

Aclaran cómputo del plazo para emitir una nota de crédito por emisión de factura o boleta previa a la venta

El Servicio de Impuestos Internos (SII) por medio de Oficio N° 2543 del 4 de diciembre de 2018 precisó que tratándose de la venta de un bien corporal mueble en que la entrega del bien respectivo ha sido convenida a futuro por las partes, sólo al momento de su entrega nace la obligación del vendedor de documentar la venta. Sin perjuicio de lo anterior, no existe inconveniente en que la factura se emita antes de la entrega respectiva, pero en dicha eventualidad su emisión implicará necesariamente el devengo del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al valor señalado en dicho

I.- La consulta

Un contribuyente planteó al SII que es una empresa dedicada a la venta de materiales de construcción de especialidades de alta gama, por las cuales emite facturas electrónicas o boletas electrónicas, según corresponda, en el momento en que se efectúa el cierre de una venta.

En ambos casos, al momento de efectuar el transporte para la entrega de los productos se emiten guías de despacho, lo que regularmente sucede días después del cierre de la venta, debido a que los productos se almacenan en las bodegas. La referida guía de despacho indica que se trata de un transporte y no constituye venta, y se relaciona a la factura o boleta electrónica respectiva.

En otros casos y a solicitud de empresas contratistas, señala que suscribe un contrato o emite una orden de venta de productos o materiales de construcción, aun estando en proceso de importación o en tránsito. En estos casos, emite una factura electrónica por la venta anticipada, que puede o no recibir el pago de todo o parte del precio, y una vez realizada la importación de los productos se produce la entrega mediante la emisión de guías de despacho, haciendo referencia a la factura electrónica emitida con anterioridad, incluso con varios meses de anticipación.

Expone que en muchas ocasiones todo o parte de los materiales son devueltos por los clientes, oportunidad en que se emite una nota de crédito electrónica.

Hace presente que la oportunidad de emitir la nota de crédito electrónica ésta vincula a la factura o boleta electrónica emitida con anterioridad. Dicho documento realiza el cómputo de los 3 meses a que se refiere el artículo 70° del D.L. N° 825, de 1974, tomando como referencia la fecha de la emisión de la factura electrónica y no la fecha de la entrega física materializada mediante una guía de despacho.

En consecuencia, consulta cuál es el cómputo de los 3 meses para emitir la nota de crédito y si ello puede ser desde la fecha de la entrega real -que ocurre con la emisión de la guía de despacho- y no necesariamente con la emisión de la factura, salvo que este último documento respalde la entrega.

II.- Oportunidad del devengo del hecho gravado venta

El Oficio indica que tratándose de la venta de un bien corporal mueble en que la entrega del bien que se vende ha sido convenida a futuro por las partes, sólo al momento de entrega del bien, nace

la obligación del vendedor de documentar la venta. Ahora bien, en el evento que la factura se emita antes de la entrega, la emisión de ésta implicará el devengo del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al valor señalado en dicho documento, debiendo recargarse el monto del tributo.

El inciso primero del artículo 57 del D.L. N° 825 de 1974, en lo pertinente, dispone que los vendedores y prestadores de servicios “deberán emitir notas de crédito (...) por las devoluciones a que se refieren los números 2° y 3° del artículo N° 21”. El número 2° del referido artículo 21, por su parte, dispone en lo pertinente que corresponde deducir del débito fiscal las cantidades restituidas a los compradores “en razón de bienes devueltos (...) por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la devolución de las especies (...) se hubiere producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del artículo 70° (...)”.

Finalmente, en lo pertinente, el artículo 70 del cuerpo legal en análisis dispone que el plazo respectivo se contará “entre la entrega y la devolución de las especies que hayan sido objeto del contrato”. Esto es, considerando las fechas precisas en que dichos hechos se verifiquen.

Para estos efectos, no resulta relevante el que la factura se emita antes de la entrega, toda vez que la norma dispone que el cómputo del plazo se efectúe desde el hecho de la entrega y no de la emisión de documento tributario alguno.

III.- Plazo se cuenta desde la entrega de la mercadería

Por otra parte, según se desprende de lo dispuesto en los incisos 5 y final del artículo 55° del D.L. N° 825, de 1974, las guías de despacho son documentos tributarios que deben emitirse en dos situaciones; la primera de ellas, cuando el vendedor posterga la emisión de la factura, caso en el cual la guía de despacho suple temporalmente a aquel documento en el momento de la entrega real o simbólica de las especies, y también en aquellos casos en que el vendedor o prestador de servicios transporte bienes corporales muebles y dicho traslado no importe la venta de los productos.

El artículo 55°, inciso octavo, del D.L. N° 825, de 1974, dispone la obligación de exhibir guía de despacho, factura o boleta, a requerimiento del Servicio de Impuestos Internos, durante el traslado de especies afectas al impuesto al valor agregado, efectuado en vehículos destinados al transporte de carga, señalando, además, que el obligado a emitir la guía de despacho es el vendedor o prestador de servicios, quien también deberá emitirla cuando dichos traslados no importen venta.

Por otra parte, el artículo 70°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, dispone que la fecha de emisión de la guía de despacho debe corresponder a la del envío de las especies al comprador o del retiro por éste, sin perjuicio del plazo prudencial que transcurra desde el envío o retiro de dichas especies hasta su destino, plazo que deberá ser considerado por este Servicio al requerir la mencionada guía.

Al respecto, la Circular N° 103 de 1979, específica en el punto V, N° 2, letra i), que la fecha de emisión deberá coincidir con la del inicio del traslado.

De lo anterior se desprende que la fecha de entrega normalmente coincidirá con la fecha de emisión de la guía de despacho, pero ello puede no ocurrir, en el caso en que se remitan las

especies al comprador, por efectos de distancia y/o tiempo de traslado. Sí resulta relevante, para efectos probatorios, la fecha en que el comprador dé acuse de recibo de las mercaderías en el documento respectivo.

Cabe tener presente, finalmente, que la propuesta de declaración de IVA construida en base al Registro de Compras y Ventas (RCV) no es obligatoria para el contribuyente. Lo anterior, en el contexto de la presente consulta, implica que, si dicha propuesta no considerase, por cualquier causa, la rebaja al débito fiscal producto de la emisión de nota de crédito por devolución de mercadería efectuada dentro del plazo de 3 meses contado entre la entrega y la devolución de las especies objeto del contrato, dicha circunstancia puede ser corregida por el contribuyente en su respectiva declaración mensual.