

ANÁLISIS TEÓRICO Y PRÁCTICO DEL SISTEMA DE PRORRATEO DEL CRÉDITO FISCAL PROPORCIONAL. EFECTOS EN LA INDUSTRIA INMOBILIARIA

THEORETICAL AND PRACTICAL ANALYSIS OF THE PROPORTIONAL TAX CREDIT PRO RATA SYSTEM. EFFECTS ON THE REAL ESTATE INDUSTRY

Esteban Escalona Caba

Founder & CFO Dentidesk Chile SpA
Magíster en Tributación. Universidad de Chile
Contador Auditor. Universidad de Concepción
escalonacaba@gmail.com



Resumen: La recuperación del IVA crédito fiscal proporcional basado en un sistema de prorrateo, declarado en el artículo 23 N°3 del D.L 825 de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante, LIVS), cuyo cálculo se establece en el artículo 43 del D.S. 55 de 1977, permite a los contribuyentes que generan a la vez ventas o servicios afectos y exentos o no gravados, recuperar parte del crédito fiscal señalado en el artículo 23 de la Ley en comento, siempre que éste sea de uso común. Si bien el prorrateo señalado en el D.S. 55, es una mezcla entre el sistema de afectación real y el estimativo, diversas legislaciones regulan esta materia mediante otras formas, como el prorrateo parcial y ajuste definitivo (similar a la utilizada en Chile hasta el año 1977). No existen argumentos o registros que justifiquen nuestra modalidad de prorrateo.

Mediante la publicación de la Ley 20.780 del año 2014, que modificó el concepto de venta de inmuebles, y su posterior modificación mediante la Ley 20.899 del año 2016,

las empresas inmobiliarias deberán realizar la proporcionalidad señalada por las exenciones, y hechos no gravados establecidos en los artículo 6 y 7 transitorios de la Ley 20.780, como también de las nuevas exenciones del artículo 12 de la LIVS.

Palabras claves: IVA – Crédito fiscal – Proporcionalidad – venta – inmuebles – exenciones

***Abstract:** The proportional VAT fiscal credit recovery based on a pro rata system, enacted in the article 23 No 3, D.L 825 from 1974, Tax Law on Sales and Services (hereinafter called LIVS), whose calculation is enacted in the article 43, D.S 55 from 1977, allows taxpayers who generate taxable sales or services and exempt or untaxed sales or services, recovering some part of the tax credit mentioned in the article 23 of the law in question, if this is of common use. While pro rata mentioned in D.S 55, is a mixture of the real allocation system and the approximate allocation system, several laws regulate this subject through other ways, such as partial pro rata and permanent setting (similar to the one used in Chile until 1977). There are no arguments or records that justify our pro rata method.*

As of the publication of the Law 20.780 in 2014, which modified the concept of sale of real estate properties, and its subsequent modification through the Law 20.899 in 2016, property development companies shall perform the proportionality stated by tax exemptions, and non-taxed facts established in the transitional articles 6 and 7 of the Law 20.780, as well as the new exemptions of article 12 from LIVS.

Keywords: VAT – fiscal credit – proportionality – sales – real estate properties – exemptions

1.- INTRODUCCIÓN

Históricamente el concepto de crédito fiscal¹nace con la publicación de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (artículo 21 del D.L 825 del 31 de diciembre 1974), siendo el mecanismo que permite, mediante el sistema financiero de sustracción de impuesto contra impuesto, acceder al valor agregado de cada operación y su neutralidad, cualidad que lo ha hecho conocido y utilizado a nivel mundial. Desde un punto de vista jurídico, el crédito fiscal es el derecho que tienen los sujetos pasivos

¹ En la mayoría de las legislaciones (como la argentina, chilena, peruana), se utiliza la expresión “crédito fiscal”, en la europea “derecho a las deducciones”, en la colombiana “impuestos descontables”, en la mexicana “impuestos acreditables”.

para, previo cumplimiento de los requisitos legales, compensar y, subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios.²Para que se cumpliera dicha imputación, los artículos 21 al 26 (ordenados en el párrafo 6 “Del Crédito Fiscal”) establecían en la ley original una serie de requisitos, algunos de ellos distintos a los que actualmente se conocen:

ARTICULO 21. 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:

1.- Dicho crédito será equivalente al impuesto de este Título recargado en las facturas que acrediten sus adquisiciones o la utilización de los servicios señalados en el artículo 8 letra f)³, o, en el caso de las importaciones, el pagado por la internación de las especies al territorio nacional, respecto del mismo período.

2.- También dará derecho a crédito el impuesto a los servicios que se les hubiere recargado por la conducción de los bienes⁴.

3.- Asimismo, dará derecho a crédito el impuesto recargado en las prestaciones de servicios efectuadas por los establecimientos señalados en el artículo 49⁵.

4.- No procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a operaciones no gravadas o exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

² EMILFORK S., Elizabeth. 1999. Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios). Chile, Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 250.

³Artículo 8 letra f): Las prestaciones de servicios efectuadas por el vendedor con motivo de la venta afecta al impuesto de este Título, y que accedan, a ella, aunque dichos servicios estén exentos cuando se presten separadamente; Al respecto el Servicio de Impuestos Internos señala algunos ejemplos, tales como: servicios de instalación de bienes corporales muebles, capacitación de personal para atender el buen funcionamiento de las especies adquiridas, puesta en marcha de maquinarias, armaduría, etc. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 134 del 5 de noviembre de 1975. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu134a.htm>> [consulta: mayo de 2016].)

⁴ Se refiere a los servicios de flete, los cuales tenían una tasa del 8%.

⁵Artículo 49: Estarán gravadas con el impuesto del Título II y no con el presente Título, los servicios y trabajos efectuados por los establecimientos de lavanderías y tintorerías industriales, estamperías y empresas impresoras.

*5.- En el caso de la importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará **en forma proporcional**, de acuerdo con las normas que establezca el reglamento.*

El número 5 del artículo 21, hacía mención a la proporcionalidad, siendo esta casi idéntica a la utilizada actualmente. La única modificación que se mantiene vigente (agregada en el año 1977), fue agregar después de la palabra afecten, la palabra “destinen⁶”. Cosa distinta ocurre con lo instruido en el reglamento (Decreto Supremo de Hacienda 255 de 1975), cuya redacción ha cambiado principalmente respecto a los períodos y técnica en el uso de la proporción.

Otra gran diferencia entre la norma original y la vigente, es el uso del IVA, crédito fiscal recargado en los servicios. Hasta el año 1976 podía ser utilizado solamente el de los servicios que se relacionaban o eran accesorios a una venta afecta, como también podía ser utilizado el de los servicios de lavanderías y tintorerías industriales, estamperías y empresas impresoras.⁷ Por lo anterior, en los otros servicios afectos a impuesto (existían con tasa 20% y tasa 8%), el contribuyente no podía considerarlos para efectos del IVA, de utilización común.

Para efectos de instruir a los contribuyentes respecto de esta nueva modalidad establecida en el año 1974, el Servicio de Impuestos Internos emitió en el año 1975 la Circular N°134⁸, la cual en el punto N°6, complementaba lo instruido en el reglamento de la Ley (artículo 52 del Decreto de Hacienda 225 de 1975), señalando lo siguiente:

“para el cálculo se estará a la relación porcentual que se establezca entre las ventas netas afectas y el monto total de las ventas netas contabilizadas, otorgándose, en consecuencia, dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas afectas al Impuesto al Valor Agregado.

Establecido dicho porcentaje, éste se aplica sobre el impuesto soportado en la importación o adquisición de especies de utilización común”

⁶Modificación realizada mediante la Ley 1.606 publicada en el Diario Oficial el día 3 de diciembre de 1976.-

⁷ En el texto original publicado en 1974, los servicios se encontraban tratados en el Título IV de la Ley, y por lo tanto el Impuesto al Valor Agregado que se encontraba en el Título II, no los incluía dentro de su tratamiento a pesar de tener la misma tasa (20%).

⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 134 del 5 de noviembre de 1975. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu134a.htm>> [consulta: mayo de 2016].

Hasta aquí no hay gran diferencia con la norma actual establecida en el artículo 43° del D.S. 55; sin embargo, en el punto siguiente de la Circular señala:

“Para los períodos tributarios siguientes, deberá considerarse la misma relación porcentual, pero acumulando mes a mes los valores mencionados, procedimiento que se mantendrá hasta completar el año calendario 1975.

En el año calendario 1976 y posteriores se aplicará el porcentaje anual determinado en año inmediatamente anterior”

De esta forma, hasta el año 1977 no había que calcular la proporción por cada mes, como actualmente sucede, si no que se utilizaba el porcentaje calculado en diciembre del año anterior, que era aplicado durante todos los períodos del año siguiente.

Esta situación cambió con la publicación del Decreto Ley 1.606 del 3 de diciembre de 1976, que modificó el cálculo utilizado⁹ por un sistema de prorrateo cuyo cálculo es una mezcla entre sistema de afectación real con el estimativo, el que es utilizado hasta nuestros días. En efecto, el artículo 1 del Decreto Ley modificó, entre otros, el artículo 21 del DL 825 de 1974, trasladando los requisitos del crédito fiscal al actual artículo 23 de la ley. Respecto a las normas reglamentarias, se derogó el Decreto Supremo 225 de 1975, siendo reemplazado íntegramente por el actual Decreto Supremo 55 de 1977, que eliminó el traspaso de la proporción para el año siguiente, estableciendo su cálculo mes a mes, comenzando cada nuevo año, con un nuevo cálculo de proporcionalidad.

2.- ASPECTOS GENERALES DEL CRÉDITO FISCAL PROPORCIONAL

2.1 Razones para realizar proporcionalidad

El artículo 23 N°1 de la LIVS señala que las adquisiciones de bienes o utilización de servicios destinados exclusivamente a las operaciones afectas a IVA, dan derecho a crédito fiscal por el monto total del impuesto recargado separadamente en las facturas respectivas recibidas durante el período. Por otro lado, el N°2 del mismo artículo señala que las compras (respaldadas con facturas) que son destinadas a generar exclusivamente ventas o servicios exentos o no afectos, no dan derecho a utilizar el

⁹Hasta ese momento se utilizaba un método de prorrateo parcial y de ajuste definitivo.

IVA, crédito fiscal de esos documentos; tal es el caso de una empresa de asesorías informáticas, cuyos ingresos se encuentran no afectos a IVA¹⁰

La norma es clara respecto a quienes hace uso del IVA, crédito fiscal y que son los contribuyentes sujetos del impuesto o dicho de otra forma, aquellos que generan débito fiscal por sus operaciones, mientras que los no contribuyentes no pueden hacer uso alguno del crédito fiscal. Entonces la pregunta nace cuando estamos frente a contribuyentes que generar simultáneamente operaciones de venta o servicios afectas y exentas o no gravadas con IVA

2.2 Formas de recuperar el IVA crédito fiscal proporcional

La teoría doctrinaria, nos señala dos alternativas o regímenes para enfrentar este problema: afectación real y afectación estimativa.¹¹ El régimen de afectación real implica que el crédito fiscal debe ejercitarse operación por operación, lo cual implica tener un seguimiento contable que nos permita saber qué bienes o servicios se encuentran relacionados exclusivamente con una operación gravada y cuáles a operaciones que no dan derecho a la deducción.

El régimen estimativo determina el monto a utilizar o deducir, a través de una estimación que se obtiene en función de la importancia que las operaciones gravadas representan respecto de las operaciones totales del contribuyente. Considerando los problemas técnicos que representa el sistema de afectación real, es que todas las legislaciones han adoptado el sistema estimativo como regla general. Digo como regla general ya que de igual forma permiten usar paralelamente el sistema de afectación real para aquellos casos en que es perfectamente determinable el uso o destino de alguna compra. Por ejemplo, la compra de neumáticos para un bus destinado exclusivamente para el transporte de pasajeros,¹² al estar exento de IVA, dicho servicio, el impuesto recargado en la compra de los neumáticos no podría utilizarse.

¹⁰ Corresponden a rentas clasificadas en el N° 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1° del D.L. 824 de 1974), y, por lo tanto, no cumplen con el requisito para ser gravada del artículo 2 N° 2 de la LIVS (D.L. 825 de 1974)

¹¹ EMILFORK S., Elizabeth. 1999. Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios). Chile, Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 251.

¹² El servicio de transporte de pasajeros, si bien es un hecho gravado básico de servicios (Art. 2 N° 2 del D.L. 825 de 1974), queda exento de IVA, mediante el artículo 13 N° 3 del mismo cuerpo legal.

Siguiendo la práctica mundial, nuestra legislación ha adoptado un sistema de afectación estimativo como norma general, y de manera particular, el sistema de afectación real en la medida que sea perfectamente identificable.

En efecto, la determinación de esta estimación da origen a un crédito fiscal proporcional, del cual se hace cargo el N°3 del artículo 23 de la ley, señala lo siguiente:

***Artículo 23 N°3** “...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...”*

Respecto de lo anterior, la norma refleja una imprecisión al señalar que la proporción se determinará exclusivamente a los casos de operaciones exentas, excluyendo los hechos no gravados. Sin embargo, el artículo 43 del Decreto Supremo 55, es más amplio en su afectación agregando además de las operaciones exentas, las no gravadas.

*“**Artículo 43.-** El 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, deberá ser calculado de la siguiente forma:*

*1.- El crédito fiscal respecto de las maquinarias y otros bienes del activo fijo de las empresas e insumos, materias primas o servicios de **utilización común**, deberá ser calculado separadamente del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes de acuerdo con las normas dadas en los artículos anteriores, respecto de las importaciones, adquisiciones de especies o utilización de servicios destinados a generar exclusivamente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado;*

*2.- Para determinar el monto del crédito fiscal respecto de los bienes corporales muebles y de los servicios **de utilización común**, indicados en el número anterior, se estará a 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;*

3.- Para efectuar el cálculo anterior los contribuyentes se ceñirán a las siguientes normas:

*A) Si se trata de contribuyentes que al 1° de Enero de 1977, fecha de vigencia del nuevo texto del Decreto Ley N° 825, 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...”*

De acuerdo a lo anterior, únicamente se deberá calcular una proporcionalidad (afectación estimativa) respecto de aquellas compras y servicios recibidos de utilización común¹³, que son destinados a generar simultáneamente tanto hechos gravados, exentos y no gravados, en que no sea factible su identificación o asignación exacta a uno u otro rubro, según la siguiente ecuación:

$$\frac{\text{Total Ventas Afectas}}{\text{Total Ventas Afectas y Exentas o no gravadas del Mes}} \times 100 = \% \text{ (aplicar sobre Utilización Común)}$$

La aplicación del sistema de afectación real se ve reflejado en el número 1 del artículo 43, que aísla o separa aquellas compras o utilización de servicios destinados a generar exclusivamente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, que podrán ser imputados en su totalidad, de aquellas de carácter común¹⁴.

Analizados los artículos anteriores, se tiene que para que sea posible la proporcionalidad, se deben cumplir dos requisitos:

- i. Que el contribuyente realice operaciones afectas, exentas y no gravadas a la vez.

¹³ El Servicio de Impuestos Internos, define como utilización común: “créditos fiscales de utilización común, es decir, generados en compras o utilización de servicios destinados simultáneamente al desarrollo de sus actividades gravadas y no gravadas con IVA”. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.647 del 26 de agosto de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja2647.htm>> [consulta: mayo de 2016].)

¹⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.223 del 6 de junio de 2000. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/ventas/ja2223.htm>> [consulta: mayo de 2016].

- ii. Que exista un IVA, de uso común, destinado a generar ambas operaciones en forma simultánea.

Respecto de los requisitos mencionados, la compra del bien o servicio contratado, debe servir para generar simultáneamente operaciones afectas como no gravadas o exentas. El Servicio de Impuestos Internos, señala¹⁵ que no basta con que realice operaciones de venta o servicios gravadas como no gravadas o exentas, sino que *“lo relevante para la disposición en comento, es que el bien adquirido o el servicio utilizado sirvan tanto para realizar operaciones gravadas, como no gravadas o exentas”*.¹⁶

Esto es, si el contribuyente tiene este tipo de operaciones, pero no tiene bienes adquiridos destinados a generar simultáneamente ventas o servicios gravados, no gravados y exentos, no hay proporcionalidad que realizar en ese período.

Otro elemento a analizar es el concepto de “ingresos totales” señalado en el artículo 43 N°3 letra A). En nuestra legislación es posible tener en un mismo período tributario dos o más proporciones dependiendo de los tipos de operaciones que se realicen. La circular N° 134 de 1975, al respecto señala: *“sobre ésta hay que tener presente que la relación porcentual se calculará sobre el monto de las ventas e ingresos originados sólo de los bienes de utilización común, excluyéndose las ventas originadas de bienes destinados a producir exclusivamente transferencias afectas a IVA, o bienes exentos o no gravados, cuyo crédito fiscal respecto de las primeras se calcula por separado”*

Un caso práctico es el de una empresa de transporte de carga y pasajeros¹⁷. Para prestar sus servicios el contribuyente posee un camión para el transporte exclusivo de carga y un bus para realizar transporte de pasajeros y de carga en forma simultánea (en sus maleteros). Para el caso del vehículo de transporte de pasajeros, considerará como ingresos totales sólo los ingresos generados por éste; es decir, no se incluirá para el cómputo de la proporción los ingresos del camión. Sin embargo, para determinar el monto de crédito fiscal a recuperar de insumos comunes a ambos servicios (ingresos

¹⁵ En SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.365 del 9 de agosto de 1995. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/ventas/ago89.htm>> [consulta: mayo de 2016].

¹⁶ También puede leer SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 327 del 24 de febrero de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja327.htm>> [consulta: mayo de 2016].

¹⁷ El transporte de carga se encuentra afecto a IVA, toda vez que corresponde a un acto de comercio del artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

generados por camión y el bus), como luz, agua, teléfono, arriendos de oficinas, etc., se considerarán los ingresos generados por de ambos vehículos (ver ejemplo 2).

Ejemplo 1: Determinación de proporcionalidad.

Un contribuyente vende pantalones y camisas durante el mes de noviembre de 2015 por un total de \$1.200.000 neto. De ellos \$400.000 son ventas exentas ya que fueron realizadas al Fondo Rotativo de abastecimiento de Carabineros. El IVA crédito fiscal del mes es el siguiente:

Cuadro N°1

	VENTAS			
	IVA Crédito Fiscal	Utilización Común	Operaciones Exentas	Operaciones Afectas
Luz	\$ 10.000	\$ 10.000	\$ 0	
Agua	\$ 5.000	\$ 5.000	\$ 0	
Compra Uniformes	\$ 35.000	\$ 0	\$ 35.000	
Compra Ropa	\$ 70.000	\$ 0	\$ 0	\$ 70.000
Arriendo Local	\$ 92.000	\$ 92.000	\$ 0	\$ 0
Total IVA Crédito Fiscal	\$ 212.000	\$ 107.000	\$ 35.000	\$ 70.000

Fuente: Elaboración propia.

De la operación descrita, los gastos de luz, agua y arriendo local, son utilizados para generar “simultáneamente” operaciones de venta gravadas y exentas, y por lo tanto son considerados de “utilización común” por un total de \$107.000. La relación porcentual del artículo 43, sería la que se aplica sobre esos gastos de “utilización común”:

$$\frac{\text{Total Ventas Afectas } \$ 800.000}{\text{Total Ventas Mes } \$ 1.200.000} = 66,667\% \text{ sobre } \$107.000 = \$71.334$$

Entonces, el crédito fiscal que deberá utilizar el contribuyente es el siguiente:

Crédito Fiscal Proporcional	\$71.334
Crédito Fiscal 100% Utilizable	\$70.000
TOTAL CREDITO FISCAL	\$141.334 (Cod.520)¹⁸

¹⁸ Del Formulario N°29 sobre “Declaración y Pago Simultáneo de Impuestos”

Ejemplos de empresas en la que podemos encontrar este tipo de operaciones, están en las de transporte de pasajeros, como el Metro de Santiago S.A., donde genera operaciones afectas por la publicidad y exentas por el transporte de pasajeros. También se puede encontrar en una empresa de transporte de pasajeros, que a la vez realiza servicios de transporte de mercadería o fletes.

1. Si se relaciona exactamente las adquisiciones y servicios recibidos con alguno de los ingresos (afectos, exentos o no gravadas), no será necesario aplicar el procedimiento de crédito fiscal proporcional establecido en el artículo 43° del Reglamento. En otras palabras, la proporcionalidad del crédito fiscal se aplica, exclusivamente, respecto de bienes o servicios, de utilización común, vale decir, utilizados para generar, tanto operaciones afectas, como exentas o no gravadas.¹⁹
2. En las exportaciones. El crédito fiscal se recupera mediante el procedimiento establecido en el artículo 36 de la Ley.

Ejemplo 2: Caso con dos proporciones en un mismo período tributario.

Una empresa de transporte de pasajeros y de carga, que posee un bus para el transporte de pasajeros y además el servicio de encomienda, y un camión el cual utiliza solamente para transporte de carga dentro del país, presenta los siguientes ingresos y compras durante el período marzo 2016.

Cuadro N°2

Ingresos marzo 2016		Compras marzo 2016	
Pasajes Buses	5.800.000	Repuestos Buses	300.000
Encomiendas realizadas en buses	1.200.000	Combustible Buses	500.000
Transporte carga camiones	7.000.000	Combustible Camiones	400.000
	<u>14.000.000</u>	Neumáticos Camión	100.000
		Luz, agua, teléfono, papeles	60.000
		Compra regalo hijo del Gerente	180.000
		Arriendo oficinas administrativas	1.200.000
			<u>2.740.000</u>

Fuente: Elaboración propia.

¹⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 327 del 24 de febrero de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja327.htm>> [consulta: mayo de 2016].

Primero realizamos la relación porcentual del total de servicios gravados y servicios totales:

Ingresos marzo 2016		%
Pasajes Buses	5.800.000	0,41
Encomiendas realizadas en buses	1.200.000	0,09
Transporte carga camiones	7.000.000	0,50
	<u>14.000.000</u>	<u>100%</u>

El porcentaje que representan los servicios afectos, es de un 59% (encomiendas más transporte de carga)

Luego, determinamos el porcentaje de servicios exentos de IVA:

Cuadro N°3

Relación porcentual Buses

Ingresos Totales Buses	7.000.000	
Ingresos AFECTOS Buses	1.200.000	17%
Ingresos Totales Buses	7.000.000	
Ingresos EXENTOS Buses	5.800.000	83%

Compras del mes	Crédito Fiscal	%	Crédito Fiscal
Repuestos Buses	300.000	17	51.429
Combustible Buses	500.000	17	85.714
Combustible Camiones	400.000	100	400.000
Neumáticos Camión	100.000	100	100.000
Luz, agua, teléfono, papeles	60.000	59	35.143
Compra regalo hijo del Gerente	180.000	0	-
Arriendo oficinas administrativas	1.200.000	59	702.857
	<u>2.740.000</u>		<u>1.375.143</u>

Fuente: Elaboración propia.

El crédito fiscal a utilizar por la sociedad para el mes de marzo, es de \$1.375.143

Esta relación porcentual se deberá realizar desde el primer mes en que se produzcan operaciones gravadas, no gravadas y exentas de IVA,²⁰ en forma conjunta, y deberá recalcularse sucesivamente cada mes en que se adquirieran bienes de utilización común, acumulando los valores de ventas gravadas y exentas hasta el mes de que se trate y hasta completar el año comercial respectivo (diciembre). Al año siguiente (enero), se deberá iniciar nuevamente este cálculo, siempre y cuando el contribuyente tenga simultáneamente operaciones afectas, exentas o no gravadas. En caso de no tener, no se aplicará la proporcionalidad.

Por ejemplo, si el contribuyente realiza por primera vez ventas exentas y afectas, en septiembre de 2015 y en el mes de noviembre de 2015 generó crédito fiscal de utilización común, la fórmula de la proporción será la siguiente:

$$\frac{\text{Ventas Afectas Septiembre} + \text{Octubre} + \text{Noviembre}}{\text{Total Ventas Septiembre} + \text{Octubre} + \text{Noviembre}} \times 100 = \% \text{ (aplicar sobre Utilización Común Noviembre)}$$

Según lo establecido en diferentes pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos²¹, los contribuyentes que se sientan marcadamente afectados con la aplicación de las normas generales para determinar el monto del crédito fiscal proporcional, pueden hacer individualmente las presentaciones que corresponda, indicando el o los posibles sistemas para efectuar tal determinación y, además, los controles que garanticen el estricto cumplimiento tributario en base al método propuesto²². En oficio N°31 del 1 de mayo de 2006, sobre el criterio para optar a un cambio de metodología, señala:

“Sobre la materia, la facultad para autorizar otros métodos de determinación del crédito fiscal de uso común, se encuentra referida principalmente a aquellas situaciones en que la modalidad de las operaciones del contribuyente produzca distorsiones en el cálculo de la proporcionalidad de los créditos de utilización común, determinada de conformidad al procedimiento general fijado en el Reglamento, o bien

²⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 826 del 12 de febrero de 2004. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja657.htm>> [consulta: mayo de 2016]. Sobre “primer período tributario” señala: 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.

²¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 6.628 del 26 de noviembre de 1976.

²² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.499 del 23 de mayo de 1977.

éste sea imposible o muy dificultoso de aplicar dada la forma de operar del contribuyente, casos en los cuales se puede proponer otro sistema para determinar la proporcionalidad”

Finalmente y respecto al tratamiento tributario del IVA, no recuperable frente a las normas del Impuesto a la Renta (D.L. 824 de 1974), la Circular N°64 del 05 de junio de 1978, señaló que dicho impuesto no recuperable por ejercicio de la proporcionalidad del N°3 del artículo 23 de la LIVS, pasa a ser un gasto del ejercicio en que se realizó la proporcionalidad y no al ejercicio que dio origen a la acumulación del citado Tributo.²³

2.3 Análisis sobre las formas de realizar la prorrata o proporción

Respecto a la forma de realizar o llevar a cabo este cálculo de proporción, se tiene la existencia de la prorrata “general” en función de la relación porcentual anual del contribuyente. Pero como en la práctica la deducción del IVA, crédito y liquidación del impuesto se lleva a cabo en períodos tributarios inferiores a un año (como mensual o trimestral²⁴), mediante la presentación de los respectivos formularios²⁵, se desconoce al momento de presentar estas declaraciones los datos reales necesarios para calcular la prorrata, por ello se establece el procedimiento de la “prorrata provisional” y “prorrata definitiva”.

Prorrata General.

Se establece en función de la relación porcentual anual de las operaciones del contribuyente²⁶. En ella, el sujeto pasivo puede deducir un porcentaje de los créditos o cuotas pagadas que se determina mediante el cociente, multiplicado por cien, resultante de la siguiente fracción:

²³ Véase además SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 102 del 15 de enero de 1999 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/renta/ene08.htm>> [consulta: mayo de 2016].

²⁴Por ejemplo, en España el período normal de liquidación es trimestral, pero en el caso de los grandes contribuyentes, aquellos cuyas ventas son superiores a €6.010.124,04, su período será mensual (Artículo 71 N°3 del Reglamento del Impuesto sobre el valor añadido).

²⁵ En nuestra legislación se lleva a cabo mediante el Formulario de declaración mensual y pago simultáneo de impuestos (Formulario N°29). En España, mediante el Modelo 303 Impuesto al Valor Añadido.-

²⁶ EMILFORK S., Elizabeth. 1999. Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios). Chile, Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 255.

Numerador: volumen total (\$) de operaciones que generan el derecho a crédito fiscal

Denominador: volumen total (\$) de operaciones realizadas con derecho y sin derecho a crédito fiscal.

$$\text{PRORRATA} = \frac{\text{Operaciones con derecho a crédito Fiscal}}{\text{Total de Ventas}}$$

El porcentaje determinado en la prorrata, se aplicará al IVA, crédito fiscal a imputar contra el IVA, débito fiscal, para el año que corresponda.-

Como ya he señalado, mediante esta forma no será posible el cálculo del porcentaje de prorrata hasta el final del ejercicio comercial de un año, lo cual va en contra de la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, que por lo menos en nuestra legislación, es de declaración y pago mensual. Por ello en diversas legislaciones, se hace una prorrata provisional la cual se ajusta al final del año con la prorrata definitiva.

Prorrata provisional

Esta permite efectuar la deducción en cada período considerando al efecto la relación porcentual calculada en base a las operaciones del año precedente, estableciéndose normas especiales en el evento de que no pueda aplicarse este criterio como ocurre, por ejemplo en el caso del primer ejercicio comercial.²⁷

Prorrata definitiva.

Es aquella que resulta de las operaciones efectivamente realizadas en el curso del año respectivo, dando origen a las regularizaciones que procedan por las diferencias que surjan entre las deducciones efectuadas provisionalmente y las que resulten de la prorrata definitiva.²⁸ El resultado de este ajuste puede originar el reintegro de sumas deducidas en exceso o una deducción complementaria a favor del contribuyente.

²⁷ EMILFORK S., Elizabeth. 1999. Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios). Chile, Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 256.

²⁸ EMILFORK S., Elizabeth. 1999. Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios). Chile, Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 257.

Ejemplo:

Cuadro N°4

Año 2014		Año 2015	
Ventas Afectas a IVA:	\$ 24.000.000	Ventas Afectas a IVA:	\$ 48.000.000
Ventas Exentas de IVA:	\$ 12.500.000	Ventas Exentas de IVA:	\$ 28.900.000

Fuente: Elaboración propia.

Crédito Fiscal de uso común año 2015.

Cuadro N°5

Crédito Fiscal

Enero	1.500.000
Febrero	800.000
Marzo	3.000.000
Abril	2.500.000
Mayo	1.000.000
Junio	2.000.000
Julio	600.000
Agosto	1.000.000
Septiembre	600.000
Octubre	1.000.000
Noviembre	500.000
Diciembre	1.500.000
	<hr/>
	16.000.000

Fuente: Elaboración propia.

A.- Cálculo de prorrata provisional:

Se determina la proporción del año anterior (2014), la cual se aplica de forma provisional para el año 2015.

$$\frac{\$ 24.000.000}{\$ 36.500.000} \times 100 = \mathbf{66\%}$$

Cuadro N°6

	Crédito Fiscal Común	%	Crédito Fiscal a utilizar
Enero	1.500.000	0,66	986.301
Febrero	800.000	0,66	526.027
Marzo	3.000.000	0,66	1.972.603
Abril	2.500.000	0,66	1.643.836
Mayo	1.000.000	0,66	657.534
Junio	2.000.000	0,66	1.315.068
Julio	600.000	0,66	394.521
Agosto	1.000.000	0,66	657.534
Septiembre	600.000	0,66	394.521
Octubre	1.000.000	0,66	657.534
Noviembre	500.000	0,66	328.767
Diciembre	1.500.000	0,66	986.301
	<u>16.000.000</u>		<u>10.520.548</u>

Fuente: Elaboración propia.

Crédito Fiscal recuperado \$10.520.548, según cálculo provisional, utilizando un factor del 66%.

B.- Cálculo de la prorrata definitiva.

Se determina según los totales del año 2015, estableciéndose de esta forma los montos reales de IVA, crédito fiscal a utilizar por el contribuyente.

$$\frac{\$ 48.000.000}{\$ 76.900.000} \times 100 = 62\%$$

Crédito Fiscal uso común	%Definitivo	Crédito Fiscal definitivo
\$ 16.000.000	× 62% =	\$ 9.986.996

Determinación diferencia:

$$\$10.520.548 - \$9.986.996 = \$533.552$$

En este caso el contribuyente utilizó \$533.552 de más.

Por ejemplo, en el caso de España, el último período a declarar (último trimestre o mes), es donde se determina este cálculo y dependiendo del resultado se ajusta esta diferencia como un menor o mayor crédito fiscal.

Sin lugar a dudas, la proporcionalidad original establecida en el artículo 52 del Decreto de Hacienda 225 de 1975, se aproximaba a esta modalidad de prorrateo parcial y ajuste definitivo, utilizando el promedio del año anterior (Circular 134 de 1975) con la diferencia de que no contemplaba los ajustes a favor o en contra, entre el porcentaje estimado y el anual efectivamente producido. En el año 1977, mediante la publicación del Decreto Supremo 55, este prorrateo cambia la forma de cálculo por una mezcla entre el sistema de afectación real con el sistema estimativo²⁹.

La ausencia de un mecanismo de ajuste anual, puede acarrear ciertas distorsiones en su cálculo, ya sea a favor o en contra del contribuyente.

Ejemplo 3: Determinación proporcionalidad en contra del contribuyente

Cuadro N°7

	IVA Común	Ventas Afectas	Ventas NO Afectas	Ventas Totales	Crédito Fiscal Proporcional	Crédito Fiscal a Utilizar
Junio	300.000	5.000.000	2.000.000	7.000.000	0,71	214.286
Julio	200.000	5.000.000	2.000.000	7.000.000	0,71	142.857
Agosto	100.000	3.000.000	3.000.000	6.000.000	0,62	61.538
Septiembre	50.000	10.000.000	2.000.000	12.000.000	0,72	36.111
Octubre	50.000	5.000.000	1.000.000	6.000.000	0,83	41.667
Noviembre	100.000	3.000.000	500.000	3.500.000	0,84	84.211
Diciembre	150.000	9.000.000	1.000.000	10.000.000	0,87	130.769
	950.000	40.000.000	11.500.000	51.500.000	0,78	

Fuente: Elaboración propia.

Según este ejemplo, confeccionado según la norma establecida en el artículo 43 del D.S. 55, el contribuyente recuperó por el período junio a diciembre, un total de crédito fiscal de \$711.439; esto es, un 75%. De haberse aplicado el prorrateo provisional con

²⁹Artículo 43 del D.S. 55 de 1977

el ajuste o prorrata definitiva, el contribuyente hubiese recuperado \$737.864; esto es, un 3% más.

Este monto también puede dar un saldo en contra del fisco, si el contribuyente concentra sus mayores compras al inicio del cálculo (en este caso en junio), y realiza ventas no afectas o exentas de IVA, muy bajas:

Ejemplo 4: Determinación de proporcionalidad a favor del contribuyente.

Cuadro N°8

	IVA Común	Ventas Afectas	Ventas NO Afectas	Ventas Totales	Crédito Fiscal Proporcional	Crédito Fiscal a Utilizar
Junio	500.000	6.000.000	500.000	6.500.000	0,92	461.538
Julio	200.000	5.000.000	2.000.000	7.000.000	0,81	162.963
Agosto	100.000	3.000.000	3.000.000	6.000.000	0,62	61.538
Septiembre	50.000	9.000.000	3.000.000	12.000.000	0,67	33.333
Octubre	50.000	5.000.000	1.000.000	6.000.000	0,78	38.889
Noviembre	40.000	3.000.000	1.000.000	4.000.000	0,8	32.000
Diciembre	10.000	9.000.000	1.000.000	10.000.000	0,85	8.500
	950.000	40.000.000	11.500.000	51.500.000	0,78	

Fuente: Elaboración propia.

Según este ejemplo, el contribuyente concentró sus compras y ventas afectas a IVA, en el primer período del cómputo (junio). Gracias a esto recuperó por el período junio a diciembre, un total de crédito fiscal de \$798.762; esto es, un 84%. De haberse aplicado el prorrateo provisional con el ajuste o prorrata provisional y definitivo, el contribuyente hubiese recuperado \$737.864; esto es, un 6% menos.

Para el grupo de contribuyentes que realizan ventas exentas o no gravadas en forma esporádica, es recomendable que concentren sus mayores compras en los períodos en que no realizarán ventas exentas, ya que solo de esta forma podrán obtener el máximo de beneficio en la recuperación del crédito fiscal de utilización común. De haberse aplicado el sistema de prorrateo provisional y definitivo, se obtiene un beneficio para el contribuyente mucho más bajo.

Ejemplo 5: Contribuyentes con bajas ventas exentas o no gravadas.

Cuadro N°9

	IVA Común	Ventas Afectas	Ventas NO Afectas	Ventas Totales	Crédito Fiscal Proporcional	Crédito Fiscal a Utilizar
Junio	50.000	500.000	11.000.000	11.500.000	0,04	2.174
Julio	10.000	500.000		500.000	0,08	833
Agosto	340.000	4.000.000		4.000.000	1	340.000
Septiembre	80.000	9.000.000		9.000.000	1	80.000
Octubre	60.000	8.000.000		8.000.000	1	60.000
Noviembre	10.000	6.000.000	500.000	6.500.000	0,97	9.655
Diciembre	400.000	12.000.000		12.000.000	0,98	392.453
	950.000	40.000.000	11.500.000	51.500.000	0,78	

Fuente: Elaboración propia

Siguiendo los mismos ejemplos anteriores, ahora se ha concentrado las compras en los meses en que no tiene ventas exentas o no gravadas, obteniendo de esta forma el mayor beneficio de un 93%, versus el 78% del método provisional y definitivo.

Independiente del sistema utilizado para calcular el porcentaje a aplicar o prorratear, lo importante es saber determinar (si se puede anticipar o planificar las operaciones) en qué momento se realizarán las compras por montos más altos y en que períodos se realizarán los ingresos exentos o no afectos, de esta forma, según lo revisado de los ejemplos anteriores, se podría obtener un mayor o menor monto a utilizar como crédito fiscal, lo cual resulta relevante cuando se tienen operaciones de compras por montos relativamente altos.

Finalmente, en mi opinión, nuestro sistema de prorrateo debiera agregar el ajuste anual o prorrateo definitiva, ya que solo ésta permite tener un acercamiento más real con las operaciones de los contribuyentes, que en el caso del crédito fiscal, sus efectos van más allá del período tributario de un mes.

3.-ANÁLISIS DE SITUACIONES ESPECIALES

3.1 Venta de bienes corporales inmuebles.

La modificación del hecho gravado básico de venta que eliminó el requisito de empresa constructora por el de habitualidad, transformó la tributación en la venta de bienes corporales inmuebles afectando directamente a las empresas inmobiliarias.

Sin perjuicio de ello, la aplicación del IVA, a la venta habitual de inmuebles hizo necesario que se realizaran algunas adecuaciones a la normativa con el objeto de evitar posibles perjuicios a los contribuyentes producto del nuevo régimen, y que son la determinación de hechos no gravados y la creación de nuevas exenciones, incluidas en los artículos 6 y 7 transitorios de la Ley 20.780. Se debe agregar a lo anterior, las nuevas exenciones del artículo 12 letra E) N°11 y artículo 12 letra F) de la LIVS.

Todo esto lleva a considerar la proporcionalidad del artículo 23 N°3 de la LIVS, y en el artículo 43 del D.S. 55 de 1975 (reglamento)

3.1.1 Hechos no gravados.

Las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 1° de enero de 2016 en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Se incluyen además las cuotas de un contrato de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, y las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de dichos contratos en la medida que hayan sido celebrados con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada y siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado (artículo 6° Transitorio³⁰).

3.1.2 Exenciones

A) Exenciones del Artículo 7° transitorio.

Están exentas del Impuesto al Valor Agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2 del D.L. 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la ley 20.780, siempre que se cumplan dos requisitos copulativos:

- i. Que dichos bienes cuenten, al 1° de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones,
- ii. y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo 5° transitorio.

Además, la Ley 20.899 incluyó otro requisito para acceder a la mencionada exención de los bienes inmuebles nuevos y es que deben contar con el permiso de construcción a

³⁰ Este artículo transitorio fue modificado mediante la Ley 20.899 publicada en el Diario Oficial el día 8 de febrero de 2016.

la fecha señalada, la venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, que se graven como consecuencia de estas modificaciones siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de enero de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la ley General de Urbanismo y Construcciones.

B) Artículo 12 letra E) N° 11

La modificación incorporada en el artículo, que originalmente eximía de IVA, el arrendamiento de inmuebles “sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g), del artículo 8°)”, consistió en agregar al beneficio de la exención a los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, siempre que en la adquisición de los bienes objeto del contrato que haya precedido inmediatamente al contrato de arriendo, no se haya soportado IVA, por tratarse de una venta exenta o no afecta. La Circular N° 13 de este año, señala expresamente que si producto de estas operaciones exentas o no afectas, se genera crédito fiscal de utilización común, **el contribuyente deberá proporcionalizar** dicho crédito conforme a las normas dispuestas en el Art. 23, N°3, de la LIVS, en concordancia con el Art. 43, de su Reglamento (D.S. 55, de 1977)³¹.

Finalmente, la mencionada Circular señala expresamente que la exención no procede cuando en la operación en virtud de la cual se adquirió el inmueble objeto del contrato, no se soportó IVA, debido a que producto de alguna de las rebajas a la base imponible establecidas en el D.L. 825 (Art. 16, letra g), Art. 17), no resultó impuesto a pagar ya que en este caso no se trataría de una operación no gravada o exenta de IVA, como exige la norma legal para que opere la liberación del tributo. Por el contrario, se trataría de una operación gravada con IVA, que no cambia su calidad de tal por la aplicación de las rebajas antes mencionadas. Respecto de la situación señalada la Circular 13 instruye que para efectos tributarios no procede considerar estas operaciones en el cálculo de la proporcionalidad establecida en el Art. 23, N° 3, del D.L.825, sino que por el contrario, procede aplicar el Art. 23, N° 1, en virtud del cual, el contribuyente tendrá derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en todas las adquisiciones y/o importaciones o bien por la utilización de servicios destinados a realizar este tipo de operaciones.

³¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 marzo de 2016 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: mayo de 2016], p. 14.

C) Artículo 12 letra F)

Este artículo creado mediante la Ley 20.780, incorporó como un hecho exento a los beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, al adquirir una vivienda financiada en todo o parte con dicho subsidio. Posteriormente este artículo fue modificado mediante la Ley 20.899, la cual incorporó al beneficio dos nuevas operaciones, que son: los contratos generales de construcción y a los contratos de arriendo con opción de compra, siempre que éstos cumplan con la misma exigencia de ser financiados en todo o parte por el referido subsidio.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos³² señaló que en el caso de la venta o arrendamiento con opción de compra del inmueble, finalmente no sea efectuada a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo o si siéndolo, éste no financie en todo o parte dicha operación con el referido subsidio, el contribuyente deberá gravar con IVA, conforme a las normas generales contenidas en el D.L. 825, las referidas operaciones de venta o de arrendamiento con opción de compra, no procediendo aplicar, en este último caso, la exención contenida en el Art. 12, letra E.- N° 11, del D.L. 825.

Finalmente el Servicio de Impuestos Internos señala respecto de la modificación del artículo 8 letra L)³³ que:

*“En el caso que la operación se encuentre exenta de IVA, ella debe ser considerada para el cálculo de la proporcionalidad de los créditos de utilización común.”*³⁴

Ejemplo 6: venta realizada por inmobiliaria

Una empresa inmobiliaria realiza las siguientes operaciones de venta de inmuebles afectas y exentas de IVA, según los siguientes antecedentes:

³² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 marzo de 2016 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: mayo de 2016].

³³ El texto de este artículo fue sustituido íntegramente por el artículo 2 N°2 de la Ley 20.899 del 8 de enero de 2016.

³⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 marzo de 2016 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: mayo de 2016].

Cuadro N°10

INGRESOS	NETO	
VENTAS AFECTAS INMUEBLES	25.000.000	
VENTAS EXENTAS INMUEBLES	12.000.000	
VENTAS TOTALES	37.000.000	
COMPRAS	NETO	IVA
Compra casas A	15.000.000	2.850.000
Compras Casas B	7.000.000	1.330.000
Arriendo Oficinas inmobiliaria	300.000	57.000
Gastos oficina inmobiliaria	70.000	13.300
TOTAL COMPRAS	22.370.000	4.250.300

Fuente: Elaboración propia.

Las compras de casas A se asocian a ventas afectas a IVA, mientras las casas B a ventas exentas de impuesto. El IVA, crédito de utilización común corresponde al arriendo de oficinas como los gastos de ésta.

Determinación de proporcionalidad

$$\frac{\text{Ventas Afectas } \$ 25.000.000}{\text{Ventas Totales } \$ 37.000.000} \times 100 = 68\%$$

Cuadro N°11

COMPRAS	IVA		Crédito Fiscal Proporcional
Compra casas A	2.850.000	1	2.850.000
Compras Casas B	1.330.000	0	-
Arriendo Oficinas inmobiliaria	57.000	0,68	38.514
Gastos oficina inmobiliaria	13.300	0,68	8.986
TOTAL COMPRAS	4.250.300		2.897.500

Fuente: Elaboración propia.

El crédito fiscal de las casas A, al estar asociado a ventas afectas, se recupera en su totalidad no siendo necesario aplicar la proporción del artículo 43 del DS 55, ya que se cumple lo establecido en el artículo 23 N°1 de la LIVS. Por otra parte, el crédito fiscal de las casas B, al estar asociado a ventas exentas, no corresponde utilizarlo según lo señalado en el artículo 23 N°2 de la LIVS. De lo anterior, solamente los gastos de

arriendo y de oficina, al ser comunes o estar destinados a generar simultáneamente ambos tipos de ingresos (afectos y exentos), cumple con lo señalado en el artículo 23 N°3 de la LIVS, y por lo tanto aplicar el cálculo de proporción del artículo 43° del DS 55.³⁵ Del ejercicio anterior, solamente se podrá imputar contra el IVA Débito Fiscal, el monto de \$2.897.500.

3.2 Ingresos no gravados o exentos considerados

Respecto de las operaciones no gravadas o exentas que recaen en el cálculo de proporcionalidad, cabe señalar que cualquier venta u operación que cumpla con esas características, como una donación, entrega de gratuita de bienes corporales muebles o inmuebles sin fines de publicidad o propaganda (artículo 8 letra d), o venta de activo fijo no gravada (artículo 8 letra m), gatillan la proporcionalidad establecida en el N°3 del artículo 23 de la LIVS.

El criterio anterior también es aplicable en las operaciones de venta de mercaderías situadas en el extranjero o situadas en Chile y no nacionalizadas³⁶, operaciones que se encuentran no gravadas con IVA, al carecer del elemento territorial (artículo 4 de la LIVS)

Así se confirma en Oficios N° 1.651 del 30 de marzo de 1981 y N° 3.704 del 05 de noviembre de 1984, sobre donación de un bien de su activo realizable y el segundo

³⁵ El Servicio de Impuestos Internos, ha señalado sobre la materia que: “las reglas de proporcionalidad se aplican solamente en aquellos casos en que las adquisiciones, importaciones o servicios utilizados por la empresa tengan una destinación compartida entre una o más actividades afectas y no gravadas o exentas. A contrario sensu, si se identifican perfectamente sólo con actividades gravadas, o totalmente exentas, se tendrá derecho a la totalidad del crédito fiscal o no se gozará de este beneficio, respectivamente”. (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 327 del 24 febrero de 2010 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja327.htm>> [consulta: mayo de 2016]).

³⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 596 del 25 febrero de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja596.htm>> [consulta: mayo de 2016] y SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.259 del 9 de noviembre de 2009 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3259.htm>> [consulta: mayo de 2016]. Al respecto, corresponde emitir Facturas de Ventas de Mercaderías situadas en el extranjero o situadas en Chile y no Nacionalizadas, reguladas en SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N° 5.007 del 8 de noviembre de 2000 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2000b/reso5007.htm>> [consulta: mayo de 2016].

sobre una empresa de servicios³⁷ que entrega regalos bienes corporales muebles. En ambos casos se señala que los bienes se deben valorizar (para el cálculo de los ingresos totales) a precio de mercado.

Respecto de las exportaciones, si bien se encuentran exentas de IVA, se deben considerar como gravadas y por lo tanto con derecho a recuperar el crédito fiscal y debiendo adicionarse a las ventas afectas, para efectos de realizar la proporción del artículo 43 del D.S. 55. Esto, es en el caso que además de las exportaciones, tuviese otro tipos de ingresos exentos o no gravados en forma simultánea.

Ahora, puede ser que un exportador además realice ventas exentas o no gravadas por operaciones internas, caso en el cual también deberá proporcionalizar por los créditos fiscales de uso común; tal es el caso de luz, agua, teléfono, etc., excluyendo de dicho análisis, el crédito fiscal asociado a la venta exenta (que no se puede recuperar) y los créditos fiscales asociados a los exportadores (que se recuperan en un 100%).

4.- CONCLUSIONES

Nuestro actual sistema de cálculo de la proporcionalidad, establecido en el artículo 23 N°3 del D.L 825 de 1975, cuyo cálculo se encuentra en el artículo 43 del D.S. 55 de 1977, se basa en una mezcla entre el método de afectación real con el sistema estimativo. Si bien en sus inicios, se utilizó un sistema muy cercano al de prorrateo parcial y justo definitivo a final de año, éste fue modificado mediante. Decreto Ley 1.606 del 3 de diciembre de 1976, sin que se tengan registros respecto de las razones de ello. Nuestro actual sistema de prorrateo debiera agregar el ajuste anual o prorrateo definitiva, ya que solo ésta permite tener un acercamiento más real con las operaciones de los contribuyentes han tenido durante el año, que en el caso del crédito fiscal, sus efectos van más allá del período tributario de un mes.

Sin embargo, independiente del sistema utilizado para calcular el porcentaje a aplicar o prorratear, lo importante para obtener un eficiente uso del IVA, crédito fiscal, es saber determinar (si se puede anticipar o planificar las operaciones) en qué momento se realizarán las compras por montos más altos y en que períodos se realizarán los ingresos exentos o no afectos.

³⁷ La entrega gratuita de bienes corporales muebles o inmuebles, realizadas por un prestador de servicios, siempre es un hecho no gravado dado que el requisito de la letra d) del artículo 8, es que sea vendedor.

Sin lugar a dudas, la inclusión de la industria inmobiliaria al Impuesto al Valor Agregado, implica utilizar la proporcionalidad del artículo 23 N° 3 y reglamentada por el artículo 43 del D.S. 55 (Reglamento) debido a las normas transitorias de los artículos 6 y 7 transitorios, además de las exenciones del artículo 12 de la LIVS. Sin embargo cabe recordar que no siempre será necesario aplicarla, ya que no hay que olvidar la norma principal, y es que exista crédito fiscal de utilización común o que no se tenga claridad a qué tipo de ingreso asociarlo (afecto, exento o no gravado).

5.- BIBLIOGRAFÍA

EMILFORK S., Elizabeth. 1999. Impuesto al Valor Agregado (El crédito fiscal y otros estudios). Chile, Editorial Jurídica Congreso, 1999, p. 250.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 134 del 5 de noviembre de 1975. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu134a.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 111 del 28 de agosto de 1975 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu111a.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 64 del 5 de junio de 1978 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1978/circu64a.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 93 del 19 de diciembre de 2001 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu93.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 13 del 24 marzo de 2016 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu13.pdf>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 6.628 del 26 de noviembre de 1976.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.499 del 23 de mayo de 1977.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.365 del 9 de agosto de 1995. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/ventas/ago89.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 102 del 15 de enero de 1999 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1999/renta/ene08.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.223 del 6 de junio de 2000. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/ventas/ja2223.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 826 del 12 de febrero de 2004. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja657.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.647 del 26 de agosto de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja2647.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.259 del 9 de noviembre de 2009 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/ventas/ja3259.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 327 del 24 de febrero de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja327.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 596 del 25 febrero de 2015 [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/ventas/ja596.htm>> [consulta: mayo de 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Resolución Exenta N° 5.007 del 8 de noviembre de 2000 [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/resoluciones/2000b/reso5007.htm>> [consulta: mayo de 2016].