

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 21, ART. 22
CODIGO TRIBUTARIO ART. 126, ART. 128 (ORD. N° 3028, DE 16-12-2019)

Solicita complementar criterio contenido en Ord, N° 2396, de 19/11/2019, en relación a devolución de IVA, producto de la reliquidación de tarifas eléctricas, efectuadas en virtud de la normativa legal dispuesta por la Ley General de Servicios Eléctricos, en especial cuando ésta se debe aplicar a cuentas con saldos pendientes.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su Oficio del antecedente, mediante el cual, en representación de XXXXX (en adelante "YYYYY"), solicita complementar criterio contenido en Ord, N° 2396, de 19/11/2018, en relación a devolución de IVA, producto de la reliquidación de tarifas eléctricas, efectuadas en virtud de la normativa legal dispuesta por la Ley General de Servicios Eléctricos, en especial cuando ésta se debe aplicar a cuentas con saldos pendientes.

I.- ANTECEDENTES:

Expone que el proceso de reliquidación de consumos eléctricos se genera cuando los decretos que fijan las tarifas eléctricas son publicados con posterioridad a la fecha de su vigencia. Al respecto, el artículo 192 de la Ley General de Servicios Eléctricos ("LGSE") establece que las fórmulas tarifarias continúan vigentes una vez vencido el período de vigencia, mientras no sean fijadas las nuevas tarifas. Sin embargo, una vez publicado el decreto tarifario con las nuevas tarifas, las empresas distribuidoras deben abonar o cargar a la cuenta de sus usuarios las diferencias producidas entre lo efectivamente facturado y lo que corresponda de acuerdo a los precios que establezca el decreto respectivo. Estas diferencias deben efectuarse en las boletas o facturas emitidas con posterioridad a la publicación de las tarifas, en el plazo, forma y condiciones que al respecto determine la Superintendencia de Electricidad y Combustibles (en adelante, "SEC").

Agrega que mediante Decreto Supremo N° 14 del Ministerio de Energía, de fecha 14 de febrero de 2012, se fijaron las tarifas de los sistemas de subtransmisión y de transmisión adicional y sus fórmulas de indexación. Dichas tarifas abarcaron los años 2011 a 2014. Por su parte, entre los meses de octubre y diciembre del año 2014, el Ministerio de Energía dictó y publicó en el Diario Oficial diversos decretos mediante los cuales se fijaron los precios de nudo promedio para el Sistema Interconectado Central (en adelante, "SIC") y para el Sistema Interconectado del Norte Grande (en adelante, "SING"). Estos decretos fueron publicados en una fecha posterior a su entrada en vigencia, lo cual dio origen a un proceso de reliquidación, regulado por la SEC.

Por su parte, Con fecha 9 de diciembre de 2014, la SEC emitió el Oficio Circular N° 13.442 (en adelante, el "Oficio Circular"), mediante el cual impartió instrucciones sobre el procedimiento de reliquidación de consumos para empresas de generación y distribución de electricidad del SIC y del SING, aplicable a los consumos registrados desde enero de 2011 a diciembre del año 2014. Para los casos en que el proceso de reliquidación de consumos generó un saldo a favor del cliente, el Oficio Circular estableció dos mecanismos para efectuar la compensación correspondiente: (i) abono en la boleta o factura, de una sola vez para cada usuario, a más tardar en la primera boleta o factura emitida con posterioridad a los 30 días siguientes a la fecha en que se dictó el Oficio Circular, y (ii) el abono en dinero efectivo o mediante un cheque o vale vista, requiriendo para esta segunda alternativa el consentimiento expreso del cliente.

Al respecto, este Servicio se pronunció sobre la materia, mediante Ord. N° 2396, de 19/11/2018, estableciendo ciertos criterios relacionados con la devolución de IVA por la reliquidación de tarifas eléctricas. Este oficio señala que en el caso de la reliquidación de tarifas eléctricas de acuerdo a lo dispuesto por el Oficio N° 1.553 del año 1997, del mismo Servicio, no procede la emisión de notas de crédito, ya que de acuerdo al artículo 21° del Decreto Ley N° 825 de 1974 (en adelante, la "Ley de IVA") éstas proceden solamente en los tres casos que señala esta norma, entre los cuales no se encuentra la devolución de un cobro indebido.

Sin embargo, dicho oficio no se pone en el caso de los clientes que al momento de la reliquidación de tarifas eléctricas tenían deudas pendientes con la empresa eléctrica respectiva, como ocurrió en el caso de YYYYYY.

Respecto de los clientes sin deuda pendiente, la recuperación del IVA en exceso se produce de manera automática al efectuar una reducción del monto a cobrar en el mes respectivo en la correspondiente boleta o factura.

Distinta es la situación, en el caso de los clientes con deuda pendiente, en que el abono se imputa a la deuda acumulada, mecanismo que no permite compensar el IVA con el IVA correspondiente a la nueva facturación, ya que se trata de un IVA pagado en períodos anteriores. Así, se generó para YYYYYY un IVA pagado en exceso e imposible de recuperar de manera automática.

Ante esta situación, argumenta que el artículo 22 de la Ley de IVA permite la emisión de una nota de crédito cuando se factura indebidamente un débito fiscal superior al que corresponde. De acuerdo con la disposición citada, en estos casos las notas de crédito sirven para evitar incurrir en un pago de IVA en exceso, si es que la nota de crédito se emite en el mismo período tributario en que se realiza la facturación indebida, o bien para solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso, si es que la nota de crédito no alcanza a ser emitida en el mismo período.

Conforme a lo anterior, cuando con motivo de un proceso de reliquidación de tarifas eléctricas resulta un saldo a favor del cliente, indudablemente el IVA correspondiente a los períodos reliquidados es excesivo. En tal situación procedería, por lo tanto, la emisión de una nota de crédito. La emisión de dicho documento no se justifica cuando el abono del saldo a favor del cliente se efectúa en una boleta o factura que da cuenta del consumo actual de energía eléctrica, ya que el IVA que corresponda a dicho abono se "recuperará" a través de su imputación al IVA del período. Sin embargo, cuando el abono se imputa a una deuda pendiente de que da cuenta la boleta o factura, la emisión de la nota de crédito constituirá, de acuerdo con lo establecido en el inciso segundo del artículo 22 de la Ley de IVA, la única vía para poder recuperar el IVA correspondiente a esa deuda, mediante la correspondiente solicitud de devolución.

Por la misma razón señalada en el párrafo anterior, también es necesaria la emisión de la nota de crédito en aquellos casos en que el abono del saldo a favor del cliente se efectúe mediante su devolución en dinero efectivo o mediante un cheque o vale vista.

Finalmente, de acuerdo a lo ya señalado, solicita a este Servicio confirmar que en los procesos de reliquidación tarifaria que generan compensaciones a favor de los clientes, el mecanismo para obtener la recuperación del IVA es el siguiente:

1. Tratándose de aquellos casos en que el abono se efectúe en la primera boleta o factura que se emita con posterioridad a los 30 días siguientes a la fecha de la notificación de la SEC, respecto de montos no facturados previamente, resulta procedente imputar al IVA del período, la parte que corresponde a dicho impuesto en el abono que se efectúa, lo cual deberá constar claramente en el documento tributario respectivo.
2. Tratándose de aquellos casos en que se abone el monto total de una sola vez en dinero efectivo, cheque o vale vista, resulta procedente solicitar la devolución de IVA correspondiente previa emisión de una nota de crédito y dando cumplimiento a los requisitos dispuestos en el artículo 128 del Código Tributario; y,
3. Tratándose de aquellos casos en que el cliente tiene deuda pendiente con la empresa distribuidora, la empresa deberá emitir una nota de crédito conforme al mecanismo consagrado en el inciso segundo del artículo 22 de la Ley de IVA, que contempla el caso de facturación indebida que no pudo ser corregida en el mismo período tributario, y solicitar la devolución del IVA pagado en exceso de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario. Lo anterior toda vez que no existiendo montos nuevos afectos a IVA que facturar, no es posible recuperar el IVA mediante una reducción del monto de IVA que habría correspondido cargar en dicho documento.

II.- ANÁLISIS:

El D.F.L. N° 4/20018, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.F.L N° 1, de Minería, de 1982, Ley General de Servicios Eléctricos, en materia de energía eléctrica, (en adelante “LGSE”), establece entre otras cosas, la forma en que se determinarán las tarifas eléctricas y la vigencia de éstas.

Al respecto el Art. 190, dispone que “El Ministerio de Energía, fijará las fórmulas tarifarias de acuerdo a lo establecido en el artículo 151°, mediante publicación en el Diario Oficial antes del término del período de vigencia de las fórmulas tarifarias anteriores...”.

Conforme a lo dispuesto en el Art. 187, dicha vigencia comprende un periodo de cuatro años.

Si transcurrido dicho periodo no se han fijado las nuevas fórmulas tarifarias conforme a lo dispuesto en el Art. 190, de la LGSE, el Art. 192 de la misma ley dispone que continuarán vigentes las fórmulas tarifarias de dicho periodo, incluidas las cláusulas de indexación, hasta que las nuevas fórmulas tarifarias sean determinadas.

Considerando lo anterior y que el inciso final del Art. 192, establece que las nuevas fórmulas tarifarias entrarán en vigencia a contar del vencimiento del cuatrienio de las tarifas anteriores, es posible concluir que si las nuevas tarifas son publicadas con posterioridad a dicho vencimiento, se producirá en el lapso que media entre éste y la publicación del Decreto, una diferencia entre lo efectivamente facturado y lo que realmente corresponde conforme a las nuevas fórmulas tarifarias establecidas por decreto, diferencia que conforme a lo dispuesto en el mismo Art. 192, debe ser cargada o abonada a los usuarios en las boletas o facturas emitidas con posterioridad a la publicación de las tarifas, en el plazo, forma y condiciones que determine la Superintendencia.

Al respecto, la Superintendencia de Electricidad y Combustibles emitió Oficio Circular N° 13.442, mediante el cual imparte instrucciones sobre el procedimiento de reliquidación de consumos, para aquellos casos en que el monto a reliquidar corresponda a un cargo, así como también cuando dicho monto corresponde a un abono.

En caso que el monto a reliquidar corresponda a un abono, situación que origina la consulta del contribuyente, el referido Oficio Circular, en su N° 3.4, letras b) y b1) instruye que el abono efectuado en la boleta o factura, debe hacerse efectivo de una sola vez, para cada usuario, a más tardar en la primera boleta o factura que se emita con posterioridad a los treinta días siguientes a la fecha del mencionado oficio circular, aplicando la tasa de interés para operaciones no reajustables por menos de 90 días mayores a 5.000 UF, vigente a la fecha de dicho acto. En caso de existir saldo a favor de los usuarios, estos saldos deben ser abonados en las boletas o facturas del o los meses siguientes, aplicándose la misma tasa de interés. Las cuotas en que se pague el saldo se deberán abonar hasta la extinción total del mismo.

Agrega que la concesionaria puede optar por abonar el monto total de una sola vez en dinero efectivo o mediante un cheque o vale vista, que podrá ser cobrado o retirado por caja, por cada usuario, a más tardar en la fecha de la primera boleta o factura que se emita con posterioridad a los treinta días corridos siguientes a la fecha del mencionado Oficio Circular, debiendo el monto reajustarse de acuerdo a la tasa de interés señalada en el párrafo precedente.

Para la aplicación de esta segunda modalidad, la concesionaria deberá contar con el consentimiento escrito del cliente.

Al respecto y en lo que dice relación con el tratamiento tributario del IVA, correspondiente a dichos abonos, este Servicio se pronunció mediante Ord. N° 1553, de 15/7/1997, señalando que los abonos que efectúen a sus usuarios, las empresas distribuidoras, no constituyen un descuento, toda vez que se trata claramente de la devolución de un cobro excesivo. En atención a ello, es decir, a que dicha rebaja no tiene la naturaleza de un descuento, es que el mencionado oficio concluyó que no procedía la emisión de una nota de crédito, en virtud de lo establecido en el Art. 21°, del D.L. N° 825, ya que dicha norma establece sólo tres situaciones específicas en las cuales

procede rebajar el IVA, originalmente facturado, directamente del débito fiscal, no encontrándose la situación consultada en ninguna de ellas.

Finalmente, se señaló que siendo una ley la que establece un mecanismo especial de compensación del precio cobrado por el servicio, no puede sino entenderse que el impuesto, que accede al precio, debe seguir la misma suerte de éste y por lo tanto las empresas podrán legítimamente compensar el impuesto en la misma forma y oportunidad en que la ley dispone la compensación del precio.

Posteriormente, y a raíz de una nueva consulta sobre la materia, se emitió Ord. N° 2396, de 19/11/2018. Esta vez, se solicitó confirmar lo dispuesto en Ord. N° 1553, de 1997, pero además se consultó sobre el tratamiento tributario aplicable cuando la reliquidación efectuada al cliente, se materializa con la devolución en dinero efectivo o mediante un cheque o vale vista. Allí se confirmó lo señalado en Oficio Ord. N° 1553, de 1997, en términos que las empresas pueden compensar el impuesto en la misma forma y oportunidad en que la ley dispone la compensación, reiterando que no resulta procedente emitir notas de crédito por dichos abonos. Respecto de aquellos casos en que se abone el monto total de una sola vez en dinero efectivo o mediante un cheque o vale vista, se determinó que resulta procedente solicitar la devolución (de IVA), en cumplimiento de los requisitos dispuestos en el Art. 128 del Código Tributario, esto es, que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido, esto es, a los usuarios o clientes de la empresa.

Ahora bien, en el caso bajo análisis la duda surge respecto del tratamiento tributario, en lo que dice relación con IVA, de los abonos que en virtud de la normativa legal deben efectuarse al usuario, en el caso de clientes que mantienen deuda pendiente.

Teniendo presente que la norma contenida en la LGSE, no diferencia para estos efectos, si el abono que debe efectuarse en las boletas o facturas debe hacerse sólo al monto facturado en el mes, pudiendo por lo tanto efectuarse al total de la boleta o factura aún cuando ésta mantenga saldos pendientes, resulta válida la consulta del contribuyente, toda vez que en el caso de clientes con deuda pendiente, el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a esa deuda ya fue enterado en arcas fiscales, no pudiendo compensarse, en esa parte, en la forma instruida en Oficio Ord. 1553, de 1997. Ello, porque la compensación señalada en el referido oficio sólo puede operar sobre valores que aún no han pagado el impuesto, pues sólo así se obtiene el resultado propio de la compensación que busca equilibrar el efecto del impuesto que accede al monto facturado en el mes, con el impuesto que accede al abono correspondiente, por medio de rebajar el monto neto del abono al monto neto por facturar.

Sin embargo, cuando ello no es posible, porque existe una deuda pendiente o porque la empresa distribuidora decide optar por abonar al cliente el monto total de una sola vez en dinero efectivo o mediante un cheque o vale vista, el procedimiento para efectos tributarios, debe ser otro, pues en ambos casos el Impuesto al Valor Agregado que accede a las sumas devueltas ya fue enterado en arcas fiscales por la empresa distribuidora, resultando entonces en un pago indebido o excesivo, producto de haber facturado un débito fiscal superior al que correspondía en el período que media entre el vencimiento del cuadrienio correspondiente y la publicación del decreto que fija las nuevas tarifas.

Siendo así, procede la emisión de notas de crédito, conforme a lo dispuesto en el Art. 22°, del D.L. N° 825, que establece la forma de regularizar la facturación indebida de un débito fiscal superior al que correspondía. Sin embargo, como éstas no fueron emitidas en el periodo en que se produjo la facturación indebida, por las especiales circunstancias que dan origen a ésta, el contribuyente no puede deducirlas directamente de su débito fiscal. En este caso, su emisión resulta en un requisito indispensable según lo dispuesto en el inciso final del mencionado Art. 22°, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de impuestos pagados en exceso, producto de haber facturado un débito fiscal mayor al que correspondía.

De este modo, cuando al contribuyente se le produzca un pago de IVA, puede solicitar su devolución, en virtud del Art. 126, del Código Tributario, siempre que en concordancia con el Art. 128, del mismo Código, se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del respectivo Director Regional, haberse restituido las sumas recargadas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.

Conjuntamente con la solicitud de devolución, el contribuyente debe requerir se le autorice a rectificar la o las declaraciones correspondientes al período que medie entre la emisión de las notas de crédito y el pago efectivo de impuestos, pues con esta rectificatoria logrará demostrar entonces, que el pago del impuesto solicitado resultó en parte o en su totalidad, excesivo o indebido.

Evidentemente, dicha solicitud sólo puede efectuarse una vez que al contribuyente se le presente un pago efectivo de impuestos en arcas fiscales y debe presentarse dentro del plazo de tres años dispuesto en el Art. 126°, del Código Tributario.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente es posible manifestar, respecto de su solicitud de confirmación de criterio, lo siguiente:

1. Se confirma que tratándose de aquellos casos en que el abono se efectúe en la primera boleta o factura que se emita con posterioridad a los 30 días siguientes a la fecha de la notificación de la SEC, respecto de montos no facturados previamente, resulta procedente imputar al IVA del período, la parte que corresponde a dicho impuesto en el abono que se efectúa, lo cual deberá constar claramente en el documento tributario respectivo, conforme lo señalado en Ord. 1553, de 1997 y Ord. 2396, de 2018.
2. Respecto de aquellos casos en que se abone el monto total de una sola vez en dinero efectivo, cheque o vale vista, así como en aquellos casos en que el abono se efectúa a la deuda pendiente que el usuario mantiene con la empresa distribuidora, la empresa deberá emitir una nota de crédito conforme al mecanismo consagrado en el inciso segundo del artículo 22°, del D.L. N° 825, que en estas circunstancias le servirá de fundamento, para solicitar la devolución del impuesto, en virtud del Art. 126°, del Código Tributario.

Finalmente, cabe aclarar que, la emisión de una nota de crédito en estas circunstancias, no resulta contradictorio con lo señalado en Ord. N° 1355, de 1997 y confirmado por Ord. N° 2396, de 2018, ya que ésta tiene su fundamento en la facturación de un débito fiscal superior al que correspondía, a diferencia de lo manifestado en Ord. N° 1355 y Ord. 2396, en que la razón por la cual se dictaminó la improcedencia de emitir nota de crédito por los referidos abonos fue por considerar que éstos no constituían un descuento que hiciera procedente la rebaja del impuesto originalmente facturado, según lo dispuesto en el Art. 21°, del D.L. N° 825.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3028, de 16-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos