

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 3, ART. 21, N°2, ART. 69 – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 97, ART. 109 - OFICIO N° 1773 DE 2012.
(ORD. N° 989, DE 20.04.2021)**

Retención de IVA por el proveedor en casos de devolución de bienes por parte de los consumidores.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de la retención del IVA efectuada por un proveedor en los casos de devolución de bienes por parte de los consumidores.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su Ordinario del antecedente, en el marco de una actividad de fiscalización al proveedor TTTT, se tomó conocimiento que este retiene el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del precio de aquellos productos que, en el ejercicio de la garantía de satisfacción, son devueltos por consumidores, situación que es informada por la administración de la tienda mediante un letrero dispuesto en el local.

Actualmente se encuentra en proceso de análisis de la información recabada y solicita se informe si es lícito a un proveedor retener este impuesto. En la afirmativa, indicar qué circunstancias lo habilitan para ello y qué norma prevé esta facultad. En caso contrario, qué contravención implica la mentada práctica.

II ANÁLISIS

Conforme al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), los contribuyentes de IVA son las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con IVA.

Por su parte, el artículo 69 de la LIVS dispone que las personas que realicen operaciones gravadas con IVA deben cargar a los compradores o beneficiarios del servicio una suma igual al monto del respectivo gravamen, debiendo indicarse separadamente en las facturas y boletas dicho impuesto, salvo en aquellos casos en que este Servicio autorice su inclusión.

Conforme lo anterior, el IVA se caracteriza por ser un impuesto de traslación o recargo porque la carga económica del impuesto no recae sobre el propio contribuyente que ejecuta el hecho gravado, sino que se traslada al adquirente o beneficiario del servicio¹.

Por otra parte, según lo dispuesto por el artículo 20, inciso segundo, de la LIVS, el impuesto a pagar se determinará estableciendo la diferencia entre el débito fiscal (esto es, la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período tributario) y el crédito fiscal (constituido por los impuestos recargados a los contribuyentes afectos a IVA en sus adquisiciones o servicios recibidos).

Para estos efectos, el contribuyente afecto a IVA está obligado a emitir facturas en las operaciones que realice con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios, y boletas en los demás casos.

Asimismo, el N° 2 del artículo 21 de la LIVS permite deducir del débito fiscal los impuestos por las cantidades que se restituya a los compradores en razón de bienes devueltos y siempre que correspondan a operaciones afectas, dentro del plazo de tres meses.

En estos casos, si la venta consta en una factura, boleta electrónica o vales de máquina registradora², el vendedor deberá emitir una nota de crédito³ por la devolución de los bienes.

En cambio, si la venta consta en una boleta de ventas y servicios en formato papel, en el anverso del documento original deberá colocarse la palabra “nulo” y en el reverso se debe consignar la fecha, el nombre completo, dirección, RUT y la firma del comprador que deja sin efecto la venta, adjuntándose dicho original a su copia respectiva⁴.

¹ Oficio N° 1773 de 2012.

² La Resolución Ex. N° 108 de 2020 deja sin efecto la posibilidad de emitir vales de máquinas registradoras en reemplazo de las boletas de ventas y servicios (papel) y de las boletas electrónicas, a contar del 01.01.2021.

³ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la LIVS

⁴ Según lo instruido en Circular N° 134 de 1975.

De esta manera, la ley prevé la posibilidad que una venta quede sin efecto por la devolución de los bienes sobre los que recayó, estableciendo la documentación tributaria que debe emitirse en estas circunstancias o el procedimiento que debe efectuarse para la anulación de la venta y autorizando la rebaja del impuesto determinado con motivo de la venta (restituido al comprador), respecto del débito fiscal del período.

Finalmente, en los casos en que la devolución del producto se efectúa pasados los tres meses desde la entrega del mismo, el contribuyente podrá solicitar la devolución del impuesto conforme con el procedimiento establecido en el artículo 126 del Código Tributario⁵.

Ahora bien, en base a la normativa expuesta queda de manifiesto que el contribuyente de IVA por el cual se consulta (proveedor) está obligado a anular las boletas de ventas y servicios emitidas en formato papel cada vez que recibe la devolución de un producto (consignando los datos de quien devuelve el bien y adjuntando el original a su copia).

Asimismo, está obligado a restituir el monto del impuesto que le retuvo a su comprador (consumidor), sin excepciones. En este sentido, aun cuando el contribuyente no haya realizado el procedimiento dispuesto para la anulación de la boleta, de ninguna manera está habilitado para retener el IVA pagado por su comprador. Su deber es tanto anular la boleta por la devolución del bien como restituir el impuesto pagado al comprador.

Por otra parte, si la devolución de los bienes se produjo dentro de los 3 meses desde la venta, el contribuyente imputará el impuesto directamente a los débitos fiscales del período. Si la devolución se produjo con posterioridad a los 3 meses desde la venta, el contribuyente puede solicitar ante las oficinas de este Servicio la devolución del impuesto pagado indebidamente.

Ambos mecanismos (imputación y devolución) permiten que el contribuyente, al restituir el impuesto a su comprador, no soporte en su patrimonio el pago del IVA por una venta dejada sin efecto.

Acerca de las posibles sanciones al contribuyente por la retención de la cantidad pagada por el comprador a título de impuesto, habiendo imputado dichas sumas a los débitos fiscales del período u obtenido su devolución, los artículos 97 y siguientes del Código Tributario no contemplan esta situación como un hecho constitutivo de infracción o delito tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 109 del Código Tributario dispone que toda infracción de las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual; infracción que resulta del todo aplicable en el evento que el contribuyente no haya efectuado la anulación de las boletas conforme con el procedimiento descrito en párrafos anteriores.

Por otra parte, si al momento de la anulación de la venta y retención de la cantidad pagada por el comprador a título de impuesto se efectuó la anulación de la boleta por su monto total, se registró así en los libros de contabilidad y sin un ajuste por el monto retenido al comprador, se verificaría un ingreso no contabilizado, pero afecto al Impuesto de Primera Categoría cuya correcta aplicación debe ser fiscalizada.

⁵ Los contribuyentes pueden obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas, dentro del plazo de tres años contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.

Finalmente, la situación descrita podría configurar la infracción contemplada en el artículo 97, N° 4°, párrafo primero, del Código Tributario, que sanciona⁶ la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a operaciones gravadas.

Se hace presente que, a contar del 1° de enero de 2021, los contribuyentes están obligados a emitir únicamente boletas en formato electrónico, por lo que su anulación en casos de devolución de bienes se deberá efectuar solo con la emisión de una nota de crédito.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, se informa que, en los casos de devolución de bienes corporales, el contribuyente de IVA (en este caso, el vendedor):

- 1) Está obligado a anular la boleta de ventas y servicios emitida en formato papel cada vez que recibe la devolución de un producto (consignando los datos del comprador y adjuntando el original a su copia) y restituir a sus compradores (consumidores) las sumas recargadas a título de impuesto, sin excepciones.
- 2) Tiene derecho a imputar el impuesto a los débitos fiscales del periodo en que se efectuó la anulación o a solicitar la devolución del mismo a este Servicio, según si dicha anulación se efectuó dentro de los 3 meses desde la venta o con posterioridad a esa fecha.

El no efectuar la anulación de la boleta no habilita al contribuyente a retener el impuesto pagado por el consumidor. En efecto, la norma tributaria lo obliga tanto a la anulación del documento tributario respectivo como a la restitución del IVA incluido en la venta.

- 3) La retención de la cantidad pagada por el comprador a título de impuesto, habiéndose efectuado su imputación u obtenido su devolución, no se contempla en ninguna de las figuras infraccionales establecidas en los artículos 97 y siguientes del Código Tributario.

En el supuesto que el contribuyente no hubiese anulado las boletas conforme con el procedimiento dispuesto para ello, resulta aplicable el artículo 109 del Código Tributario que sanciona toda aquella infracción de las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica.

Sin perjuicio de lo anterior, la retención indebida de las cantidades pagadas por el comprador a título de impuesto, puede estar sujeta a sanciones distintas a las tributarias.

- 4) No obstante, dependiendo de la forma en que opera el contribuyente frente a la anulación de las ventas y la retención del impuesto, podrían existir hechos constitutivos de infracciones o delitos tributarios, según lo expuesto en el análisis.

Finalmente, se hace presente que este Servicio dispondrá las acciones de fiscalización que resulten pertinentes, frente a los hechos informados.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 989, de 20.04.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos

⁶ Las sanciones previstas para este delito tributario son multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y presidio menor en sus grados medio a máximo.