

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 14 LETRA D) N° 3 LETRA F) Y N°
8 – CIRCULAR N° 42 DE 2020
(ORD. N° 1743 DE 27.05.2022).**

Cómputo de ingresos y egresos pagados parcialmente en la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la forma de reconocer los ingresos y egresos gravados con IVA, y cuyo pago ha sido parcial, en el régimen tributario del artículo 14, letra D), números 3 y 8, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y la Circular N° 62 de 2020 no se pronuncian sobre la forma en deben ser reconocidos, en el régimen del artículo 14 letra D N° 3 y/o N° 8 de la LIR, los ingresos y egresos que están gravados con IVA y cuyo pago ha sido parcial.

Para ilustrar lo consultado presenta tres alternativas de solución para reconocer los ingresos y los egresos pagados parcialmente, supuesto que una sociedad emite una factura con fecha 12.12.2021 por \$\$\$\$ + IVA, de la cual:

- a) con fecha 28.12.2021 percibe un abono por \$\$\$
- b) recibe factura de proveedor por compra de mercadería por \$\$\$ + IVA, de la cual paga con fecha 30.12.2021 la suma de \$.

Bajo el primer supuesto, entiende que lo abonado se imputa en primer término al IVA, quedando pendiente una fracción del ingreso y del egreso, según corresponda.

En el segundo supuesto, entiende que lo abonado se imputa al ingreso y egreso neto, quedando pendiente una fracción del IVA, recargado en la compra y en la venta, según corresponda.

Finalmente, bajo el tercer supuesto, prorratea el monto abonado respecto del total de cada factura, aplicando tal porcentaje, tanto al IVA, como el ingreso y costo (valorizado netamente).

Al respecto, consulta:

- 1) ¿Cómo se deben reconocer los ingresos y egresos, considerando los supuestos señalados?
- 2) En caso de quedar a libre elección del contribuyente, ¿cómo se debería de sustentar al Servicio en un proceso de fiscalización, el supuesto aplicado? ¿O dependerá de las condiciones contractuales en las operaciones de venta y/o prestación de servicios?
- 3) Si se tuviera que optar por alguno de los supuestos señalados, indicar si este criterio aplicado se debe mantener en el tiempo o podría ser modificado.

II ANÁLISIS

La letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR dispone que la base imponible se determinará sumando los ingresos percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, salvo en operaciones de la pyme con entidades relacionadas que estén sujetas al régimen de tributación de la letra A) del mismo artículo 14, en cuyo caso la pyme deberá determinar la base imponible y los pagos provisionales computando los ingresos percibidos o devengados y los gastos pagados o adeudados, conforme a las normas generales.

Esta regla también resulta aplicable a los contribuyentes que se acojan al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR¹.

Por otra parte, el IVA recargado en las facturas, ya sea en las operaciones de compra como de venta, no constituirán parte del bien o servicio adquirido, y en consecuencia no afectará la base imponible del impuesto de primera categoría, sino que corresponderá a un débito o crédito fiscal, según se trate del tipo de operación².

¹ Según el numeral iv) de la letra a) del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

² Salvo que se trate de un IVA irrecuperable.

Ahora bien, la norma tributaria básica no establece qué conceptos de la factura, esto es neto o IVA, deben considerarse pagados en primer término cuando se trate de un pago parcial de la operación facturada.

Sin embargo, tratándose de operaciones gravadas con IVA, en caso que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo 5° del Título II y en el párrafo 4° del Título IV³, ambos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS); esto es, la obligación de declarar y pagar el IVA contenido en las facturas, incluida la opción de postergar su pago, si se cumplen los requisitos para ello.

En la respectiva instancia de fiscalización deberá acreditarse el método de imputación utilizado, con todos los medios de prueba que contempla la ley, en especial con el contrato respectivo, cuando corresponda.

III CONCLUSIÓN

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

- 1) La norma tributaria no regula el orden de imputación que debe darse a una operación facturada ante un pago parcial.
- 2) Sin embargo, en el caso de efectuarse abonos a las deudas contenidas en las facturas, tratándose de operaciones gravadas con IVA, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto, sin perjuicio de la obligación de declarar y pagar el IVA, incluida la posibilidad de postergación del pago, si fuere procedente.
- 3) En las respectivas instancias de fiscalización se deberá acreditar las operaciones con todos los medios de prueba que contempla la ley, en especial con el contrato respectivo, cuando corresponda.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1743 del 27-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

³ Instrucciones en la Circular N° 25 de 2020.