto Varas - 2006

La cantidad de 1.600 millones de pesos fueron invertidos en la construcción y habilitación del nuevo Colegio Alemán de Puerto Varas, el que inició su funcionamiento en marzo de 2006. El terreno de tres hectáreas fue donado por la familia Bittner Schwabe y en ella se construyó un edificio de unos ocho mil metros cuadrados, de última generación, diseñado con este fin.

[http://www.diariollanquihue.cl/prontus4\\_notas/site/artic/20041004/pags/20041004230817.html](http://www.diariollanquihue.cl/prontus4_notas/site/artic/20041004/pags/20041004230817.html)

*Se estima solicitado Devolución de remanente de crédito fiscal conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA.*



Figura N° 14: Hotel Colonos del Sur Mirador - Puerto Varas – 2006

Hotel Colonos del Sur Mirador, en el año 2006, concluye la segunda etapa de ampliación, dentro de un tranquilo y residencial sector de la ciudad, con una inversión aproximada de US\$ 5 millones.

<http://www.viaje.cl/colonosdelsurmirador/hotel/index.shtml>

*Solicitado imputación de remanente de crédito fiscal contra debito fiscal mensual y solicitud remanentes artículo 36 de la Ley del IVA, exportaciones de servicios hoteleros.*



Figura N° 15: Nuevo Club de Yates – Puerto Varas - 2014



Figura N° 16: Restaurant Club de Yates – Puerto Varas – 2005

Los empresarios Marcelo Vargas, Enrique Wolff y Joaquín Berguecio, se asociaron para darle una nueva vida al Club de Yates de Puerto Varas, La inversión total de la edificación asciende a US\$2 millones y medio, considerando los galpones donde estará el restaurante y las tiendas de productos alimenticios, más la marina que se pretende construir en una segunda etapa del proyecto. La construcción será de similares características a las que existían antiguamente, en madera y con tejas de alerce. Se tiene proyectado que los trabajos finalicen en marzo. En ese momento se abrirá la primera etapa del proyecto, que incluye locales comerciales y restaurant.

<http://www.soychile.cl/Puerto-Montt/Economia-y-Negocios/2012/11/23/136312/Empresarios-reconstruiran-el-restaurant-Club-de-Yates-de-Puerto-Varas.aspx>

No a franquicia del Art. 27 bis de la Ley del IVA, por corresponder a arrendamiento de inmueble sin amoblar, por lo tanto no afecto a IVA.



Figura N° 17: Hotel Solace – Puerto Varas - 2007

Con una inversión cercana a los US\$15 millones, en agosto de 2007 se inauguró el hotel cuatro estrellas Solace en Puerto Varas. El complejo turístico se ubica situado en la parte alta de Puerto Varas, a una cuadra de la Iglesia del Sagrado Corazón, Monumento Nacional. El hotel es propiedad de Enrique Bravo y Miguel Plana, quienes junto a Francisco Azcona estarían proyectando expandir la empresa.

<http://buscador.emol.com/noticias/Miguel+Plana>

*Se estima solicitado Devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA y solicitud remanentes conforme al artículo 36 de la Ley del IVA, exportaciones de servicios hoteleros.*



Figura N° 18: Hotel Puelche – Puerto Varas – 2006

Con una inversión cercana a los US\$3 millones, durante el año 2006 se inauguró el Hotel Puelche en Puerto Varas. Cuenta con 21 habitaciones amplias, equipadas íntegramente. Sala multiuso con capacidad para 70 personas El complejo turístico se ubica en la parte alta de Puerto Varas y es propiedad de Franz Schirmer, propietario a su vez del Hotel Petrohue.

<http://www.capital.cl/poder/2008/03/13/110302-puerto-varas-con-luz-propia>

*Se estima Devolución de remanentes de crédito fiscal, conforme al Art. 27 bis de la Ley del IVA*

#### **4.6 Sugerencias y Recomendaciones, Para Uso Eficiente de la Franquicia Tributaria, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.**

Para concluir con esta investigación, se expondrá a continuación, una serie de recomendaciones, consideraciones, criterios e información detallada, que se deberá tener en cuenta, rigurosamente, en forma previa a la presentación de una solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, amparados en esta franquicia otorgada por ley.

##### **4.6.1 Formulación de Una Guía de Acción, para la correcta presentación, de una Solicitud de Devoluciones de Remanentes de Crédito Fiscal**

Al momento de presentar la Solicitud de Devolución, conforme al Artículo 27 Bis, del D.L. 825, del año 1974, originado por adquisiciones destinadas al Activo Fijo y lograr obtener en forma eficiente, la devolución de remanentes en su primer intento, se deberá adjuntar la documentación e información que se indica, en el siguiente orden:

###### **Antecedentes Tributarios**

1. Formularios N°3280 suficientes, que comprendan los seis o más periodos con remanentes de créditos fiscales, constituidos de acuerdo a las normas del artículo 23° de la Ley del IVA, originados por adquisiciones destinados al activo fijo, en cuadruplicado, llenados correctamente, en conformidad a lo dispuesto en la Resolución Exenta N° 617 del 27 de enero del año 1999, firmado por el contribuyente o representante legal.
2. Copias para el contribuyente, de los Formularios 29 de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, comprendidos dentro del periodo de seis o más meses, de acumulación de remanentes de crédito fiscal, por adquisiciones de bienes del activo fijo.
3. Original del Rol Único Tributario, o bien, la Cédula de Identidad del contribuyente solicitante.

###### **Antecedentes Legales**

4. Copia Original de la respectiva Escritura de Constitución de Sociedad, o documento que acredite Sociedad de hecho, Comunidad o Asociación de Cuentas en Participación, según corresponda.
5. Copia de la Inscripción con Vigencia de la Sociedad.

6. Copia de vigencia de la sociedad con acreditación de representante legal.
7. Acreditar al representante legal, por medio de los poderes y mandatos otorgados por la Junta de Directores, en el caso de las Sociedades Anónimas.

### **Documentos Tributarios de Adquisiciones**

8. Carpeta o archivador, con todas las facturas de los proveedores originales y de control tributario, identificando exteriormente los documentos por adquisiciones en bienes destinados al activo fijo, que respaldan la acumulación del remanente de crédito fiscal. Las carpetas deberán presentarse ordenadamente, por cada periodo tributario, desde el primer hasta el último periodo de cómputo, establecido en el inciso 1°, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.
9. Carpeta o archivador, de fotocopias de facturas de proveedores, identificando exteriormente, los códigos de las cuentas contables del activo fijo adquirido; las carpetas deberán presentarse ordenadamente, por cada periodo tributario, desde el primer hasta el último periodo de cómputo, establecido en el inciso 1°, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, en la misma forma de presentación de los documentos originales.

### **Libros de Contabilidad**

10. Libros de Compra, autorizados por el SII, que incluyan íntegramente, las compras a proveedores, correspondientes, al menos a los seis o más meses, que comprendan el periodo de acumulación de remanentes de crédito fiscal.
11. Libros de Venta, autorizados por el SII, que incluyan íntegramente, las ventas y/o servicios, correspondientes, al menos, a los seis o más meses, que comprendan el periodo de acumulación de remanentes de crédito fiscal.
12. Libros Auxiliares de Activo Fijo, autorizados por el SII, para respaldar, si así fuera necesario, el inventario de adquisiciones de bienes del activo fijo, del periodo comprendido en la Solicitud de Devolución, en especial, si las adquisiciones comprendieran más de un año tributario.
13. Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Inventario y Balance, autorizados por el SII, para acreditar con sus registros, una contabilidad fidedigna.
14. Si la devolución correspondiera a un contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, que tributa en renta presunta, como contribuyente del Impuesto de Primera Categoría en conformidad a la Ley de Renta, o algún régimen simplificado, deberá adjuntar, de manera adicional, un Libro de Caja, que comprenda un registro de los flujos que

acrediten el origen de sus fondos, para solventar sus inversiones.

### **Otros Documentos a Adjuntar**

15. Hojas de Trabajo en planilla electrónica, para facilitar la auditoría al Fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, debiendo contener éstas, la siguiente información:

#### **Ver Anexo 6**

- Fecha de emisión de las facturas.
  - Número de folio interno de registro en el Libro de Compras.
  - Tipo de documento contabilizado.
  - Número o folio de documento de las facturas recibidas.
  - Rol Único Tributario del proveedor.
  - Tipo de activo.
  - Razón social del proveedor.
  - Código de la cuenta contable.
  - Nombre de la cuenta contable.
  - Descripción del bien del activo fijo adquirido nuevo o importado.
  - Folio oficial SII del libro de compras.
  - Valor neto de las facturas.
  - Impuesto al valor agregado, recargado.
  - Valor bruto o total de las facturas de proveedores.
  - Periodo tributario de declaración.
  - Número del documento contable o de egreso.
  - Número de folio del Libro Mayor.
  - Número de folio del Libro Diario.
16. Documentos, escrituras públicas de compra y venta, copias de inscripción con vigencia de la propiedad emitidas por el Conservador de Bienes Raíces de la jurisdicción del inmueble; para acreditar la propiedad del terreno donde se haya construido un inmueble, cuando este haya generado remanentes de crédito fiscal de IVA y que por sus actividades de destino tenga derecho a solicitar su devolución.
17. Contrato de arriendo del terreno, por escritura pública en lo posible, sobre el cual se efectuará la construcción del inmueble, destinado a actividades gravadas con IVA.
18. Contrato de Arrendamiento, comodato, de usufructo, de derecho de uso y habitación sobre terreno ajeno, con cláusula especial entre las partes, en que se manifieste

claramente quien mantendrá la propiedad de la construcción, por el tiempo de duración del respectivo contrato, el contribuyente que efectuará la obra.

19. Contrato de construcción de obras muebles, inmuebles e instalaciones por Administración.
20. Contrato de construcción de obras muebles, inmueble e instalaciones por suma alzada, o llave en mano.
21. Certificado de recepción parcial o definitiva, de obras de construcción por suma alzada.
22. Certificado de Recepción de Obra Municipal.
23. Libros de contabilidad, para acreditar últimos asientos contables y también los últimos desembolsos, por la construcción de una obra inmueble nueva.
24. Minuta descriptiva, de financiamiento de inversiones en activo fijo, ordenados cronológicamente, con sus respectivos documentos de respaldo, que acreditan financiamiento externo.
25. Otros antecedentes solicitados por el Servicio.

#### **4.6.2 Establecimiento de Criterios y Políticas de maximización de Devoluciones.**

Una presentación de solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, en función de la norma del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, se puede llevar a cabo, una vez efectuadas las inversiones, con una planificación previa de las adquisiciones de bienes del activo fijo, para un procedimiento más eficiente, considerar:

1. En nuevos proyectos de inversión, acelerar el inicio del primer periodo de cómputo de acumulación de remanentes de crédito, efectuando adquisiciones de activos fijos “menores”, desde el primer hasta el quinto mes y las adquisiciones de bienes “mayores”, efectuarlas al sexto mes. Con ello anticiparemos los flujos provenientes de la devolución de remanentes en menores tiempos, minimizando la carga financiera, que pudiere haber generado, el financiamiento de sus adquisiciones. Obviamente, esta planeación es óptima, para inversiones en maquinarias y equipos, mobiliario y todo bien mueble.
2. En nuevos proyectos de inversión, que contemplen la construcción de edificaciones, durante un periodo de más de seis meses de construcción, será determinante acelerar la recepción de la obra nueva ante la Municipalidad, ya que por norma general, esta será la fecha inicial, del sexto o más meses de computo de acumulación de los

remanentes de crédito fiscal, para posteriormente solicitar su devolución.

3. En proyectos nuevos hacer análisis de costos v/s beneficios, omitiendo la recuperación de créditos fiscales de IVA a que se tenga derecho por otras adquisiciones que no sean del activo fijo o sólo postergar dichas adquisiciones, que pudieran incidir en un menor porcentaje de devolución a solicitar, “mientras mayor sea el porcentaje a aplicar al remanente de crédito, mayor será la devolución”.
4. En proyectos de inversión de empresas en marcha, se debe definir discrecionalmente, el inicio del primer periodo de cómputo de acumulación de remanentes de crédito fiscal, cuando su acumulación es de larga data, en relación a la fecha de las inversiones recientes efectuadas por la empresa.
5. Al completar el término del periodo de cómputo, se debe acelerar la presentación de declaración y pago mensual de impuestos, en el formulario 29, con el objetivo de anticipar, hasta en doce días la presentación de solicitud de devolución que norma el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, el plazo máximo que tiene el Servicio de Impuestos Internos es de sesenta días corridos, para aceptar o rechazar la solicitud.
6. El derecho a la franquicia del artículo 27 bis, para la devolución de remanentes de crédito fiscal, lo tiene, el universo de contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores de bienes o servicios, es decir los no contribuyentes de este Impuesto, que solo generan ingresos exentos y/o no afectos al IVA, no pueden acceder a este beneficio. Por lo tanto, lo ideal para maximizar el uso de la franquicia, es no mezclar ingresos afectos al IVA con ingresos exentos y/o no afectos, en la medida de lo posible, generando, si fuera necesario, una nueva sociedad que sea la que genere este último tipo de ingresos.
7. Por otra parte, si el inversionista que lleva a cabo un proyecto de inversión y la acumulación de remanentes será por un largo periodo de tiempo, éste tiene a su disposición, las siguientes alternativas:
  - Si es exportador puro o exclusivo, debe solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal de IVA, por adquisiciones de bienes del activo fijo, al mes siguiente de efectuada la primera exportación, en conformidad a franquicia que otorga el artículo 36, de la Ley del IVA a los exportadores de bienes o servicios, la otra ventaja o beneficio, es que la devolución por este artículo “no es de carácter devolutivo”, ni está supeditado a un periodo de acumulación mínimo de seis o más meses.
  - Si es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y exportador de bienes o servicios, tendrá las mismas ventajas anteriores, para solicitar la devolución de

remanentes de crédito fiscal, por inversiones en activos fijos, si solicita este beneficio inmediatamente en el periodo siguiente a la exportación realizada, pero con tope al mecanismo de proporcionalidad que indica la Ley y Reglamento del IVA. Si el beneficio es solicitado, bajo el mecanismo del artículo 27 bis, el remanente devuelto, en el tiempo deberá reintegrarse a arcas fiscales, vía pago efectivo de débito fiscal, o vía restituciones adicionales, indicadas por Ley.

- Si es solo contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, podrá solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal, por inversiones en activos fijos al sexto mes o más, en conformidad al mecanismo del artículo 27 bis, de la Ley del IVA. El remanente devuelto a lo largo del tiempo, deberá reintegrarse a arcas fiscales, vía pago efectivo de débito fiscal, generado por sus ventas y servicios afectos al IVA.
8. Identificación, clasificación y codificación correctas, de las adquisiciones de bienes y servicios, que deben conformar parte del activo fijo de la empresa.
  9. Auditoria del cumplimiento tributario de formalidades, del artículo 23 N°5 de la Ley del IVA, que deben cumplir las facturas de proveedores en general y en especial las que acreditan adquisiciones del activo fijo.
  10. Efectuar un seguimiento permanente, del estado de la solicitud de devolución, sin llegar al punto de presionar al fiscalizador y ser totalmente diligente y dispuesto a colaborar, ante sus requerimientos de información, respondiendo en el menor tiempo posible, esto es, para evitar un posible rechazo a la solicitud presentada.

#### **4.6.3 Problemáticas que Dificultan su Acceso**

Previo a una presentación de solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, en función de la norma del artículo 27 bis, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es probable que sucedan muchos acontecimientos, que tienden a dificultar y entorpecer, el acceso a esta franquicia, como ser:

1. La contabilidad de la empresa solicitante de la franquicia, suele no tener los registros contables al día, ni tampoco todas las transacciones correctamente contabilizadas, por lo tanto, una primera medida importante, es coordinar su mantención y actualización. Además en conjunto con lo anterior, respaldar debidamente los asientos contables.
2. Las declaraciones mensuales de impuestos, formulario 29, aunque estén presentadas y pagadas, no siempre se encuentran correctamente declaradas, ni tampoco están bien llenadas sus líneas y códigos, en especial los relacionados con la codificación de compras de activos fijos, debiéndose además, revisar la correcta constitución de

- créditos fiscales; en este caso solo se podrán rectificar disminuciones de crédito fiscal, no sus incrementos, todo lo anterior implica que por lo general se deben rectificar las declaraciones, antes de presentar la solicitud de devolución.
3. Causal de rechazo de una solicitud de devolución, la constituye la declaración sólo de ventas y servicios exentos y/o no afectos durante el periodo de cómputo de acumulación de seis o más meses.
  4. Ausencia de comunicación formal al Servicio de Impuestos Internos, de la Ampliación de Actividad Comercial afecta al Impuesto al Valor Agregado, del solicitante relacionado con la actividad económica, por haberse efectuado dicha comunicación en forma *exprofeso*, vale decir, después de efectuada las inversiones, debiéndolo haber comunicado con antelación a las adquisiciones de los activos fijos.
  5. Extravío o pérdida de facturas originales de proveedores, que acreditan adquisiciones de bienes del activo fijo, de responsabilidad del contribuyente.
  6. Dificultad para justificar las inversiones, en relación a sus flujos de financiamiento y/o de pagos de desembolsos, sin respaldo documentario.
  7. Temor al procedimiento de fiscalización previa, del Servicio de Impuestos Internos por parte del contribuyente y/o por parte del Contador interno o externo.
  8. Dificultades de interpretación de las leyes, por parte del contribuyente y/o asesor contable.
  9. Lisa y llanamente falta de experiencia y conocimiento del profesional asesor.
  10. Contribuyentes de industrias con negocios de alta evasión tributaria, que temen ser descubiertos en una revisión y quedar en evidencia, por algún incumplimiento de obligaciones tributarias.
  11. En actividades económicas complejas, es probable no poder identificar el servicio y la compra de bienes, que por su destino, se deben activar o clasificar en el activo fijo de la empresa solicitante, como ser industria de la construcción y agricultura entre otros.
  12. Incumplimiento de las formalidades legales en las facturas emitidas por proveedores, que respaldan en especial, las adquisiciones de bienes del activo fijo.
  13. El no poder acreditar la propiedad de los bienes inmuebles, en especial las construcciones en terreno ajeno al contribuyente.
  14. La no existencia física en el recinto, de la empresa, al momento en que el Servicio de Impuestos Internos, efectúa la verificación física del bien.
  15. El considerar dentro de la solicitud de remanentes de créditos fiscales, los provenientes de la adquisición de otros activos no fijos, u otros créditos provenientes de

adquisiciones que no otorgan derecho a crédito fiscal, como asimismo aquellos relacionados con ingresos exentos y/o no afectos.

#### **4.6.4 Opción de Imputación**

Hoy, para los contribuyentes gravados, con el Impuesto al Valor Agregado y/o los exportadores, que cumplan con todos los requisitos copulativos, para acceder a la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA; la opción de usar la imputación del remanente, 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, es de muy baja utilización por parte de las empresas, en la Tesorería de Puerto Montt, el Jefe de Operaciones manifestó, desconocimiento de la operatividad de esta opción. Lo cual en parte se corroboró, consultando al Jefe de Fiscalización del SII, Regional Puerto Montt, quien manifestó que esta entidad, se limita solo a recibir las solicitudes, a la verificación de la correcta constitución de los créditos fiscales y su remanente y enviar la resolución de aceptación a Tesorería, cuando así corresponde. En otras palabras la opción de imputación, no se utiliza prácticamente en esta franquicia.

#### **4.6.5 Tipos de Estructuras Societarias que Adoptan las Empresas.**

Las empresas, se conforman como organizaciones con personalidad jurídica distinta a la de los socios que la componen. Estas, pueden ser de personas o de capital. Las de personas se constituyen por mutuo consenso de los socios integrantes. Las de capitales en razón de los aportes. En las sociedades de personas, ya sea en el acto de su constitución, modificación o extinción, se requiere la voluntad de todos sus socios. En las sociedades de capital, es suficiente el acuerdo de la mayoría de los socios o accionistas.

Las sociedades pueden tener cualquier objeto social de lucro, no contrario a la ley, a la moral, a las buenas costumbres y el orden público. Ciertas sociedades de objeto social especial, sólo pueden revestir una forma determinada, por lo general se trata de Sociedades Anónimas, y sometidas al control de la autoridad. Por regla no se exige un capital mínimo para la constitución de una sociedad.

Las sociedades reguladas por el Código Civil, son la sociedad colectiva civil y sociedad en comandita civil, son contratos consensuales por cuanto la ley no establece solemnidades. En las demás sociedades, esto es, las sociedades comerciales, las en

comandita por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada, son contratos solemnes.

En nuestra legislación encontramos diversos tipos de sociedades, de las cuales el contribuyente puede adoptar la que más se adecue a su objeto, patrimonio, fines y circunstancia por la cual se tengan que conformar.

#### 4.6.5.1 Sociedades Civiles

**Sociedades Colectivas Civiles** sus socios responden hasta con su patrimonio personal, la cuota del insolvente grava a los demás socios, se responsabilizan por la cuota parte del insolvente y la regla general es tomar por unanimidad los acuerdos.

**Sociedades en Comanditas Civiles**, los socios gestores o administradores responden hasta con su patrimonio personal y los comanditarios por su aporte.

La disolución de estas sociedades, al igual que su constitución, es consensual y por consiguiente basta con el consentimiento de las partes que no deben cumplir con ninguna solemnidad.

#### 4.6.5.2 Sociedades Comerciales

**Sociedad Colectiva Comercial.** La constitución debe ser solemne, o sea, debe formarse y probarse por escritura pública, publicar su extracto en el Diario Oficial e inscribirse en el Registro de Comercio. Las menciones esenciales son: el nombre completo de los socios pues es un contrato que se celebra en atención de las personas y el domicilio social pues este determinará la competencia del Conservador de Bienes Raíces, de los Tribunales de Justicia, y la nacionalidad de la sociedad para definir la legislación aplicable. Los socios responden en forma solidaria de las obligaciones sociales contraídas bajo la razón social, es decir, se puede perseguir a cualquier socio para el cumplimiento de una obligación social.

**Sociedad de Responsabilidad Limitada.** Son sociedades de personas en que los socios responden hasta el monto de sus aportes. La sociedad de responsabilidad limitada, ya sea esta civil o comercial, es siempre solemne, debe constar en escritura pública, cuyo extracto debe inscribirse en el Registro de Comercio y publicarse en el Diario Oficial. Las modificaciones sociales deben cumplir las mismas formalidades.

**Empresa Individual de Responsabilidad Limitada** Es un nuevo tipo social,

conformado exclusivamente por una persona natural, con patrimonio propio y distinto al del titular que a su vez se constituye como único socio, respondiendo hasta el monto de su aporte. Es de carácter comercial y es siempre solemne, debe constar en escritura pública, cuyo extracto debe inscribirse en el Registro de Comercio y publicarse en el Diario Oficial. Las modificaciones sociales deben cumplir las mismas formalidades.

**Sociedad En Comandita.** En este tipo de sociedad existen dos clases de socios: los gestores que son los únicos que tienen la facultad de administración, y los comanditarios que son los socios pasivos o capitalistas. A su vez hay dos tipos de sociedades en comanditas: la sociedad En Comandita Simple, en la que los comanditarios tienen derechos tanto en la sociedad como en las sociedades colectivas, y la comandita por acciones en que se emiten acciones que representan los derechos de los socios al igual que en las anónimas. La comandita simple civil es consensual, mientras que la comandita simple comercial y la comandita por acciones son solemnes.

**Sociedad Anónima.** Es definida en la ley, como una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio, integrado por miembros esencialmente revocables. La sociedad anónima tiene las mismas características que las otras sociedades: es una persona jurídica, sus socios accionistas aportan dinero o bienes estimados en dinero, persigue fines de lucro, las pérdidas las soporta el fondo constituido por los accionistas, pero se distinguen de las demás pues los derechos de los socios están representados por acciones que constan en un título.

**Sociedad por Acciones.** Es definida en la ley, como una persona jurídica formada por una o más personas, mediante un acto de constitución, cuya participación en el capital es representada por acciones. El nombre de la sociedad, deberá concluir con la expresión "S.P.A.". El objeto social de la sociedad siempre será considerado mercantil, el cual puede ser uno o varios. La sociedad debe tener un patrimonio inicial avaluado en dinero, el cual debe dividirse en acciones. La sociedad por acciones, tiene las mismas características que las otras sociedades: es una persona jurídica, su socio o sus socios, aportan dinero o bienes estimados en dinero, persigue fines de lucro, las pérdidas las soporta el fondo constituido por el o los socios, se distinguen de las demás porque el derecho del socio o los socios, están representados por acciones que constan en un título, al igual que en las sociedades anónimas.

#### **4.6.5.3 Entes sin Personalidad Jurídica.**

**Comunidades.** Las comunidades son entidades distintas a las sociedades toda vez,

que suelen nacer de hechos y no de contratos, es decir, no nacen de la voluntad de las partes. No gozan de personalidad jurídica propia y en este sentido su representante actúa por los comuneros y no por la comunidad, al igual que las deudas, éstas son divididas en partes iguales entre los comuneros. En cambio la sociedad nace de la voluntad de las partes, goza de personalidad jurídica propia y por tanto su representante o administrador representa a la sociedad y no a los socios y las deudas son cubiertas por el patrimonio social.

**Asociaciones de Cuentas en Participación.** No constituye una sociedad ni da origen a una persona jurídica distinta, pero se trata junto a las sociedades en la ley. El Código de Comercio Chileno las define, como un contrato por el cual, dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas, que debe ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

**Sociedades de Hecho:** Esta es una modalidad propia de un contrato que, aunque no produce efecto entre los socios, la ley la acepta con el objeto de proteger los intereses de las personas que han contratado con la sociedad o que han hecho negocios con este tipo de entidades. Los socios de una sociedad de hecho responden solidariamente por las obligaciones contraídas a nombre de ella, lo que significa que cada uno responde con todos sus bienes por el total de las deudas de la sociedad y ante terceros los socios no pueden alegar ninguna limitación de responsabilidad.

**Agencias de Sociedad Anónima Extranjera.** Se encuentran tratadas en la Ley de Sociedades Anónimas, y siguiendo el espíritu liberal de ésta, no les exige ninguna autorización para su establecimiento por parte de un ente fiscalizador.

#### 4.6.6 Efectos Tributarios en Algunos Procesos de Reorganización

Las empresas, al inicio de sus emprendimientos, adoptan tipos de organización diferentes, dependiendo de los siguientes factores: la existencia de mutuo conceso, importancia relativa del capital, tipo y montos del proyecto de inversión, potencial acceso al uso de las franquicias tributarias que beneficien sus actividades, entre otros factores. Es así como pueden constituirse: empresa individual de responsabilidad limitada, sociedad de responsabilidad limitada, sociedades por acciones y sociedades anónimas cerradas, entre las más recurrentes.

A su vez, suelen adoptar en su etapa inicial o en forma posterior, desde pequeñas estructuras, a grandes estructuras de Holding empresariales, con el objetivo

de adoptar diversos modelos de negocios, diluir riesgos empresariales y maximizar las rentabilidades de sus inversiones. También, en la medida del crecimiento de los negocios, suelen adoptar diversos tipos de reorganización empresarial, que en sí mismas, deben tender a maximizar, la toma de decisiones de los inversionistas. Dentro de los tipos de reorganizaciones y sus efectos tributarios relacionados con la franquicia, motivo de esta investigación, tenemos:

Transformación de sociedad de responsabilidad limitada a sociedad por acciones, sociedad anónima u otro tipo social y viceversa, en relación a la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, la sociedad transformada solo cambia de tipo social por reforma de sus estatutos, pero mantiene el mismo rol único tributario, por lo tanto en una transformación de sociedad antes, durante y después, no incide en el derecho a los beneficios del crédito fiscal y opción de solicitar devolución de remanentes de éste, en conformidad a la norma antes mencionada. Debemos considerar con anticipación, la comunicación a los proveedores habituales, del cambio en la razón social, con el fin de que las facturas de compras se emitan sin error, no debiendo olvidar, que la no comunicación oportuna, de este cambio, puede generar el rechazo del crédito fiscal de IVA, recargado en los documentos recibidos de proveedores, al no cumplir las exigencias del artículo 23 de la Ley del IVA. En el caso de contribuyentes que deseen acceder al beneficio del artículo 27 bis y que considerando el tiempo transcurrido, entre la recepción de la factura errónea y una potencial solicitud de acceso a la franquicia en comento, es altamente probable, que los proveedores no acepten el cambio de documento factura y por lo tanto, la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal, sea rechazada o se vea notoriamente disminuida en su devolución. Podemos manifestar, que si antes de transcurrido el computo de seis o más meses de acumulación de remanente de crédito fiscal, para acceder al beneficio del artículo 27 bis, el contribuyente persona jurídica, transforma su tipo social, ejemplo de sociedad de responsabilidad limitada a sociedad anónima cerrada, al cumplir con todas las formalidades legales y accesorias propias de dicha modificación, mantiene su opción de beneficiarse con la solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal.

División de sociedad, de cualquier tipo social por contribuyente del IVA o exportador, en aquellos casos, que previo a un proceso de división, la sociedad que se divide, accedió al beneficio del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, por devolución de remanentes de crédito originado por inversiones en activos fijos, no traspasa la obligación de restitución del remanente de crédito fiscal del IVA a la sociedad que nace, toda vez que en el acto de la división, la asignación de patrimonio que involucra los

activos traspasados, no constituyen una enajenación, sino tan sólo, una especificación de derechos preexistentes, por lo tanto no constituye un hecho gravado con el impuesto al valor agregado. Como asimismo, es necesario destacar que la empresa madre, si al momento de dividirse no ha solicitado el uso de la franquicia, aun cuando, el o los activos que hayan originado el remanente de crédito por inversiones en activo fijo no se encuentren en el activo fijo de la empresa, mantiene plenamente vigente el derecho a solicitar la devolución del remanente de crédito, si este cumple con las formalidades del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

Fusión de sociedades, en este caso se debe considerar que el remanente de crédito fiscal, en las condiciones indicadas por el Artículo 27 bis, solo puede ser recuperado por el mismo contribuyente que soporto el impuesto, no procede que la sociedad absorbente obtenga el reembolso de la franquicia del artículo 27 bis solicitado por la sociedad absorbida, antes de la fusión, solo sería procedente, en el caso de que la sociedad absorbente sea la que solicito el beneficio. En este tipo de reorganización, operará el mecanismo de restitución por término de giro, si alguna de las sociedades absorbidas hubiese accedido a la devolución de remanentes con anterioridad a la fusión y si la sociedad que absorbe se hace cargo de las obligaciones de la absorbida. Toda fusión propia o impropia, conlleva a la disolución de la o las sociedades que son absorbidas, este tipo de reorganización, implica generalmente, reunión del total de acciones o derechos de una sociedad en manos de una persona.

Establecido lo anterior, esto es, que en 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 del IVA, que textualmente dispone: "De igual forma deberá devolverse el remanente en el caso de término de giro de la empresa".

#### **4.6.7 Respuestas a las Preguntas de Investigación**

**1.- ¿Las normas legales que regulan el acceso a la franquicia del art. 27 bis, son suficientemente claras en su tenor literal, permitiendo un acceso simple a este beneficio o franquicia?**

El inciso primero, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, es el que faculta a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores, a solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal, dando cumplimiento a los requisitos copulativos de dicha norma.

Ahora, el artículo 19, del Código Civil, manifiesta "Cuando el sentido de la Ley

es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.”, asimismo manifiesta, que para interpretar una expresión oscura de la Ley, se debe recurrir a su intención y espíritu manifestado en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.

Lo anterior, en materias de interpretación de leyes tributarias “no es tan claro”, en especial, en leyes que otorgan acceso a franquicias o beneficios tributarios a los contribuyentes, ya que por su uso de carácter restrictivo, está sujeto a cumplimiento estricto de ciertos requisitos copulativos.

Por otro lado, corresponde al Director del Servicio de Impuestos Internos, interpretar administrativamente, las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar normas para la aplicación y fiscalización de los impuestos, como así también, absolver consultas que formulen los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos sobre la aplicación e interpretación de las leyes tributarias.

Por otra parte, la interpretación administrativa en materias tributarias, debe constar, por escrito, en documentos oficiales, siendo estos los suscritos por funcionarios competentes del Servicio de Impuestos Internos, que están debidamente facultados para interpretar la Ley tributaria.

Es a través de estas facultades y por medio de documentos oficiales indicados en el artículo 26, del Código Tributario, como circulares y dictámenes, entre otros, que el Servicio interpreta, norma y regula, más allá de lo que manifiesta la Ley, las disposiciones legales, que pudiendo ser suficientemente claras no lo son. Situación por la cual, se dificulta su comprensión, por parte del universo de los contribuyentes que se ven obligados a cumplirlas, restringiendo su entendimiento, sólo a un pequeño grupo de profesionales del orden, quienes pueden interpretarlas, aplicarlas y aprovecharlas al máximo, en el caso del uso, de franquicias o beneficios tributarios, y por ende ser traspasados a los contribuyentes o beneficiarios finales.

Además de la complejidad, que suele tener la interpretación tributaria, en especial las que otorgan franquicias, existen palabras de carácter técnico, que en la Ley no tienen definido explícitamente su significado y por lo tanto, se debe recurrir al que le asignan los que profesan la misma ciencia o arte.

Sin lugar a dudas, que la diversidad de instructivos administrativos, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos a lo largo del tiempo, la incorporación de nuevas tecnologías, que se encuentran a disposición de los contribuyentes y funcionarios de éste ente fiscalizador, han permitido hoy en día, un rápido acceso al conocimiento de la información disponible; pero las dificultades de interpretación y entendimiento aún

persisten, dificultando la accesibilidad, al uso de estas franquicias a una gran parte de la población objetivo.

**2.- ¿Qué antecedentes y factores determinantes se deben considerar al planificar una solicitud de devolución eficiente de este beneficio o franquicia?**

En todo procedimiento de solicitud de devolución de impuestos, en este caso de remanentes de crédito fiscal de IVA por inversiones en activos fijos, se debe presentar el formulario N°3280, con la información y documentación indicada, en la Resolución Exenta N° 617, del 27 de enero de 1999; lo anterior implica previamente, una revisión y auditoría tributaria, del universo de documentación a acompañar, para asegurar una acertada diligencia.

Par ser consecuente con los criterios de eficiencia, debemos considerar factores críticos que nos ayudarán a maximizar el retorno del beneficio económico a solicitar, para ello deberemos hacer una adecuada planificación, en forma previa:

Acelerar el inicio del primer periodo de cómputo de acumulación de remanentes de crédito fiscal, anticipando en los primeros periodos la adquisición de activos menores, entre el primer al quinto mes, y el sexto mes, efectuar las inversiones en activos mayores, en el caso de bienes muebles, para así, acelerar la solicitud de devolución, minimizar el costo de financiamiento, programando con anticipación sus adquisiciones y acceso al beneficio.

En el caso de proyectos de mayor envergadura como ser; construcción de inmuebles de más de un año de plazo de construcción, se debe acelerar la recepción de las obras, ante la municipalidad, o bien, la certificación de recepción conforme del que encarga la obra, para iniciar recién el computo de los seis y más meses de acumulación de remanentes, para acceder a solicitar el beneficio de la franquicia.

Dependiendo de la modalidad de contrato de construcción de obra inmueble, si esta se lleva a cabo por suma alzada, y la construcción de la obra se encarga a una empresa constructora “relacionada” con el mandante, podrían de mutuo consenso, eximirse de lo manifestado, en el artículo 1.996 del Código Civil, que 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”, adicionando una clausula especial en que se manifieste “que el contrato suscrito no se registrará o se excluye de lo dispuesto en el artículo 1.996 del Código Civil”, de tal forma, que en proyectos de inversión de este tipo de inmueble, entre partes relacionadas, podrían acceder a más de una solicitud de devolución, maximizando su

liquidez financiera.

Luego, otros factores determinantes para mejorar los retornos económicos, son los siguientes: a) Postergar las adquisiciones de existencias de mercaderías o materias primas, costos y gastos de operación a proveedores, para así aumentar el porcentaje de proporcionalidad a aplicar al total del remanente de crédito fiscal, acumulado en el periodo de seis o más meses, en la medida que sea factible de realizar. b) Crear una nueva sociedad, que efectuó las ventas o prestaciones de servicios exentos y/o no afectos al impuesto al valor agregado, con el objeto de evitar en el tiempo efectuar restituciones adicionales al débito fiscal, por las actividades gravadas con el impuesto, c) Anticipar el primer mes de cómputo del periodo de devolución, si las adquisiciones que originaran la devolución de remanentes corresponden a adquisiciones del activo fijo.

Si el solicitante, es exportador exclusivo, debe solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal de IVA, por adquisiciones de bienes del activo fijo, al mes siguiente de efectuada la primera exportación, en conformidad a la franquicia que otorga el artículo 36, de la Ley del IVA. La ventaja o beneficio adicional, es que el beneficio otorgado por esta franquicia, “no es de carácter devolutivo”.

Si es bien es cierto que el contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y exportador de bienes o servicios, puede acceder ya sea por el artículo 27 bis, o por el artículo 36, de la Ley del IVA, ambas alternativas son excluyentes.

Si es solo contribuyente del Impuesto al Valor Agregado exclusivamente, podrá solicitar la devolución de remanentes de crédito fiscal, por inversiones en activos fijos al sexto mes o más, en conformidad al mecanismo del artículo 27 bis, de la Ley del IVA.

### **3.- ¿La devolución de remanentes de crédito fiscal en estudio, es realmente "una franquicia tributaria"?**

Desde la concepción de la norma legal, que otorga el beneficio de devolución de remanentes de crédito fiscal de IVA, por inversiones en activos fijos, a contribuyentes del impuesto al valor agregado y exportadores, el objetivo o espíritu de la Ley, no fue establecer un beneficio o franquicia de carácter definitivo, vale decir, sin la obligación de devolver el remanente, por parte del contribuyente, de hecho originalmente se debía suscribir una letra en garantía por el monto de la devolución que quedaba en custodia del Servicio de Tesorería. El procedimiento de solicitud, era más sencillo y prácticamente sin controles administrativos de parte de Tesorería, que era el organismo receptor, revisor de cifras y pagador de las solicitudes de devolución al

contribuyente beneficiado. El objetivo de la franquicia, siempre ha sido el de incentivar la inversión en bienes activos fijos, mejorando ostensiblemente, la liquidez de las empresas inversionistas, en especial los nuevos emprendimientos, para el Fisco además del reintegro por Ley, a arcas fiscales, del beneficio la franquicia, el retorno de beneficios económicos que generan estas inversiones, se percibirá por medio de una mayor recaudación de impuestos y desarrollo económico del país.

En el origen de la franquicia, solo contemplaba la devolución de remanentes de crédito fiscal, por las adquisiciones de bienes muebles destinados al activo fijo de la empresa contribuyente el IVA. Posteriormente, al incorporarse la actividad de la construcción y servicios, como hechos gravados de venta, con el Impuesto al Valor Agregado, se amplió el beneficio a los bienes inmuebles, generándose a su vez una mayor expansión en la economía, lo que implicó mayores proyectos en desarrollo, la administración y el control de parte del Servicio de Tesorería, se volvió más deficiente y abrió los espacios para que parte de los contribuyentes, utilizaran mal la franquicia. Pasando a la administración y control del Servicio de Impuestos Internos, se fue modificando por Ley la norma legal, aumentando las normativas de control, por medio de circulares y oficios del Servicio. En su última modificación se incorporó, de pleno derecho, un nuevo inciso segundo al artículo 27 bis, de la Ley del IVA, estableciendo por Ley, la obligación de restituir el beneficio percibido a través de enteros efectivos de débito, a arcas fiscales, como asimismo, de efectuar restituciones adicionales, cada vez que el contribuyente efectuó ventas o servicios exentos o no afectos a IVA.

El hecho de que algunos tributaristas, hoy en día, consideren que la norma del artículo 27 bis, ya no constituye una franquicia, es cierto, dependiendo exclusivamente, del cristal con que se mire. Antes de la introducción del inciso segundo del artículo 27 bis, el beneficio recibido por el solicitante, “no era significativo” como gasto fiscal, al originarse principalmente por la adquisición bienes corporales muebles, posterior a su modificación y al haberse incorporado con anterioridad la actividad de la construcción como nuevo hecho gravado, el contribuyente comenzó a planear nuevas estrategias, para maximizar el aprovechamiento de la actual franquicia, adoptando modelos de negocios gravados con el IVA, para posteriormente cambiar por actividades exentas del impuesto o simplemente, hacer termino de giro, todo lo anterior, con la pasividad del Servicio de Impuestos Internos, que permitió que esto sucediera, no regulando a tiempo, con la normativa y jurisprudencia, que en su oportunidad pudo evitar este uso y abuso de la Ley, pese a sus amplias facultades interpretativas que mantiene hasta hoy. Por lo demás antes y ahora, el beneficio tiene su existencia en la Ley, sus requisitos de

acceso son prácticamente los mismos, la obligación de devolver o restituir, aunque antiguamente no se transcribía en la ley y actualmente así se manifiesta, el espíritu de su creación contemplo siempre su reintegro vía una mayor recaudación fiscal.

**4.- ¿Cuáles son los motivos que justificarían la no utilización de este beneficio por parte de los contribuyentes del IVA y exportadores?**

En el caso de los exportadores puros, siempre podrán beneficiarse con la devolución de sus remanentes de crédito fiscal, entre ellos los generadores por adquisiciones de activos fijos, priorizando su acceso a la devolución, al mes siguiente de su primera exportación de bienes o servicios, rigiéndose por el artículo 36, de la Ley del IVA, franquiciándose de paso con su “No Obligación de Restitución”. Como manifiesta la Ley, aquellos que realicen exportaciones en forma exclusiva como operación normal, para acceder al beneficio del artículo 27 bis, *deberán ceñirse, exclusivamente*, a las normas del artículo 36, de la Ley del IVA y a las contenidas en el D.S. de Hacienda N°348, de 1977; lo anterior considerando previamente, el cumplimiento de las formalidades indicadas en el artículo 23, de la Ley del IVA, para evaluar la procedencia del crédito fiscal.

En el caso de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que justifican la no utilización de la franquicia tenemos: a) Aquellos contribuyentes, que por su actividad económica, obtienen una alta generación de débitos fiscales mensuales, por lo tanto, se produce una rápida absorción de los remanentes de crédito fiscal, por lo general, en menos de doce meses. b) Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que además efectúan exportaciones; en estos casos pueden optar por exportar en forma posterior a la acumulación de remanentes y así recuperar el remanente más rápido. También pueden optar por recuperar, los remanentes mediante la vía, de las normas del artículo 36, de la Ley del IVA.

**5.- ¿Los bienes del activo fijo - materia de esta devolución - deben ser de propiedad efectiva del contribuyente beneficiado, en especial en el caso de construcción de inmuebles para acceder al beneficio?**

Por norma general la respuesta es “sí”, de hecho y de derecho la propiedad es uno de los requisitos copulativos, del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, que de no cumplirse, se debe denegar la respectiva solicitud, como excepciones a la norma, tenemos el indicado en el inciso final al artículo 27 bis, en el cual se autoriza la imputación o devolución del remanente de crédito fiscal del IVA “pagado”, en la

importación de bienes corporales muebles, en virtud de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra.

Por otra parte, se requiere un mayor análisis, en el caso de las construcciones de bienes inmuebles en terreno ajeno, ya que el requisito de propiedad, es más engorroso de probar o determinar y sólo es posible determinarlo efectuando un estudio al contrato de arrendamiento, concesión, comodato, usufructo, entrega de uso gratuito, insinuación de donación judicial, etc., Al respecto de este tipo de situación el Servicio ha manifestado reiteradamente que: “Independientemente que los bienes inmuebles, se encuentran contruidos en terreno ajeno, para efectos tributarios, el Servicio mantiene el criterio en que las partes en ejercicio de la autonomía de la voluntad con que se encuentran dotadas, son libres para determinar la propiedad de los bienes contruidos en él”. Por lo tanto, por medio de cláusulas especiales, expresadas claramente, amplias como se requieran, las partes contratantes deberán manifestar su voluntad de aceptar quien mantendrá la propiedad del inmueble construido por el plazo que implique el contrato, con ello definir, el derecho a acceso a la franquicia en comento.

#### **6.- ¿Por qué algunos contribuyentes que cumpliendo los requisitos para solicitar la devolución de los remanentes de créditos fiscales, no solicitan su devolución efectiva?**

Entre las motivaciones que tiene los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y exportadores para no acceder a solicitar la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, son de las más simples a las más complejas, que las enunciamos a continuación:

- Optar por solicitar la devolución de remanentes vía el artículo 36 del D.L. 825/74
- Desconocimiento de la norma legal de parte de los contribuyentes.
- Desconocimiento de la norma legal o pasividad del Contador Interno.
- Desconocimiento de la norma legal o pasividad del Asesor Externo.
- Falta de experiencia en devoluciones del Consultor o Asesor.
- Perdida de gran parte de las facturas que otorgan el crédito fiscal.
- No contabilización y declaración oportuna de los activos fijos adquiridos, generalmente por el extravío transitorio de las facturas.
- No justificación parcial o total de las inversiones en bienes del activo fijo que generó el remanente.
- Temor a la fiscalización previa, por parte del Servicio de Impuestos Internos y sus respectivas consecuencias, por parte del contribuyente o Contador.

**7.- ¿Se justifica la mantención de este tipo de beneficio o franquicia que contiene la Ley del IVA?**

Se podría manifestar, que en primera instancia, existe una discriminación hacia los contribuyentes exentos o no afectos a IVA, al no poder estos acceder al beneficio de recuperar, vía devolución efectiva, los remanentes de crédito que podrían haberse generado, con motivos de inversión en activos fijos de su propiedad, incrementado el costo de sus inversiones y de operación.

Pero efectuando un análisis de dicho beneficio, exclusivo para contribuyentes gravados en forma efectiva, con el Impuesto al Valor Agregado y exportadores, estos, luego de la devolución y producto de sus ventas o servicios operacionales, comienzan a restituir los remanentes devueltos, por la vía de enterar en arcas fiscales, el diferencial de sus débitos fiscales no cubiertos por sus créditos normales en cada periodo. Situación que se contradice, con los contribuyentes que venden o prestan servicios exentos y/o no afectos a IVA, a quienes si el beneficio les alcanzara, no existiría un mecanismo de restitución válido, ya que sus ingresos ya gozan de un beneficio, que es la “Exención y/o no Afectación con el Impuesto al Valor Agregado”.

Por otro lado y conforme a la investigación realizada, la franquicia del artículo 27 bis, de la Ley del IVA, desde su concepción hasta la fecha, se ha justificado y se seguirá justificando, ya que constituye un motor de desarrollo de la economía, fomentando la inversión y el emprendimiento de nuevos negocios, la única acción que se debiera implementar, es mejorar la fiscalización de parte del Servicio al uso de esta franquicia.

**4.6.8 Mejoramiento de Control posterior a Devolución de parte del Servicio de Impuestos Internos.**

Al término de la investigación, deseo formular una serie de recomendaciones de mejoras del control fiscal de parte del Servicio de Impuestos Internos, para considerar en forma posterior a la devolución del remanente de crédito fiscal:

1. Fiscalizar a contribuyentes que luego de acceder a devoluciones de remanentes, la sociedad que sustentaba el proyecto, queda “sin movimiento” o sin declarar, por litigio entre socios y termino de hecho de sociedad o no presentación de termino de giro.
2. Fiscalizar contribuyentes que luego de acceder a devoluciones de remanentes, fueran declaradas su quiebra legal, no presentándose el Fisco a hacer valer sus prelación en el pago de las obligaciones tributarias.

3. Fiscalizar contribuyentes que luego de acceder a devoluciones de remanentes, por fallecimiento de uno de los socios, los socios restantes, optaron por vender el universo del negocio, como establecimiento de comercio. Vale decir, terreno, construcción, mobiliario y equipamiento y no cumplir con la Restitución Adicional que ordena el inciso segundo del artículo 27 bis de la Ley del IVA.
4. Fiscalizar a contribuyentes que luego de no poder acceder a devoluciones de remanentes de crédito, por haber obtenido y declarado solo ingresos exentos y/o no afectos al impuesto al valor agregado, utilizaron de igual forma su remanente de crédito en forma posterior.
5. Fiscalizar contribuyentes que luego de acceder a devoluciones de remanentes, por el arrendamiento de inmuebles amoblados, en forma posterior lo rentan simplemente sin amoblar.
6. Fiscalizar a los contribuyentes del impuesto al valor agregado, que a su vez perciben ingresos exentos y/o no afectos a IVA, que en la práctica no aplican la proporcionalidad del Reglamento del IVA en la recuperación de los créditos fiscales mensuales de IVA.
7. Mejorar cruce de datos de declaraciones juradas actuales, y generar nuevas declaraciones juradas para mejor control.

#### **4.6.9 Formular Régimen Simplificado de Devolución Remanente de Crédito**

Se debiera evaluar, la creación de un régimen simplificado, de solicitud de devolución de remanentes de crédito fiscal por adquisiciones en bienes destinados al activo fijo de la empresa, para beneficiar a pequeños contribuyentes. En que principalmente los requisitos se flexibilicen y no requieran de grandes conocimientos ni contratación de asesores especialistas, al menos debiera contemplar las siguientes consideraciones:

1. Disminuir el periodo de acumulación de remanentes de crédito de seis a tres meses o más.
2. Poner tope al tipo de activo y/o monto de inversión que genera el remanente de crédito, de tal forma que el régimen beneficie solo a pequeños contribuyentes del IVA.
3. Poner tope e devolución o el monto del impuesto del activo fijo pagado o el monto del remanente, el que sea menor.
4. Simplificar la justificación del financiamiento de las inversiones a una simple Declaración Jurada de Financiamiento.

5. Poner límite al plazo de restitución del beneficio hasta treinta y seis meses, dependiendo el monto del beneficio y tipo de negocio actividad.
6. Generar una Declaración Jurada Inicial de percepción del beneficio y una Declaración Anual de restitución del beneficio o modificar el formulario 29.

---

**CAPÍTULO V****5 CONCLUSIÓN GENERAL**

Resultado de la investigación de la franquicia tributaria, otorgada y normada legalmente por el artículo 27 bis de la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, que permite a contribuyentes del impuesto al valor agregado y exportadores, acceder a la devolución de sus remanentes de crédito fiscal, originado por adquisiciones de bienes destinados a conformar parte del activo fijo de la empresa, de su propiedad, podemos inferir, que la norma legal y sus modificaciones por Ley, circulares normativas y jurisprudencia administrativa, emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, no han contribuido lo suficiente en el tiempo a otorgar mejor entendimiento de la correcta interpretación de las leyes tributarias, en especial, la que motivo esta investigación.

Su acceso y otorgamiento está reservado, solo para determinados contribuyentes del impuesto al valor agregado y exportadores, que por el volumen de inversiones y sus negocios, tienen sus empresas en orden y cuentan con apoyo de profesionales internos o externos con experiencia en materias contables y tributarias.

Conceptos de activo fijo y de propiedad, son definiciones que llegan a ser de dificultosa calificación y definición, en especial en la construcción de inmuebles e Instalaciones en terreno ajeno, recibido en arriendo, en comodato, en concesión, en usufructuó o con derecho a uso de inmueble, entre otros. Sera un gasto amortizables sin nada dice el contrato respecto de la propiedad del inmueble construido, y será un activo fijo de propiedad del que construye la obra, si al momento de la suscripción del contrato, así se establece en una clausula especial, clara y precisa. Asimismo la complejidad de identificar desembolsos activables en la industria de la construcción y agricultura. Los exportadores se ven menos afectados, ya que generalmente acceden a solicitar sus remanentes de crédito vía el artículo 36 de la Ley del IVA.

Con el objeto de masificar el beneficio de la franquicia que motivo esta investigación, a aquellos pequeños contribuyentes del impuesto IVA, que invierten en activos fijos, se recomienda se legisle sobre la creación de un sistema simplificado de devolución de remanentes y el Servicio promueva el uso de la franquicia.

La hipótesis de investigación: “La franquicia conferida y normada por el artículo 27 bis, de la Ley del IVA, no constituiría un beneficio de conocimiento y acceso general, por parte de los contribuyentes gravados con el Impuesto al Valor Agregado y exportadores”, es **VERDADERA**, ya que hoy en día esta franquicia, pese a ser de público conocimiento por Ley, y el Servicio de Impuestos Internos poner a disposición de

contribuyentes y profesionales una plataforma servicios de información a través de sus medios tecnológicos, no es de real conocimiento y fácil entendimiento de gran parte de los contribuyentes y profesionales, que les brindan soporte y asesoría.

De la investigación de campo, realizada a gran parte de los proyectos de inversión, más recientes en la ciudad de Puerto Varas, se determinó que aquellos proyectos, de carácter emblemático, accedieron al beneficio, por medio de la ayuda de expertos. De una media de 1.500 nuevos contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que inician actividades cada año en la Unidad del SII de Puerto Varas, solo una media de quince contribuyentes anuales solicita acceso a la franquicia, o sea un 1%.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **Fuente de Investigación:** Se visitó en terreno los proyectos inmobiliarios emblemáticos de la ciudad de Puerto Varas, compuestos de Hoteles de 2 a 5 estrellas; se asistió profesionalmente a nueva Clínica de Salud, a Colegio Particular; se entrevistó y obtuvo información de profesionales contables relacionados con estas empresas, a los cuales se les asesora informalmente y formalmente: se efectuó un análisis situacional de los contribuyentes del IVA y exportadores de firmas de contabilidad local; se accedió a cuadros estadísticos elaborado por la Subdirección de Estudios del SII, en base a los Informes de Ingresos Fiscales de la Tesorería General obtenidos de la página web del Servicio Impuestos Internos, Se obtuvo información estimada de promedio solicitudes presentadas en últimos tres años, proporcionados por la el Jefe de Unidad del Servicio de Impuestos Internos de la ciudad de Puerto Varas, en forma verbal.

**ANEXO 1 Restitución Adicional A.1.1**

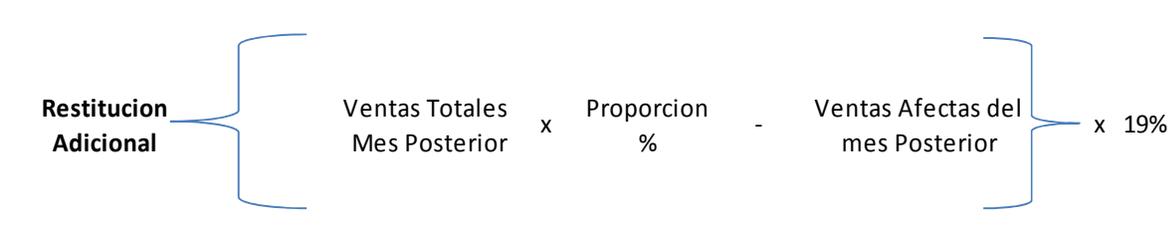
**Formas de efectuar la restitución adicional por concepto de remanentes de crédito fiscal a través del Art. 27 bis del D.L. 825 de 1974.**

A. Situaciones en que el contribuyente ha realizado operaciones, durante los seis o más meses, en que se acumuló el remanente que se ha recuperado, por la vía del artículo 27 bis.

A.1.1 Solo en el primer mes del periodo de 6 meses o más se registra Compra de Activo Fijo.

Periodo	Compras Netas			Ventas Netas			Proporción Vta. Afecta
	Compras Activo Fijo	Insumos y/o Gastos	Total Compras Periodo	Afectas	Exentas o no Gravadas	Total	
1	25.000.000	2.500.000	27.500.000	5.000.000	1.000.000	6.000.000	83,33%
2		1.800.000	1.800.000	5.500.000	500.000	6.000.000	91,67%
3		900.000	900.000	4.000.000	500.000	4.500.000	88,89%
4		1.400.000	1.400.000	7.000.000	1.000.000	8.000.000	87,50%
5		1.100.000	1.100.000	2.000.000	500.000	2.500.000	80,00%
6		2.200.000	2.200.000	2.500.000	500.000	3.000.000	83,33%
7		3.100.000	3.100.000	5.000.000	5.000.000	10.000.000	
8		4.200.000	4.200.000	5.000.000	7.000.000	12.000.000	

Aplicación de fórmula para su determinación a contar del mes 7:



**Restitución Aplicando Formula:**

Periodo	Vta. Total		% Prop.		Venta Afecta	Resultado	Restitución Adicional
7	10.000.000	x	83%	-	5.000.000	3.333.000	633.270
8	12.000.000	x	83%	-	5.000.000	4.999.600	949.924

**ANEXO 2 Restitución Adicional A.1.2.**

A.1.2 En el periodo de 6 meses o más, en que se producen los remanentes de acumulación, se registra Compra de Activo Fijo en más de un mes

Periodo	Compras Netas			Ventas Netas			Prop. Vta. Afecta
	Compras Activo Fijo	Insumos y/o Gastos	Total Compras Periodo	Afectas	Exentas o no Gravadas	Total Ventas periodo	
1	25.000.000	2.500.000	27.500.000	5.000.000	1.000.000	6.000.000	83%
4	5.200.000	1.400.000	6.600.000	7.000.000	1.000.000	8.000.000	87%
	<b>30.200.000</b>	<b>3.900.000</b>	<b>34.100.000</b>	<b>12.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>14.000.000</b>	
7		3.100.000	3.100.000	5.000.000	5.000.000	10.000.000	
8		4.200.000	4.200.000	5.000.000	7.000.000	12.000.000	

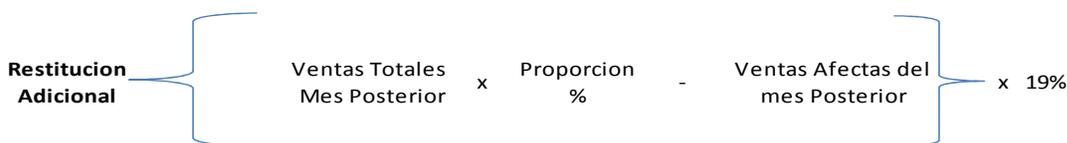
$$\text{Suma Promedio Ponderado} = \frac{\text{Vta Total mes}}{\text{Suma(periodos en que hay A. Fijo)}} \times \% \text{ Vta}$$

Periodo

$$1 = \frac{6.000.000}{14.000.000} = 42,86\% \quad 83\% \quad 35,7\%$$

$$4 = \frac{8.000.000}{14.000.000} = 57,14\% \quad 88\% \quad 50,0\%$$

<b>Total Proporción</b>	<b>85,7%</b>
-------------------------	--------------



Periodo	Venta Total	Proporción %	Ventas Afectas Posterior	Restitución Adicional
7	10.000.000	x 85,7%	- 5.000.000	3.570.000 678.300
8	12.000.000	x 85,7%	- 5.000.000	5.284.000 1.003.960

**ANEXO 3 Restitución A.2**

**A.2.** Sólo ha realizado operaciones afectas en dicho período de seis o más meses, respecto del mes o más meses en que registra adquisiciones de activo fijo.

Mes	Compras Netas			Ventas Netas			Proporción Vta. Afecta
	Compras Activo Fijo	Insumos y/o Gastos	Total Compras Periodo	Afectas	Exentas o no Gravadas	Total	
1	25.000.000	2.500.000	27.500.000	5.000.000		5.000.000	100%
2		1.800.000	1.800.000	5.500.000		5.500.000	100%
3		900.000	900.000	4.000.000		4.000.000	100%
4		1.400.000	1.400.000	7.000.000		7.000.000	100%
5		1.100.000	1.100.000	2.000.000		2.000.000	100%
6		2.200.000	2.200.000	2.500.000		2.500.000	100%
<b>Total Periodo Acumulación</b>	<b>25.000.000</b>	<b>9.900.000</b>	<b>34.900.000</b>	<b>26.000.000</b>	<b>0</b>	<b>26.000.000</b>	
7		3.100.000	3.100.000	5.000.000	5.000.000	10.000.000	
8		4.200.000	4.200.000	5.000.000	7.000.000	12.000.000	

$$\text{Restitucion Adicional} = \left[ \text{Ventas Totales Mes Posterior} \times \text{Proporcion \%} \right] - \left[ \text{Ventas Afectas del mes Posterior} \right] \times 19\%$$

Periodo	Venta Total		Prop. %		Ventas Afectas mes Posterior	Resultado	Restitución Adicional
7	10.000.000	x	100,0%	-	5.000.000	5.000.000	950.000
8	12.000.000	x	100,0%	-	5.000.000	7.000.000	1.330.000

**ANEXO 4 Restitución Adicional B**

B.- Durante el periodo de seis o más meses en que se acumuló el remanente, el contribuyente no ha realizado ventas ni ha prestado servicios en el o los meses en que registra adquisiciones de activo fijo.

Periodo	Compras Netas			Ventas Netas			Proporción Vta. Afecta	Prop. Vta. Ex. o No Gravadas
	Compras Activo Fijo	Insumos y/o Gastos	Total Compras Periodo	Afectas	Exentas o no Gravadas	Total		
1	25.000.000	2.500.000	27.500.000					
2		1.800.000	1.800.000					
3		900.000	900.000					
4		1.400.000	1.400.000					
5		1.100.000	1.100.000					
6		2.200.000	2.200.000					
<b>Total Periodo Acumulación</b>	<b>25.000.000</b>	<b>9.900.000</b>	<b>34.900.000</b>					
7		3.100.000	3.100.000	1.000.000	600.000	1.600.000	62,50%	37,5%
8		4.200.000	4.200.000	1.100.000	700.000	1.800.000	61,11%	38,8%

**Restitución Adicional :**

Remanente Recuperado Art. 27 Bis : Ejemplo 10.000.000

Periodo	Crédito Art.27 bis Recuperado	x	% operaciones Exentas o no Gravadas del mes	=	Restitución Adicional
7	10.000.000	x	37,50%	=	3.750.000

**Aplicando Formula :**

8                      1.800.000 x      62,50% -      1.100.000      x 19%

**Restitución Adicional**

Periodo 8 =                                      **4.750**

ANEXO 5 - Ordinario SII Puerto Montt – Patricio Inostroza Mansilla



ORD. N°: 474

ANT: Presentación de fecha 01.08.2012.

MAT: Emite pronunciamiento.

PUERTO MONTT, 09 ENE. 2013

DE : DIRECTOR REGIONAL  
X DIRECCIÓN REGIONAL DE PUERTO MONTT

A : PATRICIO ALBERTO INOSTROZA MANSILLA  
Santa Rosa N° 190  
Puerto Varas.

I. ANTECEDENTES

Se ha recibido en esta Dirección Regional la presentación indicada en el antecedente, mediante la cual don Patricio Alberto Inostroza Mansilla, RUT N° 6.465.839-5, consulta respecto de la procedencia de la aplicación del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios a las actividades del contribuyente Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada, RUT N° 76.129.397-4.

Indica que don Arturo Guillermo Konrad Konrad, RUT N° 8.494.182-4, es propietario del bien raíz urbano inscrito a fojas 1.271 N° 1.843 del Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces de Puerto Varas del año 2005, el cual cedió en arriendo a la Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada, sociedad que construyó por cuenta propia, un inmueble en el terreno recibido en arrendamiento, dotándolo de bienes corporales muebles, con el objeto de destinarlo a generar rentas clasificadas en el artículo 8 letra g) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Señala el solicitante que don Arturo Guillermo Konrad Konrad, propietario del bien raíz individualizado en el párrafo precedente, ante la necesidad de obtener financiamiento para futuros proyectos, se encuentra evaluando la opción de realizar una operación de Lease Back con una institución financiera, mediante la cual enajenaría el bien raíz de su propiedad, el cual comprende el terreno y la construcción realizada por la







X DIRECCIÓN REGIONAL PUERTO MONTT  
DEPARTAMENTO JURÍDICO REGIONAL

*norma legal. En el evento que se ponga término al contrato de subarrendamiento antes de completar el plazo de 6 años a que alude esa disposición, el respectivo saldo de los desembolsos incurridos podrán cargarse al resultado en su totalidad en el ejercicio en que ocurra tal circunstancia”.*

En virtud de lo expuesto precedentemente, el petionario solicita a este Servicio le aclare lo siguiente:

- 1) Factibilidad de considerar a la Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada como dueña del inmueble construido en el terreno de propiedad de don Arturo Guillermo Konrad Konrad, pudiendo de esta forma acceder la sociedad al beneficio tributario establecido en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- 2) Procedencia de aplicar al caso expuesto, lo dispuesto en el numeral III del Oficio N° 3.028 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 16.12.2011.
- 3) Posibilidad de solicitar la Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada la devolución de los remanentes de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado establecida en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el evento que el actual propietario del bien raíz dado en arrendamiento, don Arturo Guillermo Konrad Konrad, con ocasión de la celebración de un contrato de Lease Back con una institución financiera, pasara a detentar el bien raíz en calidad de arrendatario, y consecuentemente, la sociedad adquiriera la calidad jurídica de subarrendataria del mismo.
- 4) Factibilidad de aplicar lo dispuesto en el apartado ii) de la letra a) del número III del Oficio N° 1.698 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 24.09.2010, a la construcción de un inmueble en terreno ajeno efectuada por el arrendatario o subarrendatario, y por tanto no clasificar la referida construcción como un bien del activo fijo de la sociedad.
- 5) Equivalencia de la definición de “activo fijo” contenida en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley sobre Impuesto a la Renta, Código Tributario y Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- 6) Vigencia del Oficio N° 1.698 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 24.09.2010.





## II. ANÁLISIS

El inciso primero del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios dispone que *"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 o más 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 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 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 de 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 integren al costo de éste en relación al total del crédito fiscal de los seis o más períodos tributarios"*.

De la sola lectura de la norma citada en el párrafo precedente se concluye que, para que proceda la franquicia tributaria que indica, deben cumplirse copulativamente los siguientes requisitos:

- a) Que el beneficiario de la misma sea contribuyente del Impuesto al Valor Agregado.
- b) Que los bienes adquiridos sean destinados a formar parte de su Activo Fijo.
- c) Que el remanente originado en la adquisición o construcción del referido activo se encuentre determinado de acuerdo a las normas del Art. 23° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y se haya mantenido durante seis o más períodos tributarios consecutivos como mínimo.

Conforme a lo expuesto, para tener el derecho establecido en el artículo 27 bis ya citado, el contribuyente deberá acreditar ante este Servicio que cumple con las exigencias señaladas en las letras a), b) y c) anteriores.

Al respecto, debe precisarse que la legislación tributaria no ha definido lo que se conoce como "activo fijo", refiriéndose siempre al "activo inmovilizado", en





contraposición al "activo realizable" de una empresa, por lo que ha sido el órgano administrativo quien, a través de diversos pronunciamientos, ha señalado lo que debe entenderse por "activo fijo" o "activo inmovilizado", indicando que se comprenden en este concepto "aquellos bienes que han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en forma permanente en la explotación de la empresa o negocio, sin el propósito de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación" (Oficios N° 1.636 de fecha 16.09.2010, N° 938 de fecha 14.03.2006).

Por otra parte, la Circular N° 53 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 04.05.1978, refiriéndose al tratamiento tributario que deben recibir los desembolsos en que incurren los arrendatarios en los inmuebles que arriendan para su habilitación o acondicionamiento, establece lo siguiente:

- 1) Si los desembolsos incurridos por la sociedad arrendataria en los inmuebles arrendados, de acuerdo a las instrucciones de la mencionada Circular, son calificados de reparaciones locativas o reparaciones o mejoras necesarias, tales erogaciones, para la empresa arrendataria, constituyen un gasto necesario para producir la renta del ejercicio en que éstos se pagaron o adeudaron, en la medida además que cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 31 de la Ley de la Renta.
- 2) Si los referidos desembolsos, conforme a lo indicado en la citada Circular N° 53, son calificados de mejoras útiles, que revistan el carácter de inmuebles por adherencia, que no pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, pasan de pleno derecho en el instante mismo de efectuarse a dominio del arrendador, de acuerdo a lo pactado entre las partes. En virtud de tal tipificación, dichos desembolsos no constituyen un activo inmovilizado del arrendatario, pues no son de su propiedad, ya que su dominio no le pertenece, aunque se aproveche o beneficie de ellos durante todo el período de vigencia del contrato, constituyendo gastos necesarios para producir la renta, sujetos al sistema de amortización dispuesto por el N° 9 del artículo 31 de la Ley de la Renta, pudiendo imputarse a resultado en el número de años que señala dicha norma, esto es, en uno o hasta en seis años. En el evento que se le ponga término al contrato de arrendamiento antes de completar el plazo de 6 años a que alude la norma legal antes indicada, los desembolsos incurridos de esta naturaleza que queden pendiente de amortización a dicha fecha podrán cargarse a resultado en su totalidad en el ejercicio en que ocurra tal circunstancia.
- 3) Si las construcciones y mejoras consisten en bienes que se puedan separar del inmueble, sin detrimento de la cosa arrendada, de modo que el arrendatario al término del





contrato se las puede llevar por ser de su exclusivo dominio o propiedad, tales erogaciones constituyen bienes del activo inmovilizado del arrendatario, susceptible de depreciarse conforme a las norma del artículo 31 N° 5 de la Ley de la Renta, a contar del año en que se empiezan a utilizar efectivamente en la empresa como un bien de dicho activo.

En consecuencia, en cuanto a las mejoras que efectúe el arrendatario en el bien raíz arrendado, le son aplicables las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 53 de fecha '04.05.1978, quedando dichas mejoras sujetas al tratamiento tributario reseñado precedentemente.

Cabe hacer presente que la citada Circular será aplicable también en caso de tratarse de construcciones, reparaciones o mejoras efectuadas por el subarrendatario en el inmueble subarrendado, toda vez que existe la misma razón jurídica para así hacerlo.

No obstante lo ya señalado, las partes contratantes, en ejercicio de la autonomía de la voluntad con que se encuentran dotadas, son libres para determinar la propiedad de los bienes construidos, por lo que, expresada claramente su intención, deberá estarse a ésta por sobre lo indicado en el número 2) precedente. Este criterio responde a uno de los principios básicos del Derecho Civil, y ha sido reforzado por este Servicio mediante diversos pronunciamientos, a saber, Oficios N° 3.028 de fecha 16.12.2011, N° 6.470 de fecha 16.12.2003, N° 4.441 de fecha 23.09.2004, entre otros.

Respecto de lo latamente expuesto, es necesario precisar la naturaleza del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado establecido en el Párrafo 6° del Título I de la Ley sobre Impuesto las Ventas y Servicios.

Dicho crédito no corresponde al concepto de derecho personal o crédito establecido en el artículo 578 del Código Civil, por lo que no participa de la naturaleza jurídica de un crédito o derecho personal del que pudiese disponer el contribuyente cediéndolo o traspasándolo a terceras personas.

El denominado "crédito fiscal" de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios no constituye un crédito jurídicamente hablando, pues éste no supone la existencia de un acreedor, un deudor y una prestación y por tanto no puede ser objeto de transferencia o transmisión, sino que éste constituye un mecanismo técnico propio del sistema adoptado por la ley tributaria para establecer el monto de la obligación impositiva





Facilitando el cumplimiento tributario

X DIRECCIÓN REGIONAL PUERTO MONTT  
DEPARTAMENTO JURÍDICO REGIONAL

que debe solucionar el contribuyente del Impuesto al Valor Agregado al término de cada período tributario, y el cual sólo puede ser recuperado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del referido texto legal, por el mismo contribuyente que soportó el impuesto en la adquisición de bienes o en la utilización de los servicios afectos, no pudiendo ser objeto de transferencia, cediéndolo o traspasándolo a otras personas, ni de transmisión en los casos de fusión de entes sociales.

En consecuencia, no puede inferirse que, al pasar el inmueble construido por el arrendatario y calificado al dominio del arrendador, éste podrá beneficiarse con la franquicia tributaria establecida en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

### III. CONCLUSIONES

Del análisis de los antecedentes de hecho y de derecho ya expuestos, es posible informar a Ud. lo siguiente:

1) Respecto de la factibilidad de considerar a la Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada como dueña del inmueble construido en el terreno de propiedad de don Arturo Guillermo Konrad Konrad, dentro de los antecedentes y documentos tenidos a la vista no aparece de manifiesto que la intención de los contratantes haya sido consolidar el dominio del inmueble construido en la Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada, razón por la cual deberá estarse a lo dispuesto en la Circular N° 53 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 04.05.1978, no pudiendo por tanto la referida sociedad gozar del beneficio tributario establecido en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, toda vez que es requisito esencial para tener el derecho que invoca, que el contribuyente que pretende imputar o solicitar la devolución del remanente crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado sea dueño de los bienes muebles o inmuebles que forman parte de su activo fijo o inmovilizado.

2) El Oficio N° 3.028 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 16.12.2011, pronunciándose sobre la procedencia de la devolución del Impuesto al Valor Agregado en virtud del artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios por construcción en terreno ajeno, concluye en su numeral III que:

*"Sobre el particular, se estima que sin perjuicio de que la documentación sustenta la operación no resulta suficientemente clara para este Servicio, en términos*





X DIRECCIÓN REGIONAL PUERTO MONTT  
DEPARTAMENTO JURÍDICO REGIONAL

*de expresar la voluntad de las partes respecto de la propiedad de los bienes construidos en terreno ajeno durante el periodo que media entre el año 2006 y 2010, no puede desconocerse o interpretarse dicha voluntad en un sentido distinto a aquel que las partes mismas le han querido dar, cual es, que todos los bienes construidos desde el año 2006, hasta el término del contrato, que en principio tiene una duración de 50 años, renovable cada 5 años, son de propiedad del comodatario, quien al término del contrato deberá transferirlos a él o los propietarios de los terrenos.*

*En virtud de lo anterior, el contribuyente se encuentra facultado para acreditar ante este Servicio, por otras vías, que materialmente los bienes construidos en terreno ajeno siempre han sido de propiedad de la empresa que los construyó, lo cual expresa, fue siempre la intención de los contratantes. De este modo, la fecha de contabilización de los bienes en el activo fijo del contribuyente, la depreciación efectuada a los mismos durante ese periodo, los contratos de construcción pactados y financiados por el contribuyente para la construcción de los bienes, sin perjuicio de otros antecedentes que pudiera aportar, son pruebas a considerar para estimar si en la práctica la voluntad expresada por las partes fue mantener dichos bienes durante la duración del contrato de comodato, en poder de la comodataria.*

*De establecerse que los hechos son concordantes con lo manifestado por el contribuyente, en el sentido que los bienes construidos en terreno ajeno son de su propiedad hasta el término del contrato, procedería a su respecto la solicitud de devolución en virtud del Art. 27 bis, del D.L. N° 825, toda vez que en lo que dice relación con su clasificación en el activo fijo, aparentemente los referidos bienes reunirían los requisitos para ser considerados como tales ya que el contribuyente los construyó con la única intención de utilizarlos en el desarrollo habitual de su giro, por cierto gravado con impuesto al valor agregado, y no con la intención de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación, tal como permite concluir uno de los informes del Depto. de Fiscalización de la Dirección Regional Metropolitana Santiago xxx'.*

No obstante lo señalado en el Oficio citado, debe tenerse presente que éste se pronuncia respecto de una consulta específica efectuada a este Servicio por un contribuyente determinado, por lo que los criterios sostenidos en el referido dictamen sólo serán aplicables al contribuyente que solicitó un pronunciamiento, o a aquellos que se encuentren en idénticas situaciones.





Por tanto, en el caso objeto del presente análisis, será aplicable el criterio establecido en el Oficio N° 3.028 indicado, en la medida que el contribuyente cumpla con los supuestos contenidos en el referido pronunciamiento administrativo.

3) En cuanto a la posibilidad de solicitar la Sociedad de Inversiones y Asesoría Konrad Serra y Compañía Limitada la devolución de los remanentes de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado establecida en el artículo 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en el evento que el actual propietario del bien raíz dado en arrendamiento, don Arturo Guillermo Konrad Konrad, con ocasión de la celebración de un contrato de Lease Back con una institución financiera, pasara a detentar el bien raíz en calidad de arrendatario, y consecuentemente la sociedad adquiriera la calidad jurídica de subarrendataria, se reitera lo expuesto en el número 1) anterior, en el sentido que deberá darse a esta situación jurídica el mismo tratamiento que en el caso de un contrato de arrendamiento para los efectos de determinar el dominio sobre los bienes construidos, con la salvedad que, de no existir intención clara de hacer dueño de estas mejoras útiles al subarrendatario, éstas pasarán de pleno derecho al dominio del dueño del bien raíz sobre el que se realizó la edificación.

4) En relación a la factibilidad de aplicar lo dispuesto en el apartado ii) de la letra a) del número III del Oficio N° 1.698 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 24.09.2010 a la construcción de un inmueble en terreno ajeno efectuada por el arrendatario o subarrendatario, y por tanto no clasificar la referida construcción como un bien del activo fijo de la sociedad arrendataria o subarrendataria, debe recordarse que el Oficio citado establece, en su parte pertinente que *"ii) Si los referidos desembolsos son calificados de mejoras útiles, que revistan el carácter de inmuebles por adherencia, que no pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, pasan de pleno derecho en el instante mismo de efectuarse a dominio del propietario, de acuerdo a lo que generalmente se estipula por las partes. En virtud de tal tipificación, dichos desembolsos no constituyen un activo inmovilizado del subarrendatario, pues no son de su propiedad, ya que su dominio no le pertenece, aunque se aproveche o beneficie de ellos durante todo el período de vigencia del contrato, constituyendo gastos necesarios para producir la renta, sujetos al sistema de amortización dispuesto por el N° 9 del artículo 31° de la LIR, pudiendo imputarse al resultado en el número de años que señala dicha norma legal. En el evento que se ponga término al contrato de subarrendamiento antes de completar el plazo de 6 años a que alude esa disposición, el respectivo saldo de los desembolsos incurridos podrán cargarse al resultado en su totalidad en el ejercicio en que ocurra tal circunstancia"*, por lo que se reitera en este punto lo resuelto en los números 1), 2) y 3) anteriores.





5) Respecto de la vigencia del Oficio N° 1.698 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 24.09.2010, no existen hasta la fecha, interpretaciones distintas, publicadas conforme lo establece el artículo 15 del Código Tributario, realizadas por el órgano fiscalizador en relación a las materias resueltas en el Oficio consultado, de modo tal que se mantiene el criterio adoptado en la resolución administrativa en comento.

6) Consultado este Servicio acerca de la equivalencia de la definición de "activo fijo" contenida en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley sobre Impuesto a la Renta, Código Tributario y Boletines Técnicos del Colegio de Contadores de Chile A.G., se hace presente que la legislación tributaria es un todo armónico y coherente, razón por la cual un mismo concepto o definición, utilizado en los distintos cuerpos legales que la conforman, no puede sino aplicarse de igual forma en todas las situaciones, salvo que la propia ley o pronunciamiento administrativo lo limite o restrinja a determinados hechos, situación que no se produce respecto del concepto de activo fijo o activo inmovilizado.

Por último, en cuanto a las definiciones o interpretaciones que de la ley tributaria pudiera realizar el Colegio de Contadores de Chile A.G. a través de sus Boletines Técnicos, no incumbe a este Servicio pronunciarse respecto de ellas, toda vez que esta Administración carece de facultades para calificar o intervenir en las mismas.

Sin otro particular, saluda atentamente a Ud.,

  
**JOSÉ BARRIENTOS BRITO**  
**DIRECTOR REGIONAL (S)**



IQM  
**DISTRIBUCIÓN**  
- Sr. Patricio Alberto Inostroza Mansilla, Santa Rosa N° 190, Puerto Varas.  
- Dirección Regional.  
- Departamento Jurídico. ✓



**ANEXO 6 - Hoja e Trabajo Activo Fijo – Fiscalizador**

**Formato Hoja de Control por Periodo Tributario  
N° 01**

Fecha ingreso	Folio	Tipo	N°	Rut Proveedor	AF	Razón Social
15-04-2009	4051	FAC	2496171	81201000-K	AF	Paris S.A.
16-04-2009	4052	FAC	58	96.537.970-3	AF	Aymara S.A.
12-03-2009	4055	FAC	406668	93.224.000-9	AF	Distribuidora, Importadora Dimarsa S.A.
09-02-2009	4057	FAC	4260	99.573.590-3	AF	Maryun Industrial S.A.
07-04-2009	4067	FAC	33	22.041527-9	AF	Alicia Andrade Clemente
24-04-2009	4261	FAC	192	76.463.150-1	AF	Sociedad Delgado & Gallegos Ltda
30-04-2009	4317	FAC	53	76.736.910-7	AF	Constructora Santa Inés Limitada

**Formato Hoja de Control por Periodo Tributario  
Continuación N° 01**

Código Cuenta Contable	Nombre Cuenta Contable	Descripción del Bien	Folio Libro de Compras
1203001	Maquinarías y Equipos	Plasma Samsung PL-42A	28531
1204001	Muebles y Útiles	Espejos Hall ascensores, mueble	28531
1203001	Maquinarías y Equipos	Impresora láser color	28531
1203001	Maquinarías y Equipos	Aspiradora Karcher A-2604	28531
1204001	Muebles y Útiles	Acrílicos	28531
1204001	Muebles y Útiles	Vanitorio, clóset	28536
1220010	Construcción Gran Colonos del Sur	Obra Gran Hotel	28537

**Formato Hoja de Control por Periodo Tributario  
Continuación N° 01**

valor neto	valor iva	valor bruto	Periodo Declaración	N° Docto Contable	Folio L° Mayor	Folio L° Diario
336.126	63.864	399.990	abr-09	T/4000	28284	28166
1.160.175	220.433	1.380.608	abr-09	T/4000	28284	28166
84.025	15.965	99.990	abr-09	T/4000	28277	28163
339.230	64.454	403.684	abr-09	T/4000	28284	28166
349.700	66.443	416.143	abr-09	T/4000	28284	28166
993.096	188.688	1.181.784	abr-09	T/4000	28284	28166
545.000.000	103.550.000	648.550.000	abr-09	T/4000	28279	28166
<b>548.262.352</b>	<b>104.169.847</b>	<b>652.432.199</b>				

**ANEXO 7 - Cuadro de Flujos de Inversión en Activos Fijos**

**MINUTA ACLARATORIA DE FINANCIAMIENTO DE LAS INVERSIONES  
SOLICITUD ART. 27 BIS D.L. 825  
HOTELES MEGAUDIT S.A.**

En Puerto Varas, a 31 de mayo de 2009, en nuestra calidad de Auditores Externos de la sociedad Hoteles Megaudit S.A. RUT. 79.465.839-5, venimos en exponer el origen del financiamiento y su aplicación de fondos en la construcción del nuevo Gran Hotel Megaudit de la ciudad de Puerto Varas:

Conforme a Permiso de Edificación N° 0182 de fecha 22.11.207, generado por Solicitud N° 0246 de fecha 14.09.2007, la Dirección de Obras de la Ilustre Municipalidad de Puerto Varas autorizo a Hoteles Colonos del Sur S.A. la construcción de un inmueble de 7.182,50 metros cuadrados de edificación distribuidos en siete pisos destinado a Servicios y Habitaciones Hotel más dos subterráneos destinado a Estacionamientos principalmente. El inmueble una vez terminado estará destinado a su explotación como Hotel, actividad que explota actualmente la sociedad a través del Hotel Colono Express en la misma ciudad.

El nuevo Gran Hotel Megaudit se está construyendo en el terreno de su propiedad ubicado en calle Del Lago Llanquihue N° 24, rol de contribuciones N° 44-221 de 841 metros cuadrados de superficie aproximadamente, inscrito su título de dominio vigente en el Conservador de Bienes Raíces de Puerto Varas a fs. 26 vta. N° 33 del Registro de Propiedad del año 1990.

<b>Inversiones en Activo Fijo</b>	<b>Flujos de Inversión \$</b>
Construcción Gran Hotel Megaudit	1,723,352,645
Maquinaria, Equipos, Mobiliario y Menaje	346,524,580
<b>Total Flujos de Inversión</b>	<b>2,069,877,225</b>

**Cuadro de Financiamiento de Inversión en Activos Fijos**

Fecha	N° Crédito	Institución Financiera	Monto Financiamiento \$
11.12.08	844591	Banco Internacional	288,744,815
17.12.08	845150	Banco Internacional	372,499,158
08.01.09	846828	Banco Internacional	161,260,219
16.01.08	847441	Banco Internacional	81,796,756
29.01.09	2626	Banco del Desarrollo	80,000,000
30.01.09	90265	Tesorería General de la Republica IVA AF	376,221,246
30.01.09	848664	Banco Internacional	171,983,073
30.01.09	2541	Banco del Desarrollo	200,000,000
20.02.09	849946	Banco Internacional	67,790,287
06.03.09	851070	Banco Internacional	36,955,016
27.03.09	9632904	Banco Santander	199,262,736
30.03.09	236894	Banco Security	44,000,000
03.04.09	853270	Banco Internacional	113,135,431
<b>Total Financiamiento Externo</b>			<b>2,193,648,737</b>

Ana María Ríos Gonzalez  
Socio Principal  
Megaudit Ingenieros & Auditores Consultores

## BIBLIOGRAFÍA

### 1) Libros Bibliográficos:

- Bernal, C., 2006. *Metodología de la Investigación*, Segunda Edición, Pearson Educación, México.
- Muñoz, C., *Como Elaborar y asesorar una investigación de Tesis*, Primera Edición, Pearson Educación, México.
- Código Civil, Décimo Tercera edición, Republica de Chile, Editorial Jurídica, Chile.
- Código de Comercio, Décimo Cuarta edición, Republica de Chile, Editorial Jurídica, Chile.
- Araya, G. 2007, *Hechos Gravados*, Lexis Nexis Chile.
- Gerlanch, V., 2009. *Contabilidad y Tributación Agrícola*, Thomson Reuters., Chile.
- Dumay A. y Montes M, 2010, *Impuesto al Valor Agregado, Enfoque teórico – práctico*, CET, Universidad de Chile.
- *Revista de Estudios Tributarios*, N° 7/2012, CET, Universidad de Chile.
- *Revista de Estudios Tributarios*, N° 6/2012, CET, Universidad de Chile.
- Gebauer, R., 2010, *Análisis de la jurisprudencia sobre pérdida del crédito fiscal en los casos del artículo 23 N°5 del Decreto Ley N°825*. Legal Publishing, Chile
- Aravena, P.2012, *Soluciones Tributarias. Lo que todo especialista debe conocer*. Thomson Reuters., Chile.
- Araya, G., 2007, *Base Imponible. Débitos y Créditos fiscales*. Segunda edición, Legal Publishing Chile.
- ANEIIICH, 2010, *Manual Operativo Tributario, Devolución remanente de crédito fiscal IVA originado en la adquisición de bienes corporales muebles o inmuebles destinados a formar parte del activo fijo*. Edimatri, Chile.
- Thomson R, 2011, *Manual de IVA, Tomo III*, Legal Publishing Chile.
- 2012, *Textos Legales, Incluye reforma tributaria (Ley N°20.630 de 27.09.2012)*, Legal Publishing, Chile.
- AFIICH, 2002, *Manual de Consultas Tributarias, N°294, Facturas falsas: Crédito fiscal IVA delito tributario*. Lexis Nexis Chile.
- AFIICH, 2002, *Manual de Consultas Tributarias, N°296, Activo Fijo: Tratamiento contable, financiero y tributario, Tomo II*. Lexis Nexis Chile.
- AFIICH, 2004, *Manual de Consultas Tributarias, N°322, IVA comentado, Tomo II*. Lexis Nexis Chile.

- *AFIICH, 2008, Manual de Consultas Tributarias, N°365, Crédito Fiscal en el IVA. Lexis Nexis Chile.*
- *AFIICH, 2008, Manual de Consultas Tributarias, N°369, Franquicias Regionales. Legal Publishing, Chile.*
- *AFIICH, 2010, Manual de Consultas Tributarias, N°396, Efectos tributarios en la conversión, transformación, división y fusión de empresas. Legal Publishing, Chile.*

## 2) Circulares :

- a) 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°825/74
- b) Circular N°26 del 5 de agosto de 1987. Materia: instrucciones generales sobre las modificaciones contenidas en la ley 18.630, que incorporó la actividad de la construcción al impuesto al valor agregado. Utilización como crédito fiscal del IVA soportado por construcción de inmuebles antes de la fecha de publicación de la ley. Nuevo texto del art. 21 del D.L N°910, de 1975.
- c) Circular N°29 del 17 de agosto de 1987. Materia: disposiciones de la ley N°18.630, aplicables a todos los contribuyentes del IVA.
- d) Circular N°36 del 1 de octubre de 1987. Materia: Forman parte del activo fijo los bienes muebles importados en virtud de un contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra.
- e) Circular N°5 del 13 de enero de 1988. Materia: Modificaciones introducidas a los artículos 27 bis, 37°,40°, 53° y 71° del Decreto Ley N°825, de 1974, por el artículo 4° de la ley N°18.682.
- f) Circular N°12 del 27 de enero de 1989. Materia: Se deroga exención del artículo 12, letra a) N°4. La devolución del remanente que establece el artículo 27 bis puede corresponder a seis meses o más. Se deroga impuesto a la compra de moneda extranjera.
- g) Circular N°7 del 17 de enero de 1996. Materia: Modificaciones al artículo 11 de la ley N°18.211, y reducción de su tasa a contar del 01.04.96.
- h) Circular N°48, del 21 de agosto de 1997. Materia: Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas a los arts. 8, 11, 12, 13, 24, 30, 38, 44, 48, 64, 68, 97, 121, 126, 147, 162, 165 y 200, del Código tributario.

- i) Circular N°94 del 19 de diciembre del 2001. Materia: Modificaciones introducidas al inciso segundo del artículo 27 bis del D.L. N°825, de 1974.
- j) Circular N°40 del 20 de junio del 2002. Materia: Instrucciones acerca de las modificaciones introducidas al Código Tributario, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y a la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios, por la Ley N°19.806, de 31 de mayo de 2002.
- k) Circular N°08 del 14 de enero del 2010. Materia: Imparte instrucciones sobre procesos de recopilación de antecedentes por delitos tributarios.

### 3) Jurisprudencia Administrativa:

#### Años 1987 – 2013

- Oficio N°2986 (31/07/1987) ; Oficio N°3714 (02/11/1988)
- Oficio N°3627 (29/10/1990) ; Oficio N°429 (31/01/1991)
- Oficio N°3391 (02/10/1991) ; Oficio N°2588 (26/07/1992)
- Oficio N°4176 (05/11/1993) ; Oficio N°2699 (27/07/1994)
- Oficio N°2821 (09/08/1994) ; Oficio N°3900 (27/10/1994)
- Oficio N°582 (24/02/1995) ; Oficio N°1079 (18/04/1995)
- Oficio N°2221 (27/07/1995) ; Oficio N°2296 (04/08/1995)
- Oficio N°1585 (30/05/1996) ; Oficio N°2219 (24/09/1997)
- Oficio N°545 (16/02/1998) ; Oficio N°4208 (22/11/1999)
- Oficio N°4324 (29/11/1999) ; Oficio N°4 (03/01/2000)
- Oficio N°52 (10/01/2000) ; Oficio N°853 (20/03/2000)
- Oficio N°1083 (03/04/2000) ; Oficio N°3188 (14/08/2000)
- Oficio N°3694 (10/09/2001) ; Oficio N°2624 (16/07/2002)
- Oficio N°3162 (26/06/2003) ; Oficio N°4086 (20/08/2003)
- Oficio N°4782 (23/09/2003) ; Oficio N°2148 (10/05/2004)
- Oficio N°4441 (23/09/2004) ; Oficio N°5132 (25/11/2004)
- Oficio N°2503 (08/07/2005) ; Oficio N°365 (02/02/2006)
- Oficio N°374 (03/02/2006) ; Oficio N°810 (08/03/2006)
- Oficio N°4266 (18/10/2006) ; Oficio N°780 (04/04/2007)
- Oficio N°2804 (01/10/2007) ; Oficio N°3389 (13/12/2007)
- Oficio N°855 (25/04/2008) ; Oficio N°1135 (26/05/2008)
- Oficio N°95 (20/01/2010) ; Oficio N°96 (20/01/2010)
- Oficio N°1218 (22/07/2010) ; Oficio N°1636 (16/09/2010)

- Oficio N°1686 (24/09/2010) ; Oficio N°3028 (16/12/2011)
- Oficio N°1982 (06/08/2012) ; Oficio N°3025 (06/11/2012)
- Oficio N°118 (22/01/2013) ; Oficio N°823 (23/04/2013)
- Oficio N°780 (04.04.2007)

**4) Jurisprudencia Judicial:**

- Aguas Magallanes S.A. C/ SII - ROL 135-2007
- Maria Luz Herrera Flores c/ SII - Rol 4457-2001
- Contribuyente c/ SII - Rol 7569-2009
- Inmobiliaria Negro Limitada c/ SII - rol 34949-1997

**5) Páginas Web:**

- <http://home.sii.cl/>
- <http://www.cetuchile.cl/>
- <http://www.hacienda.cl/>
- <http://www.dipres.gob.cl/572/channel.html>
- <http://www.google.com>

## VITA

**PATRICIO ALBERTO INOSTROZA MANSILLA**, MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN Candidato al Grado Universidad de Chile, Santiago (2009), INGENIERO COMERCIAL con grado de Licenciado en Ciencias de la Administración de Empresas, Universidad de Santiago de Chile (2001), CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR, Universidad Austral de Chile, Puerto Montt, 1991, CONTADOR GENERAL, Instituto Comercial, Puerto Montt (1976).

**PRINCIPALES ACTIVIDADES PROFESIONALES**, Socio de Megaudit Ingenieros & Auditores Consultores, Socio de Andes Auditores Tributarios, Socio de Escuela de Negocios Megaudit, Socio de Megaudit Inversiones, Miembro Directorios de Sociedades Anónimas, Consultor Área Finanzas, Impuestos y Evaluación de Proyectos de Inversión, Auditor Externo Superintendencia Valores y Seguros Registro, Consultor Tributario de empresas privadas de la industria acuícola, textil, turismo, construcción, inmobiliaria e inversiones, agrícola, servicios de salud entre las más relevantes.

**OTRAS ACTIVIDADES**, Analista Financiero y Tributario con amplia experiencia, en procesos de valoración, ventas, división, estructuración de holding y reorganización de empresas.

**PERFECCIONAMIENTO PROFESIONAL**, Participante activo en Seminarios, Capacitación Área Impuestos, Finanzas Corporativas, Evaluación de Proyectos, Valoración de Empresas, Asistencia a Simposium y Jornadas de Auditorías, Tributación y Finanzas Nacional e Internacional, dictado por Universidades de reconocido prestigio del Consejo de Rectores de Chile.

