

VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 55
(ORD. N° 114, DE 17-01-2020)

Consulta sobre la solicitud de contribuyente de postergar la emisión de factura o boleta en venta de combustible para aeronaves.

Se ha remitido a esta Dirección Nacional, consulta sobre la solicitud del contribuyente XXXXX, de postergar la emisión de los documentos tributarios derivados de las ventas de combustible para aeronaves que realiza la empresa, dos días hábiles posteriores a la notificación del proveedor.

I.- ANTECEDENTES:

Esa Dirección Regional señala que la empresa consultante, de giro vendedor de Kerosene a la aviación, compra el producto a proveedores que operan en los diferentes aeropuertos del país, a los cuales les debe emitir una orden de carguío para que éste haga la entrega y carga del combustible directamente a sus clientes.

Las ventas las realiza bajo dos formas de operar; la primera con una orden ad hoc para un día específico que luego expira, que se basa en una solicitud del cliente para el aeropuerto y fecha que informe. Sin embargo, la operación podría no ocurrir por diversos factores, como que la aeronave no realice el viaje, cambios de aeropuertos, el capitán de la nave decide no cargar, etc., en cuyo caso la orden simplemente expira, toda vez que no resulta vinculante para las partes.

La segunda modalidad es una orden abierta por la que se autoriza al proveedor para que haga entrega del combustible a un cliente cuantas veces lo requiera, durante la vigencia de dicha orden, la cual puede ir desde días hasta un año.

En relación a la emisión de los documentos tributarios, la consultante señala que por cada entrega física el proveedor emite una guía de despacho, la cual es recepcionada por el capitán de la nave y luego son facturadas a la consultante, quien posteriormente documenta la venta a sus clientes.

Además, plantea que dada la dinámica del negocio no le es posible cumplir con las exigencias establecidas por el legislador en el sentido que la emisión de las boletas o facturas deberá ser realizadas al momento de la entrega real o ficta del objeto de la venta; fundado en el hecho que los funcionarios del proveedor son los encargados de cargar el combustible y que por tanto en la entrega se producen dos contratos de compraventa casi en forma simultánea uno entre el proveedor y la empresa que realiza la consulta y otro entre ésta y sus clientes, ventas de las que sólo se interiorizará de su efectiva realización una vez recibida la comunicación del proveedor y copia escaneada de la guía de despacho que acredita la entrega del combustible. Lo anterior, producto que sólo las empresas con presencia física en el aeropuerto pueden tener personal en la losa de éste y que la guía de despacho debe ser en papel, puesto que se incorpora en un computador que tiene cada camión de abastecimiento que certifica la cantidad de litros cargados.

Así, concluye su solicitud indicando que se encuentra imposibilitado de cumplir con la emisión de una guía de despacho o una factura o boleta al momento de la entrega ya que no posee personal en el aeropuerto y que por tanto sólo una vez recibida la confirmación de una venta por el proveedor tendrá conocimiento de la identificación del cliente, el destino del vuelo, la matrícula de la nave, el volumen de combustible cargado, modalidad de compra, etc., antecedentes necesarios para la emisión de la correspondiente factura.

Conforme a lo expuesto, solicita definir que la fecha de notificación del proveedor determina el momento de la posterior venta a sus clientes; solicitando se le autorice a una ventana de dos días hábiles posteriores a la recepción de la comunicación del proveedor para emitir la documentación tributaria, a fin de tener tiempo para resolver eventuales fallas en la información del proveedor.

La V Dirección Regional Valparaíso es de opinión que, dadas las particulares características del negocio que impiden que el vendedor se encuentre presente al momento de la entrega del producto al comprador, tomando conocimiento de la venta sólo una vez que el proveedor le

comunica que se ha realizado una entrega del combustible a alguno de sus clientes, enviándole copia escaneada de la guía de despacho recepcionada, se podría entender que al momento de la entrega de combustible el proveedor ha actuado como agente oficioso de la consultante respecto de la celebración del contrato de compraventa con sus clientes, ratificándose lo obrado por el agente sólo al momento de la recepción de la comunicación de los valores indicados en la guía de despacho en correo remitido por el proveedor, por lo que en ese momento nacería su obligación de emitir la documentación tributaria.

Por lo tanto, al no existir pronunciamiento al respecto, se remite oficio reservado a fin de que se sirva dar respuesta a la consulta, indicando la oportunidad en que se deben facturar las ventas de combustibles por la sociedad XXXXX a sus clientes.

II.- ANALISIS:

En relación a la obligación que tienen los contribuyentes de emitir documentación tributaria para respaldar sus operaciones, el artículo 55° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, establece que, en los casos de ventas de bienes corporales muebles, las facturas deberán ser emitidas en el mismo momento en que se efectúe la entrega real o simbólica de las especies.

En los casos de prestaciones de servicios, las facturas deberán emitirse en el mismo período tributario en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Sin perjuicio de lo anterior, los incisos 4° y 5° del artículo 55°, establecen que los contribuyentes podrán postergar la emisión de sus facturas hasta el décimo día posterior al término del período al que se hayan realizado las operaciones. En el caso de las ventas, si no se hubiera emitido factura al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de las especies, los vendedores deberán entregar a los adquirentes, en esa oportunidad, una guía de despacho numerada y timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, en relación a la situación que plantea el contribuyente XXXXX, en primera instancia y desde el punto de vista normativo, tratándose de una venta, la factura debe emitirse en el momento de la entrega real o simbólica de los bienes que, en el caso particular de la consulta, ocurre al momento en que el combustible es cargado en las aeronaves.

Al respecto, esa Dirección Regional señala que en la entrega de combustible que hacen los proveedores de XXXXX, al momento que éste es cargado en las aeronaves, se produciría casi en forma simultánea dos contratos de compraventas, uno entre el proveedor y la empresa consultante y otro entre esta última y sus clientes las aerolíneas y que en su opinión, al momento de la entrega del combustible el proveedor actúa como agente oficioso de XXXXX, respecto de la celebración del contrato de compraventa con sus clientes –las líneas aéreas-, ratificándose lo obrado por el agente sólo al momento en que XXXXX recibe la comunicación de los valores indicados en la guía de despacho emitida por el proveedor, a través de correo electrónico, momento en que nacería su obligación de emitir la correspondiente factura.

De acuerdo a lo anterior, si se considera que en estas operaciones XXXXX, actúa como agente de las Líneas Aéreas, y en el supuesto que lo hace mediante un mandato con representación, en este caso, de conformidad con la Circular 60, de 2006, los proveedores de combustible tendrían que facturar directamente a nombre de las aerolíneas que adquieren dicho bien, en ningún caso facturar a nombre de XXXXX, este último, junto con la liquidación del encargo, debería emitir factura sólo por la remuneración que pudiera recibir, si el contrato de representación es a título oneroso.

Distinto es, si en estas operaciones XXXXX actúa mediante un mandato sin representación de las Líneas Aéreas, como lo ha señalado este Servicio¹, en este caso, jurídicamente el mandatario obra a su propio nombre, obligándose él no sus mandantes, es decir, compra para sí los bienes encargados adquirir, motivo por el cual los proveedores del combustible que se carga en las

¹ Oficio N° 1124, de fecha 31 de mayo de 2018.

naves, deben emitir directamente la facturas al mandatario. A través de la rendición de cuenta que el mandatario se encuentra obligado a realizar, se cumple con su obligación, transfiriendo a sus mandantes a título oneroso el dominio de los bienes encargado adquirir, verificándose el hecho gravado venta. Siendo así, en este caso, el mandatario –XXXXXX- debe emitir las correspondientes facturas a las Líneas Aéreas, por los bienes cuya compra se rinde recargando el Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, si XXXXX actúa con un mandato sin representación, las facturas que se encuentra obligado a emitir a las empresas aéreas por la transferencia de los bienes objetos del encargo, de conformidad con el artículo 55°, del D.L. N° 825, deben emitirse en el mismo momento de la entrega del combustible que hacen los proveedores al cargarlo en los aviones, no existiendo en la ley ninguna norma que permita postergar su emisión. Adicionalmente, en caso que dicho mandato sea remunerado, XXXXX deberá facturar a sus mandantes la correspondiente comisión.

Concordante con lo anterior, corresponde que XXXXX utilice como crédito fiscal, el impuesto soportado en la adquisición de dichos bienes, consignado en las facturas recibidas de sus proveedores, así como también procede para sus mandantes, el uso como crédito fiscal del impuesto recargado en las facturas recibidas de su mandatario, emitidas por éste para fines de transferir el dominio de los bienes y de rendir cuenta del encargo.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente, si XXXXX actúa en la compra de combustible como agente de las Líneas Aéreas, mediante un mandato con representación, la venta de combustible que hacen los proveedores de dichos bienes, deberían ser facturados por éstos directamente a sus mandantes las aerolíneas, documentos cuya emisión de conformidad con el artículo 55° del D.L. N° 825, se puede postergar hasta el 10° día posterior al término del período tributario en que se hubieren realizado las operaciones, siempre y cuando al momento de la entrega al adquirente de los bienes, se le haya entregado en esa oportunidad en su reemplazo una guía de despacho.

Distinta es la situación, en el caso que en estas operaciones XXXXX actúe con un mandato sin representación, mandato respecto del cual cumple su obligación mediante la rendición de cuentas, transfiriendo a las aerolíneas a título oneroso el dominio de los bienes encargados adquirir, verificándose en estas operaciones el hecho gravado venta, contenido en los N°s. 1 y 3, del artículo 2°, del D.L. N° 825, operaciones respecto de las cuales de conformidad con el artículo 55° de la Ley, XXXXX debe facturar al momento de la entrega del combustible que hacen sus proveedores al cargar las aeronaves de sus clientes, obligación de emisión que no es posible postergar, como lo solicita la consultante, al no existir norma en el referido Decreto Ley que lo permita.

Se solicita a esa Dirección Regional, dar respuesta al contribuyente en los términos señalados.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 0114, de 17-01-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos