

CAMBIOS EN EL IVA CRÉDITO FISCAL DESPUÉS DE LA LEY DE MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

Sergio Arriagada Rojas

Asociado a DIAL Consultores Limitada.
Profesor Magíster en Tributación y Diplomas Área Tributaria Universidad de Chile
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria, U. de las Américas
Contador Auditor, U. Católica de la Santísima Concepción
sergio.arriagada@tribulex.cl

Resumen: La Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, realizó una serie de cambios en diversos cuerpos normativos, entre ellos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹.

Dentro de los cambios efectuados en la LIVS, se destacan los cambios efectuados a las definiciones de ventas y servicios, precisiones en las exenciones, y lo que en sí constituye el leitmotiv de este artículo, las modificaciones al crédito fiscal del impuesto al valor agregado.

En estas páginas analizaremos los cambios sufridos por el IVA crédito fiscal, es así que en el artículo 23 N° 3 de la LIVS donde se precisa la proporcionalidad del IVA dado que existía una diferencia entre lo que señalaba el Decreto Supremo 55 y la Ley. Por su parte en el artículo 23 N° 5, se establece un plazo para responder a la notificación por el uso de crédito fiscal en las facturas no fidedignas o falsas, por último, en el N° 6 del citado artículo 23, se adecua la utilización del crédito fiscal en las empresas constructoras e inmobiliarias que deban vender exento de IVA por la aplicación de la norma del artículo 14 letra F de la LIVS.

De la misma forma, se modifica el artículo 24 donde se establece un nuevo plazo para la utilización del crédito fiscal en el caso de las importaciones.

Palabras claves: Notificación, crédito fiscal, proporcional, exención, plazo.

1 De ahora en adelante, indistintamente LIVS.

1. INTRODUCCIÓN

El Decreto Supremo 55 de 1977², en su artículo 39 señala que *“El crédito fiscal que establece el párrafo 6° del Título II de la ley está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al Impuesto al Valor Agregado les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducir de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la ley.*

De lo señalado en el Reglamento se colige que el crédito fiscal constituye solo un mecanismo técnico propio del sistema adoptado por del Decreto Ley N° 825, para establecer el monto de la obligación impositiva que debe solucionar el contribuyente del IVA al final de cada periodo tributario.

No participa de los caracteres de un verdadero derecho personal jurídicamente considerado, del cual pudiera disponer el contribuyente cediéndolo o traspasándolo a terceras personas³. Sin perjuicio de ello existen autores que difieren de esta postura, señalando que el IVA crédito fiscal como un derecho de crédito susceptible de ser traspasado a otras empresas⁴.

Debemos recordar que doctrinariamente para determinar el valor que agrega cada uno de los que participan en la cadena del IVA, se recurren por lo general a dos métodos, a saber:

- i. Método de Sustracción: Se cuantifica la diferencia de las ventas y las compras realizadas por las empresas involucradas en la producción y distribución del producto.
- ii. Método de Adición: El contribuyente suma todos los factores que agregó en la etapa de la comercialización que le correspondió.

2 De ahora en adelante, indistintamente Reglamento de la Ley del IVA o el Reglamento.

3 Araya Schnake, Gabriel. Base Imponible, Débito y Crédito Fiscal. Santiago: Lexisnexis, 2002. Pág. 106

4 Faúndez Ugalde, A. (2012). Naturaleza jurídica del IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial. Revista de Estudios Tributarios, (7), pág. 9-32. En línea <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41096/42641> Consulta: Septiembre de 2021].

Para determinar el método de sustracción, existen dos formas de realizar su cálculo:

- i. “Base en Base”: Consiste en calcular la diferencia entre el valor de costo y el valor de los insumos incorporados dentro del proceso.
- ii. “Impuesto contra Impuesto”: implica considerar, como minuendo, la suma de los impuestos recargados por el contribuyente en un período determinado y, como sustraendo, la suma de los impuestos soportados por dicho contribuyente en el mismo período⁵.

El Servicio de Impuestos Internos⁶ ha señalado a través del Oficio N° 4.814 de 26.10.2004 que *“la determinación del crédito fiscal, establecido en el artículo 23° del D.L. N° 825, se realiza por cada período tributario, y al estar el Impuesto al Valor Agregado estructurado legalmente sobre “base financiera”, para su determinación en cada período tributario, equivalente a un mes, se deben considerar las adquisiciones y las ventas efectuadas en ese mes determinado, sin que sea necesario que en ambas operaciones se trate de la misma especie física, esto es, que no necesariamente debe existir una relación entre los productos comprados en un mes con aquellos vendidos en el mismo período”*.

En ese mismo orden de ideas, debemos recordar que el artículo 23 de la LIVS establece que los contribuyentes afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado 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 señaladas en su mismo texto.

La Ley N° 21.210 a través del artículo tercero N° 16 y N° 17 modifica los artículos 23 y 24 de la LIVS, y en función de ello, el presente artículo tiene como objetivo precisar cuáles son las modificaciones que sufrieron las normas que dicen relación con el crédito fiscal del IVA, a raíz de la publicación de la Ley N° 21.210 ya mencionada.

Para lo anterior se analizarán los siguientes puntos:

- i. Análisis de los cambios en el artículo 23 N° 3 de la LIVS, que versa sobre la proporcionalidad de IVA en las adquisiciones o servicios recibidos de utilización común.

5 Ibid anterior.

6 En adelante, indistintamente SII.

- ii. Análisis de los cambios en el artículo 23 N° 5 de la LIVS, que trata la utilización del IVA crédito fiscal recargado en facturas no fidedignas, falsas o ilegales.
- iii. Análisis de los cambios en el artículo 23 N° 6 de la LIVS, sobre utilización del crédito fiscal provisional en la venta de inmuebles.
- iv. Análisis de los cambios en el artículo 24 de la LIVS, que trata los periodos en los cuales se puede utilizar el crédito fiscal.

Cabe destacar, que el análisis de los puntos señalados se sustentará en base a las normativas tributarias, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios y en las instrucciones y jurisprudencia administrativa emanada por el Servicio de Impuestos Internos.

2. ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS OCURRIDOS EN EL ARTÍCULO 23 N° 3, SOBRE PROPORCIONALIDAD

2.1. Norma legal actualizada

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:

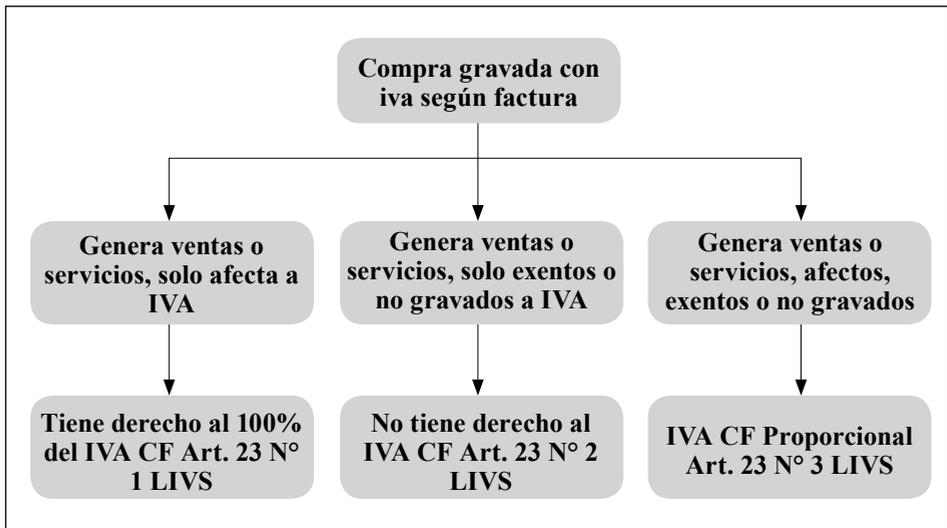
3°.- En el caso de importación o adquisición de bienes o de utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y operaciones exentas o a hechos no gravados por esta ley, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo con las normas que establezca el Reglamento.

Hasta la actualización en análisis, el texto legal señalaba que en el caso de importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se destinen simultáneamente a *operaciones afectas y exentas* se debía realizar el cálculo de la proporcionalidad de dichas sumas.

Esto era contrario a lo que señalaba el Decreto Supremo N° 55 el cual en su artículo 43 establece que *“el crédito fiscal a que tiene derecho el vendedor o prestador de servicios cuando ha importado, adquirido bienes corporales o utilizado servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado, destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas con este tributo y exentas o no gravadas por el mismo..”*, como se aprecia, el Reglamento establece que la proporción se debía realizar cuando se estaba frente a operaciones afectas, exentas y no gravadas.

Esta diferencia entre Ley y Reglamento había sido zanjada por el SII al señalar en diversos pronunciamientos⁷ que en el evento de estar frente a este tipo de operaciones, se debía utilizar el método señalado en el artículo 43 del D.S.N° 55 que como se aprecia considera tanto las operaciones exentas como no gravadas.

Como se aprecia, tanto la Ley como el Reglamento hoy quedaron alineados, y establecen que se deben proporcionalizar el IVA crédito fiscal de utilización común cuando nos encontramos frente a un contribuyente que realiza operaciones afectas, exentas y no gravadas, lo cual esquemáticamente se puede apreciar de la siguiente forma:



Como se aprecia, acá se dan dos aspectos relevantes que es necesario destacar.

- i. Deben existir simultáneamente en un periodo tributario, operaciones, afectas, exentas y/o no gravadas.
- ii. El bien o servicio utilizado debe servir tanto para realizar operaciones afectas, exentas y/o no gravadas, es así que el SII ha señalado que *“No puede si no colegirse que el supuesto normativo del N° 3 del artículo 23 para que resulte utilizable como crédito fiscal solo una proporción del impuesto soportado, no es que el contribuyente realice tanto operaciones gravadas como no gravadas o exentas, sino que lo relevante, es que*

7 Oficio N° 158 de 1985, Servicio de Impuestos internos, en línea <https://homer.sii.cl//sacn/oficios/JI0812.pdf> [Consulta: Septiembre de 2021].

el bien adquirido o el servicio utilizado sirvan tanto para realizar operaciones gravadas, como no gravadas y exentas”⁸.

2.2 Metodología de Cálculo

Al ser entonces lo preponderante el IVA crédito fiscal de utilización común lo relevante, debemos analizar la metodología de cálculo de la proporcionalidad. El artículo 43 del Reglamento de la Ley del IVA señala el siguiente procedimiento:

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;

Para determinar el monto del crédito fiscal respecto de los bienes corporales muebles e inmuebles 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;

Los contribuyentes 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 en que efectúan conjuntamente operaciones gravadas y exentas. Para los períodos tributarios siguientes deberán considerar la misma relación porcentual, pero acumulado mes a mes los valores mencionados, hasta completar el año calendario respectivo.

Por tanto, 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 realizadas⁹.

8 Oficio N° 2.365 de 09.08.1995, Servicios de impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/ventas/ago89.htm> > [Consulta: septiembre de 2021].

9 Oficio N° 826 de 12.02.2004, Servicios de impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2004/ventas/ja657.htm> > [Consulta: septiembre de 2021].

Lo anterior se puede explicar con el siguiente ejemplo:

Un Contribuyente posee los siguientes antecedentes para determinar el crédito fiscal proporcional en el mes de enero

Compras utilización común: \$2.000.000

Mes	Operaciones Afectas	Operaciones Exentas
Enero	4.000.000	1.000.000
Totales	4.000.000	1.000.000

Para determinar el Crédito Proporcional, se deberá determinar el porcentaje respecto de las operaciones afectas en relación con las operaciones totales, la formula a utilizar es la siguiente:

$$\frac{\text{Operaciones afectas}}{\text{Operaciones Totales}} \times 100$$

En el ejemplo:

$$\frac{4.000.000}{5.000.000} \times 100 = 80\%$$

Por tanto el crédito fiscal proporcional a utilizar en el mes de enero asciende a:

$$\$2.000.000 \times 80\% = 1.600.000$$

Como veíamos, el mecanismo es anual y acumulativo, se hace necesario analizar el mes siguiente:

IVA utilización común mes de febrero: \$ 3.000.000

Mes	Operaciones Afectas	Operaciones Exentas
Enero	4.000.000	1.000.000
Febrero	8.000.000	3.000.000
Totales	12.000.000	4.000.000

El porcentaje que se puede utilizar es el siguiente:

$$\frac{12.000.000 \times 100}{16.000.000} = 75\%$$

Por tanto, el crédito fiscal proporcional a utilizar en el mes de febrero asciende a:

$$\$3.000.000 * 75\% = 2.250.000.$$

No se debe dejar de aplicar la proporcionalidad del Crédito Fiscal IVA cuando en uno o más períodos no se registran ventas exentas o no gravadas, pues este es un mecanismo anual acumulativo, que debe aplicarse independiente de la inexistencia de ventas exentas o no gravadas durante un período determinado, según lo establecido en el artículo 23°, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios¹⁰.

Si esto lo vemos en un ejemplo es:

Se solicita calcular el porcentaje de la proporcionalidad en el mes de mayo

Mes	Operaciones Afectas	Operaciones Exentas
Enero	4.200.000	280000
Febrero	3.600.000	140000
Marzo	3.600.000	0
Abril	5.800.000	2.600.000
Mayo	4.250.000	350.000
Totales	21.450.000	7.150.000

En este caso se debe proporcionalidad debe considerar lo siguiente:

Operaciones Afectas Enero. - mayo.	21.450.000
Operaciones Exentas Enero. - mayo.	7.150.000
Total	28.600.000

$$\frac{16.450.000 \times 100}{28.600.000} = 75\%$$

Una de las preguntas que nos debemos realizar es la cantidad de decimales a utilizar, es así que existen diversos pronunciamientos de parte del SII con respecto a este punto.

10 Pregunta Frecuente ID: 001.030.2200.004, Servicio de Impuestos Internos, en línea < https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/iva/001_030_2200.htm > [Consulta: septiembre de 2021].

La circular N° 134 del 05 de noviembre de 1975¹¹, en los ejercicios explicativos del cálculo de la proporción, los realiza con una sola cifra decimal, despreciándose las fracciones inferiores a cinco centésimos y elevándose las iguales o mayores al décimo superior.

El oficio N° 704 de 11 de noviembre de 2008¹², en diversos ejercicios explicativos aplica el criterio mencionado en la circular 134 de 1975.

El oficio N° 2647 de 26.08.2009¹³, utilizo dos decimales en un ejercicio explicativo de lato desarrollo.

Cabe señalar que el Oficio N° 3.813 de 05 de octubre de 1984¹⁴, se establece que la Circular N° 134 de 1975 no se encuentra vigente en el punto que trata la proporcionalidad.

2.3 Concepto de Operaciones exentas y /o no gravadas

Como se aprecia, el mecanismo de terminación es claro en cuanto a su operatoria matemática, el problema se suscita en determinar cuales son las operaciones que intervienen en el cálculo de la proporción.

- i. **Operaciones afectas:** Estas no son difíciles de determinar cuales son, dado que son aquellas generadoras de IVA débito fiscal, incluyendo a las exportaciones, que si bien es cierto están exentas del IVA de acuerdo a las normas del artículo 12 D en el caso de la exportación de bienes, y del artículo 12 letra E, N°16 en el caso de la exportación de servicios, *por mandato expreso de la ley procede respecto de éstas la utilización del crédito fiscal correspondiente al IVA soportado al adquirir o importar bienes o utilizar servicios para realizarlas. De modo que para los efectos de determinar la proporcionalidad establecida en el artículo 43 del D.S. N° 55, no corresponde considerar este tipo de operaciones como ventas*

11 Circular N° 134 de 05.11.1975, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/documentos/circulares/1975/circu134d.htm> > [Consulta: septiembre de 2021].

12 Oficio N° 704 de 11.11.2008, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/ventas/ja704.htm> > [Consulta: septiembre de 2021].

13 Oficio N° 2647 de 26.08.2009, Servicio de Impuestos Internos, en línea < https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2009/ja2647.htm > [Consulta: septiembre de 2021].

14 Oficio N° 3813 de 05.10.1984, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://homer.sii.cl/sacn/oficios/JI0797.pdf> > [Consulta: septiembre de 2021].

exentas, sino que simplemente como exportaciones por las cuales procede la utilización del crédito fiscal del IVA, debiendo, por lo tanto, adicionarlas a las ventas afectas a fin de determinar la mencionada proporción.¹⁵

- ii. Operaciones Exentas:** Al igual que en el caso de las operaciones afectas, son de fácil determinación, dado que nos debemos referir a las operaciones mencionadas en los artículos 12 y 13 de la LIVS, más aquellas mencionadas en normas especiales, por ejemplo:

Exenciones que favorecen a las empresas que se instalan en las Zonas Francas. (D.S. 341 del D.O. de 08.06.77, modificado por la Ley 18.110 D.O. de 08.03.82 y la Ley 18.392 D.O. 14.01.85)

Exención que favorece a los habitantes de las Zonas Francas de extensión: Artículo 21 del D.S. 341 D.O. de 08.06.77.

Exenciones que favorecen a las Fuerzas Armadas. (Ley FORA)).

- iii. Operaciones no gravadas:** Aquí nos encontramos frente al verdadero dilema, dado que se pudiese creer que debiésemos entender por estas a “todas las operaciones que no son consideradas como afectas o exentas”, lo cual es un universo demasiado amplio.

Sin perjuicio de ello, debemos recordar que el SII señaló que “para determinar el porcentaje que corresponde al crédito de utilización común, deben considerarse también la totalidad de los ingresos¹⁶”, dentro de ellos considerada ingresos por, multas, indemnizaciones entre otros.

El criterio anteriormente mencionado ha ido variando con el tiempo, es así por ejemplo que el SII ha indicado que “no existiendo una acción o prestación, el ingreso no corresponde a la contraprestación de un servicio, por lo que no concurren los supuestos que exige el artículo 23, N° 3, de la LIVS, para proporcionalizar la utilización del crédito fiscal¹⁷”. De acuerdo a ese análisis es dable establecer que solo se deberá tomar en cuenta dentro de los ingresos no gravados a aquellos que pueden ser considerados una venta o un servicio, pero que por aplicación de los requisitos establecidos en la misma ley, no se gravan con el citado tributo.

15 Oficio N° 427 de 10.02.1995, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/ventas/feb137.htm>> [Consulta: septiembre de 2021]

16 Oficio N° 4300 de 14.11.1985, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<https://homer.sii.cl/sacn/oficios/JI0865.pdf>> [Consulta: septiembre de 2021]

17 Oficio N° 2114 de 25.09.20, Servicio de Impuestos Internos, en línea <https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2020/ley_impuesto_ventas_jadm2020.htm> [Consulta: septiembre de 2021]

Ejemplo de esto sería el arrendamiento de un bien raíz sin muebles o que no posea instalaciones para desarrollar una actividad comercial o industrial de acuerdo a la letra g) del artículo 8 de la LIVS.

En ese mismo orden de ideas, podemos citar la venta de un bien del activo fijo, que por la aplicación de las normas del artículo 8 m) de la LIVS, no se grava con IVA, ¿Deberemos realizar la proporcionalidad del artículo 23 N°3?, El SII ha señalado que¹⁸ *“deberá continuar determinándose dicha proporcionalidad respecto del crédito de utilización común en la venta no gravada de los bienes mencionados efectuada con posterioridad a dicho plazo, para determinar aquella parte del crédito fiscal no recuperable¹⁹”*. Como se aprecia, el citado ente fiscalizador indica que se debe proporcionalizar al realizar la venta de un bien del activo fijo que no se grave con IVA. Seguido de esto, deberíamos preguntarnos ¿Cuál es el crédito fiscal que debemos proporcionalizar?, en ese sentido el mismo SII señala que²⁰ *“Si la venta no se afecta con IVA, y en el período de la venta del bien 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 Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios”*.

3. ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN EL ARTÍCULO 23 N° 5 DE LA LIVS, QUE TRATA LA UTILIZACIÓN DEL IVA CRÉDITO FISCAL RECARGADO EN FACTURAS NO FIDEDIGNAS, FALSAS O ILEGALES

3.1. Norma legal actualizada

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:

18 Circular 41 de 27.10.1995, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<https://www.sii.cl/documentos/circulares/1995/41.htm>> [Consulta: septiembre de 2021]

19 Esta misma situación ha sido tratada de forma numérica por el SII, en el Oficio N° 704 de 11.11.2008, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/ventas/ja704.htm>> [Consulta: septiembre de 2021].

20 Oficio 2654 de 28.08.1995, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1995/ventas/sep109.htm>> [Consulta: septiembre de 2021]

5°.- No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquéllas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.

Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:

- a) Con un cheque nominativo, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura, girados contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.*
- b) Haber anotado por el librador al extender el cheque o por el banco al extender el vale vista, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta. En el caso de transferencias electrónicas de dinero, esta misma información, incluyendo el monto de la operación, se deberá haber registrado en los respaldos de la transacción electrónica del banco.*

El contribuyente deberá aportar los antecedentes que acrediten las circunstancias de las letras a) y b) precedentes, dentro del plazo de un mes contado desde la fecha de notificación del requerimiento realizado por el Servicio de Impuestos Internos. En caso que no dé cumplimiento a lo requerido, previa certificación del Director Regional respectivo, se presumirá que la factura es falsa o no fidedigna, no dando derecho a la utilización del crédito fiscal mientras no se acredite que dicha factura es fidedigna.

Con todo, si con posterioridad al pago de una factura ésta fuese objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:

- a) La emisión y pago del cheque, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco, según corresponda, con las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos.*
- b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla, donde se asentarán los pagos efectuados con cheque, vale vista o transferencia electrónica de dinero.*
- c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.*

d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

No obstante lo dispuesto en los incisos segundo, tercero y cuarto, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Lo dispuesto en los incisos segundo, tercero y cuarto no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

La Ley N° 21.210 incorpora un nuevo párrafo tercero, pasando el tercero a ser cuarto, en virtud del cual²¹ el contribuyente debe aportar los antecedentes que acrediten las circunstancias de las letras a) y b) del mismo, dentro del plazo de un mes contado desde la fecha de notificación del requerimiento realizado por el Servicio de Impuestos Internos. En caso de incumplirse lo requerido, previa certificación del Director Regional respectivo se presumirá que la factura es falsa o no fidedigna, no dando derecho a la utilización del crédito fiscal mientras no se acredite que dicha factura es fidedigna. En relación con la certificación descrita, cabe señalar que se refiere solamente al hecho de que el contribuyente no haya dado cumplimiento al requerimiento efectuado por el Servicio en orden a que acredite las circunstancias de las letras a) y b) del propio N° 5 del artículo 23.

3.2. Significado de algunas expresiones contenidas en el N° 5 del artículo 23 de la LIVS

El Servicio de Impuestos Internos²² ha precisado lo que debe entenderse por “Facturas no fidedignas”, “Facturas falsas y otras expresiones señaladas en el transcrito párrafo primero del señalado artículo 23 de la LIVS:

1.- Se entiende por “facturas no fidedignas” aquellas que, como su nombre lo indica, no son dignas de fe, esto es, que contienen irregularidades materiales que hacen presumir con fundamento que no se ajustan a la verdad.

21 Circular N° 26 de 21.04.2021, Servicio de Impuestos Internos, en línea <https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu26.pdf> [Consulta: septiembre de 2021]

22 Circular N° 93 de 19.03.2001, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<https://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu93.htm>> [Consulta: septiembre de 2021]

A modo de ejemplo de facturas no fidedignas pueden señalarse: facturas cuya numeración y datación no guarda debida correlatividad con el resto de la facturación del contribuyente; facturas con correcciones, enmendaduras o interlineaciones en su texto; facturas que no guarden armonía con los asientos contables que registran la operación de que dan cuenta; casos en que no haya concordancia entre los distintos ejemplares de la misma factura, etc.

Sobre el particular se instruye que cuando se rechace el crédito fiscal, por estimar que una factura no es fidedigna, es necesario que se fundamenten las razones por las cuales se considera que dicho documento no es digno de fe, las que deben indicarse con precisión en la citación y liquidación que se practique.

Se entiende por falsa una factura que falte a la verdad o realidad de los datos contenidos en ella.

La falsedad de una factura puede ser material, esto es, que altere el sentido del documento mismo en su materialidad, o ideológica, es decir, que deje constancia de cosas falsas o mentirosas, siendo las formas usadas aparentemente reales o auténticas.

Como ejemplos de falsedad pueden señalarse: indicar un nombre, domicilio, RUT o actividad económica inexistente o adulterado del emisor o del receptor de la factura, el registrar una operación inexistente o falsear los montos de ellas, falsear los timbres del Servicio, etc.

Debe tenerse presente sobre esta materia que las circunstancias de no ubicarse al contribuyente con posterioridad a la emisión de la factura en el domicilio indicado en ésta, de ser éste inconcurrente a notificaciones del Servicio o de encontrarse observado negativamente en los sistemas informáticos que mantiene la administración tributaria, no constituyen por sí solas presunciones suficientes para que de ellas se desprenda, en forma inequívoca, que la factura es falsa, siendo necesario en tales eventos, reunir otros antecedentes que permitan fundamentar válidamente esa impugnación .

3.- No cumplir con los requisitos legales o reglamentarios, significa omitir aquellos que se encuentran establecidos en los Artículos 54 del DL No. 825 y 69 del Reglamento contenido en el DS de Hacienda No. 55, de 1977, y otros establecidos o que establezca esta Dirección en uso de sus facultades legales.

4.- Personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto, sea por tratarse de personas que carecen de la calidad de vendedores habituales de bienes corporales muebles o inmuebles de su propiedad, contruidos totalmente por ella

o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, o del carácter de prestadores de servicios afectos al IVA, o bien, por no ser sujetos de las demás operaciones que constituyen hechos gravados con el tributo.

3.3. Medidas de prevención frente a la facturas falsas

Como se aprecia de la lectura del texto del N° 5 del artículo 23 de la LIVS, la misma norma señala una serie de condiciones que se deben cumplir respecto del pago de los documentos que pudiesen ser calificados como no fidedignos o falsos:

i. Medio de pago

- a. Cheque nominativo.
- b. Vale vista nominativo o;
- c. Transferencia electrónica de dinero.

ii. Confección de los documentos.

- a. Nominativos a nombre del emisor de la factura.
- b. Girados contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.
- c. Adicionalmente se debe anotar el número de Rol Único Tributario del emisor de la factura, en conjunto con el número de esta, si fuese transferencia electrónica se deberá registrar estos antecedentes en la respectiva transacción electrónica del banco.

3.4. Plazo para aportar datos de pago de la factura

Tal como se indicó con anterioridad, la modificación del artículo 23 N° 5, incorporo un plazo de UN MES, contado desde la fecha de la notificación, para aportar los antecedentes del medio de pago y confección de los documentos, En caso de incumplirse lo requerido, previa certificación del Director Regional respectivo se presumirá que la factura es falsa o no fidedigna, no dando derecho a la utilización del crédito fiscal mientras no se acredite que dicha factura es fidedigna.

Originalmente, el mensaje N° 107-366/ habilitaba al SII a presumir la falsedad de una factura para restringir el uso del crédito fiscal cuando no se logra acreditar el pago y no está contabilizada la cuenta bancaria, sin embargo, el proyecto bifurco a establecer un plazo de un mes para contestar las notificaciones que por esta materia envíe el Servicio de Impuestos Internos. A juicio de este autor, esto le

da mayor certeza al contribuyente de cuando opera el primer párrafo y cual es el plazo que posee para dar contestación, lo criticable de esta norma es que podría haber colocado un mayor tiempo, a sabiendas de que en este sentido, la industria bancaria es lenta en responder a los requerimientos de los clientes.

3.5. Hechos que deben acreditarse ante el SII, una vez objetada la factura

i. Respecto del medio de pago:

- a. La emisión y pago del Cheque, vale vista o transferencia electrónica, mediante el documento original o fotocopia de los primeros o certificación del banco.
- b. Que la cuenta corriente bancaria se encontraba registrada en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio, a la fecha de la emisión del referido cheque, vale vista o transferencia electrónica bancaria de dinero.
- c. Que el cheque girado, transferencia electrónica o vale vista se anotó oportunamente en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio, esto se exigirá, solo si el contribuyente está obligado a llevar contabilidad completa o simplificada, y se demostrarán exhibiendo los respectivos libros de contabilidad.

ii. Que la factura cumple, con las obligaciones formales establecidas por las leyes, reglamentos e instrucciones del SII. Los requisitos legales y reglamentarios están contenidos en el artículo 69 del Reglamento de la Ley del IVA, a saber:

- a. Emitirse electrónicamente, sin perjuicio de las excepciones legales.
- b. La emisión en papel deberá efectuarse en triplicado y el original y la segunda copia o copia adicional se entregarán al cliente, debiendo conservarse la primera copia en poder del vendedor o prestador del servicio para su revisión posterior por el Servicio.
- c. En el caso de que se emitan en más ejemplares que los indicados en el inciso anterior, deberá consignarse en forma impresa y visible el destino de cada documento;
- d. Numeradas en forma correlativa y timbrada por el Servicio, en la forma que determine el Director Nacional;
- e. Indicar el nombre completo del contribuyente emisor, número del Rol Único Tributario, dirección del establecimiento, comuna o nombre

- del lugar, según corresponda, giro del negocio, y otros requisitos que determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos;
- f. Señalar fecha de emisión;
 - g. Los mismos datos de identificación del comprador, señalados en el número 3 anterior;
 - h. Detalle de la mercadería transferida o naturaleza del servicio, precio unitario y monto de la operación.
 - i. El detalle de las mercaderías y el precio unitario podrán omitirse cuando se hayan emitido oportunamente las correspondientes guías de despacho;
 - j. Indicar separadamente la cantidad recargada por concepto de impuesto, cuando proceda;
 - k. Número y fecha de la guía de despacho, cuando corresponda, e
 - l. Indicar condiciones de venta: al contado, al crédito; mercadería puesta en bodega del vendedor o del comprador, etc.

iii. Que materialmente la operación y su monto sean efectivos:

Cuando existan hechos o circunstancias de los cuales se desprendan presunciones serias que pongan en duda que la operación realmente se realizó o sobre la efectividad de su monto, el Servicio podrá requerir que el contribuyente acredite que real y verdaderamente se efectuó la transacción de que da cuenta la respectiva factura y por el valor en ella consignado, probando diversas circunstancias de hecho, según el caso, tales como: transporte de los bienes, guías de despacho si las hubiere, ingreso a bodega, detalle de las ventas de las mercaderías anotadas en la factura o su existencia en el inventario, etc., y cualquiera otra circunstancia conducente a demostrar, por los medios de prueba instrumental y pericial que la Ley establece, que el hecho gravado y su valoración son efectivamente los que figuran registrados en la factura cuya aclaración se solicita²³.

23 Circular N° 93 de 19.03.2001, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu93.htm> > [Consulta: septiembre de 2021]

3.6. Mantención del Derecho a Crédito Fiscal, cuando se prueba que el Impuesto contenido en el documento ha sido enterado en arcas fiscales del vendedor²⁴

Aun no concurriendo ninguno de los requisitos indicados precedentemente relacionados con la forma de pago, si el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura y efectivamente enterado en arcas fiscales por el vendedor o prestador del servicio, el comprador o beneficiario del servicio igualmente podrá hacer uso del crédito fiscal. Lo anterior puede ser acreditado a través de todos los elementos de prueba que obran en su poder, como asimismo los del vendedor o prestador del servicio, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

En ese mismo sentido, la Circular N°93, del 19.12.2001 dispone que para acreditar la circunstancia ante dicha deberá auditarse la declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando, en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, prestando especial atención a que el impuesto correspondiente haya sido enterado en arcas fiscales, cuando en el período haya resultado impuesto a pagar.

Sin embargo, el uso del IVA recargado como crédito fiscal no será procedente, en ningún caso, si el comprador o beneficiario del servicio ha tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

4. ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN EL ARTÍCULO 23 N° 6 DE LA LIVS, SOBRE UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL PROVISIONAL EN LA VENTA DE INMUEBLES.

4.1. Norma legal actualizada

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:

6°.- El derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante por la parte del impuesto al valor agregado que la empresa constructora recupere en virtud de lo prescrito en el artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, procederá sólo para contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles.

24 Oficio N° 3.154 de 15.11.2012, Servicio de Impuestos Internos, en línea <<https://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja3154.htm>> [Consulta: septiembre de 2021]

Cuando los contribuyentes que se dediquen a la venta habitual de bienes corporales inmuebles o las empresas constructoras, no puedan determinar la procedencia del crédito fiscal conforme a los números 1 al 3 de este artículo, en el período tributario en que adquirieron o construyeron los bienes, deberán aplicar las siguientes reglas:

- a) El impuesto soportado será considerado provisionalmente como crédito fiscal del período correspondiente; y
- b) *El crédito fiscal provisional deberá ser ajustado en cada período en que se realicen operaciones no gravadas o exentas, adicionando, debidamente reajustado, al débito fiscal de dicho período, el monto equivalente al impuesto soportado en la adquisición o construcción de la o las unidades que se transfieren en dichas operaciones.*

4.2. Análisis del párrafo primero del N° 6 del artículo 23

Esta norma regula el derecho a crédito fiscal para el adquirente o contratante, en el caso de contratos generales de construcción a suma alzada, por la parte del IVA que la empresa constructora tenga derecho a rebajar de sus pagos provisionales mensuales, en virtud de la aplicación artículo 21, del D.L. N° 910. Esto operará solamente cuando:

- i. Se trate de contribuyentes que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles. Para entender la normativa en comento debemos recordar que los N° 1 y 3 de la LIVS dispone comprenden en general la venta de inmuebles construidos, sean estos nuevos o usados, siendo indistinto quien realizó la construcción del mencionado bien, siendo lo relevante en este caso las circunstancias específicas de cada caso para calificarlo de habitual. En ese mismo contexto el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IVA establece que para calificar la habitualidad se debe considerar la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles o inmuebles de que se trate y, con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guio al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa.

Para situar el contexto de este párrafo primero, es necesario que recordemos que es lo que señala el artículo 21 del DL 910, esto es:

Artículo 21.- Las empresas constructoras tendrán derecho a deducir el monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta

el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos cuyo valor no exceda de 2.000 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 (doscientas veinticinco) unidades de fomento por vivienda, y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo con las disposiciones del decreto ley N° 825, de 1974. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del decreto ley N° 825, de 1974. El saldo que quedare una vez efectuadas las deducciones por el mes de diciembre de cada año, o el último mes en el caso de término de giro, tendrá el carácter de pago provisional de aquellos a que se refiere el artículo 88 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. De igual beneficio gozarán las empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de Impuesto al valor Agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12, letra F, del decreto ley N° 825, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0.1235, del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, en la misma forma señalada en este inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento.

Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable también, sin las limitaciones de monto antes indicadas, a los” contratos generales de construcción que no sean ejecutados por administración, que las empresas constructoras celebren con la Cruz Roja de Chile, Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, Consejo de Defensa del Niño, Consejo Nacional de Protección a la Ancianidad, Corporación de Ayuda al Menor -CORDAM, Corporación de Ayuda al Niño Limitado -COANIL, Cuerpo de Bomberos de Chile, Bote Salvavidas, como asimismo, con otras instituciones de beneficencia que gocen de personalidad jurídica, no persigan fines de lucro, no reciban subvenciones del Estado, que tengan por único objeto proporcionar ayuda material, exclusivamente en forma gratuita, solamente a personas de escasos recursos económicos, que de acuerdo a sus estatutos o a la naturaleza de sus actividades no realicen principalmente operaciones gravadas con el Impuesto al Valor Agregado y siempre que la aplicación de la citada norma no implique discriminar respecto del giro de empresas que no puedan acogerse a ella. Las obras que se construyan en virtud de los contratos señalados en este inciso podrán destinarse exclusivamente a los fines propios de la Institución y no podrán enajenarse antes de diez años,

los que se contarán desde la fecha de la recepción final de la obra, salvo que el enajenante reintegre previamente las cantidades equivalentes al 0,65 aludido, reajustadas según la variación de la unidad tributaria mensual determinada entre el mes de cada pago del precio del contrato y el de la enajenación. Para acogerse a lo dispuesto en este inciso, las citadas instituciones deberán contar con la aprobación del Ministerio de Hacienda, el cual, teniendo a la vista los antecedentes que acrediten el cumplimiento de las exigencias prescritas, deberá dictar el decreto respectivo.

Para los efectos de este artículo, deben entenderse incluidos en el concepto “habitación”, también las dependencias directas, tales como estacionamientos y bodegas amparadas por un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto de construcción, siempre que el inmueble destinado a la habitación propiamente tal constituya la obra principal del contrato o del total contratado. Para acceder al beneficio la empresa constructora deberá contar con el respectivo permiso municipal de edificación.

Excepto para el caso de aquellos contratos que recaigan exclusivamente en las viviendas a que se refiere el artículo 3° del decreto ley N° 2.552, de 1979, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, el beneficio dispuesto en el inciso primero no será aplicable a los contratos de ampliación, modificación, reparación o mantenimiento, ni aun en los casos que pudieran implicar la variación de la superficie originalmente construida, como tampoco a los contratos generales de construcción, que no sean por administración, referidos a la urbanización de terrenos.

En la liquidación de sociedades que sean empresas constructoras, de comunidades que no sean hereditarias ni provengan de la disolución de la sociedad conyugal y de cooperativas de vivienda, estas sociedades, comunidades o cooperativas tendrán derecho a la deducción e imputación establecida en este artículo, respecto de las adjudicaciones que recaigan sobre los bienes corporales inmuebles destinados a la habitación. Los remanentes que resulten tendrán la calidad de pagos provisionales voluntarios para los socios o comuneros en la parte proporcional que corresponda a cada socio o comunero en el total de la adjudicación.

En el caso de contratos de construcción referidos a más de una vivienda, para acceder al beneficio, el contrato deberá indicar el precio unitario de construcción de las viviendas, incluyéndose en éste el valor de los bienes comunes a construir, a prorrata de las superficies construidas respectivas. Cuando el contrato general de construcción incluya inmuebles para habitación, que no excedan de 2.000 unidades de fomento y otros que sobrepasen tal monto, el beneficio imputable en

cada facturación de un estado de pago será la cantidad que resulte de aplicar, al crédito potencial total, la proporción que el estado de pago represente respecto del total del precio de construcción de las viviendas del contrato. El crédito total potencial será igual a la suma de los créditos individuales de las viviendas a construir con derecho al beneficio.

Las modificaciones o el término anticipado de un contrato general de construcción, que causen variaciones al crédito potencial disponible inicialmente previsto, darán lugar al ajuste correspondiente en los siguientes estados de pago, con el consiguiente derecho a crédito o la obligación de reintegro respectiva. En el caso de un contrato general de construcción destinado a completar la construcción de inmuebles para habitación, también se aplicarán las normas precedentes, pero, para establecer el crédito potencial disponible, en el cálculo del crédito individual de las viviendas, deberá considerarse la suma del precio individual de construcción del contrato más el valor de las obras preexistentes, el cual deberá ser declarado en el contrato.

Las empresas constructoras deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, en la oportunidad y forma que éste determine, los antecedentes que sirvan de base para el cálculo del beneficio impetrado así como los compradores de los inmuebles o los mandantes de los contratos generales de construcción, que no sean por administración.

No obstante lo señalado en los incisos anteriores, hasta el día 30 de junio del año 2009, las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles, de acuerdo con las disposiciones del decreto ley N° 825, de 1974, en ambos casos, sin el requerimiento de contar previamente con el permiso municipal de edificación.

Tratándose de contratos generales de construcción de inmuebles para habitación, que no sean por administración, celebrados con anterioridad al 1 de julio de 2009, se sujetarán al beneficio del inciso anterior si han obtenido el respectivo permiso municipal de edificación con anterioridad a dicha fecha y siempre que al 31 de diciembre de 2009 las obras ya se hayan iniciado.

El artículo 21 del DL N° 910, de 1975, otorga el derecho a deducir de los Pagos Provisionales Mensuales (PPM) de la Ley de la Renta el 65% del débito IVA generado en:

- i. Venta de bienes inmuebles para habitación.

- ii. Contratos generales de construcción de viviendas destinadas a la habitación, siempre que no sea por administración.

El eventual remanente de Crédito especial podrá ser imputado a otros impuestos de retención o recargo que deban pagarse en esa misma fecha.

Si continúa existiendo remanente de Crédito especial, se podrá imputar a los referidos impuestos del mes siguiente (reajustado).

El saldo (reajustado) que aún quedará al mes de diciembre de cada año, tendrá el carácter de pago provisional (devolución).

¿Qué ocurre con las empresas constructoras que por imposición legal deban vender exento de IVA?

Mediante modificación efectuada por el artículo 4º, de la Ley N° 20.899 al artículo 21º, del D.L. N° 910, se amplió dicho beneficio a aquellas empresas constructoras por las ventas de viviendas que se encuentren exentas de Impuesto al valor Agregado, por efectuarse a beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, conforme lo dispuesto en la primera parte del artículo 12º, letra F, del Decreto Ley N° 825, caso en el cual el beneficio será equivalente a un 0.1235, del valor de la venta y se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la ley sobre Impuesto a la Renta, en la misma forma señalada en dicho inciso y con igual tope de 225 unidades de fomento.

El objetivo del legislador al incorporar este cambio fue otorgar a las empresas constructoras que realicen este tipo de operaciones, exentas de IVA, el mismo tratamiento tributario, en relación al crédito especial consagrado en el artículo 21º, del D.L. N° 910, de 1975, que aquel otorgado a sus pares cuando venden o suscriben contratos de construcción que no sean por administración, afectos al Impuesto al valor agregado.

Así entonces, las empresas constructoras que por aplicación de la exención contenida en la primera parte del artículo 12º, letra F.- del D.L. N° 825, de 1974, vendan viviendas o suscriban contratos generales de construcción con el mismo fin, con beneficiarios de un subsidio habitacional que financien en todo o parte dichas operaciones con el referido subsidio, tendrán un beneficio equivalente a un 0.1235, del valor de la venta, el cual se deducirá de los pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta²⁵.

25 Oficio N° 1075 de 19.05.20017, Servicio de Impuestos Internos, en línea https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja1075.htm [Consulta: septiembre de 2021]

4.3. Limitaciones y Requisitos

- i. Tratarse de inmuebles destinados a la habitación.
- ii. Construidos por la empresa constructora que pretende utilizar el crédito.
- iii. El precio de venta de la vivienda no puede exceder de las 2.000 U.F. (valor neto)
- iv. Tope de crédito de 225 U.F. por vivienda.
- v. Contar con el permiso municipal de edificación aprobado

De la simple lectura de la norma transcrita, esta excluye del beneficio a los siguientes contratos:

- i. Ampliación
- ii. Modificación
- iii. Reparación o mantenimiento.
- iv. Urbanización de terrenos.

No obstante, esta limitación no se aplicará cuando los contratos referidos, recaigan exclusivamente sobre viviendas sociales, con un valor de tasación de hasta 400 unidades de fomento de acuerdo a las normas del artículo 3, del Decreto Ley N.º 2.552 de 09.02.1979.

Respecto del tratamiento de las unidades que corresponden a dependencias directas, tales como estacionamientos y bodegas, cabe señalar que, para los efectos del beneficio, ellas se encuentran comprendidas en el concepto de “habitación”, según lo establece el inciso 3º del artículo 21 citado, siempre que se encuentren amparadas en un mismo permiso de edificación o un mismo proyecto de construcción, y el inmueble destinado a la habitación propiamente tal constituya la obra principal del contrato o del total contratado²⁶. En ese orden de ideas, la armonía de ambas normas, artículo 21 DL 910 y el N° 6 del artículo 23 de la LIVS, se tiene lo siguiente:

26 Circular N° 52 de 15.09.200, Servicio de Impuestos Internos, en línea < <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/circu52.htm> > [Consulta: septiembre de 2021]

Ejemplo: Se vende un terreno de 1.000 Unidades de Fomento (sin incluir terreno)

Neto	1.000
IVA (19%)	190
Art. 21 DL 910 (65%)	(124)
Total	1.067

Si el contribuyente es habitual en la venta de inmuebles, puede utilizar el 100% del crédito fiscal
Otro tipo de contribuyente solo tiene derecho a un crédito fiscal de \$ 67

Elementos para tener en consideración:

- La inmobiliaria podrá usar como CF el IVA recargado por la constructora
- El crédito del 65% generado por la empresa constructora se traduce en un menor costo del inmueble para la inmobiliaria²⁷.

Así se reflejaría contablemente:

----- x -----

Inmueble	35.000.000	
IVA CF	6.650.000	
Inmueble	4.322.500	(Crédito 65%)
Caja/Banco	37.327.500	

-----x-----

4.4. Análisis del párrafo segundo del N° 6 del artículo 23

Este segundo párrafo agregado por la Ley N° 21.210, tiene por objeto establecer un sistema de determinación de crédito fiscal para los vendedores habituales de inmuebles, que al momento de la adquisición de los inmuebles no puedan determinar la procedencia del crédito fiscal, en el periodo de construcción adquisición.

27 Oficio N° 2539 de 28.11.2017, Servicio de Impuestos Internos, en línea < https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja2539.htm > [Consulta: Diciembre de 2021]

¿Cuáles serían las razones para que el vendedor no pudiese determinar la procedencia o no del crédito fiscal?, la respuesta a esto es la aplicación del artículo 12 F de la LIVA, este de manera textual prescribe:

Artículo 12°- Estarán exentos del impuesto establecido en este Título:

F.- La venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, los contratos generales de construcción y los contratos de arriendo con opción de compra, cuando tales ventas, contratos o arriendos con opción de compra hayan sido financiados en definitiva, en todo o parte, por el referido subsidio. Para estos efectos, se considerará también como beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, a la persona natural o jurídica que adquiera o encargue la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, siempre que lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el impuesto al valor agregado en caso contrario. En este caso, si la venta o el contrato de arriendo con opción de compra posteriores no se celebran con beneficiarios de tales subsidios, deberá aplicarse el impuesto al valor agregado conforme a las reglas que corresponda según el caso, sin que proceda la exención establecida en el número 11, de la letra E, del artículo 12; y la venta a un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.

De la lectura de la norma se desprende que estarán exentas de IVA la venta de viviendas que se realicen a:

- i. Un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, los contratos generales de construcción y los contratos de arriendo con opción de compra, cuando ésta haya sido financiada, en todo o parte, por el referido subsidio.
- ii. Una persona natural o jurídica que adquiera o encargue la construcción de un bien corporal inmueble para venderlo o entregarlo en arriendo con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio, siempre que lo anterior conste en el contrato respectivo, debiendo aplicarse el Impuesto al Valor Agregado en caso contrario. Esto quiere decir que para que opere la liberación de IVA allí contenida, por la vía de entender que terceros se consideran también beneficiarios de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo,

estos terceros, personas naturales o jurídicas, deben no tan solo adquirir o encargar la construcción de un bien corporal inmueble sino que además deben venderlo o entregarlo en arrendamiento con opción de compra a un beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por dicho Ministerio. Por tanto se debe entender que se buscó asimilar la situación de quien encarga la construcción de un inmueble, con la finalidad requerida en el artículo en análisis, a la de un beneficiario de subsidio, por lo que resulta del todo lógico hacer aplicable los mismos criterios que respecto de la primera parte de la exención en análisis²⁸.

- iii. A un tercero de una vivienda entregada en arrendamiento con opción de compra al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el mismo Ministerio, cuando la opción de compra sea financiada, en todo o parte, por el señalado subsidio.

Como se puede apreciar, para el contribuyente que se dedica la venta habitual de bienes inmuebles, puede existir cierta incertidumbre al momento de construir o adquirir las unidades para la venta, dado que, dependiendo del tipo de vivienda o de contrato general de construcción, se puede tener viviendas dentro del mismo proyecto habitacional que puedan ser adquiridas por personas que posean o no el subsidio.

En ese orden de ideas, se tiene que dentro de la industria inmobiliaria se tienen los siguientes actores:

- i. Constructora: Esta puede construir con la finalidad de vender directamente al consumidor final, o bien puede ejecutar contratos generales de construcción con una inmobiliaria.
- ii. Inmobiliaria: Encarga la construcción del proyecto habitacional a una empresa constructora, para posteriormente vender al consumidor final.

Por tanto, en función de que no se tiene la certeza de que la venta del bien inmueble se realizará afecta o exenta con IVA, el legislador señala que, al estar frente a esta situación, el contribuyente tendrá derecho a crédito fiscal en el periodo tributario que se adquirieron o construyeron los bienes, de acuerdo con lo siguiente:

- i. El impuesto soportado será considerado provisionalmente como crédito fiscal del período correspondiente; y

28 Oficio N° 2542 de 29.11.2017, Servicio de Impuestos Internos, en línea <https://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_ventas/2017/ja2542.htm> [Consulta: septiembre de 2021]

- ii. El crédito fiscal provisional deberá ser ajustado en cada periodo en que se realicen operaciones no gravadas o exentas, adicionando, debidamente reajustado, al débito fiscal de dicho período, el monto equivalente al impuesto soportado en la adquisición o construcción de la o las unidades que se transfieren en dichas operaciones.

La Circular N° 37 del 20.05.2020 emanada por el Servicio de Impuestos Internos, señala que *“El Servicio, mediante resolución, regulará el mecanismo para aplicar la proporcionalidad en el uso del crédito fiscal en el caso de operaciones sobre inmuebles”*, situación que no se ha dado a la fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, el SII emitió la Resolución Exenta N° 24 el 14.02.2020, un día después que se promulgara la Ley N° 21.210 pero antes de su publicación el 24.02.2020, en esta resolución el Servicio soluciona de acuerdo con lo que señala el actual artículo 23 N° 6 la problemática del crédito fiscal provisional.

Para estos efectos, el SII presenta las siguientes instrucciones²⁹ para la utilización del crédito fiscal:

- a) *El impuesto al valor agregado consignado en la adquisición o construcción de viviendas será considerado, provisionalmente, como crédito fiscal del período correspondiente (en adelante, Crédito Fiscal Provisional o CFP).*
- b) *Dicho monto se deberá expresar en UTM, considerando dos decimales, aproximando todo milésimo igual o superior a 5 al centésimo que corresponda, según su valor correspondiente al mes en que debió declarar el CFP. La suma total de los montos (en UTM) considerados como CFP en un proyecto respectivo se denominará Impuesto Total Soportado por Proyecto (ITSP) y deberá controlarse separadamente. Para estos efectos, se entenderá por Proyecto él o los inmuebles comprendidos en una misma recepción definitiva total, o parcial si la hubiera.*

Lo anterior, se visualiza en el siguiente ejemplo:

Empresa constructora “Único Puerto SPA”, emite los siguientes estados de pago a la Inmobiliaria “MSVMA”, durante los meses de febrero y marzo de 2021.

29 Resolución Exenta N° 24 de 14.09.2020, Servicio de Impuestos Internos, en línea < https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2020/reso24.pdf > [Consulta: septiembre de 2021]

Estado de Pago N° 1 -febrero 2021

Factura

Neto	6.444.440.302
IVA (19%)	1.224.443.657
Art. 21 DL 910 (65%)	(795.888.377)
Total	6.872.995.583

UTM marzo 2021: 51.480

En este caso el Crédito Fiscal Provisional (CFP) del mes de febrero asciende a \$ 1.224.443.657

CFP en UTM: \$ 1.224.443.657/51.480 = 23.784,84 UTM

Estado de Pago N° 2 -marzo 2021

Factura

Neto	6.354.354.137
IVA (19%)	1.207.327.286
Art. 21 DL 910 (65%)	(784.762.736)
Total	6.776.918.687

UTM abril 2021: 51.592

En este caso el Crédito Fiscal Provisional (CFP) del mes de marzo asciende a \$ 1.207.327.286

CFP en UTM: \$ 1.207.327.286 /51.592 = 23.401,44 UTM

Por tanto, el impuesto total soportado en el proyecto asciende a 47.186,28 UTM

La citada Resolución Exenta N° 24 de 2020 señala que:

- c) En cada período que se realicen operaciones exentas conforme al artículo 12, letra F, de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios, el*

CFP deberá agregarse al débito fiscal de dicho periodo, debidamente reajustado, conforme al valor de la UTM del mes en que deba declararse dicho débito fiscal.

El monto a agregar, será el equivalente al Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición o construcción de las viviendas que se transfieren en dichas operaciones, conforme a las siguientes reglas: Tratándose de viviendas que no formen parte de un Proyecto acogido al régimen de copropiedad inmobiliaria, dicho monto será el resultado de multiplicar el ITSP por el factor o proporción que corresponda a los metros cuadrados (m²) construidos de las unidades transferidas exentas, en el total de metros cuadrados construidos (m²) del Proyecto, para luego reconvertirlo a pesos a la fecha de la respectiva operación exenta.

Por su parte, tratándose de viviendas que formen parte de un Proyecto acogido al régimen de copropiedad inmobiliaria, dicho monto será el resultado de multiplicar el ITSP por el porcentaje de prorratio de las respectivas unidades transferidas exentas, incluyendo los derechos sobre los bienes de dominio común, para luego reconvertirlo a pesos a la fecha de la respectiva operación exenta

Si continuamos el ejercicio con el ejemplo se tiene que en el mes de mayo se vende unidades a contribuyentes que poseen un subsidio habitacional, los antecedentes son los siguientes:

- i. Unidades vendidas: 1
- ii. Total metros cuadrados construidos + espacios comunes: 20.265
- iii. Total de metros cuadrados facturados exentos + prorratio de espacios comunes: 475.

En este caso debemos realizar la siguiente fórmula matemática³⁰:

$$\text{ITSP} * (\text{m}^2 \text{ unidades exentas} / \text{m}^2 \text{ totales del proyecto}) = \text{X}$$
$$\text{X} * \text{UTM del mes de la operación}$$

Fuente: Alex Díaz Alarcón

30 Apuntes de estudio del profesor Alex Díaz Alarcón, Contador Público y Auditor y Magister en Dirección y Planificación Tributaria de la Universidad de Talca, asesor tributario y profesor universitario de postgrado en diversas casas de estudio (febrero 2020).

En el ejemplo:

UTM de junio 2021 = 52.005

47.186,28 * 475/20.65 = 1.106,33

1.106,33 * 52.005 = \$ 57.519.226

El agregado al débito fiscal que resulte de aplicar las normas precedentes, deberá registrarse complementando el Registro de Compras y Ventas del periodo tributario correspondiente. Para dichos fines, se deberá agregar el monto IVA Débito Fiscal, registrando el código 920 del Registro de Ventas, asignado para el tipo de documento: Otros registros no documentados. Aumenta débito. Asimismo, este agregado al débito fiscal deberá ser declarado en el código [154] del Formulario 29.

Esto quiere decir que en nuestro ejercicio, los \$ 57.519.226 son un mayor débito fiscal, el cual debe ser incorporado en el código [154] del formulario 29, adquiriendo la calidad de débito fiscal, lo cual se sustenta en que se había utilizado la totalidad del crédito fiscal que fue facturado en los estados de pago, y dada la modalidad de reintegro propuesta por el legislador, este monto corresponde al IVA crédito fiscal de la venta de las unidades exentas del citado tributo.

De acuerdo con la casuística que posee este tipo de operaciones, y a modo de resumen de la normativa del artículo 23 N° 6, considerando los tipos de contratos más frecuentemente utilizados en el rubro inmobiliario, consideramos necesario incorporar el siguiente esquema:

N°	Situación	Constructora e Inmobiliaria			Constructora			Inmobiliaria		
		ICF	IDF	CEEC	ICF	IDF	CEEC	ICF	IDF	CEEC
1	Empresa construye y vende viviendas con subsidio	NO	NO	12,35%						
2	Empresa construye y vende viviendas sin subsidio	SI	SI	65%						
3	Empresa construye y vende viviendas con y sin subsidio	CFP	SI*	12,35% Y 65%						

4	Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato no se indica nada, Inmobiliaria vende afecto				SI	SI	65%	SI	SI	
5	Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato no se indica nada, Inmobiliaria vende exento				SI	SI	65%	NO	NO	
6	Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato no se indica nada, Inmobiliaria no sabe cómo venderá				SI	SI	65%	CFP	SI*	
7	Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato se indica que la Inmobiliaria venderá con subsidio				NO	NO	12,35%	NO	NO*	

Fuente: Alex Díaz Alarcón³¹

Donde:

- IFC: IVA Crédito Fiscal.
- IDF: IVA Débito Fiscal.
- CEEC: Crédito Especial Empresas constructoras.
- CFP: Crédito Fiscal Provisional

* La empresa venderá afecta a IVA en la medida que se cumplan los supuestos de la venta habitual de acuerdo con las normas del artículo 2 N° 1 y 3 de la LIVS.

31 Apuntes de estudio del profesor Alex Díaz Alarcón, Contador Público y Auditor y Magister en Dirección y Planificación Tributaria de la Universidad de Talca, asesor tributario y profesor universitario de postgrado en diversas casas de estudio (febrero 2020).

Como se aprecia en el cuadro se tiene que se divide en:

- **Empresa constructora – inmobiliaria.**
 1. Empresa construye y vende viviendas con subsidio: En este caso, la empresa construye y vende viviendas para adquirentes que poseen subsidio habitacional, de acuerdo con las normas del artículo 14 F, la venta es exenta de IVA, y las compras no dan derecho a crédito fiscal dado las normas del artículo 23 N° 2 de la LIVA.
 2. Empresa construye y vende viviendas sin subsidio: La empresa vende afecta a IVA de acuerdo con las normas del artículo 2 N° 1 de la LIVA, teniendo derecho al crédito fiscal por la compra de los materiales de construcción, en concordancia con el artículo 23 N° 1 de la Ley.
 3. Empresa construye y vende viviendas con y sin subsidio: La venta se gravará o no con IVA dependiendo de quien sea el comprador. En virtud del artículo 23 N° 6 se tiene derecho al crédito fiscal provisional, debiendo devolver dicho crédito, cuando se realicen ventas exentas.
- **Empresa constructora y Empresa Inmobiliaria.**
 4. Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato no se indica nada, Inmobiliaria vende afecto: En este caso, dado que el contrato general de construcción no indica a quien se le realizara la venta, este contrato se grava con IVA. La inmobiliaria al tener un proyecto con subsidio habitacional, hace que se grave con IVA toda la operación.
 5. Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato no se indica nada, Inmobiliaria vende exento: En este caso, dado que el contrato general de construcción no indica a quien se le realizara la venta, este contrato se grava con IVA. La inmobiliaria al tener un proyecto con subsidio habitacional hace que las ventas se encuentren exentas de IVA.
 6. Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato no se indica nada, Inmobiliaria no sabe cómo venderá: En este caso, dado que el contrato general de construcción no indica a quien se le realizará la venta, este contrato se grava con IVA. La inmobiliaria al tener un proyecto con y sin subsidio habitacional en virtud del artículo 23 N° 6 se tiene derecho al crédito fiscal provisional, debiendo devolver dicho crédito, cuando se realicen ventas exentas.

7. Constructora celebra contrato general de construcción y en el contrato se indica que la Inmobiliaria venderá con subsidio: Al ser este contrato conducente a ventas exentas de acuerdo con el artículo 14 F, tanto el contrato celebrado entre la constructora y la inmobiliaria, y la posterior venta al consumidor final con subsidio, esta operación es completamente exenta de IVA, no teniendo ninguno de los contratantes derecho a crédito fiscal alguno.

5. ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS EN EL ARTÍCULO 24 DE LA LIVS, QUE TRATA LOS PERIODOS EN LOS CUALES SE PUEDE UTILIZAR EL CRÉDITO FISCAL

5.1. Norma legal actualizada

Artículo 24°- *Del crédito calculado con arreglo a las normas del artículo anterior, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas en el mismo período por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores y prestadores de servicios hubiere a su vez rebajado al efectuar las deducciones permitidas en el artículo 21°.*

Por otra parte, deberá sumarse al crédito fiscal el impuesto que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumentos del impuesto ya facturado.

No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes y en el artículo anterior, los contribuyentes podrán efectuar los ajustes señalados o deducir el crédito fiscal del débito fiscal o recuperar este crédito en el caso de los exportadores, dentro de los dos períodos tributarios siguientes a aquel que se indica en dichas normas, sólo cuando las respectivas notas de crédito y débito, las facturas o comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de importaciones, según corresponda, se reciban o se registren con retraso, por cualquier hecho no imputable al contribuyente.

El transcrito artículo 24 de la LIVS establece la oportunidad en que se puede utilizar el crédito fiscal, esto es dentro del mismo período tributario, incluyendo a las notas de débito recibidas durante el mes.

El inciso tercero del artículo 24, dispone que los contribuyentes de este impuesto y los exportados, pueden registrar los créditos fiscales y los ajustes por conceptos de notas de débito o de crédito dentro de los dos períodos tributarios siguientes, con las siguientes condiciones:

- i. Que se hayan recibido con retraso.
- ii. Que se hayan registrado con retraso.
- iii. Que el retraso sea por cualquier hecho no imputable al contribuyente.

Los documentos que permiten este registro con retraso son los siguientes:

- i. Facturas.
- ii. Notas de crédito.
- iii. Notas de débito.
- iv. Comprobantes de ingreso en el caso de las importaciones.

La Ley N° 21.210 igualo la norma de la temporalidad del uso del derecho al crédito fiscal que poseían las facturas, notas de crédito y débito, que eran las que originalmente poseían estos dos periodos tributarios siguientes a aquel, en desmedro de los comprobantes de ingreso en el caso de las importaciones, estas últimas solo poseían el periodo del pago para poder hacer uso del crédito fiscal.

El segundo cambio incorporado dice relación con la frase “por cualquier hecho no imputable al contribuyente” De esta forma se tendrá derecho a crédito fiscal respecto de notas de crédito y débito, facturas o comprobantes de ingreso del impuesto tratándose de las importaciones, recibidos o registrados tardíamente si dicha situación se produce por causa no imputable al contribuyente, como, por ejemplo, problemas técnicos que no permitan al Servicio de Impuestos Internos ofrecer a los contribuyentes el Registro de Compras y Ventas a que se refiere al artículo 59 de la LIVS³².

Debemos recordar que el artículo 23 N° 7 de la LIVS dispone que el impuesto recargado en facturas emitidas en medios distintos del papel, dará derecho a crédito fiscal para el comprador o beneficiario en el período en que hagan el acuse de recibo o se entiendan recibidas las mercaderías entregadas o el servicio prestado, conforme a lo establecido en el inciso primero del artículo 9° de la ley N° 19.983.

A su vez, el artículo 9 de la Ley N° 19.983 indica que *“el recibo de todo o parte del precio o remuneración deberá ser suscrito por el emisor con su firma electrónica, y la recepción de las mercaderías o servicios que consten en la factura podrá verificarse con el acuse de recibo electrónico del receptor. No obstante, si se ha*

32 Circular N° 26 de 21.04.2021, Servicio de Impuestos Internos, en línea https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu26.pdf [Consulta: septiembre de 2021]

utilizado guía de despacho, la recepción de las mercaderías podrá constar en ella, por escrito, de conformidad con lo establecido en esta ley. Tratándose de receptores de mercaderías o servicios que no sean contribuyentes obligados a emitir documentos tributarios electrónicos, el acuse de recibo debe constar en la representación impresa del documento que se trate. Asimismo, habiendo transcurrido el plazo establecido en el inciso cuarto del artículo 4°, sin haber sido reclamada la factura conforme al artículo 3°, la factura electrónica o la guía de despacho electrónica, con su correspondiente factura, será cedible y podrá contar con mérito ejecutivo, entendiéndose recibidas las mercaderías entregadas o el servicio prestado, sin necesidad que el recibo sea otorgado en las formas indicadas en el presente inciso”.

En ese mismo orden de ideas, el inciso tercero del artículo 4 de la Ley N° 19.983 establece que “el recibo a que se refiere el literal b) del inciso primero deberá efectuarse dentro de los ocho días corridos siguientes a la recepción de la factura”. Por tanto, el plazo legal para dar acuse de recibo o reclamar una factura es de ocho días corridos siguientes a su recepción en la base de datos del SII hasta las 23:59 horas.

Ahora, para los casos de los documentos que dan derecho a crédito fiscal, no es requisito otorgar el recibo de las mercaderías de los productos o los servicios, cuando el emisor informe que el pago se efectuó al contado (no existe saldo insoluto o pendiente de la totalidad del pago), por lo tanto, este documento tendrá derecho a crédito fiscal para el comprador o beneficiario en el periodo de recepción del referido documento³³.

Lo anterior se puede analizar con el siguiente ejemplo:

Si se recibe una factura electrónica con fecha de emisión el 31 de julio pudiendo darse el acuse de recibo por vía web o por transcurrido los 8 días, en este caso asumamos que el acuse de recibo se hace el día 01 de agosto, el crédito fiscal de la factura electrónica podrá utilizarse SÓLO durante el mes de agosto.

Julio	Agosto	Septiembre	Octubre
Emisión Factura			
	Acuse de Recibo		
	Crédito Fiscal	NO CRÉDITO FISCAL	

33 Circular N° 35 de 23.06.2017, Servicio de Impuestos Internos, en línea < https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2017/circu35.pdf > [Consulta: septiembre de 2021]

6. CONCLUSIONES

La Ley de Modernización Tributaria actualizó las normas que dicen relación con la utilización del crédito fiscal en lo que se refiere a:

- i. Proporcionalidad de IVA crédito fiscal de utilización común, precisando que se debe realizar cuando se tengan operaciones afectas, exentas y no gravadas, alineándolo con lo que señalaba el Reglamento de la Ley del IVA, a mi juicio se debió haber precisado que tipo de operaciones deben ser consideradas para los efectos de realizar el cálculo matemático de la operación.
- ii. Estableció un plazo para responder la notificación cuando el SII estime que se esta frente a una factura no fidedigna o falsa (un mes contado desde esa fecha).
- iii. Indico como se debe operar con el crédito fiscal ante la venta de inmuebles, los cuales pueden ser gravados o exentos de acuerdo con las normas del artículo 12 F de la LIVS.
- iv. Amplio el plazo para la utilización del IVA crédito fiscal en el caso del tributo que viene expresado en los comprobantes de pago de las importaciones, extendiéndolo a los dos periodos tributarios siguientes a aquel en que se haya pagado, siempre y cuando se haya recibido o registrado con retraso, y que dicho evento no haya sido responsabilidad del contribuyente.

A juicio de este autor, la ya tantas veces mencionadas Ley N° 21.210, debió haber sido más exhaustivas en cuanto a establecer obligaciones a los bancos para la entrega de información a los contribuyentes en el caso del artículo 23 N° 5 de la LIVS, o bien extender el plazo a un periodo superior a un mes.