



**“PAGOS PERCIBIDOS POR VENTAS EN CONSIGNACIÓN Y SERVICIOS
PRESTADOS POR TERCEROS: DEFINICIÓN, PROBLEMÁTICA Y
APLICACIÓN” (Parte 1)**

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumnos: **Rodrigo Marcelo Garrido Soto**
Profesor Guía: **Antonio Faúndez Ugalde.**

Santiago, abril de 2018

Índice de Contenidos

| | |
|--|----|
| 1. 1.- Introducción..... | 4 |
| 1.1.- Abreviaturas..... | 4 |
| 1.2.- Planteamiento del problema..... | 5 |
| 1.3.- Hipótesis del Problema..... | 10 |
| 1.4.- Objetivos Generales..... | 10 |
| 1.5.- Metodología..... | 11 |
| 2.- Marco Teórico..... | 12 |
| 2.1.- Definiciones..... | 12 |
| 2.2.- Tratamiento en Chile..... | 16 |
| 4.-Subtemas | |
| 4.1.- A) De la Naturaleza jurídica de las ventas por consignaciones..... | 29 |
| Bibliografía..... | 53 |

1.-Introducción.

1.1.- Abreviaturas utilizadas en la Tesis

LIR: Ley de Impuesto a la Renta.

LIVS: Ley de Impuesto a las ventas y servicios.

SII: Servicio de Impuestos Internos de Chile.

RLI: Renta líquida imponible.

ER: Estado de Resultados.

CC: Código Civil

CCO: Código de Comercio

RES. EX.: Resolución Exenta

F29: Formulario 29

F22: Formulario 22

RC: Registro de compras

RCE: Registro de compras electrónico

RV: Registro de ventas

RVE: Registro de ventas electrónico

1.2.-Planteamiento del problema.

El ordenamiento jurídico chileno está compuesto de distintas categorías de normas, las que van desde la Constitución Política de la República, hasta las leyes simples, de acuerdo a la misma jerarquización entregada por la propia Constitución. Estas normas, llamadas a regular las relaciones de las personas entre sí y de éstas con el Estado, se encuentran diseminadas en distintos cuerpos legales. Habiendo dicho esto, nos encontramos muchas veces con situaciones donde ciertos actos jurídicos, que, si bien forman parte de hechos comúnmente realizados por las personas, carecen de definición y regulación. Asimismo, nos encontramos muchas veces en situaciones anómalas en donde si bien se regula una materia o un acto jurídico, este mismo carece de definición acertada para reconocer esta regulación. Esta situación provoca que, a falta de una ley interpretativa o un cuerpo legal que refunda o cohesione las distintas leyes que se puedan aplicar a un determinado hecho o acto jurídico, la doctrina, los jueces o la autoridad administrativa deban interpretar dichas normas, lo que significa que, en muchas situaciones, un mismo hecho o acto, pueda tener distintas interpretaciones respecto a lo que es y la normativa aplicable.

En la ley tributaria, por ordenamiento de la misma ley, es la misma autoridad administrativa fiscalizadora, el Servicio de Impuestos Internos, quien es llamado a interpretar las leyes, interpretación que puede variar o puede exceder en muchos casos a la misma ley, sin perjuicio de las posibles interpretaciones particulares que pueda un juez realizar al conocer de una contienda y que sea llamado a dirimir y decidir en un asunto debatido, pudiendo incluso arribar a conclusiones distintas de las señaladas por la autoridad administrativa.

Una de esas situaciones se origina en el acto denominado “ventas en consignación”, y otras, en donde en vez de bienes, se transan servicios de terceros, siendo el común denominador de ambos, que el pago es recibido por quien no está obligado a reconocerlo íntegramente dentro de su patrimonio, produciéndose así, una confusión de patrimonios, que generan por

una parte problemas registrales, y por otra, problemas jurídicos de reconocimiento temporal de estos ingresos por quienes tienen derecho al mismo.

Tal como señalamos al iniciar este planteamiento, avanzaremos desde el problema inicial, que es establecer posibles vacíos legales frente a los conceptos “ventas en consignación” y “servicios prestados por terceros”, especialmente relacionado con los efectos tributarios, para luego continuar con los problemas patrimoniales generados a raíz del pago de los mismos y, finalmente, abordar la problemática práctica que generan en el ámbito tributario-contable.

Es así que, la problemática inicial se da por la falta de regulación y definiciones claras de estas figuras, encontrándonos con lagunas regulatorias que en casos son suplidas por la autoridad administrativa, o los mismos contribuyentes mediante adecuaciones jurídicas a fin de ajustar dichas situaciones a contratos similares pero que no se apegan del todo a los hechos existentes en la realidad. En efecto, como veremos, existen distintas figuras que comúnmente son asociadas con las actividades desarrolladas por terceros, como lo es el mandato civil, el mandato comercial, la comisión, la agencia de negocios, y otras, las que, en definitiva, si bien tienen similitudes, la aplicación de una u otra pueden generar distintos efectos como lo sería, por ejemplo, en el caso de la comisión, la obligación de declarar y pagar el Impuesto a las ventas y servicios por la comisión particularmente, caso distinto en el caso del mandato.

Por otra parte, en estas actividades desarrolladas por terceros, se produce una situación particular patrimonial al recibir el pago, ya que quien percibe el pago o el ingreso, es un contribuyente distinto del obligado a reconocer el ingreso en su patrimonio. En efecto, quien tiene el derecho a percibir el ingreso derivado de este pago no siempre percibe el mismo en el instante, sino que el mismo puede ser percibido en distintos periodos tributarios. Esta situación genera distintos efectos dependiendo del impuesto a determinar, siendo distinto

su efecto y tratamiento a nivel de impuestos mensuales del que correspondería a nivel de impuesto de primera categoría, dada la naturaleza de cada uno de ellos. Así, a nivel de la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios (LIVS), según analizaremos, existe normativa aplicable respecto al momento en que debe emitirse el documento denominado “liquidación factura”, que abordaremos más adelante y nace dentro del marco de la Circular N.º 126, de 1977, como un documento especial que fusiona la obligación de liquidar que tienen los mandatarios, comisionistas y consignatarios, con la obligación de emitir documentos tributarios, pero que sin embargo, al aplicar la nueva normativa relativa a la facturación electrónica, Registro de ventas y compras, y propuesta de declaración mensual F29, genera problemas de aplicación práctica.

En cuanto a la incidencia a nivel de primera categoría, no es claro el momento del reconocimiento de un ingreso más aún si nos encontramos en una situación donde el mismo hecho puede ser tratado de maneras distintas. En otras palabras, al existir esta falta de definiciones adecuadas y un tratamiento determinado, las consecuencias quedan radicadas como el contribuyente catalogué las transacciones las que eventualmente pueden no ser coincidentes con la percepción jurídica que pueda tener el ente fiscalizador, incidiendo ello no sólo en los impuestos a determinar, sino que además en el momento en los cuales se debe reconocer el ingreso para los actores, generando en casos situaciones especiales en las cuales si bien existe un ingreso contable, no puede ser reconocido como un incremento patrimonial por ninguno de ellos, dejando a este ingreso en un limbo contable dado que jurídicamente no puede ser reconocido en el patrimonio de ninguno de los intervinientes, por lo tanto, debemos hacer convivir una situación jurídica particular, consistente en la imposibilidad de reconocer un incremento de patrimonio al momento del pago de una venta o un servicio, tanto para quien recibe el pago como para el dueño de las mercaderías en

consignación o el tercero prestador del servicio, y la contabilidad que debe reflejar fielmente los hechos económicos cronológicamente acontecidos.

El planteamiento de la problemática de los actos realizados por terceros se genera principalmente en dos situaciones particulares; lo que se conoce en el comercio como venta en consignación, y en el pago de servicios que son o pueden ser prestados por un tercero que no estaba incluido en la transacción.

Es así que, estas actividades o transacciones inciden directamente en los impuestos a las ventas y servicios, donde la problemática está enfocada o circunscrita a la obligación del pago del impuesto, así como también las situaciones de registro contable y de declaración de dichos tributos. Por otro lado, gran parte de otra problemática se suscita en el ámbito de impuesto a la renta, donde, por definición general se tributa sobre ingresos percibidos o devengados, generándose en este sentido un desfase de la percepción de este ingreso para el obligado a reconocerlo, y además, según la figura jurídica usada, los acuerdos contractuales o las reglas particulares de ciertos mercados, una imposibilidad o dificultad de determinar el devengamiento de dichas rentas para efectos de reconocer dichos ingresos. Por lo tanto, si no existe percepción del pago por quien tiene derecho al mismo, y si el devengo de la renta también se posterga, nace una renta que se encuentra en un limbo jurídico, generando a la vez complicaciones a nivel contable que en pueden llevar a la confusión, respecto a la correcta determinación de la base imponible, en la declaración, que deberá grabarse con impuesto de primera categoría al no ser estos ingresos del giro ni percibidos ni devengados.

En virtud de dichos problemas, nuestra autoridad tributaria ha tratado de prever las situaciones descritas dando origen a interpretaciones administrativas que pueden complementar o exceder lo establecido en la ley tributaria, sobre todo considerando que las

situaciones descritas no se encuentran tratadas específicamente en nuestro actual ordenamiento jurídico tributario.

En este sentido, trataremos dos subtemas: a) los conceptos jurídicos y administrativos, los que buscarán explicar cómo cada una de las posibles figuras comúnmente relacionadas con las ventas en consignación y, b) Incidencia de la resolución N°61 de 2017 respecto a la declaración del formulario 29 en relación al tratamiento de las consignaciones.

En cuanto al subtema a) el problema se presenta en que si bien se ha regulado la materia de consignaciones, esta ha sido parcial, y, por otra parte, la misma se remite a otras figuras, ya sea la de mandatario o comisionista, figuras que en sí son distintas, tanto así que, al referirse el Servicio de Impuestos Internos al documento liquidación factura, habla de mandatarios, comisionistas y consignatarios, no existiendo en esta enumeración conjunción disyuntiva que permita concluir que todas ellas son lo mismo. En este sentido, el problema de existir una regulación de un acto que no está definido dificulta la aplicación de la misma regulación que se intenta, y, por otra parte, cada una de los actos a los que se puede asimilar tiene distinto tratamiento.

En el subtema señalado con la letra b), existen problemas registrales y documentales tanto a nivel de impuestos mensuales de ventas y servicios. En donde las fechas de cierre de cada ejercicio provocan problemas a nivel de declaración, más aún ahora con el sistema de registro electrónico de ventas, generándose así problemas temporales que dificultan la determinación de los impuestos de cada uno de los intervinientes, más aún en aquellos contribuyentes que emiten documentos tributarios las veinticuatro horas del día. En efecto, mediante Resolución EX N°61, del 12 de julio de 2017, se creó el Registro de Compras y Ventas, la cual entró en vigencia a contar de agosto de 2017. Dicho registro está compuesto por 2 registros: un Registro de Compras (RC) y otro Registro de Ventas (RV). La finalidad de ellos es respaldar las operaciones afectas, exentas y no afectas a IVA efectuadas por el

contribuyente, cuya información es proporcionada por los documentos tributarios electrónicos que han sido recibidos por el Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, ya con anterioridad a este sistema de registro automático que analizaremos más adelante, existían problemas generados específicamente a nivel de renta por las discrepancias existentes entre los Formulario N.º 29 (en adelante “F29”) y El Formulario N.º 22 (en adelante “F22”). El Servicio de Impuestos Internos, al analizar el código 628 del F22 –hasta el año tributario 2017–, esto es, “Ingresos del Giro Percibidos o Devengados” y compararlo con las ventas declaradas en el F29, arrojaban diferencias que dicen relación con la facturación realizada y los ingresos efectivamente declarados, generándose así una “sub-declaración” de ingresos a nivel de renta para todos los agentes que reciben pagos y facturan por bienes que corresponden a terceros.

Todo lo anterior debe analizarse además a la luz de la normativa de facturación electrónica, y las acciones de aceptación y rechazo de las mismas, las que pueden generar diferencias importantes dado el momento en que se reconoce cada una de las facturas, en atención a los plazos existentes para ellas.

1.2.-Hipótesis del problema

En base a lo anterior se plantea en este trabajo que, los actos de ventas y servicios realizados por terceros carecen de definiciones, lo que conlleva a que un mismo acto sea tratado de maneras distintas, y, además, que la falta de normativa aplicable inciden en la temporalidad del reconocimiento de los ingresos a nivel de impuestos mensuales y anuales.

1.3.-Objetivos generales.

Dilucidar el tratamiento tributario, tanto en el impuesto a las ventas y servicios como en el impuesto a la renta, del pago en las ventas por consignación y el pago de servicios prestados por terceros, para lo cual, se configuran como objetivos particulares en primer lugar, establecer definiciones jurídicas acertadas y si el tratamiento considerado por la autoridad fiscal es efectivamente el adecuado. Asimismo, se considera como objetivos particulares, el definir cuándo y cómo deben reconocerse los ingresos por los actores y las situaciones especiales que pueden acontecer. Por otro lado, esclarecer la relación entre las figuras jurídicas definidas y su reconocimiento contable.

1.1.4.-Metodología:

La metodología que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las normas, las interpretaciones administrativas, jurisprudencia y el análisis de las mismas en aplicación de casos reales para determinar el verdadero sentido y alcance de las ventas en consignación y los servicios prestados por terceros ajenos a los contratantes.

Para esto, analizaremos las normas que hacen referencia a los elementos inherentes de las transacciones descritas, por lo que en algunos casos, nos encontraremos fuera del ámbito legal tributario, para comprender conceptos como pago, patrimonio, percepción y devengamiento entre otros, y los contrastaremos con las interpretaciones administrativas existentes en la materia, para finalizar el análisis con casos de aplicación práctica de las normas señaladas, y las conclusiones a las que han arribado los jueces tributarios y el resto de la jurisprudencia al analizar las situaciones descritas, para finalizar consolidado dichos análisis en las conclusiones del presente trabajo que deberían aplicar para las situaciones descritas, tanto legales como contables.

2.- Marco Teórico

2.1.- Definiciones.

Capital: En términos económicos, el capital se entiende como aquel factor de producción constituido por inmuebles, maquinarias o instalaciones de cualquier género, que, en colaboración con otros factores, principalmente el trabajo, es destinada a la producción de bienes. También se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está destinado a agotarse ni consumirse, sino, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas.¹

¹ Cámara Chilena de la Construcción. Cartilla tributaria, Capital Propio Tributario y Patrimonio Financiero Efectos de su Aplicación. Abril, 2008.

Contabilidad fidedigna: Es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingreso y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan derecho a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar.¹

Por otra parte, derivado de diversa jurisprudencia judicial, podemos definirla como “Contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, los ingresos, los costos y gastos, las inversiones y las existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar.”²

Consignación: Para efectos de este trabajo haremos la distinción de la consignación referente al Pago en consignación, modalidad de pago, modo de extinguir las obligaciones, referido en el Código Civil.

En este sentido, se entenderá por consignación la acción que realiza el consignatario, por un período determinado de entregar determinados bienes de una empresa a otra. Es decir, a modo de ejemplo, se trata de una empresa que fabrica o distribuye productos y se los da a otra que tiene el punto de venta para que las comercialice sin necesidad de pagarlas hasta tanto sean vendidas.³

¹ http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm

² Cámara Chilena de la Construcción. Cartilla tributaria, Normas sobre Contabilidad (Conceptos relevantes de orden legal y requisitos normativos que debe cumplir), 2008.

³ <https://lubri-press.com/chile/consignacion-de-mercaderias-un-modelo-viable/>

Consignante o comitente: Persona que entrega un bien o una mercancía a un tercero, para que este las comercialice para su venta o administración.

Consignatario: Persona que recibe del consignador o comitente, un producto o mercancía para su venta o administración, sin hacerse dueño de ella.

Factura: Son documentos tributarios que los comerciantes envían usualmente a otro comerciante, con el detalle de la mercadería vendida, su precio unitario, el total del valor cancelable de la venta y, si correspondiera, la indicación del plazo y forma de pago del precio.¹

Se debe precisar que la factura es un documento tributario que se utiliza para respaldar distintas transacciones comerciales, las que, en sí, reflejan el valor pagado por los bienes que en la misma se detallan. Estos documentos pueden ser de compra, y de venta.

Guía de despacho: Documentos que deben emitirse obligatoriamente por vendedores y prestadores de servicios, cuando se haya optado por postergar la entrega de la factura en una venta y cuando se trasladen bienes, esto independientemente de que esto constituya una venta.

Liquidación factura: Es un documento tributario en que se refunde la liquidación de ventas, emanadas de un contrato de consignación, y la facturación de la comisión pactada

¹ http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_f.htm

entre el consignante y el consignatario, conforme a lo instruido en la Circular N° 126 de 1977.¹

Mandato: Es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. En el ámbito de los trámites tributarios, dicho contrato debe ser escrito.

Por otra parte, el artículo 2.116 del Código Civil, señala que “El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.”.

El mandato puede ser gratuito o remunerado, y la remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley, la costumbre, o el juez (Art. 2117 del Código Civil). El contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario, la que puede ser expresa o tácita. Aceptación tácita es todo acto en ejecución del mandato.

Mandante: también llamado comitente, es la persona que confiere el encargo (Art. 2.116 Código Civil).

Mandatario: También llamado apoderado o procurador, persona que acepta el encargo del mandante (artículo 2.116 del Código Civil).

¹ http://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/catastro/001_012_0247.htm

Patrimonio: Derechos que tienen los propietarios o accionistas sobre una empresa. Se compone por el valor del capital, reservas y utilidades no distribuidas. El patrimonio aumenta cuando la empresa obtiene utilidades y disminuye cuando se reparten dividendos o existen pérdidas.¹

Sin embargo, dependiendo del área de estudio, podemos encontrar distintas definiciones para patrimonio. En el ámbito del Derecho Civil Planiol expresa que el patrimonio “es el conjunto de derechos y obligaciones de una persona, apreciables en dinero”. Por otra parte, cabe señalar que el patrimonio, de los estudios referentes al patrimonio, existen principalmente tres doctrinas, las cuales se denominan: teoría del patrimonio como atributo de la personalidad, teoría del patrimonio de afectación y la teoría de los patrimonios fraccionados.

Asimismo, dentro del ámbito de estudio contable, el patrimonio correspondería a la misma acepción genérica del concepto jurídico.²

¹ http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_p.htm

² COMPOSTO CANALES, Arnolfo, Manual de contabilidad para abogados. Editorial Jurídica de Chile, 1996, p. 22.

2.2.- Tratamiento en Chile

En Chile y el mundo, es usual que existan bienes que no son directamente vendidos por su dueño, ni servicios efectivamente prestados por quien los ofrece y cobra. Este modelo de negocios, se reconoce desde ya en el ámbito del Derecho Civil. Dicho Código, al tratar el contrato de compraventa, reconoce como válidas las ventas de cosa ajena, según se establece en nuestro Código Civil en su artículo 1.815, que indica que *“La venta de cosa ajena vale, sin perjuicio de los derechos del dueño de la cosa vendida, mientras no se extingan por el lapso de tiempo”*. En este sentido, es perfectamente válido en el derecho civil que una persona que no es dueña de un bien pueda efectivamente celebrar válidamente un contrato de compraventa. Asimismo, dentro de nuestra legislación tenemos también la figura jurídica conocida como mandato, regulado en el artículo 2116 del Código Civil que lo define como *“...un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera”*. Por lo tanto, como vemos, una persona puede encargar la gestión de uno o más negocios a otra, lo que busca satisfacer las necesidades de quien encarga el negocio, mediante la gestión de este tercero, que realizará, como si fuese el primero, los negocios de este.

Por otra parte, en el ámbito del derecho comercial, tenemos la figura del mandato comercial, definido en nuestro Código de Comercio, en el artículo 233, indicando al respecto que: *“El mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño”*, reconociendo en este sentido, un encargo gratuito o lo más usual, un encargo retribuido, tal como se desprende del tenor literal del citado artículo.

Sin embargo, lo que nos atañe en este trabajo no es el mandato o la venta de cosa ajena propiamente tal, sino que una figura distinta, que es la venta por consignación, la que

además uniremos a los servicios prestados por terceros, toda vez que presentan interrogantes similares e incluso, en algunos casos especiales, mayores variables a considerar.

Tal como lo señalamos, lo principal de este trabajo es la venta en consignación, sin embargo ¿qué es la venta en consignación? Pues bien, una de las razones para comenzar explicando otras definiciones jurídicas es exactamente porque en nuestro ordenamiento jurídico no se trata este tipo de ventas en ninguna esfera, por lo que no exista definición legal de ello, Civil, Comercial o Tributaria que podamos integrar a este trabajo. En efecto, las referencias a consignación que podemos encontrar en el derecho chileno nada dicen relación con lo que se pretende explicar en este trabajo, encontrándonos así con la primera dificultad; la falta de regulación legal. Sin embargo, en Chile, existen referencias a esta figura, sin señalar exactamente qué es.

El primer acercamiento a las ventas en consignación la encontramos en el Decreto Supremo N.º 55 del Ministerio de Hacienda del año 1977. En dicho reglamento se señala en el artículo 16 del mismo que *“En las entregas de mercaderías en consignación que efectúe un vendedor a otro, no se devenga el impuesto al valor agregado mientras el consignatario no venda las especies afectas a este tributo”*, explicando así el momento de devengamiento de los impuestos a las ventas y servicios. Lo anterior también fue parte integrante de las instrucciones administrativas de la materia, dictándose la circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 126 de 1977, la que se refiere en parte a la tributación de las ventas realizadas con comisionistas y consignatarios. Sin embargo, nuevamente no señala efectivamente que es un consignatario, o que es una venta por consignación en sí, sino que simplemente se limita a señalar la tributación a las que estarían afectos, la base imponible y los documentos que deben emitir, apareciendo en ésta, el documento conocido como “liquidación factura” al que nos referiremos más adelante. Llama la atención además

que, la mencionada circular hace referencia a los consignatarios para luego seguir la misma línea, pero refiriéndose a los mandatarios. Dicha mezcla de conceptos se aprecia al revisar la circular N.º 22 del año 2005, la cual instruye sobre la liquidación factura y el Formulario 29. En ella se incluye a los consignatarios dentro del grupo de los mandatarios señalándose como mandatarios a los comisionistas, consignatarios, martilleros y en general, toda persona cuando venda o preste servicios por cuenta de terceros.

Luego de la relación esgrimida, podemos señalar que el contrato de consignación es un contrato comercial, el cual consiste en que una persona se obliga a vender las mercancías de otra, previa fijación de un precio que el consignatario debe entregar al consignante.

4.- DESARROLLO DE LOS SUBTEMA

4.1.- SUBTEMA A) De la Naturaleza jurídica de las ventas por consignaciones

Como primer objetivo de este trabajo se ha planteado definir cuál es la naturaleza jurídica de lo que referimos como ventas en consignaciones. Si bien, las personas pueden coincidir en esto corresponde a entregar bienes o poner a disposición los mismos para que terceras personas se encarguen de su venta, nos encontramos que, dentro del ordenamiento jurídico chileno, esta figura no se encuentra tratada como tal. La primera referencia que tenemos de esta figura es una Circular del Servicio de Impuestos Internos, la circular N° 126 del año 1977. Dicha circular, si bien se refiere a las consignaciones, dentro de aquellas modalidades de ventas que realizan los contribuyentes del impuesto a las ventas y servicios, sólo se refiere a las “ventas en consignación” sin explicar o definir qué es lo que debemos entender por ella. Es así que, dentro de la misma circular, podemos encontrar referencias a la consignación, al mandato y a la comisión para referirse a una misma figura cuando las definiciones existentes, son distintas en alguna medida. En efecto, de las tres figuras

descritas, dos de ellas se encuentran efectivamente definidas en nuestro ordenamiento jurídico, siendo estas el mandato y la comisión.

La referida circular N° 126, se refiere en el número 20 de ella a los consignatarios, martilleros, y en general, a toda persona que compre o venda por cuenta de terceros vendedores. Dicho título tiene su origen en la misma clasificación dada por el artículo 22° del reglamento de LIVS, el que se refiere específicamente a los “consignatarios, comisionistas, martilleros y, en general, a toda persona que compre o venda habitualmente bienes corporales muebles por cuenta de terceros vendedores,”. Nuevamente, se reitera la asimilación de las figuras en un solo tratamiento, sin dar definición alguna de lo que se debe entender por cada una de ellas.

Tal como se señaló al comienzo de este trabajo, en nuestra legislación, es común que cuerpos legales o administrativos hagan referencias a figuras que no han sido definidas por el legislador, situación que a juicio de quienes escriben, debería ser el punto de partida para un mejor y mayor entendimiento de lo que estamos regulando. Sin embargo, atendido ello, debemos recurrir a las normas de interpretación y hermética a fin de subsanar la falencia del legislador. En la materia que nos convoca, llama la atención en un primer lugar que, distintas figuras, sin ser definidas en forma particular, son incluidas dentro de un conjunto de actividades cuyo denominador común es “realizar compras o ventas por cuenta de terceros vendedores”. En este sentido, para un acercamiento al entendimiento de la figura de las ventas en consignación debemos concluir en un primer momento que se trata de una actividad en la que un contribuyente, que puede o no ser vendedor habitual, entrega a otro, que tiene la calidad de vendedor habitual, la venta de bienes corporales muebles que son de su propiedad.

Lo descrito anteriormente tiene una similitud enorme con un contrato ya tratado en la legislación chilena: el mandato. Sin embargo, tal como se puede apreciar, en lo que hemos

señalado, no se hace referencia alguna al mismo al enunciar su tratamiento, lo que si sucede dentro del mismo numeral de la circular N° 126. En efecto, dentro de la misma circular, al referirse a las actividades que se encuentran afectas al impuesto a las ventas y servicios, se refiere en la misma a los sujetos como “comisionistas” o “mandatarios”, usando la conjunción “o” reiteradamente, lo que implica que se trata al comisionista como un sinónimo de mandatario, llamando la atención, por otro lado, que se deja de hacer referencia al “consignatario”, equiparando dentro del mismo numeral, el que en un comienzo se refería a los consignatarios y comisionistas, estas tres actividades dentro de una sola, tratando así, la autoridad administrativa a la consignación, la comisión y el mandato como sinónimos, por lo que, a ojos de la autoridad administrativa, estos conceptos son sinónimos. Pero, ¿son jurídicamente lo mismo? Señalamos precedente que todos los elementos se conjugan en la actividad de ventas de bienes corporales por un vendedor habitual de bienes que no son de su dominio y posesión, señalado que dicha actividad tenía especial similitud con el contrato de mandato, el cual si se encuentra definido en nuestra legislación. En efecto, el mandato se define en el artículo 2116 del Código Civil, señalando que: “El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.”. Es así, que, de acuerdo a esta definición, lo esencial es el encargo de una gestión, la que, en el caso de este trabajo, consiste en la venta de bienes corporales muebles, para ser vendidos por un tercero, que además detenta la calidad de vendedor habitual. Dicha aclaración es de suma importancia, por cuanto, la venta en consignación como tal, forma parte de las actividades propias del “mandato mercantil”. Este mandato está regulado en el libro II, título VI del Código de Comercio, específicamente en el artículo 233, el cual lo define, y a su vez, el artículo 234 regula tres tipos de éste. El artículo 233 del Código de Comercio define al mandato comercial como: “El mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos

gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño.”, y continua señalándose por el legislador en el artículo 234 del mismo cuerpo legal, que existen tres tipos de mandato comercial: “La comisión, El mandato de los factores y mancebos o dependientes de comercio”. De los 3 tipos de mandato comercial señalados, para el objetivo de este trabajo, nos referiremos únicamente a la comisión.

La comisión

La comisión, tal como se señaló, según el Código de Comercio, es un tipo de mandato comercial. El mismo fue definido por el legislador en el artículo 235 del Código de Comercio señalando que: “El mandato comercial toma el nombre de comisión cuando versa sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas.”. Como es apreciable, la definición del legislador, se refiere a un contrato específico que dista de otras actividades que se tratan con el mismo nombre, como es el caso de las comisiones bancarias, las cuales, de acuerdo a la definición ya señalada no corresponderían específicamente contratos de comisión de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio, sino que corresponden a otro tipo de remuneración, regulada por la Ley General de Bancos e Instituciones Financieras, lo que da una muestra de las confusiones que se generan entre las palabras comúnmente usadas con las palabras técnicas correctamente usadas, confusión que nos llama al presente trabajo.

Continuando con el análisis, cabe señalar que el artículo 235 exige que el encargo sea una a) una operación mercantil y b) determinada. En este sentido, considerando que lo que conocemos como ventas en consignación involucra una operación mercantil y determinada cabe sino concluir que la venta en consignación es en efecto un contrato de mandato mercantil denominado comisión, por lo cual la autoridad administrativa y el legislador, al

referirse tanto a mandato, comisión y consignación solamente confunden conceptos relacionados en una relación de genero a especie.

Sin embargo, dentro de la misma comisión existen distintos tipos de comisionistas. En ella encontramos, la comisión en venta, la comisión de transporte, los martilleros y los corredores de bolsa, siendo la primera, la que se conoce efectivamente como venta en consignación.

Importancia del análisis para efectos tributarios

Como señalamos al plantear el problema, el derecho tributario, grava distintas actividades, las cuales, menciona, pero no define, confundiendo en muchos casos la terminología comúnmente aceptada para una operación con otros contratos. Tal como vimos, se trata la consignación, como actividad, con otras como la comisión y el mandato, que, si se encuentran definidos y tratados en el derecho, y en general, toda actividad que involucre la entrega de bienes a un tercero vendedor habitual para que este se encargue de su venta, como una unidad.

En la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios (LIVS), los términos “comisión” y “comisiones” generan aún más confusión por la cercanía de dichas palabras, ya que la Comisión es un término que tiene por lo general dos significados: uno como remuneración y otro, como un contrato.

Tal como señalamos, es el contrato de comisión el que toma importancia en este trabajo, ya que, como señalamos, la consignación es en sí un contrato de comisión de venta.

Dentro del análisis tributario, la autoridad administrativa, el Servicio de Impuestos Internos, se realiza al amparo de los efectos que tiene dicha actividad o figura de negocios en la la

Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios (LIVS). En primer lugar, dentro de este mismo ámbito, cabe señalar que las ventas realizadas bajo esta modalidad siempre se encontrarán grabadas con los impuestos del D.L. N°825 de 1974 o la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios (LIVS), toda vez que las ventas serán siempre un acto de comercio realizadas por quien detenta la calidad de vendedor habitual de bienes corporales muebles, por lo que, la calidad de quien entrega los bienes en consignación.

Por otro lado, el obligado a emitir los documentos de ventas es el vendedor comisionista, según lo establece la misma circular N° 126 de 1977, quien, además tiene la obligación de liquidar las ventas realizadas en cada periodo tributario, emitiendo para ello un documento denominado liquidación factura, ya definido con anterioridad.

Efectos de la comisión en el impuesto a la Renta del D.L. N° 824 de 1974.

En primer lugar, tenemos la concurrencia de dos intervinientes en la actividad. Por una parte, quien pone a disposición o encarga a otro la venta o el negocio, y quien efectivamente realiza la venta frente a terceros que pagan el precio fijado. Dentro de esta figura, tenemos la concurrencia de dos patrimonios. Por una parte, a la vista de quien compra un producto, es el vendedor quien recibe el importe fijado por cada bien, sin embargo, estos bienes no le pertenecen, ya que no ha existido por una parte, una venta u otro título traslativo de dominio entre quien entrega los bienes en consignación, y el consignatario, quien, dada la figura descrita, actúa como comisionista de venta, y por otra, no existe ni el ánimo de adquirir el dominio por parte de quien recibe el encargo de vender, ni el ánimo de transferir el dominio al consignatario por parte de quien las entrega, pese incluso a que este último pasa a estar en posesión material de los bienes, Por lo tanto, dentro del impuesto a la renta, tenemos primero que, quien percibe efectivamente el importe pagado por el

comprador, no incrementa su patrimonio, toda vez, que el mismo, no reconoce el ingreso como propio, por pertenecer el bien a otra persona. Sin perjuicio de ello, se provoca una confusión de orden registral por cuanto, el responsable de emitir los documentos tributarios es efectivamente el comisionista o consignatario, quien debe reconocer este ingreso sólo para efectos de contables y luego rebajarlo una vez que ha rinde cuentas o liquida las ventas realizadas con el comitente.

Conclusiones

Luego de analizados los antecedentes, se concluye que la figura que se conoce como venta en consignación es en efecto un mandato comercial denominado comisión, y dentro de este mismo, tiene una categoría especial, denominada comisión de venta. El legislador en la ley de la Renta no trata en específico a la consignación, pero si se refiere a la comisión. Sin embargo, esta referencia hecha por el legislador a comisión en la ley de impuesto a la Renta no dice relación específica con el contrato mercantil denominado comisión, sino que dicha referencia se entiende en el sentido coloquial entendido como remuneración.

Además se concluye, que si bien existe un flujo de dinero que es percibido directamente por el consignatario en su caja, este reconoce el mismo como de un tercero, el consignador, a quien, por efecto de la misma figura del mandato, debe rendir cuentas, y de acuerdo a las instrucciones establecidas en el reglamento de la LIVS y en la Circular N° 126 de 1977 del Servicio de Impuestos Internos, emitir un documento que respalde esta rendición en contrapartida de las ventas realizadas por el consignatario o comisionista, en un documento denominado “liquidación factura”, emitido al finalizar cada periodo tributario. Asimismo, dicho documento, si bien en un comienzo se refiere únicamente para efectos del impuesto

de la LIVS, también tiene su efecto a nivel de renta, toda vez que es la contrapartida de las ventas totales documentadas por quien realiza las ventas al público.

Asimismo, reconociendo que jurídicamente no existe un aumento de patrimonio por parte de quien realiza la venta, el documento de liquidación factura, da cuenta de esto, toda vez que el mismo rebaja y reconoce que los bienes vendidos corresponden efectivamente a el consignatario (o mandante).

Bibliografía.

Publicaciones

Tratamiento de las mercaderías en consignación

http://www.aempresarial.com/web/revitem/5_13130_13556.pdf

<https://es.shopify.com/enciclopedia/consignacion>

www.elnoticierocontable.com

<https://www.gerencie.com/tratamiento-de-las-mercancias-en-consignacion.html>

<http://www.sii.cl/>

<https://consignacioncontable.wordpress.com/>

http://www.diarioatacama.cl/prontus4_not/site/artic/20091110/pags/20091110034540.htm

http://elrincontributario.blogspot.cl/2017_07_16_archive.html

<http://www.educaconta.com/search/label/Contabilidad?&max-results=4>

Manuales

BARRERA P., Luis M. - Consolidación De Estados Financieros. Registros contables. Mercancías en consignación paginas 26-27.

COMPOSTO CANALES, Arnolfo, Manual de contabilidad para abogados. Editorial Jurídica de Chile, 1996

FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo. El Patrimonio. Segunda edición, editorial jurídica de Chile, 1994.

MASSONE, Pedro. Principios de derecho tributario, 2ª edición, Edeval, Valparaíso, 1979.

SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo. Repertorio De Legislación Y Jurisprudencia Chilena, Código De Comercio Y Leyes Complementarias, Tomo III. Segunda edición, editorial jurídica de Chile. 1994.

Tesis

ALBORNOZ VENEGAS, Claudio Javier. Contrato De Comisión, Naturaleza Jurídica Y Tributación. Memoria para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. 2011.

CASAS GÓMEZ, Iván Marcelo. Aspectos Generales De La Tributación Del Contrato De Asociación O Cuentas En Participación. Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. 2009.

CONTRERAS STRAUCH, Osvaldo. "Instituciones de Derecho Comercial". Santiago, Chile. Lexis Nexis, 1º ed. 2004.

Apuntes:

ORREGO ACUÑA, Juan Andrés. La Propiedad.

Revistas

CÁMARA CHILENA DE LA CONSTRUCCIÓN. Cartilla tributaria, Normas sobre Contabilidad (Conceptos relevantes de orden legal y requisitos normativos que debe cumplir). Julio, 2008.

ZUÑIGA URBINA, Francisco. "CONCEPTO DE LEY Y TIPOS DE LEYES Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso N° XVIII, 1997.

Normativas

Decreto Ley N°825

Oficio N°335, de 24.02.2010

Oficio N°869, de 25.04.2008

Circular N°126 de 1977, Servicio de Impuestos Internos

Resolución N°61, N°68 y N°86 del 2017

Ley N°19.983 de 2004

Ley N°20.727 de 2014