

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 3, ART. 9, ART. 22,
ART. 27 BIS, ART. 27 TER, ART. 52, ART. 55 y ART. 64 –
RESOLUCIÓN EX. N° 3722 DE 2000 (ORD. N° 1606, DE 31.05.2023)**

Situación tributaria del anticipo de IVA en facturas impagas.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la situación tributaria de la retención del 5% por anticipo de IVA recargado en facturas por servicios de faenamiento que no son pagadas.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, se dedica a prestar servicios de faenamiento de ganado, por los cuales se encuentra obligada a recargar en las facturas que emite, además del IVA por sus servicios de faenamiento, un 5 % sobre la base imponible que se determine en función de los kilogramos de carne en vara obtenidos del faenamiento del animal.

Tras agregar que tales facturas no siempre son pagadas –ya sea porque los clientes no son habidos para su cobro ejecutivo o porque estos se someten a procedimientos de reorganización o de liquidación–, citar la Resolución Ex. N° 3722 de 2000 y los artículos 9, 22, 27 ter, 52, 55 y 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), solicita confirmar que:

- 1) La obligación de retención nace con la emisión de la factura por el servicio de faenamiento prestado, sin que exista obligación de emitirla mientras la remuneración no sea percibida ni puesta a disposición de la empresa, pudiendo esta emitir hasta entonces cualquier otro documento de cobro.
- 2) Procede la anulación de una factura mediante una nota de crédito, por haber sido emitida indebidamente, cuando la remuneración no es percibida o puesta a disposición y los deudores no son habidos para el cobro ejecutivo, pudiendo solicitar la devolución del impuesto recargado y retenido. En el caso de las sumas retenidas por anticipo de IVA en facturas pendientes de pago emitidas a deudores de un acuerdo de reorganización, resulta aplicable el artículo 27 bis [sic]¹ de la LIVS.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, y antes de abordar las consultas, se debe tener presente que:

- a) Los incisos tercero, cuarto y final del artículo 3° de la LIVS facultan a la Dirección del Servicio de Impuestos Internos para cambiar el sujeto pasivo de derecho de IVA, radicándolo en el vendedor o prestador de servicio, respecto del impuesto que afecte a las ventas o prestaciones de servicios que posteriormente realicen los compradores o beneficiarios de los servicios, lo cual se materializa mediante la retención de determinado monto, en calidad de anticipo de IVA, que en el futuro afecte al comprador o beneficiario del servicio.
- b) La Resolución Ex. N° 3722 de 2000 establece la obligación para los mataderos y las plantas faenadoras de efectuar la retención de IVA en las facturas que emitan por los servicios de faenamiento, más un anticipo de IVA equivalente al 5% de la base imponible que se determine en función de los kilogramos de carne en vara obtenidos del faenamiento del animal. Agrega que dicho recargo constituirá para las prestadoras un impuesto de retención, el cual se deberá declarar y pagar íntegramente en arcas fiscales, en el formulario N° 29 de declaración y pago simultáneo mensual para el periodo en el que se facturó el servicio.
- c) El artículo 55 de la LIVS dispone que en “los casos de prestaciones de servicios, las facturas deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador de servicio”, momento en el cual, según dispone la letra a) del artículo 9° del mismo cuerpo legal, se devenga el IVA.

¹ Se entiende referido al artículo 27 ter de la LIVS

Precisado lo anterior, y respecto de la consulta 1) del Antecedente, si bien la obligación de emitir la factura nace cuando se recibe el pago del precio del contrato o parte de éste, nada impide la emisión anticipada de la factura si el propio contribuyente adelanta el devengo del impuesto a favor del fisco, naciendo en ese momento la obligación de declarar y pagar el impuesto recargado en dicha factura².

Respecto de la consulta 2) del Antecedente, verificada la emisión anticipada de una factura, no corresponde su anulación mediante una nota de crédito ni solicitar la devolución del impuesto recargado. En efecto, si bien la LIVS permite, bajo ciertos casos y condiciones, solicitar la devolución del impuesto, no se contempla dicha posibilidad para el caso del impuesto originado en facturas o boletas impagas, asociadas a servicios efectivamente prestados³.

Finalmente, la obligación del agente retenedor del anticipo de IVA consiste solamente en recargar los impuestos a sus compradores, declararlos y enterarlos en arcas fiscales dentro de los plazos legales, pero no son ellos los obligados a soportar económicamente esos impuestos⁴.

Por esta razón, el artículo 27 ter de la LIVS otorga a los vendedores que pagaron el impuesto recargado separadamente en las facturas emitidas a sus compradores –en la medida que las retenciones por anticipo sean efectivamente de IVA– que tengan la calidad de acreedores en un procedimiento concursal de reorganización y que no les han enterado la cantidad recargada, el derecho de imputar el monto de dichos impuestos a cualquier clase de impuestos fiscales u optar porque estos les sean reembolsados. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de restitución dispuesta en el mismo artículo 27 ter respecto de los impuestos imputados o devueltos, en los términos que la norma establece.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La obligación de retención nace con la emisión de la factura, pero no existe obligación de emitirla mientras la remuneración no sea percibida ni puesta a disposición.
- 2) No corresponde anular una factura asociada a servicios efectivamente prestados por el hecho que esta no fuere pagada, así como tampoco es posible solicitar su devolución.

Lo anterior, sin perjuicio de ser aplicable, si corresponde, lo dispuesto en el artículo 27 ter de la LIVS.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1606, de 31.05.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

² Oficios N° 2796 de 1990, N° 3836 de 2000 y N° 2147 de 2016.

³ Oficio N° 1112 de 2021.

⁴ Oficio N° 5193 de 2003.