

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 22, ART. 56, ART. 52 – D.S. DE
HACIENDA N° 55, DE 1977, ART. 38 – CODIGO TRIBUTARIO, ART 126, ART. 128
(ORD. N° 2755, DE 05-11-2019)**

Solicita se confirme criterio sobre procedimiento relativo a solicitud de devolución de impuestos que pretende realizar, en virtud del Art. 126, del Código Tributario.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su Oficio del antecedente, mediante el cual el Sr. XXXXX, en representación del YYYYY, solicita confirmar criterio sobre procedimiento relativo a solicitud de devolución de IVA pagado en exceso que pretende realizar, en virtud del Art. 126, del Código Tributario.

I.- ANTECEDENTES:

Mediante presentación del antecedente, el Sr. XXXXX, en representación del YYYYY, solicitó al Sr. Director confirmar criterio sobre procedimiento relativo a solicitud de devolución de impuestos que pretende realizar, en virtud del Art. 126, del Código Tributario.

El YYYYY (el “Coordinador”) es una entidad regulada por la Ley General de Servicios Eléctricos (“LGSE”) y por su Reglamento.

El Coordinador es un Organismo técnico e independiente, encargado principalmente de la coordinación de la operación del conjunto de instalaciones del sistema eléctrico nacional para que operen interconectadas entre sí. Su finalidad es preservar la seguridad del servicio en el sistema eléctrico, garantizar la operación más económica para el conjunto de las instalaciones del sistema eléctrico y garantizar el acceso abierto a todos los sistemas de transmisión, en conformidad a la LGSE. Entre las funciones específicas que realiza el Coordinador, que se regulan en diversas disposiciones de la LGSE, podemos mencionar las siguientes: (i) Operar directamente las instalaciones sistémicas de control, comunicación y monitoreo necesarias para la coordinación del sistema; (ii) Realizar auditorías a la información otorgada por los Coordinados; entre otras.

Su naturaleza jurídica es la de una corporación autónoma de derecho público, sin fines de lucro, con patrimonio propio y de duración indefinida, que no forma parte de la Administración del Estado.

El financiamiento del Coordinador se establece a través de un presupuesto anual, compuesto por un cargo por servicio público (“CSP”). El CSP es financiado por la totalidad de los usuarios finales, libres y sujetos a fijación de precios y se determina de la siguiente forma:

$$\text{CSP} = \text{Presupuesto Coordinador} + \text{Presupuesto Panel de Expertos} + \text{Estudio de Franja}$$

Suma de energía proyectada total a facturar a los suministros finales

El monto efectivo a pagar por los usuarios finales corresponde al CSP multiplicado por la energía facturada en el mes correspondiente.

A los clientes sujetos a fijación de precios, el CSP es incluido en las cuentas que deben pagar a la empresa distribuidora, mientras que, a los clientes libres, el CSP es incorporado en las boletas o facturas entre ellos y su suministrador. En ambos casos, la empresa distribuidora o suministradora, según corresponda, deberá traspasar mensualmente al Coordinador los montos por concepto de CSP recibidos de los clientes. En otras palabras, las empresas distribuidoras y suministradoras actúan como agentes recaudadores del Coordinador para el cobro de los CSP.

El Coordinador repartirá los ingresos recaudados a prorrata de su presupuesto anual y el del Panel de Expertos y Estudio de Franja. Los saldos a favor o en contra que se registren deberán imputarse al ejercicio de cálculo del presupuesto correspondiente del año siguiente.

El patrimonio del Coordinador está conformado por los bienes muebles, inmuebles, corporales o incorporeales, que se le transfieran o adquieran a cualquier título, como asimismo por los ingresos

que perciba por los servicios que preste. Estos últimos ingresos deben imputarse al ejercicio de cálculo del presupuesto correspondiente del año siguiente.

Respecto del tratamiento tributario del mencionado CSP, este Servicio se pronunció mediante Oficio Ord. N° 730, de 17/4/2018, señalando en lo que dice relación con la consulta, que dicho monto no se encuentra afecto a IVA, por no corresponder a una remuneración por la prestación de servicios a los que se refiere el D.L. N° 825.

Sin embargo, con anterioridad a la dictación de dicho pronunciamiento no existía claridad para el Coordinador y para las empresas distribuidoras y suministradoras, sobre si los cobros por concepto de CSP estaban o no gravados con IVA.

Ante la duda y para evitar eventuales incumplimientos tributarios, se adoptó la decisión de recargar con IVA dichos cobros los que fueron traspasados mensualmente al Coordinador por las empresas distribuidoras y suministradoras, conforme lo exige el artículo 212-13 de la LGSE (IVA incluido)

No obstante, con la dictación del Ord. N° 730, de 2018, los cobros de IVA efectuados por el Coordinador hasta esa fecha y los pagos al Fisco de tales sumas no resultaron pertinentes.

En ese contexto, y para efectos de aplicar los criterios señalados por este Servicio, el Coordinador, considerando lo planteado por las empresas distribuidoras y suministradoras, ha considerado adoptar las siguientes medidas respecto de la forma de operar, en lo sucesivo, respecto al CSP, que aún no ha sido cobrado y cómo va a proceder respecto del IVA pagado al Fisco:

- Respecto de los CSP que aún no han sido cobrados:

En primer término, cabe indicar que para que el Coordinador recaude el CSP sin IVA, los intermediarios y suministradores, deben ajustar sus sistemas de facturación procurando que ello no provoque efectos no deseados en los demás cobros que tales empresas realizan a sus clientes. Lo anterior ha implicado convenir un plazo razonable para llevar a cabo dichas adecuaciones. Los intermediarios estarían en condiciones de comenzar a operar con el CSP sin IVA, a contar de la facturación de diciembre del presente año.

Ahora bien, al no estar gravado el CSP con IVA, las empresas distribuidoras y suministradoras deberán diferenciar en sus facturas y/o boletas emitidas a los clientes finales sus propios servicios que sí están gravados con IVA, y aquellos como en este caso, que no corresponde a un servicio prestado, sino que a la recaudación que tales empresas están obligadas por ley a realizar para el Coordinador.

Considerando que existe la posibilidad de efectuar en un mismo documento el cobro de servicios gravados y no gravados con IVA, posibilidad que ha sido confirmada por el SII en la Circular N° 39, del 2000, que por otra parte el Servicio ha autorizado a algunas empresas a formalizar cobros en facturas y/o boletas por recaudación para terceros, considera que sería factible autorizar a las empresas intermediarias a cobrar en un mismo documento sus servicios gravados con IVA y la recaudación para el Coordinador (no gravada con IVA y que ni siquiera corresponde a la prestación de un servicio). Esto es importante de definir para las empresas intermediarias, puesto que constituirá un cambio en la forma como se ha cobrado el CSP a los clientes finales.

Por su parte, el Coordinador recaudará y cobrará tales sumas a las empresas distribuidoras y suministradoras mediante la emisión de cualquier documento que de fe y acredite la efectividad de los montos de CSP recibidos.

- Respecto de los pagos de IVA enterados indebidamente en arcas fiscales por el Coordinador

Con relación a estos pagos, el Coordinador señala, que obedecieron al hecho de haber recargado este impuesto desde el inicio de la aplicación del CSP y por varios meses hasta noviembre de 2018. Los efectos que se derivaron de tal práctica fueron los siguientes:

- Para el Coordinador: Pagó IVA al Fisco indebidamente y consecuentemente con ello, invocó créditos fiscales que con las precisiones del SII, debieron ser gastos.
- Para los Intermediarios Distribuidoras y Suministradoras. En su función recaudadora, no tienen un efecto de mayor o menor pago de IVA, puesto que los débitos fiscales recargados en las boletas y/o facturas eran compensados con los créditos fiscales derivados de la facturación emitida por el Coordinador.
- Para los clientes finales. En el caso de los clientes finales que no son empresas, soportaron y pagaron a través de sus cuentas el IVA recargado en el CSP.

Si bien el Coordinador tiene la posibilidad de realizar una petición administrativa al SII, conforme a los artículos 126 y 128 del Código Tributario, solicitando la devolución del IVA pagado indebidamente, interesa a este organismo restituir a los clientes finales el IVA recargado también indebidamente aun cuando estos montos individualmente considerados fueron pequeños. En este contexto y considerando que todo el proceso de recaudación del CSP se realiza con empresas intermediarias y que la cantidad de clientes finales corresponde a la mayor parte de la población nacional, se estima que el proceso factible de implementar para restituir tales importes sería el siguiente:

1. El Coordinador devolverá en uno o más pagos a los intermediarios los importes cobrados por concepto de IVA, de manera que éstos financien descuentos a los clientes finales en una o varias oportunidades, en los mismos términos en que el Coordinador realice los pagos. El concepto de tales pagos corresponderá a título de provisión de fondos, lo cual deberá ser rendido en los términos que se indica más adelante.
2. Los intermediarios emitirán un documento interno para documentar los pagos recibidos, que luego se traducirán en descuentos al CSP a los clientes finales. Se estima no conveniente la emisión de notas de crédito por parte de los intermediarios por las devoluciones recibidas de parte del Coordinador, puesto que el proceso debiera ser neutro para todos ellos y la emisión de una nota de crédito podría alterar el normal procedimiento de declaración de sus débitos y créditos fiscales.
3. Con los recursos recibidos del Coordinador, los intermediarios procederán a realizar descuentos en las cuentas de sus clientes y a practicar una rendición, la que a su vez será necesaria para que se acredite la debida restitución a los clientes finales.
4. Con los documentos internos emitidos y las rendiciones realizadas por los intermediarios, el Coordinador procederá a realizar la petición administrativa de devolución de IVA al SII. Con ello, podrá acreditar los requisitos establecidos en el artículo 128 del Código Tributario, en términos de probar que ha materializado las devoluciones del IVA recargado indebidamente en las cuentas de los clientes finales.

En atención a lo señalado, solicita confirmar lo siguiente:

- a) Que, debido a que los cargos de servicio público (CSP) constituyen importes recaudados para el presupuesto Coordinador, Estudio de Franja y Panel de Expertos conforme lo dispone la Ley Eléctrica, tales importes al no estar gravados con IVA, deben ser incorporados en los documentos que emitan los intermediarios a los clientes finales, ya sea a través de facturas o boletas, según corresponda, debiendo incorporarse en los mismos documentos pero de manera separada y diferenciada de aquellos otros conceptos que se cobran a través de ellos.
- b) Que, por el mismo fundamento, al no ser el CSP un concepto gravado con IVA, en su operación normal el Coordinador podrá emitir para lo recaudado desde los intermediarios cualquier documento interno que dé fe y acredite la efectividad en lugar de una factura exenta o no gravada.
- c) Que, respecto del IVA que ya ha sido recargado y pagado al Fisco indebidamente, el Coordinador conforme a lo establecido en el artículo 126 del Código Tributario, podrá

solicitar la devolución de IVA pagado al SII, y que al efecto dará cumplimiento a lo establecido en el artículo 128 del mismo cuerpo legal, con el procedimiento señalado en la presente consulta.

- d) Que el mencionado procedimiento del artículo 128 del Código Tributario, se cumplirá a través de los descuentos que los intermediarios procederán a realizar en las cuentas a los clientes finales en una o varias oportunidades, y posteriormente a practicar una rendición, la que a su vez será necesaria para que se acredite la debida restitución a los clientes finales.

II.- ANÁLISIS:

Sobre el particular y resumiendo lo señalado hasta el momento, el Cargo por Servicio Público es el monto cobrado a la totalidad de usuarios finales, libres y sujetos a fijación de precios, cuyo objeto es financiar el presupuesto del Coordinador, del Panel de Expertos y el estudio de franja que establece el Art. 93, de la Ley General de Servicios Eléctricos.

Dicho monto, en el caso de los clientes sujetos a fijación de precios, “será incluido en las cuentas respectivas que deben pagar a la empresa distribuidora, las que a su vez deberán efectuar el pago de los montos recaudados mensualmente al Coordinador”. En el caso de los clientes libres “este cargo deberá ser incorporado explícitamente en las boletas o facturas entre dichos clientes y su suministrador, los que deberán a su vez traspasar mensualmente los montos recibidos de parte de los clientes al Coordinador. Todo ello conforme a lo dispuesto en el Art. 212-13, de la LGSE.

De la norma legal se desprende, que tanto las empresas distribuidoras como las empresas suministradoras son meros recaudadores del Cargo por Servicio Público, debiendo cobrar y traspasar mensualmente dichos montos al Coordinador.

En ese escenario, el monto cobrado a los usuarios, debe ser neutro para los distribuidores y suministradores desde el punto de vista tributario.

Sin embargo, se observa que en la práctica las empresas suministradoras y distribuidoras no operaron como meros recaudadores ya que incluyeron dichos cobros como propios, declarando dentro de sus débitos el impuesto cobrado erróneamente por ese concepto, los cuales eran compensados con los créditos fiscales derivados de la facturación que posteriormente les realizaba el Coordinador a éstos.

Documentalmente de dicha operatoria se observan dos pagos de impuesto indebidos o en exceso, a saber, el monto de IVA recargado por las empresas suministradoras o distribuidoras al cobrar el CSP al usuario final o al cliente libre; y el recargo de IVA que posteriormente les efectúa el Coordinador a las referidas empresas.

Desde el punto de vista normativo, el procedimiento propuesto por el Coordinador no se ajusta a la normativa legal establecida en el Art. 22°, del D.L. N° 825, en concordancia con el Art. 38°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, para subsanar la facturación de un débito fiscal superior al que corresponde a la operación, toda vez que no contempla la emisión de Notas de crédito, exigidas por la norma legal como requisito indispensable para obtener la devolución de impuestos y regularizar la operación en la contraparte a quien se le emitió la facturación indebida.

Conforme a lo anterior, corresponde la emisión de las respectivas notas de crédito para que proceda la devolución del monto recargado indebidamente. Ello, debido a que tanto el Coordinador, como las empresas distribuidoras y suministradoras, al haber incluido el cobro del CSP más IVA, en sus facturas afectas o en sus boletas, según sea el caso, han debido declarar el correspondiente débito fiscal como propio en sus Formularios 29, pues de lo contrario hubiesen sido impugnadas como subdeclarantes.

En razón de lo anterior y conforme dispone el artículo 128 del Código Tributario, la devolución al Coordinador no podrá materializarse en la medida que no se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del respectivo Director Regional, haberse restituido las sumas recargadas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.

Dicho lo anterior y en el entendido que las operaciones involucraron una cadena de pagos con IVA, desde los consumidores finales a las empresas distribuidoras y suministradoras de electricidad y de éstas a su vez al Coordinador, se estima que el procedimiento de devolución debe contemplar dos fases de emisión de notas de crédito, la primera desde el Coordinador a las referidas empresas, y la segunda, desde estas últimas a sus usuarios finales.

En tal orden de ideas, respecto de las empresas distribuidoras y suministradoras, al ser un número limitado, no existe dificultad para la emisión de tales documentos, por lo que la metodología es clara, pero, en la segunda fase, donde existe un mayor número de receptores y estos a su vez son usuarios finales hogares y empresas, se deberá proceder según lo señalado en los párrafos siguientes.

Dado que el Art. 56°, inciso 2°, del D.L. N° 825, de 1974, faculta al Servicio de Impuestos Internos para autorizar documentos tributarios que no reúnan los requisitos exigidos por la Ley y el Reglamento, siempre que, a juicio del mismo, se resguarde debidamente el interés fiscal, no se ve inconveniente en autorizar se proceda mediante la emisión de las correspondientes notas de crédito, conforme se señalará a continuación. Lo anterior, en atención a que las autorizaciones otorgadas por este Servicio son concedidas dadas las especiales circunstancias y factibilidades técnicas existentes para cada empresa en particular, las que corresponde evaluar individualmente y en cada oportunidad dependiendo de cada solicitud. En consecuencia:

- a) Tratándose de contribuyentes empresas, deberá emitirse una nota de crédito por cada uno de ellos y por cada periodo involucrado, es decir si se tratara, por ejemplo, de 1.000 contribuyentes del IVA y el periodo que abarca la solicitud es de 10 meses de devolución, deberá emitir 10.000.- notas de crédito por cada mes o periodo.
- b) Respecto de los consumidores finales (hogar), entendiéndose que no son contribuyentes del IVA, numerosos y en muchos casos, de imposible individualización, corresponderá la emisión de una sola nota de crédito por cada periodo sobre el que se solicita la devolución, es decir, si son 10.000.000.- de clientes-hogar, siguiendo el ejemplo anterior, deberán emitirse 10 notas de crédito por cada mes o periodo.

Por otra parte, en cuanto al cobro del Cargo por Servicio Público (CSP), que el Coordinador efectúe a través de los distribuidores y suministradores, cabe manifestar que, al no remunerar dicho monto hecho gravado alguno en los términos definidos en el D.L. N° 825, pues no existe la transferencia de un bien, la prestación de un servicio o la realización de algún hecho gravado especial, no procede que el Coordinador emita por éste, facturas de las establecidas en el Art. 52°, del citado decreto ley, como tampoco aquellas dispuestas en la Res. Ex. N° 6080, de 1999, estimando suficiente la emisión de cualquier otro documento que acredite fehacientemente la operación, en virtud de la cual los distribuidores y suministradores le entregan lo recaudado por concepto de CSP.

Respecto, de la forma en que las empresas distribuidoras y suministradoras deben reflejar las sumas recaudadas de los clientes finales, libres y sujetos a fijación de precios, este Servicio estima que, no existe inconveniente en que dichas sumas sean incluidas en la documentación que las referidas empresas utilicen para el cobro de sus propios servicios, teniendo la prevención de diferenciar claramente, las sumas correspondientes al CSP, respecto de las cuales son meros recaudadores, de aquellas correspondientes a la remuneración de sus propios servicios gravados con IVA.

En este punto, conviene aclarar que la determinación anterior no se basa en lo dispuesto en la Res. Ex. N° 6080, citada en su presentación y en virtud de la cual este Servicio permitió facturar en un solo documento operaciones, en las cuales parte de la misma esté afecta a IVA y otra se encuentre exenta o no afecta al impuesto, ya que ello se refiere a ventas o servicios prestados por quien factura, situación distinta a la analizada en el presente oficio, en la cual los distribuidores y suministradores son meros recaudadores del CSP, que por mandato expreso de la LGSE, deben cobrar a sus clientes y traspasar al Coordinador.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente se concluye que por los montos correspondientes al Cobro por Servicio Público (CSP), recaudados por las empresas distribuidoras y suministradoras, no procede que el XXXXX, emita facturas de las establecidas en el Art. 52°, del citado decreto ley, como tampoco aquellas dispuestas en la Res. Ex. N° 6080, de 1999, estimando suficiente la emisión de cualquier otro documento que acredite fehacientemente la operación.

Por su parte, no existe inconveniente en que las empresas distribuidoras y suministradoras incluyan los cobros efectuados a sus clientes por concepto de CSP, en la documentación que utilicen para el cobro de sus propios servicios, teniendo la prevención de diferenciar claramente, las sumas correspondientes al Cargo por Servicio Público, respecto de las cuales son meros recaudadores, de aquellas correspondientes a la remuneración de sus propios servicios gravados con IVA.

Finalmente, para que proceda la devolución que pretende presentar el Coordinador, en virtud del Art. 126, del Código Tributario, por el IVA recargado y pagado indebidamente al Fisco, deberá acreditarse fehacientemente, a juicio exclusivo del respectivo Director Regional, haberse restituido las sumas recargadas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido, conforme a lo dispuesto en el Art. 128, del mencionado Código Tributario.

Sin embargo, considerando que las operaciones involucraron una cadena de pagos con IVA, de los consumidores finales a las empresas distribuidoras y suministradoras de electricidad y de éstas al Coordinador, el procedimiento de devolución debe contemplar dos fases de emisión de notas de crédito, la primera desde Coordinador a las referidas empresas, y la segunda, desde estas últimas a sus usuarios finales en la forma señalada en las letras a) y b), contenidas en el análisis del presente oficio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2755, de 05-11-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos