



**“PAGOS PERCIBIDOS POR VENTAS EN CONSIGNACIÓN Y SERVICIOS
PRESTADOS POR TERCEROS: DEFINICIÓN, PROBLEMÁTICA Y
APLICACIÓN” (Parte 2)**

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Alumnos: **Christian Alfredo Marín Norambuena**

Profesor Guía: **Antonio Faúndez Ugalde.**

Santiago, abril de 2018

Índice de Contenidos

2.3.- Marco Conceptual.....	18
2.4.- Modelo de negocio.....	21
3.- Tratamiento Contable y Tributario.....	24
3.1.- El IVA en las Ventas de Mercaderías en Consignación.....	24
3.2.- Contabilización de las mercancías entregadas en consignación	25
4.-Subtemas	
4.2.- B) Incidencia de la Resolución N°61 de 2017 respecto a la declaración del Form.29 y Form.22 en el Tratamiento de las Consignaciones.....	36
5.- Conclusiones.....	51

2.3.- Marco Conceptual.

Iniciaremos este marco con el concepto más general respecto de las consignaciones, para luego adentrarnos en la metodología contable, definir sus diferentes participantes y sus características desde una perspectiva teórica, para terminar, desarrollando casos prácticos, de manera de dar al lector un espectro amplio sobre esta materia, lo anterior nos permitirá de manera de afrontar las dos problemáticas presentadas como subtemas.

Es frecuente las operaciones de mercaderías por intermedio de terceros, comerciantes establecidos, en cumplimiento de un mandato comercial, en que el dueño de las mercaderías, llamado mandante o comitente, encarga a otra persona natural o jurídica, denominada comisionista o más comúnmente consignatario, la venta de mercaderías en el establecimiento de esta última, bajo las instrucciones de aquél.

Para tratar este tema, es preciso entonces aclarar algunos conceptos. Existen distintas definiciones entregadas por la doctrina respecto a esta figura. Para comenzar, debemos señalar que la palabra misma tiene su origen en el francés “consigner”, que traducida a nuestro idioma significa depositar. En efecto, existe una persona, que es dueña de ciertos bienes, los cuales, para efectos de este concepto, quiere vender. Pero esta venta, sea cual sea sus motivos, no la realiza en forma directa, sino que las realiza mediante un tercero, el que, sin adquirir para si los bienes de la persona original, los vende como si fuesen suyos.

En este sentido, una Consignación es *“el traspaso de la posesión de mercancías de su dueño, llamado Comitente o consignador, a otra persona, denominada Comisionista o Consignatario, que se convierte en un agente de aquel a los fines de vender mercancías. La consignación es una entrega en depósito, y las relaciones que se establecen entre el*

consignador y el consignatario corresponden a las que en derecho mercantil se estudian como depósito y agencia.”¹

De la definición recién descrita, tenemos que la figura de la consignación tiene distintos elementos. Para comenzar, el primer elemento de la figura son los intervinientes. Tenemos por una parte a quien entrega el bien o mercancía a un tercero, para que este la venda. Esta persona es el comitente o consignante.

Como contrapartida, se encuentra quien recibe de parte del consignatario, bienes o mercaderías de un tercero, para ser vendidas por este, y esta persona recibe el nombre de “consignatario”.

Estas dos personas interactúan en el ámbito comercial, asumiendo cada uno de ellos determinadas obligaciones, no solo contractuales entre ellos, sino de orden administrativo y contable. Por otra parte, dependiendo de los acuerdos contractuales de los intervinientes, la misma figura puede tener diferentes consecuencias, que veremos más adelante en el desarrollo de este trabajo.

Dentro de las obligaciones de los intervinientes está la emisión del documento denominado “liquidación factura”. Este documento, es un documento tributario que refunde la liquidación de ventas, emanadas de un contrato de consignación, el que tiene por finalidad ajustar las ventas del consignatario. Tal como señalamos en un comienzo, el consignatario realiza las ventas de los bienes de terceros como si fuesen propias, lo que conlleva la emisión de las correspondientes boletas y facturas de ventas. A raíz de ello, debe realizarse un ajuste, respaldado por un documento tributario, que traslade el resultado de la venta a quien realmente le corresponde, el dueño de los bienes o consignante.

¹ <http://www.monografias.com/trabajos98/consignacion/consignacion.shtml>

La obligación de emitir este tipo de documentación recae en los mandatarios, según lo dispuesto en el artículo 73 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Por otro lado, los consignatarios deben enviar a sus mandantes, dentro de cada período tributario, a lo menos, una liquidación del total de las ventas o de los servicios efectuados por éstos con su respectivo Impuesto al Valor Agregado (IVA) recargado en dichas operaciones. Respecto de lo anterior, si el consignatario efectúa varias liquidaciones dentro de un período tributario, deberá realizar una liquidación que resuma las parciales realizadas dentro del mismo período tributario. Este documento constituye el Débito Fiscal del mandante, deberán ser numeradas correlativamente y cumplir las mismas formalidades establecidas para las facturas, por lo que deberán ser timbradas por el Servicio de Impuestos Internos (SII) y por lo tanto contener los datos que el reglamento exige.

Es importante insistir que respecto a la liquidación factura debe ser registrada en las siguientes circunstancias:

- **A nivel del comisionista:** Él debe registrarla en una columna separada en su respectivo Libro de Ventas, lo anterior, con la finalidad de diferenciarlas de sus propias ventas. De esta manera, se deberá declarar solamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se refiere a la comisión por la o las ventas, a cuenta de terceros, la cual deberá ser declarada en la línea 13 del Formulario 29 de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.
- **A nivel del mandante:** Debe registrarla en su Libro de Ventas, dado que se refiere a sus propias ventas, estas, efectuadas mediante la modalidad de la consignación. Por lo tanto, deberá declarar el Impuesto al valor Agregado (IVA) que afecta a las ventas que hace directamente y las que efectúa por medio intermedio de terceros, haciendo uso de la línea 6 del nuevo Formulario 29 de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

Todo lo anterior, según lo establece la Circular N° 22, de 2005 y el Reglamento de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, en sus artículos 70 y 73.

2.4.- Modelo de negocio utilizando la figura de la venta en consignación

Tal como se explicó al definir la venta en consignación, el modelo de la figura se materializa con el acuerdo fijado entre el consignante, dueño de los bienes y que tiene la intención de vender, con el Consignatario, el cual se encarga de esto último, para lo cual recibe los bienes, a fin de ponerlos a disposición de los terceros compradores ajenos a este acuerdo. Este acuerdo entre el consignatario y consignante se puede materializar de distintas formas, siendo lo esencial de la figura la entrega que hace el consignante al consignatario de los bienes para que este los venda. Sin embargo, dependiendo del acuerdo que realicen a fin de determinar las remuneraciones correspondientes a cada uno puede tomar distintas formas jurídicas, dependiendo de estos acuerdos. En efecto, en la práctica, lo común es que el consignatario perciba un porcentaje de las utilidades derivadas de las ventas realizadas, actuando, así como comisionista. Asimismo, ambos pueden pactar otros acuerdos, como, por ejemplo, una remuneración fija independiente de la cantidad vendida, o incluso, no recibir remuneración alguna, en el caso ejemplar de realizar un acuerdo de negocios que tenga sólo por finalidad atraer clientes con productos complementarios de los propios, siendo en este caso la utilidad una del tipo de mercadeo que tiene la única finalidad de ofrecer productos complementarios sin incurrir en gastos para su adquisición y colocación.

En el modelo tradicional del negocio, el consignatario puede acordar vender la mercancía por un mayor valor, y ese mayor valor será suyo, o, por el contrario, el consignante puede limitar al consignatario que solo pueda vender la mercancía a un valor determinado, pero

en todo caso, el consignatario tiene derecho al pago de una comisión previamente establecida en el respectivo contrato de consignación.

Como ya se puede apreciar, la variable dentro de esta figura es la distribución de utilidades, siendo lo esencial para que hablemos de consignación, el sólo hecho de entregar bienes propios a un tercero, para que este los administre y venda al público.

En este sentido, dada la entrega de los bienes a un tercero, esta toma aparentemente la figura del depósito, con todas las responsabilidades que el mismo significa. Según el artículo 2211 del Código Civil, el contrato de depósito es aquel *“contrato en que se confía una cosa corporal a una persona que se encarga de guardarla y de restituirla en especie.”*.

Sin embargo, podemos apreciar una diferencia al respecto, ya que cuando una persona entrega bienes para ser vendidos, este no espera, por regla general su restitución, sino que espera su equivalente en dinero, por lo que podemos concluir que, existe efectivamente un depósito sobre aquellos bienes que no se han vendido a los terceros compradores. Atendido ello, el consignatario es responsable de las mercancías y su custodia por el tiempo en que estas no sean vendidas, respondiendo, por regla general y si nada se ha estipulado, por culpa leve, todo ello de acuerdo a lo establecido en el artículo 2222 del Código Civil. El consignatario no es responsable por la pérdida o deterioro debido a la propia naturaleza de la mercancía, pero deberá responder si el deterioro o daño es producto de su negligencia o imprevisión.

Un punto importante, y que formará parte de un análisis posterior, es que los bienes en consignación, no forman parte del patrimonio del consignatario, por lo que las mismas no podrán ser objeto de embargo, en el caso que el consignatario entre en cesación de pagos y sea vea en la obligación de responder con su patrimonio.

¿Cuál es la remuneración en el contrato de consignación?

Por regla general, el consignatario vende las mercancías a través de su propia empresa, pero por cuenta ajena, recibiendo a cambio una remuneración, como un porcentaje del precio de venta que el comisionista descuenta antes de entregar el dinero a su comitente. La comisión es por su naturaleza asalariada y usualmente su monto se fija por las partes en un porcentaje de las ventas que efectúe el comisionista por cuenta de su mandante, de manera que el consignatario tiene derecho a una remuneración por la venta de las mercancías que reciba en consignación, que puede ser una comisión sobre la venta, o el mayor valor de venta que consiga, según pacten las partes. La comisión es una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, en nombre propio, pero por cuenta ajena.

El Código de Comercio, en su Título VI, establece reglas que regulan el mandato comercial.

Ventajas económicas y comerciales:

Para quien vende los bienes a terceros:

- Permite la consolidación de una buena cartera de clientes.
- Al no contar con existencia de propiedad del consignatario, no es necesario desembolsar flujos importantes para poder vender.
- Los artículos en consignación pueden devolverse en el caso de que no sean vendidos, lo que dice relación además con lo señalado respecto al depósito.
- Las liquidaciones por la venta de los artículos pueden confeccionarse en fechas posteriores respecto a las mercaderías vendidas., mejorando el flujo de efectivo.

Respecto del consignatario son:

- Se acorta el tiempo en relación a publicidad.

- Ya no es necesario enviar o entregar los artículos que se venden.

Algunas de las Desventajas del modelo:

Respecto al consignante:

- Los consignatarios dependen obligatoriamente de un proveedor de existencias.

Las desventajas para el consignatario:

- El margen de utilidad que pueden obtener se reduce respecto de lo que lograrían en el modelo de venta directa.

- El retorno de las utilidades por venta es más lento.

3.- ¿Cuál es el Tratamiento contable y tributario del contrato de consignación?

3.1.- El IVA en las ventas de mercaderías en consignación.

Ahora bien, es de nuestro interés exponer la incidencia de las normas del D.L. N° 825, de 1974, y su Reglamento, en los negocios que se efectúen por intermedio de comisionistas o consignatarios, especialmente en cuanto al cumplimiento del IVA.

3.1.1.- Que documentos de requiere para el envío de existencias al consignatario:

El mandante debe emitir guías de despacho timbradas por el Servicio de Impuestos Internos en la fecha del envío de mercaderías para su venta por el consignatario. En estos documentos deberá indicarse el valor unitario de las mercaderías, el que será el valor de venta a considerar por el consignatario.

En dichas guías de despacho deberá expresar mediante una nota que se trata del envío de mercaderías para su venta en consignación, según contrato. Ello explicará posteriormente que no se hayan emitido facturas por el mandante respecto de tales guías de despacho ya

que el envío de las mercaderías no obedece a una operación de venta efectuada con el consignatario.

3.1.2.- Documentos a emitir por el consignatario en las ventas de mercaderías:

Aunque no se trata de la venta de artículos comprados por el que los vende, el consignatario debe entregar sus propios documentos como factura o boletas exigidas por ley, por las ventas que efectúe por cuenta de su mandante, indicando en dichos documentos los antecedentes del mandante, o un membrete que diferencie estas ventas realizadas de aquellas transacciones de mercaderías que sean de su propiedad.

Si se decide en facturar al final del periodo, el consignatario deberá proporcionar sus propias “guías de despacho” a los respectivos deudores en el momento del envío o entrega de las existencias, debiendo indicar en estos documentos los antecedentes que corresponde al mandante o un membrete que diferencie para que esta información coincida con la de la factura respectiva.

3.1.3.- Respecto a la liquidación al mandante:

Por cuenta de su mandante, el consignatario debe efectuar, una liquidación por las ventas de existencia realizadas. Estas liquidaciones deben indicar la razón social del consignatario, su RUT y datos como casilla, fono entre otros. Adicionalmente, dichos documentos deberán ser ordenados correlativamente, del mismo modo como se exigen para los documentos tributarios como la facturas, por lo cual también deberán ser timbrados por el Servicio.

Estas liquidaciones se emitirán en triplicado y enviar el original y segunda copia a su mandante, y mantener la primera copia para ser exhibida en caso de una posible fiscalización por el Servicio.

El consignatario hará una relación en estos documentos de las ventas efectuadas por cuenta de un tercero, indicando los datos del número y la fecha de cada documento emitida por las respectivas ventas que se efectúen. Si la venta se efectúa con boleta, se debe señalar el número, su fecha de emisión y monto, desglosando sus valores. Una vez realizado el detalle de dichas facturas y boletas, se deberán sumar al monto neto de las ventas, el IVA soportado y total de los documentos tributarios, será el monto a rendir al tercero.

3.1.4.- Obligación del IVA en las ventas de mercaderías en consignación:

Las obligaciones tributarias respecto al IVA obligación de declarar y pagar el IVA por las ventas de mercaderías en consignación recae sólo en el mandante, dado que el consignatario deberá remesarle el valor total de las ventas. Para lo anterior, será el mandante quien debe registrar en su libro de Ventas los antecedentes de las liquidaciones que le practique su contraparte, el de las ventas totalizadas en dichas liquidaciones y el total del impuesto soportado. Dado lo anterior, serán estas liquidaciones las que sustituyan a los documentos que debería haber emitido el mandante de haber vendido las mercaderías por su propia cuenta.

El impuesto antes mencionado referido a las ventas, deberá ser pagado por el mandante considerando el mes o período tributario en que el consignatario efectúe realmente dichas ventas.

3.1.5.- ¿Qué ocurre con el IVA respecto al consignatario?

Al respecto, al consignatario solo le corresponderá el pago del IVA sólo en relación a la comisión que le afecte por su operación como intermediario, lo anterior según contrato. Para poder ser cobrada la respectiva comisión, este último deberá entregar una factura a su mandante, debiendo recargar el impuesto correspondiente. Del mismo modo podrá optar

por cobrar la comisión en la misma liquidación que debe emitir a su mandante y por lo cual este documento pasara a llamarse "Liquidación-Factura", la cual cumple una doble finalidad, que es pagarse de su comisión y devolver los fondos al mandante.

3.1.6.- ¿Cómo se registra las mercaderías vendidas del consignatario?

Aunque se refiere a ventas de existencias por cuenta de un tercero, el consignatario deberá asentar en su Libro de Ventas, de manera de contralar estas partidas, los documentos, facturas y boletas, por las operaciones realizadas por cuenta de un tercero, para lo cual deberá registrarlo en una columna aparte, monto neto de dichas ventas y el impuesto soportado, para que no se confundan estos movimientos, de los datos que correspondan a las ventas de existencias propias.

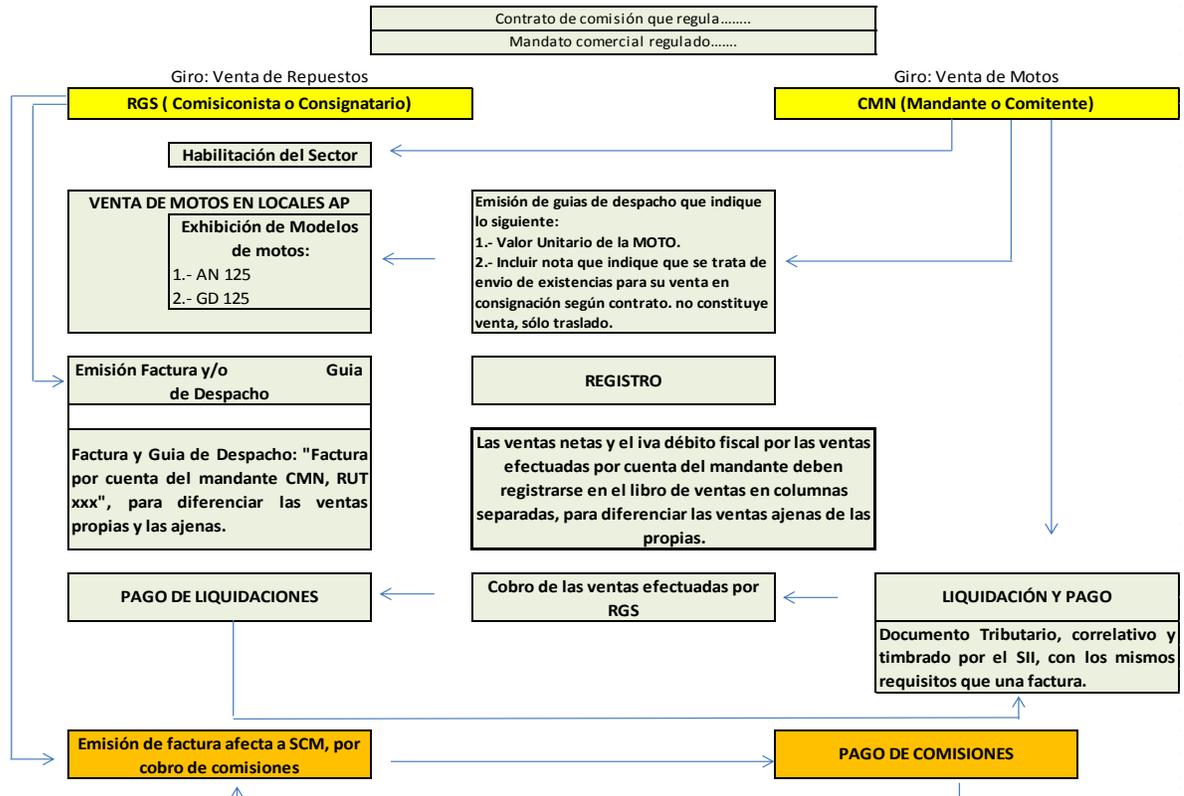
3.2.- Del registro de las existencias entregadas en consignación

Como las existencias entregadas al consignatario no corresponden a un activo para este último dado que no dejan de ser de propiedad de la empresa que las entrega en consignación, considerando que no se ha efectuado venta y por lo tanto no se ha transferido el dominio. Las existencias solo se desprenden del activo, una vez el dominio, como se manifiesta jurídicamente, "haya sido transferido", realizándose solo al instante de realizada la respectiva venta.

Siendo así, las mercancías entregadas en consignación deben ser contabilizadas en una cuenta de orden.

A continuación, se describe un flujo-grama referido a la venta en consignación de motos y repuestos para motos, en donde se detalla por completo cada uno de los pasos necesarios en este tipo de negocios.

MOTOS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN



4.- DESARROLLO DE LOS SUBTEMA

4.2.- SUBTEMA B) Incidencia de la Resolución N°61 de 2017 respecto a la declaración del Form.29 y Form.22 en el Tratamiento de las Consignaciones.

Es importante destacar que a partir del 1 de agosto ha comenzado a regir una nueva norma tributaria, el texto en cuestión modifica la normativa relacionada con la Declaración Mensual de IVA referido al proceso de facturas/compras.

En qué consisten estos cambios:

- Se crea el "Registro Electrónico de Compras y Ventas".
- A contar de esta fecha el Servicio de Impuestos Internos (SII) propondrá, de manera automática y en razón de los documentos tributarios electrónicos (DTE) emitidos y

recibidos, el Registro Electrónico de Compras y Ventas con todos los DTE que respaldan las operaciones afectas, exentas o no gravadas y que se encuentran recibidos en su portal.

- Las declaraciones mensuales de impuestos (F29) presentadas serán cruzadas de manera automática con este nuevo registro.

Por lo anterior, a partir de esa fecha, se deben tener en consideración los siguientes puntos al momento de gestionar los DTE, esta se relaciona desde el punto de vista del libro de compras como también del libro de ventas.

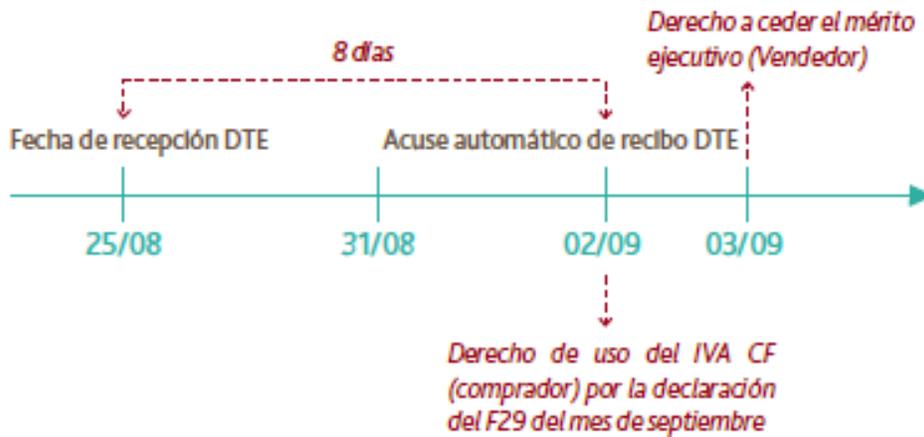
Aspectos que afectan el Libro de Compras y por lo tanto el uso del IVA Crédito

Fiscal:

- Se establece un plazo de ocho días corridos, 192 horas, a contar de la recepción del documento por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII), para dar Acuse de Recibo o Reclamo (rechazo) del DTE, es útil detallar que el acuse o rechazo se realiza sobre las facturas electrónicas afectas a IVA, facturas electrónicas exentas del impuesto al valor agregado, liquidación de factura electrónica, esta última, motivo de nuestro estudio.
- La no realización del Rechazo de un Documento Tributario Electrónico (DTE) dentro de los ocho días corridos (192 horas), plazo establecido por el SII, trae como consecuencia que el DTE quede automáticamente Aceptado por el receptor y por lo tanto deberá ser ingresado al libro de compras de la empresa, en el mismo periodo en que se cumple el noveno día.
- Desde el 1 de agosto de 2017 no es posible utilizar el IVA CF para una factura electrónica recibida en el plazo de tres periodos tributarios. Solo se podrá hacer uso del IVA CF en el mes en que se da el acuse de recibo del documento o se entiende

aceptado y por lo tanto en ese periodo se deberá ingresar al libro compras. La única excepción será para documentos de proveedores que aún facturan en forma manual y que, por lo tanto, los documentos no se encontrarán en la propuesta de libros del Servicio.

Para mayor entendimiento ejemplificaremos lo anterior expuesto.



- Los documentos cuya modalidad de pago es al Contado, no deberán ser rechazados, dado que esta condición dará derecho a utilizar el IVA Crédito Fiscal en el mismo periodo de recepción del documento tributario en la página del SII.

Recomendaciones adicionales:

- Un DTE aceptado o rechazado no deberá estar afecto a cambios en su estado, por lo que una vez rechazado un documento no se podrá deshacer este rechazo y deberá ser anulado por el emisor con una Nota de Crédito o Nota de Débito, según corresponda.
- Si un DTE ha sido pagado en la modalidad de pago al Contado, se debe solicitar al proveedor que señale la condición de pago Contado en el documento tributario.

- Todos los DTE pagados al Contado deberán ser rendidos dentro de los cinco días corridos para que la empresa pueda hacer uso del IVA Crédito Fiscal en el periodo de pago del documento. Si la rendición no se realiza dentro de los cinco días explicados, no se podrá hacer uso del IVA Crédito Fiscal y este monto quedará contabilizado en una cuenta de resultado.

Respecto del Libro de Ventas y por lo tanto el IVA Débito Fiscal

- Se deberá realizar seguimiento diario para las facturas afectas, exentas y liquidación de facturas emitidas, para asegurar que dentro del plazo de ocho días cuenten con Aceptación o Reclamo por parte del cliente.
- Los documentos Tributario Rechazados o Reclamados por los clientes dentro del plazo de ocho días que establece la Ley (192 horas), deberán ser anulados mediante una Nota de Crédito, se deberá subsanar el motivo que originó el Rechazo o Reclamo y se deberá volver a facturar asegurándose que dicho documento sea Aceptado por el cliente.
- Dado que el Servicio propondrá el libro electrónico de ventas para la declaración de IVA, se deberá conciliar este libro propuesto con el libro propio de la empresa, detectar los casos que el SII no tiene en su base de datos y realizar gestión de reenvío de los que corresponda.

Respecto a la temporalidad del uso del Crédito Fiscal

Para los efectos de la ley 19.983, se establece en su artículo 3, que se entiende aceptada la factura si no se reclama de su contenido mediante estos procedimientos:

- Devolviendo la factura y la guía de despacho al momento de la entrega.

- Reclamando en contra de su contenido dentro de los 8 días corridos siguientes a su recepción, o en el plazo que las partes hayan acordado, el que no podrá exceder de 30 días corridos.

Respecto a la factura electrónica

La Ley 20.727 de 2014 hace universal y obligatorio el uso de la factura electrónica para todos los contribuyentes con actividad de primera categoría, en reemplazo de los documentos físicos o en papel. Los documentos tributarios que obliga a emitir electrónicamente son:

- Facturas de venta
- Facturas de compra
- Liquidaciones facturas
- Notas de débito
- Notas de crédito

Respecto del acuse de recibo

- Esta ley establece como requisito para el comprador para hacer uso del crédito fiscal otorgar el acuse de recibo de las mercaderías o prestaciones de servicios, de acuerdo a lo señalado en la Ley 19.983. El IVA contenido en la factura podrá utilizarse como crédito en el período en que se realice el acuse de recibo. Esta limitación no rige en el caso de prestaciones de servicios, ni de actos o contratos afectos en los que la factura deba emitirse antes de terminada la prestación de dichos servicios o de la entrega de los bienes respectivos, según corresponda, de hecho, a modo de ejemplo, en el caso de los servicios facturados en forma anticipada, como es el caso de las primas de seguros, arrendamientos, entre otros.

- En este sentido, la Resolución Exenta N°18 de 2003 en su resolutivo tercero indica textualmente, que los receptores electrónicos “requerirán disponer del documento electrónico en el formato digital establecido por el Servicio de Impuestos Internos, para hacer uso del crédito fiscal”. Por lo tanto, si a un documento electrónico se le ha otorgado el acuse de recibo en forma manuscrita sobre la representación impresa, según las alternativas que entrega la Ley 19.983 sobre mérito ejecutivo de la factura, igualmente se debe contar con el documento electrónico (XML) como respaldo para hacer uso del crédito fiscal.

Utilización crédito fiscal cuando el período de acuse de recibo es distinto al período de emisión del documento y contabilización en el libro compras

- La ley 20.727 establece que el Impuesto al Valor Agregado contenido en la factura puede ser utilizado como crédito fiscal en el período en que se otorgue el acuse de recibo. De lo que se pueden desprender las siguientes situaciones:

Casos	Período de emisión	Período de acuse de recibo	Período en que se puede utilizar el IVA Crédito Fiscal	Comentario
Período de emisión es igual al período de acuse de recibo	Marzo	Marzo	Marzo – Abril - Mayo	El acuse de recibo se otorgó dentro de los tres periodos señalados por la ley para el uso del crédito fiscal
Período de emisión es distinto al período de acuse de recibo	Marzo	Mayo	Mayo	El acuse de recibo se otorgó dentro de los tres periodos señalados por la ley para el uso del crédito fiscal
Período de emisión es distinto al período de acuse de recibo	Marzo	Junio	No tiene derecho a utilizar el IVA CF	El acuse de recibo se otorgó fuera de los tres periodos señalados por la ley para el uso del crédito fiscal

- Es importante señalar que si bien la ley 20.727 agrega como nuevo requisito para el uso del crédito fiscal otorgar el acuse de recibo respectivo, el ingreso de los documentos en la contabilidad (Libro de Compras) no se ha modificado, sólo existe un requisito adicional para hacer uso del IVA crédito fiscal.

Cas BARRERA P., Luis M. - Consolidación De Estados Financieros o Práctico:
Bienes Entregados en Consignación

- El 02 de enero de 2018, la empresa CMN SAC entrega en consignación mercadería a la empresa RGS SAC, las cuales estaban valorizadas en \$50.000.- y cuyo valor en libros es \$34.000.-

El 10 de enero de 2018, la empresa consignataria realiza la venta de la mercadería recibida por un valor de \$60.000.- más IGV. ¿Cómo realizamos la contabilización de esta operación?

Registro de la empresa CMN SAC

Se registrará la entrega de los bienes en consignación utilizando cuentas de orden.

----- XXXXXX -----

Mercadería en Consignación	34.000	
Aportes en Consignación		34.000

Por lo bienes entregados en consignación a CMN SAC

Una vez que el consignatario realiza la venta de los bienes recibos se perfecciona la venta (nacimiento de la obligación tributaria).

----- XXXXXX -----

Cuenta por Cobrar	59.000	
IVA DF		9.000
Ventas		50.000

Por la venta de los bienes entregados en consignación.

Revertimos la cuenta de orden.

----- XXXXXX -----

Aportes en Consignación	34.000	
Mercadería en Consignación		34.000

Por el CV de los bienes entregados en consignación.

Luego de ello reconoceremos el costo de venta.

----- XXXXXX -----

Costo de Ventas	34.000	
Mercadería		34.000

Por el CV de los bienes entregados en consignación.

Registro de la empresa RGS SAC

Se registrará los bienes recibidos en consignación utilizando cuentas de orden.

----- XXXXXX -----

Deudor por concesión	50.000	
Mercaderías recibidas en Consignación		50.000

Por los bienes recibidos en consignación desde CMN

Cuando el consignatario realiza la venta, se perfecciona la venta, para ello primero reconocerá la compra de la mercadería.

----- XXXXXX -----

Compras	50.000	
IVA CF	9.000	
Proveedores		59.000

Por la venta de los bienes entregados en consignación.

Registramos el ingreso de los bienes.

----- XXXXXX -----

Mercaderías	50.000	
Variación de Existencias		50.000

Por el destino de los bienes adquiridos

Luego la venta que realizo a un tercero.

----- XXXXXX -----

Cuenta por Cobrar	70.800	
IVA DF		10.800
Ventas		60.000

Por la venta de los bienes recibidos en consignación.

El registro del costo de venta.

----- XXXXXX -----

Costo de Ventas	50.000	
Mercaderías		50.000

Por los bienes recibidos en consignación desde CMN

Se revierte la cuenta de orden.

----- XXXXXX -----

Deudor por concesión	50.000	
Mercaderías recibidas en Consignación		50.000

Por los bienes recibidos en consignación desde CMN

Conclusiones

1. No olvidar emitir la guía de remisión en el caso de bienes entregados en consignación.
2. La venta se perfecciona cuando el consignatario realiza la venta.

Aplicaciones prácticas respecto del acuse de recibo

Rechazo de la factura posterior a otorgar el acuse de recibo de las mercaderías o servicios prestados

- El hecho de que la leyenda que acompaña el acuse de recibo de la factura indique que la recepción de la mercadería o servicios prestados fue realizada, no implica que posteriormente no pueda ser reclamada. Al Respecto, lo dispuesto en los N°1 y N°2 del Art. 3 de la Ley 19.983, donde señala que el comprador o beneficiario puede reclamar en contra del contenido de la factura al momento de recibirla, dentro de los ocho días siguientes a la recepción de mencionado documento, o en el plazo que acuerden las partes, el que no podrá exceder de treinta días corridos.

Motivos para rechazar un documento tributario

- Los motivos pueden ser referidos a la forma o al fondo. En el primero de los casos, el folio no esté autorizado, error en la razón social, cuando la factura está fuera de vigencia, error en las cantidades o cobros imputados en el documento. Los motivos de fondo, cuando el producto o servicio no sea el recibido o descrito en la orden de compra.

Además de estos motivos, el Servicio mediante circular N°45 de 2003, establece los siguientes:

- Inexistencia de algunos de los siguientes datos: Tipo de documento y folio de éste, Rut emisor, Rut receptor, fecha de emisión, monto total, timbre electrónico y firma electrónica
- Firma electrónica inválida
- Transacción inexistente

- Error en el Rut del emisor
- Error en el Rut del receptor
- Errores en la confección del archivo electrónico que hacen imposible la lectura o análisis de la información contenida.
- Otros motivos de rechazo serán parte de las condiciones acordadas entre emisor y receptor, según lo expresa en el N°5 del resolutivo quinto de la circular N°45 de 2003 “Si el documento tiene errores distintos de los mencionados en el número tres de este resolutivo, será responsabilidad del receptor decidir si acepta o rechaza el documento”.

Efectos de emisión de nota de débito o crédito

- La emisión de notas de débito o crédito que se relacionen con una factura que tiene mérito ejecutivo no produce ningún efecto en el cómputo de los plazos referidos en la Ley 19.983

El otro tipo de implicancias se refiere a nivel de las declaraciones de impuestos de los formularios 29 y 22, respecto a cómo deben registrarse las operaciones en consignación, como son los servicios médicos en una Clínica.

Para ejemplificar este caso de prestaciones de servicio en consignación, es que se expondrá un caso de estudio el cual nos permitirá presentar una propuesta de registro contable respecto de los tributos referidos a estas transacciones.

Caso Servicios en Consignación en una Clínica

Como las ISAPRES, no pueden emitir bonos a nombre de los médicos y personal clínico que intervienen en la prestación de servicio en la Clínica, atendido a que por convenio solamente el bono puede ser emitido a nombre de la institución hospitalaria. Por lo tanto,

esto genera la necesidad de facturar por estas prestaciones, en donde se incluye los honorarios médicos que le son posteriormente reembolsados. Actuando como mero recaudador de los referidos honorarios.

Tratamiento Contable.

En la Clínica se registra a una cuenta por pagar del rubro del Pasivo, coincidentemente, las boletas de honorarios y las facturas de proveedores **NO SON REGISTRADAS EN LA CUENTA DE GASTOS.**

Ahora bien, dada la condición anterior de registro y, por lo tanto, en el Formulario 22 no se registran los montos recaudados por concepto de honorarios médicos y tampoco se registra como gasto y por tal hecho no rebaja ni incrementa la renta líquida imponible.

¿EXISTE UN PERJUICIO FISCAL? Evidentemente no lo hay. Se registran en pasivo dado que si se hubiese registrado como ingreso en el Código 628 del Formulario 22 los montos recaudados por honorarios médicos y, en el mismo Formulario, los rebaja como gastos Código 635, por lo tanto, el resultado no varía, sin embargo, nos vemos enfrentados a una inconsistencia a nivel de declaraciones de los formularios 29 (mensual) y 22 (anual), lo anterior se explica de la siguiente manera:

Desarrollo:

Honorarios médicos \$100.000.-

Gastos Médicos Facturados \$50.000.-

Lo anterior correspondientes a Proveedores, que no debitaron cuentas de gasto, sino que se emplearon en debitar las cuentas de Pasivo con lo cual, se puede demostrar que existen \$150.000.- que no fueron registrados en gasto, ahora bien, lo descrito tiene directa relación con los ingresos por cuenta de terceros de la Clínica, caso de estudio.

En lo que sigue explicaremos 2 puntos:

- Primero, que la diferencia que podría determinar el SII por ingresos no declarados corresponden a Honorarios de médicos y personal clínicos que pagan los usuarios.
- Segundo, que los Honorarios fueron reembolsados a los médicos y personal clínico previa recepción de boleta de honorarios o factura exenta (para aquellos médicos constituidos en sociedades).

La realidad demuestra que estamos en presencia de una recaudación que posteriormente es reembolsada a los médicos y personal clínico, generando un efecto neto que no causa ningún perjuicio fiscal en la determinación de la renta líquida imponible, salvo la discrepancia planteada respecto de los formularios.

En perspectiva, el monto total de \$150.000.- no ha tenido un efecto en el resultado tributario, toda vez que, si se hubiera registrado en las cuentas de INGRESO el monto, también se habría registrado en las cuentas de GASTO, una imputación por la misma suma. Por lo tanto, con independencia del registro de la mencionada cantidad en el Recuadro N.º 2 del Formulario 22, el resultado no habría cambiado.

----- XXXXXX -----

Servicios en Consignación (Pasivo)	119.000	
IVA CF		19.000
Facturas por Pagar		100.000
Por los servicios en consignación prestados por médicos		

----- XXXXXX -----

Deudores por atención	260.610	
IVA DF		41.610
Servicios en Consignación (Pasivo)		119.000
Ingresos por Prestaciones		100.000
Por la venta de las prestaciones médicas.		

----- XXXXXX -----

Banco	260.610	
Deudores por atención		260.610
Banco	100.000	
Facturas por Pagar		100.000
Por el cobro de prestaciones medicas		

Respecto a la Observación A08 sobre Sub-declaración de Ingresos.

Dentro del análisis efectuado y siguiendo con la tesis de que no existiría perjuicio fiscal por cuanto no ingresaría al patrimonio de la Clínica y respecto al ejercicios describí do anteriormente, aparece esta inconsistencia de los impuestos entre las ventas y/o servicios declarados en el Formulario 29 y de los ingresos declarados en los Códigos 628 y 629 del Formulario 22 y en donde el Servicio de Impuestos Internos lo encuadra en la **Observación A08.**

A08	<p>Su declaración ha sido observada, debido a que los ingresos declarados en los códigos [628], [851], [629] o [651] del Recuadro N° 2 del reverso del Formulario 22, podrían estar subdeclarados</p>	<p>Los ingresos declarados en el recuadro N° 2 del F. 22 no son consistentes con los montos presentados en los F. 29 correspondiente s a los ingresos de esos periodos</p>	<p>El contribuyente deberá:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar los ingresos provenientes de su actividad de primera categoría conforme a lo declarado en sus formularios 29 del periodo tributario. • Verifique que los ingresos declarados incorporen los antecedentes informados por concepto de: Rentas de fuente extranjera, Ventas de Moneda Extranjera, Venta de Acciones, Venta de Activos, Ingresos por Concepto de Capitales Mobiliarios <p>Recuerde que en los códigos indicados se registran los Ingresos, No las Rentas del período. Link asociado (ojo verificar que se mantenga este link ya que hace referencia al AT 2015) http://www.sii.cl/renta/ayuda2015/A08.pdf</p>	<p>Rectificar el F. 22 o alguno de los F. 29 asociados al Año tributario respectivo o por los ingresos del periodo</p>
-----	---	--	--	--

En esta situación ante una fiscalización del Servicio de Impuestos Internos y según los antecedentes de que dispuso, los ingresos obtenidos por la Clínica, durante el año comercial 20XX, ascendieron a \$2.000.000.-, los cuales, contrastados con las respectivas

Declaraciones del formulario 29 respecto al IVA, de \$2.150.000.- los que presuntamente no guardarían relación con los ingresos declarados en el reverso del Formulario N°22 de la Clínica, Recuadro N°2, Códigos 628 y 651, por lo que los ingresos de la Clínica no se encontrarían totalmente declarados. quedando como diferencia a cuadrar un monto de \$150.000.-, monto que el Servicio lo considera como ingresos sub-declarados, motivo por el cual se podría presumir que debería proceder a liquidar por dicha suma de dinero, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 24 del Código Tributario.

INEXISTENCIA DE PERJUICIO FISCAL:

El caso expuesto para ejemplificar que ocurre con los servicios en consignaciones respecto a su declaración, dejan en evidencia que no ha existido un perjuicio fiscal en la declaración de impuesto a la renta presentada, sino que solamente se trata de cuestionamientos en la forma de llenar el Formulario 22.

Ingresos declarados formulario 29 del año 20XX \$2.150.000.-

Ingresos declarados en recuadro N°2, código 628 por \$1.500.000.-

Ingresos declarados en recuadro N°2, código 629 por \$500.000.-

existiendo diferencias por ingresos sub-declarados por \$150.000.-.

Siendo así y para mayor claridad, procederemos a analizar cada uno de los Códigos del Recuadro N°2 del Formulario 22, que disminuyen la RLI, de cuyo examen se podrá demostrar que los honorarios médicos y de personal clínico NO están incluidos en dichos códigos.

Los montos que rebajan la RLI en el Recuadro N°2 del Formulario 22, corresponden a los siguientes:

Código	Concepto	Monto	Antecedentes
Código 630	Costo directo de los bienes y servicios	\$1.500.000.-	Corresponden a insumos y fármacos, como también útiles de oficina (se acompaña Libro Mayor en el N.º 4.1 del Anexo N.º 4)
Código 631	Remuneraciones	\$1.900.000.-	Corresponden a pago de remuneraciones de trabajadores dependientes (se acompaña Libro Mayor en el N.º 4.2 del Anexo N.º 4).
Código 635	Otros gastos deducidos de los ingresos brutos	\$1.600.000.-	Mayormente corresponden a HONORARIOS, pero no aquellos que son objeto del presente juicio y que se individualizaron precedentemente. Para comprobar lo anterior, se acompaña Anexo N.º 5 con todos los respaldos.
Código 807	Otras partidas	\$1.050.000.-	En este código se registran mayormente créditos incobrables y utilidades de empresas relacionadas

5.- Conclusiones Incidencia de la Resolución N°61 de 2017 respecto a la declaración del Form.29 y Form.22 en el Tratamiento de las Consignaciones.

Como se ha venido sosteniendo anteriormente, el monto de \$100.000.- correspondientes a Honorarios y la cantidad de \$50.000.- correspondientes a Proveedores, no generaron ningún impacto en el resultado tributario y, por lo tanto, no formarían parte de la renta líquida imponible, por otro lado siguiendo el análisis, la incorporación de estos gastos señalados en la declaración del formulario 22, obligaría a considerar los ingresos que se relacionan con estos gastos lo que concluyentemente evidenciaría que no existiría perjuicio fiscal.