

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 21, N°1,
ART. 57 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART 29, ART. 30, ART. 31.
(ORD. N° 1041, DE 23.04.2021)**

Solicita confirmar criterio en la emisión de notas de crédito.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de emitir notas de crédito en el caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con sus presentaciones, la compañía minera YYY y la sociedad XXX celebraron en diciembre de 2012 un contrato de ingeniería y construcción para el desarrollo del proyecto minero AAA.

Conforme los hitos pactados en el contrato, XXX emitió una factura en diciembre de 2012 y marzo de 2013 por concepto de prestación de servicios, declarando y pagando oportunamente el IVA facturado.

No obstante, dadas las objeciones medioambientales, el proyecto minero AAA se paralizó. En mayo de 2013 las partes modificaron los servicios pactados, únicamente a servicios de administración del proyecto, imputándose los montos previamente recibidos a estos servicios.

Dado que en 2014 el proyecto AAA aún se mantenía suspendido por la autoridad medio ambiental, XXX e YYY firmaron un contrato de servicios de administración en julio de 2013. Este nuevo contrato tenía efectos retroactivos y reemplazaba cualquier contrato anterior y existente entre las partes relativo a los servicios de administración o “project management”, por lo que la resciliación del contrato fue solo parcial, ya que las partes dejaron sin efecto el contrato solo respecto de los servicios de administración del proyecto y no respecto de los servicios de construcción dado que, al estar el proyecto suspendido, las labores y servicios que se acordaron originalmente en lo que respecta a los servicios de administración fueron reemplazados por nuevos servicios que decían mejor relación con el estado del mismo.

Considerando el plazo transcurrido y la incerteza del destino del proyecto, se evalúa un ajuste al contrato a fin de modificar el alcance del mismo, para lo cual suscribirían un anexo en que se reducirían los servicios y, por tanto, la reducción del precio pactado, debiendo realizarse un descuento al precio originalmente pactado. Por lo anterior, XXX emitiría una nota de crédito.

Estima que, conforme al artículo 57 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), se podría emitir una nota de crédito, sin establecer un plazo para ello. Sin embargo, transcurridos más de 3 meses desde la fecha de emisión de la factura respecto de la que se hace el descuento no se permite la rebaja del IVA débito fiscal, sino que procede la solicitud de devolución, dentro del plazo de 3 años desde la ocurrencia del hecho que motiva la devolución, conforme con el artículo 126 del Código Tributario.

Conforme lo anterior, se solicita se confirme el criterio del Oficio Ordinario N° 1276 de 1988, emitido por la Subdirección Jurídica de este Servicio, en cuanto que no existe plazo para efectuar la deducción al débito fiscal de los impuestos que correspondan a descuentos o bonificaciones otorgados por los vendedores a sus respectivos clientes con posterioridad a la facturación, siendo el único requisito para ello la emisión de la respectiva nota de crédito.

Añade que las facturas originalmente correspondían a una parte del precio estipulado por las partes y fueron correctamente emitidas, por lo cual no procede rectificar las declaraciones de IVA de los periodos en que fueron declaradas. La emisión de las notas de crédito no altera lo anterior porque se originan en un descuento efectuado con posterioridad, debido a circunstancias sobrevinientes. Asimismo, en el entendido que la nota de crédito sea procedente, la sociedad XXX tendría derecho a rebajar de su débito fiscal el impuesto al valor agregado correspondiente al descuento realizado sobre una operación gravada y otorgado con posterioridad a la facturación.

En definitiva, solicita:

- 1) Se confirme que procede la emisión de la nota de crédito fundada en la modificación al contrato primitivo entre las partes y el consecuente descuento en el precio pactado, pues no existe plazo legal que limite la emisión de la misma;
- 2) Se aclare el procedimiento a seguir en caso que, producto de la emisión de la nota de crédito, el débito mensual resulte en una cantidad negativa, a fin de recuperar el IVA pagado en exceso en los próximos periodos tributarios;

- 3) Si el tipo de cambio a utilizar en la emisión de la nota de crédito – dado que el precio y descuento se pactó en dólares americanos – corresponde al de la fecha de la emisión de la factura original o al de la fecha de emisión de la nota de crédito.

II ANÁLISIS

El artículo 21, N° 1, de la LIVA, permite deducir del débito fiscal del período el impuesto al valor agregado correspondiente a las bonificaciones y descuentos otorgados a los compradores o beneficiarios del servicio sobre operaciones afectas, con posterioridad a la facturación.

Por su parte, el artículo 57 del mismo cuerpo legal establece que los vendedores y prestadores de servicios deben emitir notas de crédito por los descuentos o bonificaciones que otorguen con posterioridad a la facturación.

Al respecto, este Servicio ha reiterado¹ que en los casos de descuentos o bonificaciones otorgados por vendedores y prestadores de servicios a sus clientes no existe un plazo establecido para la emisión de las notas de crédito atendido que la ley no establece limitación alguna en este sentido. Por consiguiente, solo se exige emitir la nota de crédito para que proceda la deducción al débito fiscal².

Las notas de crédito que se emitan deben ser declaradas en los códigos 509 y 510 del formulario 29, debiendo registrarse como débito fiscal del período el monto que resulte de la operación aritmética de los valores registrados en las líneas 7 a 21, independiente de si el resultado es positivo o negativo. A ello se le deben imputar los créditos fiscales del período. Si el resultado es negativo, se registra como valor absoluto en el código 77, como remanente de crédito fiscal para el período siguiente; en tanto, si el resultado es positivo, se registra en el código 89 como IVA determinado.

Para determinar el tipo de cambio que debe utilizarse en la nota de crédito, dado que la modificación contractual es la operación que justifica su emisión, habrá que estarse a lo pactado en los contratos y al desarrollo de la relación comercial entre ambas empresas.

De este modo, si el precio del contrato se fijó en dólares y los pagos u abonos respectivos se han efectuado en dicha moneda, el tipo de cambio que correspondería utilizar sería el vigente a la fecha de emisión de la nota de crédito. Por el contrario, si el contrato se pactó en dólares, pero los pagos u abonos se efectuaron convirtiendo dicha moneda a pesos chilenos, la nota de crédito deberá emitirse en pesos, actualizados con la debida reajustabilidad.

Lo anterior, supuesto que efectivamente se trate de una bonificación o descuento, cuestión de hecho cuya verificación corresponde a las respectivas instancias de fiscalización.

Respecto de los efectos que la bonificación o descuento en el precio fijado por las partes y la consecuente emisión de la nota de crédito genere respecto del impuesto a la renta, dicho descuento constituye para el prestador de los servicios un menor ingreso tributable del ejercicio en que dichos ingresos fueron cobrados³, de acuerdo al artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

¹ Oficio N° 1276 y N° 2275, ambos de 1998, y Oficio N° 3141 de 2019, entre otros.

² Artículo 37, inciso final, del Decreto Supremo N° 55 de 1977, de Hacienda, Reglamento de la LIVA.

³ Oficio N° 1391, de 2020

Desde el punto de vista del beneficiario del servicio, la bonificación o descuento debe ser reconocida como un menor costo o un menor gasto de los artículos 30 y 31 de la LIR, correspondiente al período en que se efectúe el descuento, dependiendo del tratamiento tributario aplicado en su oportunidad al servicio con el cual el descuento se encuentre relacionado⁴.

III CONCLUSION

Conforme con lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa:

- 1) Se confirma que la emisión de una nota de crédito, fundada en un descuento o bonificación en el precio, otorgada con posterioridad a la facturación, no tiene plazo legal para su emisión.
- 2) Dicha nota de crédito debe ser declarada en los códigos 509 y 510 del formulario 29; en caso de un saldo negativo de débito fiscal, será registrado como remanente de crédito fiscal para los ejercicios posteriores. Atendida la forma de proceder indicada, no corresponde la devolución de ninguna suma.
- 3) El tipo de cambio que debe utilizarse es el correspondiente a la fecha de emisión de la nota de crédito, si el precio del contrato se fijó en dólares y los pagos u abonos respectivos se han efectuado en dicha moneda. Por el contrario, si el contrato se pactó en dólares, pero los pagos u abonos se efectuaron convirtiendo dicha moneda a pesos chilenos, la nota de crédito deberá emitirse en pesos, actualizados con la debida reajustabilidad.
- 4) Respecto de los efectos que el descuento genera desde el punto de vista de la LIR, para el prestador del servicio este califica como un menor ingreso bruto, conforme con el artículo 29 de la LIR. En tanto, para el beneficiario del servicio, el descuento califica como un menor costo o un menor gasto de los artículos 30 y 31 de la LIR, según el tratamiento tributario que se haya aplicado al momento de la contratación del servicio.
- 5) Todo lo anterior en la medida que se acredite la efectividad y procedencia del descuento en las respectivas instancias de fiscalización.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1041, de 23.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁴ Oficio N° 838 de 2018.