

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 2, N°2, ART. 8, ART. 9, LETRA A), ART. 13, N°4, ART. 57 - LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 20, N°4. (ORD. N° 944, DE 11.05.2018) (Ord. N° 944, de 11-05-2018)

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA DEVOLUCIÓN DE DINEROS RECIBIDOS COMO ANTICIPO, POR CURSOS QUE NO SE PRESTARON.

En representación del contribuyente OTEC XXXX SpA, ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el tratamiento tributario que debiera aplicarse a devoluciones de dineros que deberá efectuar la empresa, recibidos del SENCE como anticipo para la ejecución de cursos de capacitación debidamente adjudicados, algunos de los cuales no fueron realizados.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación, que OTEC XXXX SpA, es una empresa de servicios dedicada a elaborar proyectos de capacitación y desarrollo organizacional, mediante la dictación de cursos y asesorías en procesos de gestión de cambio tecnológico, seguridad y RRHH.

Agrega, que en el año 2016 la empresa se adjudicó 36 cursos del primer Concurso modalidad cerrada de la Línea Regular del Programa AA del Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE). Sin embargo, 19 de ellos, no pudieron ser ejecutados por la empresa por diversas razones.

Para poder ejecutar los cursos de capacitación, SENCE otorga anticipos de dinero equivalente al 60% del total, lo que debe ser resguardado mediante Pólizas de Garantía de ejecución inmediata. A su vez, y como contrapartida de la entrega de los anticipos, le empresa emite las correspondientes facturas al Servicio de Capacitación y Empleo SENCE.

Como se ha señalado, por la no ejecución de 19 cursos debidamente adjudicados, a la empresa le implica la obligación de devolver los montos de dinero recibidos como anticipo, cuyas facturas fueron entregadas en el año 2016, debidamente declaradas y pagadas en ese período tributario, por lo que solicitan un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de la devolución, con el objeto de hacer lo correcto en materia tributaria.

II.- ANALISIS:

El artículo 8° del D.L. N° 825 de 1974, grava con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) las ventas y servicios. A su vez, el N° 2 del artículo 2° de la ley, define “servicio” como “la

acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de 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, y según lo señalado por este Servicio , las entidades calificadas como organismos de capacitación, como es el caso de la empresa que representa, desde el punto de vista de las normas de la Ley de la Renta, D.L. N° 824, de 1974, se clasifican como contribuyentes de la Primera Categoría del N° 4, del artículo 20° de la dicha ley, dentro del rubro de “colegios, academias e institutos de enseñanza particular y otros establecimientos particulares de este género” a que se refiere la referida norma, comprendiéndose dentro de ellos los institutos de capacitación técnica, laboral, profesional o post-universitaria, etc..

A su vez, de conformidad con el N° 4, del artículo 13° del D.L. N° 825, de 1974, los establecimientos de educación se encuentran liberados del Impuesto al Valor Agregado (IVA), exención que se limita a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente.

Según señala en su presentación, en el año 2016 la empresa se adjudicó 36 cursos del programa AA del Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, por los cuales recibió anticipo de dinero correspondiente al 60% del total, respecto de los cuales se emitieron las facturas correspondiente; 19 de estos cursos no pudieron ser ejecutados por diversas razones, por lo que es obligación de la empresa devolver los montos de dinero entregados como anticipo, cuya problemática es el tratamiento tributario de la devolución, con el objeto de hacer lo correcto en esta situación.

Sobre el particular cabe tener presente en primer lugar, que de acuerdo a lo dispuesto en la letra a), del artículo 9°, del D.L. N° 825, de 1974, el IVA se devenga en las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o boleta y si no se hubieren emitido éstas, o no correspondiere emitirlas, el tributo se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio. Así las cosas, las facturas por los anticipos recibidos por el consultante fueron correctamente emitidas.

Por otra parte, el Art. 21°, N°2 del Decreto Ley N°825, de 1974, permite deducir del débito fiscal, el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos o servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas al Impuesto al Valor Agregado y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiera producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del Art. 70° de la Ley; situación que se regularizará con la emisión de una nota de crédito.

Con relación al punto anterior, el Art. 57° del Decreto Ley N°825, dispone que deberá emitirse una Nota de Crédito en el caso de las devoluciones a que se refiere el Art. 21° N° 2 y 3 del Decreto Ley N°825, esto es, por las sumas restituidas a los compradores y a los beneficiarios de servicios en razón de bienes devueltos o servicios resciliados, y las restituciones de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución de envases.

Ahora, tratándose de actividades exentas o no gravadas con IVA, como ocurre en la especie, la Resolución Exenta N° 6080 de 1999, señala que los contribuyentes que se encuentren obligados a emitir "Facturas de Ventas y Servicios, no Afectos o Exentos de IVA" por sus operaciones, si efectúan rebajas de los montos facturados, deberán igualmente emitir Notas de Crédito según lo establece los títulos IV y V de la Circular N° 39, del año 2000, de este Servicio.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado por este Servicio, la resciliación, mencionada en el Art. 1545 y en el inciso primero del Art. 1567 del Código Civil, es una expresión del principio de autonomía de la voluntad aplicado en el campo obligacional, en virtud del cual si las partes de común acuerdo -mientras no sea contrario a la ley, las buenas costumbres y el orden público- pueden celebrar toda clase de convenciones, no existe inconveniente alguno para que igualmente acuerden dejar sin efecto las obligaciones que las ligan.

III.- CONCLUSIÓN:

En el caso de cursos que fueron contratados por el SENCE y que no fueron efectivamente realizados por la empresa consultante, para fines de regularizar la situación tributaria y en la medida que exista una resciliación debidamente acreditada, como consecuencia de la cual su representada, proceda a hacer devolución de las sumas de dinero que fueron anticipadas por el mencionado Organismo, se deberá emitir Nota de Crédito de conformidad al artículo 57° del D.L. N° 825, de 1974.

La Nota de Crédito referida, en caso que corresponda, también es requisito para que la empresa solicite la devolución de las sumas pagadas indebidamente o exceso a título de impuestos, de conformidad con las normas del artículo 126° del Código Tributario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 944, de 11.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos