



**“ANÁLISIS NORMATIVO Y CRITERIOS DE APLICACIÓN PARA EL  
HECHO GRAVADO DE LA LETRA M) DEL ART. 8° DL 825 BAJO  
NORMAS DE PROPORCIONALIDAD DE IVA.”**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO ACADEMICO DE  
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumnos: Eduardo Miranda V  
Profesor Guía: Christian Delcorto P.**

**Santiago, septiembre 2017**

Indice			
			Página
i.	Abreviaturas e Introducción.		3 - 4.
ii.	Contexto general y planteamiento de la problemática.		4 - 5.
iii.	Hipótesis a desarrollar.		6
iv.	Objetivos por alcanzar.		7
v.	Metodología a Desarrollar		7 - 8.
vi.	Capítulo I: Marco Teórico		
vi.1)	Antecedentes legales a la creación de la letra m) del artículo 8 de la Ley de IVA.		8 - 9.
vi.2)	Nacimiento a la vida tributaria de la letra m) del artículo 8 de la Ley de IVA.		10
vi.3)	Modificación de la letra m) del artículo 8 de la Ley de IVA, según la Ley N° 19.738 del 19 de junio de 2001.		11
vi.4)	Modificaciones de la Ley N°20.780 de 2014 - Reforma Tributaria. Norma vigente desde el 01 de enero de 2016		12 - 13.
vi.5)	Normas de proporcionalidad del crédito fiscal del número 3 del artículo 23° de la Ley de IVA.		13- 14
vi.6)	Conceptualización de Activo Inmovilizado.		14 - 15
v.6.1)	Conceptualización de Activo Inmovilizado para efectos tributarios.		14- 15
vii.	Capítulo II		
Vii. 1)	Análisis de Tema		16
Vi i 2)	Definición de Crédito Fiscal Proporcional del Iva		16 - 17.
Vi i 3)	Forma de Calcular la Proporcionalidad		18-19-20-21-22
Vi i 4)	Evolución y efectos de las modificaciones de la Letra m) Artículo 8° desde la Ley 19.398 del 1995 a la Ley 20.780 del 2014, en escenarios de proporcionalidad de Iva.		23
Vi i 5)	Concepto de Neutralidad del IVA		23-24-25
Vi i 6)	Solución propuesta al Planteamiento del Problema		25-26-27-28-29
Vii 7)	CONCLUSIONES		30

## **Abreviaturas**

- C.T. : Código Tributario
- D.L. : Decreto Ley
- D.O. : Diario Oficial
- IVA : Impuesto al Valor Agregado
- LIR : Ley de Impuesto a la Renta
- S.A. : Sociedad Anónima
- SII : Servicio de Impuestos Internos
- S.P. : Sociedad de Personas
- S.V.S : Superintendencia de Valores y Seguros

## **i. Introducción**

El Decreto Ley N°825 de Impuesto sobre las Ventas y Servicios, publicada en el año 1974, ha estado presente en nuestra economía por más de cuarenta años, período en el cual ha sufrido muy pocos cambios, pero muy significativos, influyendo en el crecimiento y desarrollo económico de nuestro país. En este estudio nos enfocaremos en las consecuencias frente al IVA que afectan específicamente a la enajenación de los activos fijos bajo la aplicación de la Ley N°20.780 y la Ley N° 20.899.

El nuevo artículo 8 letra m) de la Ley IVA, y los alcances de su aplicación bajo ciertos escenarios, auguran controversias tanto de la autoridad administrativa como de los tribunales de justicia.

En una primera parte abordaremos aplicación del IVA de dicha norma cuando quién enajena estuvo afecto a normas de proporcionalidad del crédito fiscal.

De esta forma, orientaremos el estudio con la finalidad de zanjar dicho caso y descubrir las posibles soluciones, entregando de esta manera una herramienta de apoyo a los profesionales del área en su labor interpretativa y de aplicación de las nuevas disposiciones vigentes.

## **ii. Contexto General**

La pasada reforma tributaria establecidas por la Ley N° 20.780 y perfeccionada por la Ley N° 20.899, publicadas en el año 2014 y 2016, respectivamente, han modificado conceptualmente el hecho gravado establecido en la letra m) del artículo 8° del DL 825 de 1974 (Ley de IVA), que recae en la enajenación de bienes del activo inmovilizado en los nuevos escenarios mencionados en dicho cuerpo legal.

Estos escenarios han dado lugar a situaciones no aclaradas por el legislador, así como también, por parte de la autoridad fiscal administrativa respecto de la aplicación del tributo en el caso de la enajenación de bienes del activo inmovilizado para un contribuyente obligado a aplicar la norma de proporcionalidad en el uso del crédito fiscal establecida en el número 2 del artículo 23° del

mencionado cuerpo legal al momento de adquirir dichos bienes, situación que se pretende resolver con este estudio.

### **.Planteamiento de las Problemáticas.**

La práctica tributaria saca a la luz una variedad cuadros o escenarios en las cuales el contribuyente debe tomar decisiones relevantes, evaluando en primera instancia la legislación vigente, complementada con las normas de aplicación de ésta y la opinión administrativa de la autoridad fiscal. La ausencia de estas instancias genera terrenos grises en materia tributaria por las cuales los contribuyentes deberán optar por solicitar la opinión de dicha autoridad sobre el escenario en cuestión, o bien, la implementación de una solución basada en derecho tributario, teniendo a la vista la administración de los riesgos implícitos.

De acuerdo, a lo mencionado anteriormente, para el presente estudio es posible identificar confusiones en la aplicación de la norma, según se describe en el planteamiento siguiente:

Luego de la entrada en vigencia de la actual letra m) del artículo 8° de la Ley de IVA desde enero de 2016, el legislador a través de la normativa vigente se limita a gravar genéricamente con IVA la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que el contribuyente “haya tenido derecho” a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Así en primera instancia es posible visualizar la intención de legislador respecto del ámbito de aplicación del IVA, meramente en situaciones generales. Sin embargo, pasado casi dos años desde la publicación de la ley de reforma tributaria y de su simplificación en el 2016, la materia en cuestión aún sigue en un terreno no definido en la problemática de esta tesis, por la cual el presente estudio tiene la expectativa de ser un aporte en su aclaración teórica y práctica.

Así surge la primera interrogante respecto de la determinación del hecho gravado determinado en el inciso primero de la letra m) de artículo 8° de la Ley de IVA frente a la venta de bienes del activo inmovilizado que es utilizado en una

compañía para generar simultáneamente bienes o servicios afectos y exentos del impuesto al valor agregado, y que en su adquisición dio derecho a una recuperación proporcional del IVA, según lo establecido en el N°3 del artículo 23 del mismo cuerpo legal y del reglamento.

La pregunta efectiva es: ¿Se debe aplicar el 100% de la tasa de IVA cuando por efectos de normas del N°3 del artículo 23° de la Ley de IVA, la entidad solo pudo utilizar una proporción menor de dicha tasa de IVA mencionada?

.

La implicancia económicas y financiera ante dicho escenario de indefinición tributaria representan un potencial riesgo fiscal para los contribuyentes, toda vez que puede influir directamente en las decisiones empresariales de los mismos.

.

Es por lo mencionado precedentemente y la insuficiente doctrina y jurisprudencia, sobre las modificaciones introducidas por la Ley N°20.780 y su simplificación, en el ámbito de la aplicación de los inciso primero de la actual letra m) artículo N°8, que sean generado inconvenientes en su aplicación, dejando a la interpretación ciertos casos que no han sido resueltos por la norma tributaria vigente, por lo que nuestro trabajo busca servir de guía para solucionar los problemas descritos.

### **iii. Hipótesis de Trabajo**

Una vez determinada las problemáticas anteriores, las hipótesis o supuestos a validar serían las siguientes:

1. El legislador a través de la implementación y entrada en vigencia de la reforma tributaria que modificó el alcance de la letra m) del artículo 8° de la Ley de IVA no prevé un tratamiento para aquellos contribuyentes que, teniendo derecho a recuperar el crédito fiscal, lo hacen proporcionalmente por imperio de las normas del número 3 de artículo 23° de la misma ley.

.

#### **iv. Objetivos a alcanzar**

Habiendo mencionado lo anterior, este estudio pretende establecer las bases de criterio en la legislación tributaria actual con el fin de dilucidar la aplicación del IVA en los casos de enajenación de activos fijos cuando la persona que está efectuando tal transacción debió aplicar las normas de proporcionalidad del crédito fiscal en su adquisición, importación, etc.

#### **v. Metodología a Desarrollar**

La metodología que se seguirá en este estudio es el de investigación dogmática, la cual pretende estudiar la norma jurídica tal como es, (la Ley) y sus fundamentos, con este análisis se pretende desarrollar criterios, conceptualizaciones y recomendaciones, a partir del estudio crítico de las fuentes legales en el ámbito de aplicación de la letra m) artículo N°8, instaurada por la Ley 20.780 y su simplificación, lo que implicará desarrollar un mecanismo de inferencia deductiva de las leyes mencionadas.

Para la consecución de nuestros objetivos, esta tesis abordará la materia mediante el estudio y desarrollo de los siguientes capítulos:

- I. Marco teórico, en el cual se desarrollará un análisis sobre los siguientes puntos:
  - Antecedentes legales a la creación de la letra m) del artículo 8 de la Ley de IVA.
  - Nacimiento a la vida tributaria de la letra m) del artículo 8° de la Ley de IVA.
  - Modificación de la letra m) del artículo 8°, según la Ley N° 19.738 del 19 de junio de 2001.
  - Modificaciones de la Ley N°20.780 de 2014 - Reforma Tributaria. Norma vigente desde el 01 de Enero de 2016.
  - Normas de proporcionalidad del crédito fiscal del número 3 del artículo 23° de la Ley de IVA.

- Conceptualización de Activo Inmovilizado
  
- II. Normativa aplicada para el desarrollo de un criterio tributario de la letra m) artículo 8° del DL 825, en la enajenación de bienes del activo inmovilizado de contribuyentes obligados a proporcionar el crédito fiscal del IVA en su adquisición, importación, adquisición o construcción.
  
- III. Conclusión.

## **vi. Capítulo I: Marco Teórico**

Este Capítulo pretende cubrir las principales consideraciones legales y normativas que sirven de base jurídica para dar respuesta a las problemáticas planteadas anteriormente.

Para ello, es preciso revisar los antecedentes históricos del hecho gravado en cuestión, efectuando un seguimiento a sus bases y consecuentes modificaciones.

También es necesario considerar los criterios y conceptualizaciones que rigen a los activos fijos de una compañía o entidades.

### **vi.1) Antecedentes legales a la creación de la letra m) del artículo 8 de la Ley de IVA.**

No resulta fácil encontrar antecedentes dentro del ordenamiento jurídico tributario relacionado con el apartado en mención. Dentro del análisis de las etapas que anteceden a la creación del cuerpo legal que actualmente lo contiene, es decir, el DL 825 de 1974, se encuentra la Ley N° 3.733 de 1.921 sobre “Timbres y estampillas y papel sellado” que en el N°59 del artículo 7° creó el impuesto a las compraventas comerciales.

Sus posteriores modificaciones están referidas principalmente a normas de cumplimiento y al establecimiento de múltiples exenciones en el sector primario de

la economía, hasta 1954 con la Ley N° 11.575 que crea la primera Ley sobre Impuesto a las Compraventas, no trataban en específico un gravamen a la enajenación sobre bienes del activo inmovilizado.

Por su lado, no fue posible encontrar antecedentes del análisis de una segunda etapa que comprende desde la Ley N°12.120 de 1956 hasta la Ley N°16.250 de 1965, se describen cambios conceptuales sobre hechos gravados, modificaciones de tasas por tipo de compraventa (combustibles, alcoholes, ganados, gas, energía, productos vendidos en restaurantes, entre otros).

Así estas insipientes Leyes afecta básicamente a las compraventas comunes, tampoco hace mención al concepto que estamos buscando.

Como un insumo a este análisis, la Ley N°16.466 de 1966, introdujo el impuesto de cifra de negocios, que pasó a llamarse como “impuesto a los servicios”, el cual seguía manteniendo su individualidad propia como un gravamen independiente del de compraventas.

Posteriormente la Ley 16.640 de 1967 estableció una primera aproximación al objeto de nuestro análisis, pero esta vez, mediante la exención del impuesto a las compraventas de maquinarias, insumos agrícolas y abonos nacionales cuando el productor actúe como vendedor o tradente. Aquí la exención no diferenciaba la calidad de dichos bienes, es decir si se refieren a bienes del giro comercial o de aquellos calificados como bienes del activo fijo, dejando como condición la condición de “Vendedor” del enajenante.

Con todo, concluimos que del análisis de estas insipientes leyes, mencionadas arriba, la normativa no especificaba el gravamen del IVA en situaciones de enajenación de activos fijos.

**vi.2) Nacimiento a la vida tributaria de la letra m) del artículo 8° de la Ley de IVA.**

El apartado tributario en comento nace a la vida mediante el artículo 4° Ley 19.398 publicada el 4 de Agosto de 1995 y cuyas instrucciones administrativas fueron vertidas mediante la Circular N°41 del 27 de octubre de 1995.

De esta forma, el nuevo inciso agregado al DL 825 de 1974 quedaba tal como sigue:

*"m) La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que realicen las empresas antes de doce meses contados desde su adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título, han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes."*

Las claves del nuevo hecho gravado comprendían:

1. La venta de bienes corporales muebles o inmuebles que efectúe un contribuyente del IVA, aunque los bienes vendidos no hayan sido incorporados al activo realizable de ese vendedor.
2. Venta se hace antes de transcurridos doce meses contados desde la adquisición, fabricación o construcción de la especie.
3. Siempre que el Vendedor haya tenido derecho a recuperar los impuestos soportados como crédito fiscal en su adquisición, fabricación o construcción.
4. Para inmuebles destinados, por el contribuyente a la habitación de sus trabajadores y considerando que, en ese caso, sólo se recupera como crédito fiscal, una parte del IVA soportado en la adquisición o construcción del inmueble de acuerdo a lo dispuesto en el No. 6 del artículo 23 de la ley de Iva, la transferencia posterior sólo puede quedar gravada con la misma modalidad y proporción que se recuperó el crédito fiscal. Ello por cuanto el artículo 21 del Decreto Ley No. 910, de 1975, establece una franquicia, consistente en un crédito especial, por concepto de Impuesto al Valor

Agregado, franquicia cuyo efecto no ha sido modificado por la disposición en comento.

5. Eliminación de la exención de IVA de vehículos motorizados afectados con IVA, según el N°1 de la letra A del artículo 12 de la Ley de IVA, para contribuyentes dedicados al arrendamiento de automóviles.
6. No procede la proporcionalidad del crédito fiscal de utilización común respecto de dicha venta.

### **vi.3) Modificación de la letra m) del artículo 8°, según la Ley N° 19.738 del 19 de junio de 2001.**

Esta ley que se creó con el objetivo de combatir la evasión tributaria, produciendo cambios en aquellos artículos sobre los que se habían detectado maniobras de evasión y por lo tanto se estaban prestando para abusos de la norma.

Una de las fuentes de evasión recurrente relacionada con el artículo 8° letra m) se encontraba en la compra de bienes contabilizados como activo fijo, los que luego de pasado un año (12 meses) se vendían a un socio, gerente, dueño o cualquier persona ligada a la empresa. Antes de la modificación de la norma, las empresas compraban un activo fijo, hacían uso del crédito fiscal, y luego vendían después de un año de haberlo adquirido, sin quedar afecto a IVA.

La modificación a la letra m), que para los bienes muebles amplió los plazos y requisitos para quedar gravados, buscó evitar o desmotivar que cualquier persona ligada a una empresa, comprara activos a través de ellas para su uso personal. Para el caso de los bienes corporales inmuebles, se mantuvo el plazo de doce meses. La redacción instaurada por la Ley N° 19.738, y que se mantiene hasta la reforma Tributaria de la Ley #20.780 de 2014, es la siguiente:

*“m) La venta de bienes corporales muebles que realicen las empresas antes de que haya terminado su vida útil normal, de conformidad a lo dispuesto en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta o que hayan transcurrido cuatro años contados desde su primera adquisición y no formen parte del activo realizable efectuada por contribuyentes que, por estar sujetos a las normas de este Título,*

*han tenido derecho a crédito fiscal por la adquisición, fabricación o construcción de dichos bienes. La venta de bienes corporales inmuebles o de establecimientos de comercio, sin perjuicio del impuesto que afecte a los bienes de su giro, sólo se considerará comprendida en esta letra cuando ella se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción según corresponda”.*

**vi.4) Modificaciones de la Ley N°20.780 de 2014 - Reforma Tributaria. Norma vigente desde el 01 de enero de 2016.**

Para la norma en comento, se estableció la existencia de un nuevo hecho gravado que deja atrás lo hasta esa fecha conocido. De esta forma el nuevo tratamiento del primer inciso de la letra m) del art. 8° de la Ley de IVA, hace referencia al hecho gravado siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- 1) Los bienes a enajenar deben formar parte de los activos fijos (muebles o inmuebles), y
- 2) Hayan tenido derecho a crédito fiscal en su adquisición, construcción o importación, su enajenación posterior se encontrará afecta a IVA.

Bajo este prisma, no resulta relevante el plazo que media entre la adquisición, construcción o importación y su enajenación, o si el bien se encuentra ya depreciado, aspectos que contemplaba la anterior regulación.

Por su lado, nace una norma de excepción contenida en el inciso 2° de la letra m) del artículo 8° de la Ley del IVA, en el evento que se cumplan las siguientes condiciones:

- 1) Enajenación que recae solamente sobre bienes corporales muebles del activo inmovilizado.

- 2) El vendedor enajena a un contribuyente del art. 14 ter de la LIR, después del plazo de 36 meses de su adquisición, construcción o importación del bien, o.
- 3) El vendedor es un contribuyente del art. 14 ter, y enajena a otro contribuyente independiente de su régimen de tributación, después del plazo de 36 meses de la adquisición, construcción o importación del bien.<sup>1</sup>

#### **vi.5) Normas de proporcionalidad del crédito fiscal del número 3 del artículo 23° de la Ley de IVA.**

Este apartado legal no ha sido sujeto de modificaciones en las pasadas reformas tributarias, más aún representa uno de los artículos de aplicación general cuya última instrucción administrativa data de la Circular N°41 del 27.10.1995.

El texto legal establece en el N° 3 del artículo 23° que en caso de importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios se destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará de manera proporcional”, siguiendo las directrices del art 43° del Reglamento del IVA, D.S. N ° 55, de 1977.

Un acercamiento de respuesta a la problemática planteada es posible encontrar en la herramienta web del SII<sup>2</sup>, sección preguntas frecuentes, la cual se desarrolla tal como sigue:

Pregunta: ¿Si se vende un activo fijo, se debe calcular el IVA proporcional si se trata, además, de una venta excepcional?

Respuesta: En la venta de un activo fijo de la empresa se pueden dar las siguientes situaciones, con objeto de considerar la proporcionalidad del crédito fiscal (IVA):

- Si la venta del activo fijo se afecta con IVA, según lo dispuesto en el artículo 8, letra m), del Decreto Ley N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios no se debe aplicar proporcionalidad del crédito fiscal.

<sup>1</sup> Principales comentarios, según Circular N°42 del 05.06.2016

<sup>2</sup> Fuente Preguntas - web del SII [http://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/iva/001\\_030\\_4575.htm](http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/iva/001_030_4575.htm)

- Si en el período de la venta exenta del bien del activo fijo existen gastos cuyo destino no pueda ser precisado, como, por ejemplo, los gastos de administración, que se afecten a operaciones gravadas y exentas, se estaría frente un crédito de utilización común, conformado por dichos gastos. Por ende, se debe aplicar la proporcionalidad establecida en el artículo 43 del Decreto Supremo N° 55, sobre reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

#### **vi.6) Conceptualización de Activo Inmovilizado.**

Si bien es cierto el concepto de activo inmovilizado puede conducir a diversas interpretaciones en el ámbito financiero y tributario, ya que ciertos términos técnicos no son usados siempre en su verdadera acepción<sup>3</sup>.

Para efectos de este estudio resulta relevante analizar la mirada tributaria y financiera respecto del concepto de activo fijo, qué elementos lo componen y su forma de valorización frente a cada regulación.

#### **vi.6.1) Conceptualización de Activo Inmovilizado para efectos tributarios.**

Para efectos del presente estudio entenderemos como concepto de activo inmovilizado, a aquel establecido por el N°1 del artículo N°23 del DL 825 Ley de IVA y ratificado por el SII, en el Oficio N°2.219 del 24/09/1997, en donde asimila éste a activo fijo, entendiéndose a estos como todos los aquellos bienes adquiridos o construidos con el ánimo de usarlos en forma permanente en la explotación del giro del contribuyente y que no tenga la intención de negociarlos, revenderlos o ponerlos en circulación. En general es el costo real invertido en adquirir o construir y todos aquellos desembolsos directos, entre estos se pueden mencionar; valor de

---

<sup>3</sup> Luis Vargas Valdivia, "Contabilidad Activo Fijo" Editorial Soelco Ltda, 1981, pág.7.

adquisición o valor CIF, conforme a factura nacional o contrato; fletes o seguros para trasladar el bien al domicilio del contribuyente; desembolsos por internación y gastos de desaduanamiento, en el caso de bienes importados, entre los más importantes descritos en esta definición realizada por el ente Fiscalizador.

De igual forma, se puede complementar dicho concepto con otras referencias legales en la misma línea, tales como: el D.S del Ministerio de Hacienda N°1.139 de 1990, donde se describe el “Reglamento sobre Contabilidad Agrícola” y se define como activo fijo o inmovilizado, a los “bienes destinados a una función permanentemente agrícola”.

Así mismo, la valorización del activo fijo involucra los efectos establecidos en el artículo 41° de la LIR, respecto de su reajustabilidad, según el Índice de Precios al Consumidor – IPC.

## Capítulo N°II

### vii. 1) Análisis de Tema

En esta segunda parte del estudio analizaremos el Decreto Ley N°825 de Impuesto sobre las Ventas y Servicios, publicada en el año 1974 y en las consecuencias frente al IVA que afectan a la enajenación de los activos fijos bajo la aplicación de la Ley N°20.780 y la Ley N° 20.899, específicamente el nuevo artículo 8 letra m) de la Ley IVA, y los alcances de la aplicación de dicha norma cuando quién vende estuvo afecto a normas de proporcionalidad de crédito fiscal, también veremos lo dispuesto en el N° 3 del artículo 23 del DL citado. Además analizaré la importancia del principio de la neutralidad del IVA y como las exenciones que se generan en la compra/venta de los bienes adquiridos bajo normas de proporcionalidad de IVA, producen que estos lleguen al contribuyente comprador con distinta carga tributaria, esta situación será solucionada sólo si todas las etapas están gravadas. Finalmente propondré bases de criterio y metodología acorde para abordar y solucionar el tema planteado.

### Vii 2) Definición de Crédito Fiscal Proporcional del Iva

#### Del crédito fiscal

**“Artículo 23.-** Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:”

**Numero 3º.-**“ En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.”

De la lectura del número 3 del artículo N° 23 del DL 825, los contribuyentes del impuesto al valor agregado se puede entender:

a) Tienen derecho a un crédito fiscal por el impuesto recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de servicios o en el caso de las importaciones, el impuesto pagado por la importación, que se afecte a operaciones gravadas.

b) No tienen derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por la ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del contribuyente.

c) Tienen derecho a un crédito fiscal calculado proporcionalmente, conforme a las normas del artículo 43, del Reglamento, respecto de la importación o adquisición de bienes o de la utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas o no gravadas.

Por lo tanto el Crédito Fiscal Proporcional del Iva se produce cuando la adquisición que afecta a este impuesto es destinada, en forma simultánea a generar ventas afectas y exentas.

### **Vii 3) Forma de Calcular la Proporcionalidad.**

El cálculo de la proporcionalidad para determinar el crédito Fiscal del período se encuentra establecida en el artículo 43°, N°3 del Reglamento de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios de febrero de 1977, ( actualizado a mayo 2002), contenido en el Decreto Supremo de Hacienda N°55 de 1977.

Este reglamento hace referencia y da las instrucciones respecto al crédito fiscal a que tiene derecho el vendedor o prestador de servicios cuando ha importado, adquirido bienes corporales muebles o utilizado servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado, consistentes en maquinarias, insumos, materias primas o servicios destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas con este tributo y exentas o no gravadas por el mismo. Finalmente entrega metodología por la cual se deberá aplicar para determinar el crédito fiscal proporcional al cual tienen derecho los bienes corporales muebles que forman parte del activo fijo:

En una primera interpretación hace una separación del crédito fiscal respecto de las maquinarias y otros bienes del activo fijo de las empresas e insumos, materias primas o servicios de utilización común del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes de acuerdo con las normas dadas en este Reglamento, respecto de las importaciones, adquisiciones de especies o utilización de servicios destinados a generar exclusivamente operaciones gravadas con el IVA

Al referirse a como determinar el monto del crédito fiscal respecto de los bienes corporales muebles y de los servicios de utilización común, indicados en el párrafo anterior, dice que se calculara la relación porcentual que se establezca entre las operaciones netas contabilizadas, otorgándose dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

Para efectuar el cálculo mencionado en el párrafo anterior, los contribuyentes se ceñirán a las siguientes normas, considerando si se encontraban con o sin iniciación de actividades a la fecha de vigencia del número 3 del artículo 23.

**a)** Respecto de los contribuyentes que al momento de entrada en vigencia del nuevo texto del Decreto Ley N°825, esto es al 1º de Enero de 1977, realizan ventas y/o servicios gravados y exentos de Impuesto al Valor Agregado, deberán determinar la relación porcentual a que se refiere el número anterior considerando las ventas y/o servicios netos gravados y el total de las ventas y/o servicios netos contabilizados, efectuados durante el primer período tributario. Para los períodos tributarios siguientes deberán considerar la misma relación porcentual pero acumulados mes a mes los valores mencionados hasta completar el año calendario respectivo. En el año calendario siguiente y posteriores se iniciará el mismo procedimiento antes descrito para determinar la relación porcentual;

**b)** El mismo procedimiento señalado en la letra anterior aplicarán los vendedores y/o prestadores de servicios que recién inician sus actividades y los que, posteriormente, efectúan conjuntamente operaciones gravadas y exentas.

De acuerdo a la norma legal y reglamentaria mencionadas, la proporcionalidad es un mecanismo tendiente a determinar qué porcentaje del Impuesto al Valor Agregado soportado por un contribuyente en adquisiciones de bienes o utilización de servicios puede ser usado como crédito fiscal del respectivo período, cuando se realizan conjuntamente operaciones del giro gravadas y no gravadas o exentas y siempre que resulte imposible identificar dichas adquisiciones o servicios con cada una de las operaciones realizadas.

Este cálculo de la relación porcentual deberá ser aplicado al total del Impuesto al Valor Agregado de utilización común soportado en un período tributario determinado, considerará la relación existente entre las ventas y/o servicios gravados con IVA y el total de las ventas y/o servicios netos contabilizados, efectuados durante el primer periodo tributario.

Para estos efectos debe entenderse que primer período tributario es aquel en el cual el contribuyente realiza por primera vez, conjuntamente, operaciones gravadas y no gravadas o exentas, cualquiera sea el mes del año calendario en el que realice este tipo de operaciones en forma conjunta. Esto se desprende de lo establecido en la letra B) del N° 3 del artículo 43 del Reglamento del D.L. N° 825, al señalar que el mismo procedimiento de la letra anterior (letra A del N° 3 del artículo 43 del mencionado Reglamento) deberán aplicar los vendedores y/o prestadores de servicios que posteriormente a la fecha indicada en la referida letra efectúan conjuntamente operaciones gravadas y exentas.

Para los períodos tributarios siguientes se deberá considerar la misma relación porcentual pero acumulados mes a mes los valores mencionados hasta completar el año calendario respectivo. En el año calendario siguiente y posteriores debe iniciarse el mismo procedimiento para determinar la relación porcentual de que se trata.

En cuanto al párrafo precedente que el Crédito Fiscal Proporcional debe determinarse a partir del primer período tributario en cada año calendario, se entenderá y no tendrá incidencia alguna el porcentaje resultante del año calendario inmediatamente anterior, Oficio 3813/84.

Finalmente se le otorgan facultades a la Dirección Nacional, en cuanto el crédito fiscal proporcional determinado de acuerdo a las normas anteriores podrá ser ajustado en la forma y condiciones que determine la Dirección a su juicio exclusivo, además éste organismo también podrá establecer otros métodos para determinar el monto del crédito fiscal proporcional a así como también el crédito fiscal determinado por maquinarias y otros bienes del activo fijo de las empresas e insumos, materias primas o servicios de utilización común, del cual hizo uso indebido el contribuyente al deducir su valor total del débito fiscal dará derecho al Fisco a exigir el reintegro del impuesto con reajustes, intereses y multas, en la parte proporcional en que los referidos bienes, insumos o servicios se usen en la

generación de operaciones exentas o no gravadas con el Impuesto al Valor Agregado.

CUADRO N°1 CALCULO DE PROPORCIONALIDAD Y CREDITO FISCAL DE ACTIVO FIJO DE UTILIZACION COMUN

CALCULO PROPORCIONALIDAD					CF RECUPERABLE	NO RECUPERABLE ASIGNADO A GASTOS	CF RECUPERABLE	NO RECUPERABLE ASIGNADO A ACTIVO FIJO	% IVA NO RECUPERABLE					
MES	VENTAS EXENTAS	IVA DF	VENTA AFECTA	TOTAL VENTA	PORCENTAJE VENTA AFECTA ACUMULADA	PORCENTAJE VENTA EXENTA O NO AFECTA ACUMULADA	CRED. FISCAL DE USO COMUN POR GASTOS ADMINIST	CREDITO FISCAL DE USO COMUN POR COMPRA MAQUINA ACTIVO FJO	CF PROVENIENTE GASTOS	CF PROVENIENTE ACTIVO FIJO	APLICACIÓN % A C.F. DE USO COMUN GASTOS ADMINISTRATIVOS, VENTA AFECTA	APLICACIÓN % A C.F. DE USO COMUN GASTOS ADMINISTRATIVOS, VENTA EXENTA O NO GRAVADA	APLICACIÓN % PROPORCIONALIDAD CREDITO FISCAL, DESTINADO A VENTA AFECTA	% DE CREDITO FISCAL DESTINADO A VENTA EXENTA /NG
ene-16	0	30.000	157.895	157.895										
feb-16	0	32.000	168.421	168.421										
mar-16	0	35.000	184.211	184.211										
abr-16	200.000	40.000	210.526	410.526	51,28%	48,72%		-	-	-	-	-	-	-
may-16	200.000	41.000	215.789	415.789	51,59%	48,41%		-	-	-	-	-	-	-
jun-16	100.000	100.000	526.316	626.316	65,58%	34,42%	100.000	15.000.000	65.580	34.420	9.836.957	5.163.043	34%	
jul-16	150.000	125.000	657.895	807.895	71,25%	28,75%	100.000		71.246	28.754	-	-	-	-
ago-16	210.000	150.000	789.474	999.474	73,62%	26,38%	100.000		73.620	26.380	-	-	-	-
sep-16	210.000	180.000	947.368	1.157.368	75,78%	24,22%	100.000		75.777	24.223	-	-	-	-
oct-16	210.000	220.000	1.157.895	1.367.895	77,87%	22,13%	100.000		77.875	22.125	-	-	-	-
nov-16	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	79,06%	20,94%	100.000		79.060	20.940	-	-	-	-
dic-16	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	81,31%	18,69%	100.000		81.305	18.695	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>							<b>700.000</b>	<b>15.000.000</b>	<b>524.462</b>	<b>175.538</b>	<b>9.836.957</b>	<b>5.163.043</b>	<b>34%</b>	
ene-17	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	84,03%	15,97%	100.000	-	84.034	15.966	-	-	-	-
feb-17	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	84,03%	15,97%	100.000		84.034	15.966	-	-	-	-
mar-17	1.000.000	750.000	3.947.368	4.947.368	81,31%	18,69%	100.000	-	81.306	18.694	-	-	-	-
abr-17	3.800.000	750.000	3.947.368	7.747.368	66,09%	33,91%	100.000		66.085	33.915	-	-	-	-
may-17	3.800.000	750.000	3.947.368	7.747.368	61,03%	38,97%	100.000		61.031	38.969	-	-	-	-
jun-17	3.800.000	13.652.818	71.856.936	75.656.936	87,01%	12,99%	100.000	5.000.000	87.011	12.989	4.350.563	649.437	13%	
jul-17	3.800.000	750.000	3.947.368	7.747.368	84,39%	15,61%	100.000		84.391	15.609	-	-	-	-
ago-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	81,41%	18,59%	100.000		81.410	18.590	-	-	-	-
sep-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	78,84%	21,16%	100.000		78.845	21.155	-	-	-	-
oct-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	76,57%	23,43%	100.000		76.571	23.429	-	-	-	-
nov-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	76,06%	23,94%	100.000		76.058	23.942	-	-	-	-
dic-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	75,56%	24,44%	100.000		75.563	24.437	-	-	-	-
<b>TOTAL</b>							<b>1.200.000</b>	<b>5.000.000</b>	<b>936.339</b>	<b>263.661</b>	<b>4.350.563</b>	<b>649.437</b>	<b>13%</b>	

Del análisis del cuadro de desarrollado se puede ver la forma de determinar el porcentaje de **crédito fiscal de utilización común por gasto administrativo** que es generado a partir del mes de junio de 2016 por 65,58%, que aplicado al total del crédito fiscal del mes de \$100.000, le da **derecho a utilizar al**

**contribuyente** un monto de \$65.580, el saldo restante del total del crédito \$ 34.420 se aplica a gastos.

Este **crédito fiscal de utilización común** que tiene **derecho a utilizar el contribuyente**, se deberá considerar la relación porcentual existente entre las ventas y/o servicios gravados con IVA y el total de ventas y/o servicios netos contabilizados a partir del período en el cual registra las primeras operaciones gravadas y no gravadas o exentas, es decir, el mes de abril de manera tal que en el mes de junio la relación porcentual fue calculada considerando los valores acumulados desde el mes de abril.

Bajo el mismo criterio de los párrafos precedentes analizaremos el caso en que ahora debemos determinar **el crédito fiscal de utilización común que proviene de la adquisición de un activo fijo** que tiene derecho a utilizar el contribuyente y además se determinará la porción por sobre la cual no tiene derecho y que bajo la normativa se debe incorporar al costo de inversión de este activo fijo. El **Crédito fiscal de utilización común activo fijo** que es generado a partir del mes de junio de 2016 por 65,58%, que el aplicado al total del crédito fiscal por la adquisición del activo fijo del mes equivalente \$15.000.000, le da **derecho a utilizar al contribuyente** un monto de \$9.836.957, el saldo restante del total del crédito \$ 5.163.043 será considerado como costo del activo fijo.

Como se puede entender en el párrafo anterior el crédito fiscal de utilización común que proveniente de activo fijo y que corresponde a la venta exenta o no gravada equivale a un 34,42% en el mes de junio 2016.

Finalmente se vende de este activo fijo, produciéndose:

**Vii 4) Evolución y efectos de las modificaciones de la Letra m) Artículo 8° desde la Ley 19.398 del 1995 a la Ley 20.780 del 2014, en escenarios de proporcionalidad de Iva.**

**CUADRO N°2 COMPARATIVO DE LA EVOLUCION LETRA M) ARTICULO 8°**

ANALISIS EVOLUCION LETRA M ARTICULO 8								
LEY	AÑO PUBLICACION	AECTA CON IVA LA ENAJENACION BIENES CORPORALES	TIPO DE ACTIVO,	TIEMPO ENAJENACION ANTES DE ... (MESES/años) y/o posterior a 36 meses	DERECHO A USO DEL CREDITO FISCAL	TIPO DE REGIMEN ACOGIDO	DESTINADO	EFFECTO BAJO PROPORCIONALIDAD DE IVA EN LA ADQUISICON DEL ACTIVO FIJO
19398	1995	Muebles e Inmuebles	No realizable	12 meses	han tenido derecho		Adquisición, fabricación o construcción	Despues de 12 meses vendia sin estar afectado por Iva.
19738	2001	Muebles	No realizable	Termine su vida util normal o 4 años desde su primera adquis	han tenido derecho		Adquisición, fabricación o construcción	Despues de 48 meses vendia sin estar afectado por Iva.
		Inmuebles o Establec de Comercio	No realizable	12 meses	han tenido derecho		Adquisición, fabricación o construcción	Despues de 12 meses vendia sin estar afectado por Iva.
20780	2014	muebles e inmuebles	Inmovilizado	no hay plazo, siempre afecto en cualquier tiempo	haya tenido derecho		Adquisición, fabricación o construcción	En cualquier tiempo esta afectado por Iva
		<i>Norma de excepción - SOLO muebles</i>	<i>inmovilizado</i>	<i>mas 36 meses</i>	<i>haya tenido derecho</i>	<i>venta haya sido efectuada por o a un 14 Ter LIR</i>	<i>Adquisición, fabricación o construcción</i>	Despues de 36 meses no esta afectado por Iva

**Vii 5) CONCEPTO DE LA NEUTRALIDAD DEL IVA**

El principio de neutralidad del IVA es una característica de este impuesto que permite a los intermediarios de la cadena evitar la doble tributación, ya que se deducen de los débitos los créditos pagados, dicho concepto obedece a la existencia del IVA Crédito y Débito Fiscal. Cabe hacer notar que al no existir uno de estos elementos, se rompe esta neutralidad que la caracteriza, pasando a ser el impuesto costo o gasto de cada operación. Es por esa razón que no son recomendables las exenciones y de esta manera lograr que los bienes lleguen al comprador final con la misma carga tributaria, por lo tanto es deseable que todas las compras y ventas bienes siempre estén gravadas.

CUADRO 3

<b>ANALISIS DE LA SITUACION DE NEUTRALIDAD DEL IVA</b>				
<b>CASO CREDITO FISCAL NORMAL</b>				
<b>PRODUCTOR</b>	<b>\$</b>	<b>DF</b>	<b>CF</b>	<b>A PAGAR</b>
NETO	100			
IVA	19	19	0	19
TOTAL	119			
<b>COMERC 1</b>				
<b>COMERC 1</b>	<b>\$</b>	<b>DF</b>	<b>CF</b>	<b>A PAGAR</b>
NETO	100			
VALOR AGREGADO	50			10
NETO	150			
IVA	29	29	19	10
TOTAL	179			
<b>10 IVA MAYOR VALOR</b>				
<b>COMERC 2</b>				
<b>COMERC 2</b>	<b>\$</b>	<b>DF</b>	<b>CF</b>	<b>A PAGAR</b>
NETO	150			
VALOR AGREGADO	75			14
NETO	225			
IVA	43	43	29	14
TOTAL	268			
<b>14 IVA MAYOR VALOR</b>				

## CUADRO 4

EFECTO DE LA EXENCION EN EL PRECIO FINAL DE UN BIEN Y EN EL PAGO DEL IMPUESTO IVA																	
<b>PROPORCIONALIDAD PARA UTILIZACION DEL CREDITO FISCAL</b> AFECTA 100% EXENTA O NO GRAVADA 0%				<b>PROPORCIONALIDAD PARA UTILIZACION DEL CREDITO FISCAL</b> AFECTA 0% EXENTA O NO GRAVADA 100%				<b>PROPORCIONALIDAD PARA UTILIZACION DEL CREDITO FISCAL</b> AFECTA 10% EXENTA O NO GRAVADA 90%									
ADQUISICION		IVA CF	IVA NO RECUPERABLE		ADQUISICION		IVA CF	IVA NO RECUPERABLE		ADQUISICION		IVA CF	IVA NO RECUPERABLE				
NETO		100			NETO		100			NETO		100					
IVA		19	19	-	IVA		19	-	19	IVA		19	2	17			
TOTAL		119			TOTAL		119			TOTAL		119					
			DF	CF	PAGO			DF	CF	PAGO			DF	CF	PAGO		
COSTO		100				COSTO		100			COSTO		100				
IVA NO RECUP A COSTO		-				IVA NO RECUP A COSTO		19			IVA NO RECUP A COSTO		17				
COSTO		100				COSTO		119			COSTO		117				
MARGEN	✓	50			10	MARGEN	✓	60			11	MARGEN	✓	59		11	
COSTO MAS MARGEN		150				COSTO MAS MARGEN		179				COSTO MAS MARGEN		176			
IVA DF	✓	29	29	19	10	IVA DF	✓	34	34	0	34	IVA DF	✓	33	33	2	31
TOTAL FINAL		179			-	TOTAL FINAL		212			23	TOTAL FINAL		209		20	

### Vii 6) Solución propuesta al Planteamiento del Problema

Como se analizó la problemática en estudio en apartados anteriores en la práctica tributaria se ha generado un escenario tributario adverso en el uso del Crédito Fiscal bajo normas de proporcionalidad, cuando se ha teniendo derecho a utilizar una porción del Crédito Fiscal en la adquisiciones de activo fijo, sean estos muebles e inmuebles y que serán vendidos con IVA posteriormente, según el inciso primero letra m) del artículo 8°.

Por lo tanto el contribuyente debe tomar decisiones relevantes considerando estas normas al momento de vender, evaluando en primera instancia la legislación vigente, complementada con las normas de aplicación de ésta y la opinión administrativa de la autoridad fiscal, además de considerar las ventajas y

desventajas financieras y de flujos de dinero, considerando los efectos económicos de la toma de decisiones de inversión, que pueden afectar la productividad negativamente además de alterar la forma y financiamiento de la empresa, pudiendo también generar contingencias legales relevantes, en empresas de todo tamaño y giro. Es en este ámbito que los contribuyentes deberán optar por solicitar la opinión de dicha autoridad sobre el escenario en cuestión, o bien, plantear la implementación de una solución basada en derecho tributario y las normas vigentes, labor que pretende desarrollar este estudio, por lo cual para solucionar este tema se propone:

Establecer un mecanismo para rebajar la Base Imponible afecta a IVA al momento de vender el activo fijo mueble o inmueble, considerando los siguientes antecedentes:

A.- Al momento de la adquisición construcción o importación de dicho bien:

1. Relación porcentual entre las ventas afecta y ventas exentas o no gravadas acumulada a esta fecha.
2. Monto Crédito Fiscal de uso común proveniente de la adquisición de activo fijo.
3. Monto Crédito Fiscal Utilizado correspondiente a venta afecta.
4. Monto Crédito Fiscal no utilizado correspondiente a venta exenta o no gravada.

B.- Al momento de la venta del bien:

1. Valor del bien, pudiendo considerar: Valor Libro si hubiese cumplido su vida útil se deberá vender avalúo fiscal y si no es posible ejercer esta última opción se deberá efectuar tasación.
2. IVA aplicable al valor determinado precedentemente.
3. % Crédito Fiscal no utilizado en la adquisición construcción o importación.
4. Determinación de la rebaja a la Base Imponible, la que resultará de aplicar el porcentaje de Crédito Fiscal no Utilizado al monto sobre el valor libro, avalúo Fiscal o valor de tasación según corresponda.

Por lo tanto este cálculo de la base imponible y el IVA Débito Fiscal determinado en esta operación, queda como sigue:

PASO N°1

**DETERMINACION DE LOS ANTECEDENTES LETRA A.**

CALCULO PROPORCIONALIDAD										CF RECUPERABLE	NO RECUPERABLE ASIGNADO A GASTOS	CF RECUPERABLE	NO RECUPERABLE ASIGNADO A ACTIVO FIJO	% IVA NO RECUPERABLE
										GASTOS	ACTIVO FIJO	CF PROVENIENTE GASTOS	CF PROVENIENTE ACTIVO FIJO	
MES	VENTAS EXENTAS	IVA DF	VENTA AFECTA	TOTAL VENTA	PORCENTAJE VENTA AFECTA ACUMULADA	PORCENTAJE VENTA EXENTA O NO AFECTA ACUMULADA	CRED. FISCAL DE USO COMUN POR GASTOS ADMINIST	CREDITO DE USO COMUN POR COMPRA MAQUINA ACTIVO FUO	APLICACIÓN % A C.F DE USO COMUN GASTOS ADMINISTRATIVOS, VENTA AFECTA	APLICACIÓN % A C.F DE USO COMUN GASTOS ADMINISTRATIVOS, VENTA EXENTA O NO GRAVADA	APLICACIÓN % PROPORCIONALIDAD CREDITO FISCAL, DESTINADO A VENTA AFECTA	% DE CREDITO FISCAL DESTINADO A VENTA EXENTA /NG		
ene-16	0	30.000	157.895	157.895										
feb-16	0	32.000	168.421	168.421										
mar-16	0	35.000	184.211	184.211										
abr-16	200.000	40.000	210.526	410.526	51,28%	48,72%		-	-	-	-	-		
may-16	200.000	41.000	215.789	415.789	51,59%	48,41%		-	-	-	-	-		
jun-16	100.000	100.000	526.316	626.316	65,58%	34,42%	100.000	15.000.000	65.580	34.420	9.836.957	5.163.043	34%	
jul-16	150.000	125.000	657.895	807.895	71,25%	28,75%	100.000		71.246	28.754	-	-		
ago-16	210.000	150.000	789.474	999.474	73,62%	26,38%	100.000		73.620	26.380	-	-		
sep-16	210.000	180.000	947.368	1.157.368	75,78%	24,22%	100.000		75.777	24.223	-	-		
oct-16	210.000	220.000	1.157.895	1.367.895	77,87%	22,13%	100.000		77.875	22.125	-	-		
nov-16	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	79,06%	20,94%	100.000		79.060	20.940	-	-		
dic-16	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	81,31%	18,69%	100.000		81.305	18.695	-	-		
<b>TOTAL</b>							<b>700.000</b>	<b>15.000.000</b>	<b>524.462</b>	<b>175.538</b>	<b>9.836.957</b>	<b>5.163.043</b>		34%
ene-17	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	84,03%	15,97%	100.000	-	84.034	15.966	-	-		
feb-17	220.000	220.000	1.157.895	1.377.895	84,03%	15,97%	100.000		84.034	15.966	-	-		
mar-17	1.000.000	750.000	3.947.368	4.947.368	81,31%	18,69%	100.000	-	81.306	18.694	-	-		
abr-17	3.800.000	750.000	3.947.368	7.747.368	66,09%	33,91%	100.000		66.085	33.915	-	-		
may-17	3.800.000	750.000	3.947.368	7.747.368	61,03%	38,97%	100.000		61.031	38.969	-	-		
jun-17	3.800.000	13.652.818	71.856.936	75.656.936	87,01%	12,99%	100.000	5.000.000	87.011	12.989	4.350.563	649.437	13%	
jul-17	3.800.000	750.000	3.947.368	7.747.368	84,39%	15,61%	100.000		84.391	15.609	-	-		
ago-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	81,41%	18,59%	100.000		81.410	18.590	-	-		
sep-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	78,84%	21,16%	100.000		78.845	21.155	-	-		
oct-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	76,57%	23,43%	100.000		76.571	23.429	-	-		
nov-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	76,06%	23,94%	100.000		76.058	23.942	-	-		
dic-17	5.000.000	950.000	5.000.000	10.000.000	75,56%	24,44%	100.000		75.563	24.437	-	-		
<b>TOTAL</b>							<b>1.200.000</b>	<b>5.000.000</b>	<b>936.339</b>	<b>263.661</b>	<b>4.350.563</b>	<b>649.437</b>		13%

PASO N°2

**DETERMINACION DE LOS ANTECEDENTES DE LA LETRA B**

PROPORCIONALIDAD		DETERMINACION DE VALOR LIBRO PARA VENTA ACTIVO FIJO																
<b>AL 31/12/2016</b>																		
FECHA COMPRA	REST V.UT.	REST V.UT.	% C.M.	SALDO VALOR ACTUALIZADO	ACTUALIZ. EJERCICIO	VALOR ACTUALIZADO	SALDO VALOR ACTUALIZADO	DEPRECIAC. ACUMULADA	ACTUALIZ. DEP.ANTER.	DEP.ANTER. ACTUALIZ.	VALOR NETO	DEPRECIAC. EJERCICIO	DEPRECIAC. ACUMULADA	VALOR LIBROS	REST V.UT.			
<b>40-04-01 MAQUINA AIRE Y REFRIGERACION</b>																		
JUNIO 2016,	EQUIPO	120	7	1,20	84.110.411	1.009.325	85.119.736	85.119.736	-	-	-	85.119.736	4.965.318	4.965.318	80.154.418	113		
					<b>84.110.411</b>	<b>1.009.325</b>	<b>85.119.736</b>	<b>85.119.736</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>85.119.736</b>	<b>4.965.318</b>	<b>4.965.318</b>	<b>80.154.418</b>			
					VALOR DE CO	78.947.368												
					CF NO RECUPE	5.163.043												
					MONTO ACTIV	84.110.411												
PROPORCIONALIDAD																		
<b>AL 30-6-2017</b>																		
FECHA COMPRA	REST V.UT.	REST V.UT.	% C.M.	SALDO VALOR ACTUALIZADO	ACTUALIZ. EJERCICIO	VALOR ACTUALIZADO	SALDO VALOR ACTUALIZADO	DEPRECIAC. ACUMULADA	ACTUALIZ. DEP.ANTER.	DEP.ANTER. ACTUALIZ.	VALOR NETO	DEPRECIAC. EJERCICIO	DEPRECIAC. ACUMULADA	VALOR LIBROS	REST V.UT.			
<b>40-04-01 MAQUINA AIRE Y REFRIGERACION</b>																		
JUNIO 2016,	EQUIPO	113	6	1,30	85.119.736	1.106.557	86.226.293	86.226.293	4.965.318	64.549	5.029.867	81.196.426	4.311.315	9.341.182	76.885.111	107		
					<b>85.119.736</b>	<b>1.106.557</b>	<b>86.226.293</b>	<b>86.226.293</b>	<b>4.965.318</b>	<b>64.549</b>	<b>5.029.867</b>	<b>81.196.426</b>	<b>4.311.315</b>	<b>9.341.182</b>	<b>76.885.111</b>			

CUADRO 6

CUADRO N°6				
DETERMINACION DE LA REBAJA DE LA BASE IMPONIBLE				
ACTIVO FIJO (MUEBLE E INMUEBLE)	NETO	IVA DF	REBAJA % NO RECUPERADO EN LA COMPRA	REBAJA \$ NO RECUPERADO EN LA COMPRA
VALOR LIBRO A LA FECHA DE VENTA	76.885.111	14.608.171	34%	26.464.078

<b>CUADRO N°7</b>	
<b>DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE Y DEBITO FISCAL APLICABLE A VENTA ACTIVO FIJO INC 1 LETRA M) ART 8 LEY DEL IVA</b>	
<b>VALOR LIBRO A LA FECHA DE VENTA</b>	76.885.111
<b>REBAJA BASE IMPOBILE</b>	26.464.078
<b>BASE IMPONIBLE AFECTA A DEBITO FISCAL</b>	50.421.033
<b>IVA DEBITO FISCAL</b>	<b>9.579.996</b>
<b>MONTO TOTAL</b>	<b>60.001.029</b>
DEBITO FISCAL CUADRO N°6, iva sin rebaja BI	<b>14.608.171</b>
DEBITO FISCAL CUADRO N°7 iva con rebaja BI	9.579.996
DIFERENCIA	5.028.175

## Vii 7) CONCLUSIONES

Concluido este estudio puedo decir que las consecuencias tributarias frente al IVA, que afectan específicamente a la enajenación de los activos fijos bajo la aplicación de la Ley N°20.780 y la Ley N° 20.899., en la implementación del nueva letra m) artículo 8° I de la Ley IVA y los alcances de su aplicación bajo escenario de Proporcionalidad, han provocado incertidumbres en la venta de activos fijos y respecto de que gravamen se debe aplicar a los bienes muebles e inmuebles cuando en su adquisición se utilizó una parte del Crédito Fiscal.

De esta manera se condujo el estudio con la finalidad de zanjar dicho caso y se encontró finalmente a la luz de los antecedentes disponibles una solución a la problemática planteada logrando de esta manera una posible metodología y herramienta útil para profesionales en la aplicación de las nuevas disposiciones vigentes.

Además se logró identificar que en la aplicación en la práctica de la actual letra m) del artículo 8° de la Ley de IVA desde enero de 2016, no consideró el efecto producido cuando el contribuyente adquiere un activo fijo y utiliza parte del crédito por normas de proporcionalidad, ya que en los anteriores modificaciones de la Letra m) artículo 8°, (Ley 19.398/1995 y Ley 19738/ 2001), evitaba este problema liberando de IVA de activo fijo al venderlo después 12 meses y 4 años respectivamente. Con la entrada en vigencia la actual Ley 20.780 se hace evidente que debe implementarse alguna medida para resolver lo descrito.

Habiendo mencionado lo anterior, creo que este estudio ha logrado establecer las bases de criterio para resolver la aplicación práctica del inciso primero letra m) Artículo 8° en la aplicación del IVA en los casos de enajenación de activos fijos cuando la persona que está efectuando tal transacción debió aplicar las normas de proporcionalidad en su adquisición importación o construcción.