

VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2 N° 2, ART. 9, ART. 21, ART. 22, ART. 24, ART. 55 Y ART. 57 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20 N° 3 Y N° 4 – LEY N° 21.420, ART. 8° TRANSITORIO (ORD. N° 211, DE 19.01.2023)

Aplicación de artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a operaciones que indica.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la aplicación del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 a las operaciones que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, se trata de un conglomerado dedicado a la prestación de servicios IT a nivel mundial, con énfasis en desarrollo digital a través de servicios de consultoría estratégica, infraestructura en la nube y modernización de IT, con presencia en más de 50 países, entre ellos Chile.

Actualmente, en el desarrollo de su giro, presta servicios que no se encontrarían gravados con IVA por cuanto calificarían en el N° 5 del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR) y consecuentemente no permitirían la configuración del hecho gravado básico servicio que establece el N° 2°) del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Agrega que dicho tratamiento tributario se vería modificado a partir del año 2023 en atención a la entrada en vigencia de la Ley N°21.420, que modifica la definición de servicio de la LIVS.

En este contexto, el consultante tendría suscritos y vigentes contratos de prestación de servicios cuyos efectos se generarán tanto durante 2022 como en 2023, de modo que existen dudas respecto al tratamiento tributario a nivel de IVA a que se sujetarían estos servicios durante el periodo de transición normativa.

Considerando lo anterior, solicita confirmar los siguientes criterios:

- 1) Los servicios facturados y pagados durante 2022, pero prestados durante 2023, debiesen estar sujetos a las reglas aplicables al período en que se devenga el impuesto. En este caso, dado que se trata de servicios que generan rentas del N° 5 del artículo 20 de la LIR no debiesen estar sujetos a IVA.
- 2) Los servicios prestados durante el segundo semestre de 2022, pero facturados y pagados durante el año 2023, no debiesen estar sujetos a IVA conforme el nuevo concepto de servicio contemplado en la Ley N° 21.420 por no cumplir la condición establecida en el artículo octavo transitorio de la Ley correspondiente a ser prestados a partir del 1° de enero de 2023.
- 3) Los servicios prestados y facturados durante el 2022, pero respecto de los cuales se emite una nota de crédito durante 2023, estarían sujetos a la normativa vigente durante 2022 en atención a que se trata de servicios prestados hasta el 31 de diciembre de 2022. Por tanto, en atención a que se trata de servicios que generan rentas del N° 5 del artículo 20 de la LIR, la refactura emitida producto de una nota de crédito de 2023 se sujetaría a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2022 y no estaría gravada con IVA.

II ANÁLISIS

El N° 2°) del artículo 2° de la LIRS, define “servicio” como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIRS.

La Ley N° 21.420 eliminó¹ de la definición del hecho gravado básico “servicio”, contenida en el referido N° 2) del artículo 2° de la LIRS, la exigencia que la prestación provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIRS.

A su turno, en lo que interesa a la presente consulta, el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420 prescribe que dicha modificación entrará en vigencia a contar del 1° de enero del año 2023 y, por lo tanto, se aplicará a los servicios prestados a partir de esa fecha.

Con todo, este Servicio ha precisado recientemente², para efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420, que deben considerarse gravados los servicios respecto de los cuales el impuesto se devengue a partir del 1° de enero del año 2023.

En efecto, de acuerdo con la letra a) del artículo 9 de la LIRS, el IVA se devenga en las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o boleta. Asimismo, continúa la norma, en las prestaciones de servicios, si no se hubieren emitido facturas o boletas, según corresponda, o no correspondiere emitirlas, el tributo se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

En este sentido, el artículo 55 de la LIRS prescribe que, en caso 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 del servicio, mientras que las boletas deberán ser emitidas en el momento mismo en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Luego, se confirma el criterio 1) del Antecedentes, dado que el devengo del impuesto ocurre con la emisión del documento tributario o con la puesta a disposición de la remuneración, que obliga a su vez a emitir el documento tributario, al menos en el mismo período, se considerará dicha época para efectos de la aplicación del inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

En consecuencia, y respecto de la consulta 2) del Antecedente, solo aquellos servicios cuyo impuesto se devengue (y por ende sean documentados) antes del 1° de enero de 2023, tendrán el tratamiento tributario que contempla el texto vigente de la LIRS hasta el 31 de diciembre de 2022. En caso contrario, se les aplicará el texto de la LIRS vigente a partir del 1° de enero de 2023, por aplicación de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.

Por su parte, respecto a la consulta 3) del Antecedente, este Servicio ha precisado³ que, para efectuar rebajas o mayores cobros sobre facturas de ventas y servicios, no afectos o exentos de IVA, pueden emitirse notas de crédito o notas de débito, no correspondiendo que en estos documentos se indique el IVA. Lo anterior, siempre que dichos documentos se emitan en los casos y cumpliendo con los requisitos establecidos para ello en los artículos 21, 22, 24 y 57 de la LIRS.

Sin perjuicio de lo anterior, las facturas tienen como objeto documentar ventas o servicios (sean estos gravados, no gravados o exentos), de modo que, si el contribuyente vuelve a emitir una

¹ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

² Oficios N° 2033 y N° 2406, ambos de 2022.

³ Apartado III.1. de la Circular N° 50 de 2022.

factura (lo que la presentación llama “refactura”) durante el año 2023, dicha operación de regirá por las normas vigentes en ese momento, por lo que se encontrará – en principio – gravada con IVA, salvo que se encuentre cubierta por alguna exención.

II CONCLUSIONES

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

- 1) Los servicios facturados y pagados durante 2022, aun cuando sean prestados o desarrollados durante el año 2023, se regirán por la LIVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2022.
- 2) Los servicios desarrollados durante el segundo semestre de 2022, pero facturados y pagados durante el año 2023, se regirán por la LIVA vigente a partir del 1° de enero de 2023, luego de entrar en vigencia las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420.
- 3) Los servicios prestados y facturados durante el 2022, pero respecto de los cuales se emite una nota de crédito durante 2023, estarían sujetos a la normativa vigente durante 2022. Sin embargo, si el contribuyente vuelve a emitir una factura durante el año 2023, dicha operación de regirá por las normas vigentes en dicha época. Por lo tanto, se encontrará – en principio – gravada con IVA, salvo que se encuentre cubierta por alguna exención.

Saluda a usted,

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 211, de 19.01.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos