

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 22,
ART. 23, N°3 – DECRETO SUPREMO N° 55, DE 1977, ART. 38, ART. 43, N°1 Y N°2.
(ORD. N° 965, DE 16.04.2021)**

Solita confirmar criterio sobre efectos de la emisión de nota de crédito.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar el criterio sobre efectos tributarios en IVA y renta en la emisión de una nota de crédito respecto de su receptor en relación con el inciso segundo del artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con sus presentaciones, el inciso segundo del artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) establece la obligación de emitir notas de crédito en el caso de aquellos contribuyentes que hayan cometido errores en la facturación del débito fiscal, para efectos de solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso que contempla el artículo 126 del Código Tributario.

Por su parte, agrega que, conforme al artículo 38 del Reglamento de la LIVS, los contribuyentes que hubieran facturado indebidamente un débito fiscal superior al que corresponda y que no hubieren subsanado este hecho mediante la emisión de la nota de crédito, deberán considerar los importes facturados para la determinación del débito fiscal correspondiente al período tributario y no podrán imputar el exceso facturado, debiendo solicitar su devolución de acuerdo con las normas del Código Tributario.

Tras citar pronunciamientos de este Servicio¹, concluye que, respecto del emisor, estas notas de crédito sólo pueden ser registradas en el mismo período de la factura que se corrige o en el posterior, sin embargo, para el receptor, produce sus efectos y en consecuencia disminuye su crédito fiscal en el mismo período de su emisión y recepción.

Dado lo expuesto, consulta sobre los efectos que dicho documento tiene cuando el contribuyente determina proporcionalidad por ejercer tanto actividades afectas como no afectas o exentas de IVA, de conformidad con el artículo 23, N° 3, de la LIVS, ya que, como el cálculo de proporcionalidad va variando para cada período, podrían generarse diferencias en el impuesto pagado indebidamente y que puede ser utilizado como crédito fiscal por el receptor del documento o bien como gasto² respectivamente, beneficiando o perjudicando al contribuyente.

Al efecto, expone tres escenarios distintos que ejemplifican lo anterior:

DATOS

Factura X	
Neto	1000
IVA	190
Total	1190
Proporcionalidad mes	80,55%
Crédito fiscal utilizado	153,05

¹ Oficios N° 1226 de 2006 y N° 2995 de 2007.

² Circular N° 64 de 1978.

Crédito fiscal irrecuperable	36,96
------------------------------	-------

Caso 1

Nota de crédito Y	
Neto	-1000
IVA	-190
Total	-1190
Proporcionalidad mes (<X)	76,70%
Disminución de crédito fiscal	-145,73
Diferencia menor gasto	-44,27
Efecto en IVA (CF utilizado)	7,32
Efecto en RLI	-7,32
IPC	-1,98

En este caso se contempla el efecto en caso de una tasa menor de proporcionalidad, lo que incide en una disminución de crédito fiscal que es inferior al indebidamente utilizado en la factura, generando a su vez un mayor gasto que reversar.

Caso 2

Nota de crédito Y	
Neto	-1000
IVA	-190
Total	-1190
Proporcionalidad mes (>X)	85,30%
Disminución de crédito fiscal	-162,07
Diferencia menor gasto	-27,93
Efecto en IVA (CF utilizado)	-9,03
Efecto en RLI	9,03
IPC	2,44

Por este caso 2, una mayor proporcionalidad a la fecha de recepción de la nota de crédito, perjudica al contribuyente, ya que se vería obligado a disminuir el crédito fiscal en mayor proporción al efectivamente aprovechado, con el efecto contrario a nivel de RLI.

Caso 3

Nota de crédito Y	
Neto	-1000
IVA	-190
Total	-1190
Proporcionalidad mes (=X)	80,55%
Disminución de crédito fiscal	-153,05
Diferencia menor gasto	-36,96
Efecto en IVA (CF utilizado)	0,00
Efecto en RLI	0,00
IPC	0,00

En el caso 3 se utiliza la misma proporcionalidad en ambos documentos, por lo que estiman que existiría neutralidad tributaria, disminuyéndose el IVA crédito fiscal y el IVA gasto, en las mismas proporciones originales.

De esta forma, y con el fin de evitar el arbitrio del contribuyente en cuanto a la fecha de emisión y utilización de la nota de crédito, solicita confirmar que debería aplicarse a esta última la misma proporcionalidad utilizada en el período de recepción y registro de la factura en que se recarga indebidamente el impuesto, haciendo el ajuste correspondiente directamente en el formulario 29 de declaración y pago mensual de impuestos.

Posteriormente, a través de una presentación complementaria, solicita confirmar que el efecto de la nota de crédito, relativa al gasto por el crédito irrecuperable, se reconoce como un menor gasto tributario de la Renta Líquida Imponible de la empresa en el ejercicio en que esta es recepcionada.

II ANÁLISIS

De acuerdo al N° 3 del artículo 23 de la LIVA, y según ha interpretado este Servicio en los oficios citados en su presentación, los contribuyentes que facturen indebidamente un débito fiscal superior y no lo corrijan dentro del mismo período o a más tardar el período siguiente³ – de conformidad con el artículo 22 de la LIVA y 38 del Reglamento, contenido en el Decreto Supremo N° 55 de 1977, de Hacienda – deberán solicitar su devolución de acuerdo con las normas del Código Tributario, emitiendo una nota de crédito que no es imputable en ningún caso al débito fiscal del período. Sin perjuicio de ello, para el receptor la nota de crédito produce sus efectos y en consecuencia disminuye su crédito fiscal en el mismo período de su emisión.

Considerando que la determinación del crédito fiscal establecido en el artículo 23 de la LIVA se realiza por cada período tributario, equivalente a un mes, y al estar el IVA estructurado sobre “base financiera”, para su determinación se deben considerar las operaciones efectuadas en el mes correspondiente, no existiendo necesariamente una relación entre los bienes adquiridos o servicios utilizados en un mes, con aquellos vendidos o servicios prestados en el mismo período. Lo mismo ocurre respecto de las notas de créditos recibidas, las cuales afectarán la determinación del crédito fiscal del período tributario de su emisión y registro.

Por su parte el artículo 43 del Reglamento, en relación con el artículo 23, N° 3, de la LIVA, establece el procedimiento que los contribuyentes vendedores o prestadores de servicios deben aplicar para determinar el crédito fiscal proporcional cuando han importado o adquirido bienes o utilizados servicios afectos a IVA destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas con dicho impuesto y exentas o no gravadas.

Los numerales 1° y 2° del referido artículo 43 establece que dicho crédito de uso común se debe determinar separadamente del crédito fiscal a que tienen derecho los contribuyentes por las importaciones o adquisiciones de bienes corporales o utilización de servicios destinados a generar exclusivamente operaciones gravadas con IVA. Para fines de determinar el monto del crédito fiscal común, se está a la relación porcentual que se establezca entre las operaciones netas contabilizadas, otorgándose dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios gravados con IVA.

Por su parte, el N° 3° del artículo 43 establece la forma en que los contribuyentes deben determinar la relación porcentual a que se refieren los numerales anteriores, considerando las ventas y/o servicios netos gravados y el total de ventas y/o servicios netos contabilizados, efectuado durante el primer período tributario en que se efectúen conjuntamente operaciones gravadas y exentas. Para los períodos tributarios siguientes deberá considerarse la misma relación porcentual, pero acumulado mes a mes los valores mencionados, hasta completar el año calendario respectivo.

Como puede apreciarse, el mecanismo establecido en el reglamento para determinar la relación porcentual se efectúa sobre la base de las ventas y/o servicios netos gravados en relación al total de ventas y/o servicios netos contabilizados, ambos conceptos acumulados al período tributario en que el porcentaje se deba determinar y aplicar sobre el crédito de utilización común, no haciendo ninguna diferenciación respecto de las notas de créditos recibidas, que forman parte del crédito común del mismo período tributario.

El procedimiento propuesto en su presentación para determinar la proporcionalidad de crédito fiscal en el caso de las notas de créditos recibidas, utilizando el mismo porcentaje aplicado en el período tributario de recepción de la factura, no está contemplado en el Reglamento y difiere con la estructura del IVA, cuya determinación es en “base financiera”.

Respecto de su consulta complementaria, este Servicio ha interpretado⁴ que, de acuerdo a lo previsto en el N° 2 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), el IVA parcialmente irrecuperable que resulte de la proporcionalidad a aplicar conforme a las normas del N° 3 del artículo 23 de la LIVA, pasa a constituir un gasto necesario para producir la renta.

³ El N° 15 del artículo tercero de la Ley N° 21.210, incorporó en el inciso primero del artículo 22, entre las expresiones “dicho período” y “hayan subsanado”, la frase “o a más tardar el período siguiente”.

⁴ Circular N° 64 de 1978 y Oficio N° 102 de 1999.

Asimismo, ha interpretado que dicho gasto corresponde al ejercicio en que se aplica dicha proporcionalidad y no al ejercicio comercial en que se efectuaron las compras que dieron origen a la acumulación del citado tributo, ya que precisamente la aplicación de la citada norma en el ejercicio comercial correspondiente en que se determina la proporcionalidad, es la que da origen al referido gasto por concepto de IVA parcialmente irrecuperable.

Ahora bien, en el caso que plantea, esto es, si con posterioridad al reconocimiento de dicho gasto se recibe una nota de crédito, relacionada ésta con el monto del crédito proporcionalizado, y como consecuencia provoca que el gasto por crédito iva irrecuperable haya resultado ser menor al determinado en el período en que se aplicó la proporcionalidad, dicha diferencia o menor gasto debe ser reconocida como tal para los fines de la LIR en el ejercicio comercial en que dicho menor gasto se determina, vale decir, en el ejercicio comercial en que dicha nota de crédito se recepciona y/o se registra⁵, pues este es el hecho que da origen a la modificación en el pago o adeudamiento del gasto.

Procede finalmente expresar que las modificaciones incorporadas al artículo 31 de la LIR por la Ley N° 21.210 no han alterado lo resuelto por este Servicio.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo señalado precedentemente, para los efectos de determinar el crédito proporcional que corresponde aplicar a nota de crédito recibida por la facturación indebida del débito fiscal, el contribuyente debe considerar el porcentaje que se determine de acuerdo al procedimiento establecido en el Reglamento de la LIVS, en el período tributario de recepción y registro de dicho documento.

La diferencia o menor gasto por IVA irrecuperable producida como consecuencia de la recepción de una nota de crédito relacionada ésta con el crédito proporcionalizado debe ser reconocida como tal, para los fines de la LIR, en el ejercicio comercial en que dicho menor gasto se determina, vale decir, en el ejercicio comercial en que dicha nota de crédito se recepciona y/o se registra.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 965, de 16.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁵ Oficio N° 18 de 2020.