

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 21, ART 52, ART 57
(ORD. N° 3141, DE 30-12-2019)**

Consulta sobre la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en Programa de Alimentación Escolar.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, un pronunciamiento sobre la correcta aplicación del Impuesto al Valor Agregado, al proceso de ajuste de servicios que se realiza en el Programa XXXXX

I.- ANTECEDENTES:

Los antecedentes generales del programa son:

1. El Programa XXXXX se ejecuta atendiendo a lo estipulado en la ley de presupuesto y en las bases de licitación vigentes.
2. El valor de los servicios prestados por las empresas adjudicadas asciende a los \$65.000.000.000 mensuales aproximadamente.
3. Los proveedores prestan el servicio de alimentación en establecimientos educacionales de Educación Básica, Media y en Jardines Infantiles.
4. YYYYYY en las bases de licitación establece los procesos de asignación de raciones, facturación, pago y proceso de ajuste.
5. El proceso de asignación de raciones corresponde a una programación mensual de las raciones a preparar en cada establecimiento educacional. Esta información se envía al proveedor durante el mes anterior al del servicio.
6. El proceso de pago mensual de los servicios corresponde al 100% de las raciones asignadas en aquellos establecimientos educacionales que no dependen de la ZZZZZ, y el 70% de las raciones asignadas para los establecimientos dependientes de ZZZZZ. El pago mensual se realiza hasta el último día hábil del mes de servicio.
7. El proceso de ajuste consiste en la comparación entre las raciones asignadas para un mes y las raciones debidamente certificadas para dicho mes. La certificación de raciones demora un plazo máximo de 90 días contados desde el primer día del mes siguiente al del servicio.
8. El resultado del proceso de ajuste puede generar diferencias a favor de los prestadores o en contra, es decir, YYYYYY debe pagar o cobrar el resultado del ajuste. Para ello las empresas emiten una nota de débito a una nota de crédito, según corresponda el caso.

Respecto al proceso de ajuste, y considerando que el plazo máximo es de 90 días corridos contados desde el primer día del mes siguiente de servicio, es decir, si corresponde al proceso de marzo de 2019, el resultado del ajuste se tendrá como plazo máximo a final del mes de junio 2019. Lo anterior afecta la aplicación en el débito fiscal del impuesto asociado a las notas de crédito, las cuales se emitirán en el mes de junio de 2019, excediendo el plazo de 3 meses para su aplicación.

Dado lo anteriormente expuesto, consulta si el proceso de ajuste antes mencionado puede considerarse como un descuento en el servicio otorgado por cada proveedor, por el cual se emite una nota de crédito que rebaja el valor de las raciones canceladas y, por tanto, el proveedor pueda aplicar el impuesto en el débito fiscal del mes de emisión del documento tributario.

Para mejor resolver, adjunta extracto de las bases de licitación ID QQQQQ, referido al proceso de facturación y pago.

II.- ANALISIS:

El artículo 8°, del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado (IVA) las ventas y los servicios. A su vez, el artículo 2°, N° 1, del mismo decreto ley, define “ventas” como una convención que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles hecha por un vendedor habitual de dichos bienes, y en su N° 2, define “servicio” como la acción o prestación que una persona realice para otra por la cual percibe una remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 y 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, el artículo 52° del D.L. 825 de 1974, establece que: “Las personas que celebren cualquier contrato o convención de los mencionados en los Títulos II y III de esta ley deberán emitir facturas o boletas, según el caso, por las operaciones que efectúen. Esta obligación regirá aun cuando en la venta de los productos o prestación de los servicios no se apliquen los impuestos de esta ley, incluso cuando se trate de convenciones que versen sobre bienes o servicios exentos de dichos impuestos.”

Por otra parte, el artículo 57° del D.L. 825, establece que los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos de la ley, se encuentran obligados a emitir notas de crédito por los descuentos o bonificaciones otorgados con posterioridad a la facturación a su compradores o beneficiarios de servicios, como, asimismo, por las devoluciones a que se refieren los números 2° y 3° del artículo 21°. Igualmente, deberán emitir notas de débito por aumentos del impuesto facturado.

Según se indica en la consulta, el Programa XXXXX, se ejecuta de acuerdo al presupuesto y las bases de licitación vigentes, para los establecimientos de educación Básica, Media y Jardines Infantiles; en las bases de licitación se establece el proceso de asignación de raciones, facturación, pago y proceso de ajuste del monto originalmente facturado por los proveedores. El proceso de asignación de raciones corresponde a una programación mensual de las raciones a preparar en cada establecimiento, el cual se envía a los proveedores el mes anterior a su ejecución; la facturación y pago se realiza hasta el último día hábil del mes del servicio, en base al proceso de asignación de raciones para el mes respectivo.

Se agrega, que el proceso de ajuste consiste en la comparación entre las raciones asignadas para un mes según la programación mensual a preparar en los establecimientos educacionales, y las raciones efectivamente proporcionadas por los proveedores para el mismo período, debidamente certificadas por los establecimientos, lo cual puede generar diferencias a favor o en contra de YYYYYY, respecto de las que sus proveedores deben emitir notas de crédito o de débito según corresponda, proceso de certificación que se produce al cabo de 90 días corridos, contados desde el primer día del mes siguiente al del servicio.

Ahora bien, para fines de dar respuesta a la consulta, resulta necesario determinar a qué corresponde el proceso de ajuste de servicios del Programa XXXXX, que se realiza respecto del monto originalmente facturado por los proveedores, de acuerdo al proceso de asignación de raciones establecido en las bases de licitación, por los servicios de alimentación que se preparan y proporcionan en los establecimientos educacionales, si dicho ajuste corresponde a un descuento otorgado con posterioridad a la facturación, o, se trata de sumas que se restituyen por los proveedores, en razón de bienes devueltos o servicios resciliados.

Al respecto, el artículo 21° del decreto Ley N° 825, de 1974, contempla tres situaciones en las cuales procede rebajar del débito fiscal o impuesto determinado, el IVA originalmente facturado que corresponde a la suma que se descuenta o restituye: (i) en caso de bonificaciones y descuentos otorgados a los compradores o beneficiarios del servicio sobre operaciones afectas, con posterioridad a la facturación; (ii) las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios de servicios en razón de bienes devueltos o servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a cantidades afectas y la devolución de los especies o resciliación del servicio se haya producido dentro de los 3 meses desde la entrega de las especies, o desde que el prestador del servicio percibió la remuneración o ésta se puso, en cualquier forma, a su disposición y; (iii) sumas devueltas a los compradores por la devolución de los envases o depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución, cuando dichas sumas hayan sido incluidas en el valor de la venta afecta a impuesto.

De acuerdo al extracto de las Bases de Licitación ID QQQQQ, referido al proceso de facturación y pago establecido en el Título 16, que en fotocopia se adjunta, en el subtítulo 16.5, sobre el procedimiento de ajuste, se establece que éste tiene como objetivo el cierre definitivo del mes ejecutado, a través de la liquidación de los pagos efectuados.

El ajuste determinado según el procedimiento establecido, a favor o en contra de YYYYYY, ZZZZZZ o PPPPP, se deberá pagar o descontar, según corresponda, a los proveedores en forma reajustada de acuerdo a la variación del IPC acumulado en el período, quedando las referidas instituciones facultadas para aplicar la suma respectiva del próximo pago que corresponda al prestador.

De acuerdo a lo anterior, las bases de licitación establecen un proceso de ajuste al monto de los pagos previamente efectuados cada mes por YYYYYY, conforme a las raciones asignadas, según

se indica en el subtítulo 16.2 denominado “Forma de pago”, por los prestadores de los servicios de alimentación; ajuste que se determina de la comparación de las raciones asignadas para los establecimientos educacionales para un mes y las raciones debidamente certificadas y proporcionadas efectivamente para el mismo período, lo cual correspondería, según los antecedentes que se acompañan (fotocopia del título 16, de las bases de licitación), a una disminución o un aumento del monto facturado y pagado provisoriamente, por el menor o mayor número de raciones proporcionadas y certificadas para cada período respectivamente.

Como puede apreciarse, en el caso bajo análisis no existe una devolución de mercaderías ni a una resciliación de servicios, por lo que no es aplicable a su respecto el plazo de 3 meses establecido en el artículo 70° del D.L 825.

Así, en el caso de que en un período se proporcione un menor número de raciones que las asignadas en el programa de alimentación, debidamente certificadas de acuerdo a las raciones alimenticias efectivamente servidas en los establecimientos de la YYYYYY, ZZZZZ O PPPPP, el ajuste al monto previamente facturado y pagado, de acuerdo con el programa de asignación de raciones para un mes, que se debe realizar según las bases de licitación, tiene el carácter de un descuento, ya que en definitiva, se realizó un pago mayor al que correspondía.

Por lo expuesto, los prestadores del servicio de alimentación deben emitir la respectiva nota de crédito, documento que, tratándose de un descuento, no tiene plazo para su emisión. Los proveedores lo podrán deducir el IVA consignado en dichos documentos del débito fiscal del mismo período de su emisión.

En el caso que el ajuste que se realice implique un aumento del monto originalmente facturado, por el mayor número de raciones que se proporcionen, los prestadores del servicio de alimentación, deberán emitir una nota de débito, aumentando de esta forma el débito fiscal del mismo período.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente y en respuesta a su consulta, esta Dirección Nacional es de opinión que el proceso de ajuste de servicios que se realiza en el Programa XXXXX, establecido en las Bases de Licitación ID QQQQQ, al monto originalmente pagado por YYYYYY y facturado por los proveedores de los servicios de alimentación, tiene el carácter de un descuento, en el caso de que en un mes se proporcione un menor número de raciones alimenticias que las asignadas en el programa de alimentación, debidamente certificadas por los establecimientos de educación, respecto del cual los proveedores deben emitir la correspondiente nota de crédito, documento que tratándose de un descuento no tiene plazo para su emisión, siendo procedente que el IVA consignado en dicho documento pueda ser deducido del débito fiscal del mismo período de su emisión.

En caso, que las raciones proporcionadas por los proveedores, debidamente certificadas por los establecimientos de educación, resulte mayor que las raciones asignadas por el programa de alimentación para el mismo período, el ajuste que se realiza tiene el carácter de aumento del monto originalmente facturado, el que se deberá materializar en la emisión de la correspondiente nota de débito, debiendo los proveedores agregar el IVA consignado en dicho documento, al débito fiscal del mismo período.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3141, de 30-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos