

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8, LETRA E), ART 15, N°1, ART. 21, N°2, ART. 55, ART. 57 - CIRCULAR N° 12, DE 1991. (Ord. N° 2871, de 18-10-2016)

REMITE CONSULTA SOBRE PROCEDENCIA DE EMITIR NOTA DE CRÉDITO POR DIFERENCIA DE IVA, POR VARIACIÓN DEL TIPO DE CAMBIO.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, un pronunciamiento en relación a presentación realizada por XXX, en representación de la empresa TTTT, la cual consulta acerca de la procedencia de emitir notas de crédito por las diferencias de IVA que se produzcan por la variación del tipo de cambio, derivada de contrato celebrado con BBB, de prestación de servicios de ingeniería de detalles, suministro de equipos y materiales, construcción y puesta en marcha de una planta desaladora de agua de mar, para la realización de proyecto minero.

I. ANTECEDENTES:

1. De acuerdo a lo señalado por la empresa, la ejecución del contrato celebrado con BBB contempla dos fases: Fase I - Etapa de Ingeniería de Diseño y Fase II, Etapa de Suministro, Construcción y Puesta en Marcha. El precio del contrato fue pactado a suma alzada y en dólares por mutuo acuerdo de las partes, en caso de ejecutarse sólo la Fase I, en la suma total y única de US \$ xxxxxxxx y en caso de ejecutarse ambas fases, en la suma total y única de US \$ xxxxxxxxxx. El contrato contempla un anticipo al emitirse la orden de proceder de la Fase I, equivalente al 100% del monto de ella, contra boleta de garantía por el 100% del monto anticipado.

La sociedad emitió una factura por el anticipo de US \$ xxxxxxxx y consulta sobre la procedencia de emitir una nota de crédito afecta a IVA por la variación de tipo de cambio que se produce entre la época de la emisión de una factura por anticipo y el pago efectivo del precio de la misma conforme a lo dispuesto en el artículo 15° N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, ya que BBB realiza los pagos en un plazo de 30 días luego de la recepción conforme de la factura.

Adicionalmente, solicita confirmar en el caso en que sea procedente la emisión de la nota de crédito, que la baja en el tipo de cambio, que tiene como consecuencia el pago de una suma menor a la originalmente facturada, es una rebaja en el precio pactado, y no una cantidad restituida por servicios resciliados para efectos del plazo de tres meses que contempla el N° 2 del artículo 21 de la misma ley antes señalada.

2. En opinión de esa Dirección Regional, en relación con la materia consultada, en primer término se debe tener presente que en toda confección de una obra material que se encomienda a otra persona, si la persona que la realiza proporciona los materiales, el contrato es de venta. En cambio, si esos materiales, o al menos la materia principal, son suministrados por quien encarga la obra, el contrato es de prestación de servicios. En este sentido está redactado el artículo 1.996 del Código Civil. Por tanto, en atención a la naturaleza del contrato sobre el que se consulta, en su Fase I se trataría de la prestación de un servicio y en su Fase II la operación será de venta.

Agrega que el artículo 9°, letra a) de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que el Impuesto al Valor Agregado se devengará: "en las ventas de bienes

corporales muebles y prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o boleta”. Y en la letra f) de la norma en comento se establece que: “en los contratos referidos en la letra e) del artículo 8° y en las ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles, en el momento de emitirse la o las facturas”.

Por su parte, el artículo 55° del mismo texto legal, en lo pertinente, señala que: “En los contratos señalados en la letra e) del artículo 8° y de ventas o promesas de venta de bienes corporales inmuebles gravados por esta ley, la factura deberá emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de este, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago”.

Por lo tanto, de acuerdo a las disposiciones previamente mencionadas, la facturación de dicho anticipo del precio antes del pago del precio total del contrato, implica el devengo del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al anticipo, debiendo recargarse el monto del tributo en el referido documento.

Ahora bien, en cuanto a la base imponible de las ventas, el artículo 15° de la ley en comento dispone que: “estará constituida por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieran comprendidos en él, los siguientes rubros: “N° 1 el monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario. En todo caso deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron e impuesto de este Título, en la parte que corresponda a la variación de la unidad de fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo”.

Esta norma es plenamente aplicable a operaciones pactadas a plazo, y este Servicio ha sido claro y constante en su interpretación en este sentido. Sin embargo, del contrato sobre el que se consulta se desprende que contiene obligaciones puras y simples y no sujetas a modalidad, por lo cual no sería aplicable el numeral 1° del artículo 15 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

A pesar de ello, BBB paga en un plazo de 30 días luego de la recepción conforme de la factura, y por tanto, de todas formas se produce una diferencia de tipo de cambio y este Servicio sólo ha hecho referencia al tema en el Oficio N° 4100, de 14 de junio de 1978.

En base a lo expuesto, y en vista que no se ha encontrado un criterio específico a aplicar respecto a esta materia, esa Dirección Regional remitió la consulta y sus antecedentes para fines de obtener un pronunciamiento al respecto.

II. ANÁLISIS:

El artículo 15° del D.L. N° 825, de 1974, establece la base imponible para efectos del Impuesto al Valor Agregado, disponiendo en lo pertinente que en el caso de las ventas o servicios, ésta se encuentra constituida por el valor de las operaciones respectivas, debiendo adicionarse el monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses moratorios, que se hubieren hecho exigibles o percibidos anticipadamente en el período tributario.

En todo caso, agrega la norma legal, deberá excluirse el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el Impuesto al Valor Agregado, en la parte que corresponda a la variación de la Unidad de Fomento determinada por el período respectivo de la operación a plazo.

Por otra parte, el artículo 57° de D.L. N° 825, dispone que los vendedores y prestadores de servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado deben emitir notas de crédito por los descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la facturación a sus compradores o beneficiarios de servicios, como, asimismo, por las devoluciones a que se refieren los números 2° y 3° del artículo 21°.

A su vez, el inciso segundo determina la obligación del vendedor o prestador de servicios de emitir notas de débito por el aumento del impuesto facturado.

Sobre el particular, forman parte de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, los reajustes de todo tipo pactado por las partes y las diferencias que se producen como consecuencia de las variaciones del tipo de cambio en operaciones pactadas en moneda extranjera, debido al transcurso de un lapso de tiempo entre la facturación de la operación y el pago de la factura en moneda nacional, quedan comprendidas dentro del concepto de reajuste a que hace referencia la norma citada.

Sin embargo, el procedimiento contemplado en el artículo 15°, N° 1 del D.L. N° 825, mediante el cual es posible excluir de la base imponible el monto de los reajustes de valores que ya pagaron el IVA, en la parte que corresponda a la variación de la Unidad de Fomento, por disposición expresa, sólo es aplicable a las operaciones a plazo, es decir, a aquellas en que las partes han señalado expresa o tácitamente un hecho futuro y cierto del cual pende el cumplimiento de la obligación.

En consecuencia, tratándose de operaciones pactadas en moneda extranjera en las cuales no se ha convenido un plazo para el cumplimiento de las obligaciones emanadas del contrato, las diferencias generadas debido a la variación del tipo de cambio ocurridas entre la fecha de la facturación y el tiempo que efectivamente se realizó el pago, forman íntegramente parte del precio pactado en la respectiva operación, por lo que no es posible a su respecto la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15°, N° 1 del D.L. N° 825.

En consideración a lo señalado precedentemente, en el caso que producto de la variación que experimente el tipo de cambio entre el momento de la emisión de la factura y el momento del pago efectivo de la obligación, se genere un aumento en el precio en moneda nacional del contrato, el contribuyente deberá, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57° del D.L. N° 825, emitir la correspondiente nota de débito, recargando separadamente el Impuesto al Valor Agregado, sobre el monto total de la diferencia de cambio, sin deducción alguna.

Por otra parte, este Servicio ha señalado[1] que si en el referido período se produce una baja en el tipo de cambio, teniendo como consecuencia el pago de una suma menor a la originalmente facturada, procede en tal caso la emisión de una Nota de Crédito, pues ello se traduce en una rebaja en el precio pactado y que el criterio es plenamente aplicable si la operación es expresada en dólares y pagada en esa misma moneda, pues en ambas situaciones, el elemento referencial para determinar cualquier aumento o disminución del valor de la operación es el precio de venta consignado en la factura, la cual

necesariamente debe encontrarse expresado en moneda de curso legal, según lo instruye la Circular N° 12, de 22/2/1991.

Cabe señalar que distinta es la situación cuando ambos contribuyentes llevan su contabilidad en moneda extranjera, en cuyo caso no existe para ninguno de los involucrados una variación en el valor de la operación originalmente pactada, pues el pago de la misma no genera un mayor o menor ingreso para el vendedor o prestador de servicio, ni un mayor o menor desembolso para el comprador o para el beneficiario del servicio, según de que se trate la operación.

III. CONCLUSIÓN:

En consideración a lo señalado precedentemente, en las operaciones en moneda extranjera, en las que no se ha establecido un plazo para el cumplimiento de las obligaciones emanadas de un contrato, como es el caso del contrato celebrado entre la empresa consultante y BBB, las diferencias generadas debido a la variación del tipo de cambio ocurridas entre la fecha de la facturación y el tiempo que efectivamente se realizó el pago, forman íntegramente parte del precio pactado en la respectiva operación y si en el referido período se produce una baja en el tipo de cambio, teniendo como consecuencia el pago de una suma menor a la originalmente facturada, procede en tal caso la emisión de una Nota de Crédito, pues ello se traduce en una rebaja en el precio pactado.

El criterio expuesto es plenamente aplicable si la operación es pactada en dólares y pagada en esa misma moneda, pues el elemento de referencia es el precio de venta consignado en la factura, la cual necesariamente debe encontrarse expresado en moneda de curso legal, según lo instruye la Circular N° 12, de 22/02/1991.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2871, de 18.10.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Ord. N° 0825, de 24/04/2008.