

**VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 21 N° 2, ART. 57,
ART. 70 – CÓDIGO CIVIL, ART. 1567 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 6 LETRA A N° 2
– DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 7 DE 1980, ART. 7 LETRA B
(ORD. N° 1731, DE 15.06.2023)**

Emisión de nota de crédito por devolución de anticipos en contrato de prestación de servicios en caso que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la posibilidad de emitir nota de crédito por devolución de anticipos en contrato de prestación de servicios en caso que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, en febrero de 2019 una empresa contratista (en adelante indistintamente el contratista) y una empresa minera (en adelante indistintamente la empresa) suscribieron un contrato relacionado con la construcción de obras y acceso a las instalaciones mineras, que tendría una duración estimada de 5 años.

Dentro de las cláusulas especiales se acordó que, para iniciar las obras, la empresa pagaría en distintas épocas, en calidad de anticipo del precio del contrato, una suma \$X, equivalente al 20% del total del contrato, sumas por las cuales el contratista emitió facturas afectas a IVA en la oportunidad en que percibió cada anticipo de precio.

Asimismo, se estableció como mecanismo de compensación el descuento de los anticipos a través de los estados de pago de la obra a medida que se avanzaba en la ejecución de ésta.

Indica que el contratista percibió tres anticipos a cuenta del citado contrato, emitiendo tres facturas afectas a IVA, en la oportunidad de la percepción (esto es, junio de 2019, y abril y octubre de 2020).

En un principio este contrato se desarrolló en forma normal, sin embargo, a los pocos meses de su inicio se produjeron ciertas diferencias asociadas a las especificaciones técnicas de la obra que implicaron alteraciones al alcance del contrato, lo que repercutió en el plazo y costo de las obras, razón por la cual las partes determinaron ejecutar sólo una parte de la obra original, efectuándose en el intertanto una serie de modificaciones contractuales para tales efectos.

Producto de tales diferencias, ambas partes celebraron a inicio del año 2022 una modificación de contrato por medio del cual se estableció el término anticipado de la ejecución de las obras, por lo que los anticipos entregados por la empresa no pudieron ser amortizados directamente de los estados de pago, razón por la cual el contratista devolvió cada una de las cuotas devengadas del saldo de anticipo en forma mensual.

Tras señalar que, por dichas sumas, la empresa ha solicitado la emisión de una nota de crédito, argumentando razones de control interno y de ajuste de IVA por el pago del anticipo por servicios que en definitiva no fueron prestados, consulta:

- 1) Si corresponde emitir una nota de crédito al amparo del N° 2 del artículo 21 de la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), sin que exista una resciliación de contrato, suscrita entre la empresa y el contratista.
- 2) Dado que entre las partes opera una negociación donde ambas renuncian a derechos y se liberan de ciertas obligaciones, se configuraría, a su entender, un contrato de transacción de aquellos mencionados en el artículo 2446 del Código Civil y, por tanto, no sería procedente la emisión de una nota de crédito para documentar las devoluciones del saldo de anticipos.
- 3) Si se encuentran vigentes los criterios respecto de las emisiones de notas de crédito contenidos en los Oficios N° 2797 de 1997, N° 2994 de 2012 y N° 944 de 2018.

II ANÁLISIS

Como primera cuestión, y en lo que interesa a la presente consulta, es importante destacar que, conforme al N° 2 de la letra A) del inciso segundo del artículo 6° del Código Tributario y la letra b) del artículo 7° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, que contiene la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, solo compete al Director Nacional de este Servicio absolver consultas sobre la interpretación de normas tributarias.

Precisado lo anterior, y de acuerdo al artículo 57 de la LIVS, se informa que, en el caso de los servicios, las notas de crédito se deben emitir por descuentos o bonificaciones otorgados a los beneficiarios del servicio con posterioridad a la facturación.

Asimismo, el N° 2 del artículo 21 de la LIVS dispone que, respecto de los servicios, corresponderá deducir del impuesto determinado o débito fiscal las cantidades restituidas a los beneficiarios de estos en razón de servicios resciliados por los contratantes siempre que correspondan a operaciones afectas y la resciliación se hubiere producido dentro del plazo de seis meses establecido en el inciso segundo del artículo 70 del mismo cuerpo legal.

Por su parte, el fundamento legal de la resciliación se encuentra en el artículo 1567 del Código Civil, a propósito de los modos de extinguir obligaciones, sin perjuicio que algunos autores se refieren a ella como “resciliación del contrato”, cuyos efectos solo se producen hacia el futuro, respecto de obligaciones pendientes de cumplimiento¹.

En el mismo sentido, en el caso de haberse pagado anticipos respecto de servicios contratados, pero no efectivamente realizados, para fines de regularizar la situación tributaria y en el evento de verificarse una resciliación por medio de la cual la totalidad o una parte de los servicios contratados en definitiva no llegarán a prestarse, corresponderá devolver las sumas anticipadas junto con la emisión de la correspondiente nota de crédito de conformidad al artículo 57 de la LIVS².

Finalmente, y respecto de la transacción que indica en su presentación, nada impediría que las partes, en el contexto de la transacción y con el objeto de poner término a los servicios, celebren una resciliación, cumpliendo con los requisitos legales inherentes de ésta última³.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) En caso que los servicios no ejecutados fueren resciliados por las partes, corresponderá emitir una nota de crédito para documentar la devolución de los anticipos facturados en su oportunidad y que formaron parte del precio del servicio contratado por la empresa.
- 2) Supuesto que la transacción implique o contenga una resciliación de los servicios contratados, estese a lo señalado en la Conclusión 1) anterior.
- 3) Se confirma la vigencia del criterio contenido en los oficios citados respecto de la emisión de notas de crédito en casos de resciliación de servicios.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1731, de 15.06.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

¹ Oficios N° 2646 de 2020 y N° 2167 de 2021.

² Oficio N° 944 de 2018.

³ Oficio N° 1557 de 2002.