



**“EL CAMBIO DE SUJETO FRENTE AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD
Y PUBLICIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS:
IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS Y ECONÓMICAS”**

PARTE II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Miguel Galaz Olivares

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, Octubre 2018

INTRODUCCIÓN.

I.- Planteamiento del Problema.

1.- Contexto.

El día 30 de abril del año 2018, fue emitida por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII o Servicio) la **Resolución Exenta N° 42** que ***“DISPONE CAMBIO DE SUJETO TOTAL DE DERECHO PARA EL CUMPLIMIENTO DE IVA. DEJA SIN EFECTO RESOLUCIÓN EX. SII N° 2 DE 12 DE ENERO DE 2018”***.

El referido acto administrativo, en términos generales, implementa una nueva regulación al cambio de sujeto en aquellos casos de contribuyentes que reiteradamente presenten brechas de cumplimiento tributario, asociadas a las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA), o a la facturación electrónica, redefiniéndose los requisitos para obtener la calidad de agente retenedor y de contribuyente sujeto a retención.

2.- Planteamiento del problema.

De esta forma, el acto administrativo en análisis, podría generar varias problemáticas e incidencias, tales como: ¿Qué consecuencias tributarias y financieras pudiese traer la inclusión de los Contribuyentes en la Nóminas respectivas, sea para el sujeto a retención, como para el nuevo agente retenedor?.

Pues bien, la Resolución en estudio a fin de dar aplicación al referido cambio de sujeto, crea dos registros o nóminas, a saber:

a) Nómina de contribuyentes sujetos a retención, donde se incorporará, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes cuyas operaciones gravadas con IVA estarán afectas al cambio de sujeto, constituyéndose el referido registro por Contribuyentes que presenten reiteradamente brechas de cumplimiento tributario.

b) Nómina de agentes retenedores, donde se incluirá, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes obligados a actuar como agentes retenedores en las operaciones que realicen con Contribuyentes sujetos a retención.

Por su parte, genera incertidumbre sobre consecuencias tributarias y económicas que podrían generarse al ser incluido en las Nóminas señaladas, tanto para el Contribuyente sujeto a retención, como para el agente retenedor.

Se estima que el problema identificado podría generar importantes consecuencias, sobre todo, considerando lo reciente de la Resolución en estudio, lo que implica que no exista aún jurisprudencia administrativa o judicial que la haya discutido, como así mismo, la nula o escasa opinión doctrinaria sobre la materia que permita dilucidar los posibles efectos o alcances que pudiesen producirse sobre la materia.

De esta forma, un pronto estudio sobre esta cuestión, se hace muy urgente, relevante y oportuno, pretendiendo con ello hacerse cargo de todas las consecuencias e incidencias que podrían generarse en dar aplicación al cambio de sujeto en el IVA, conforme los nuevos criterios establecidos por la Resolución en estudio.

II.-Hipótesis de trabajo.

Conforme lo expuesto, las hipótesis que se intentará validar en el presente trabajo, es la siguiente:

1.- La inclusión de los Contribuyentes en la Nóminas respectivas, trae aparejadas negativas consecuencias tributarias y financieras, sea para el sujeto a retención, como para el nuevo agente retenedor.

III.-Objetivos generales.

El fin de este trabajo entonces, será definir implicancias tributarias y económicas para los Contribuyentes que sean incluidos en una u otra de las Nóminas.

De esta forma y con el objeto de poder ir desarrollando cabalmente éste estudio, es que el presente trabajo, en el próximo Capítulo, expondrá su Marco Teórico, que constituirá la base desde donde se sustentará nuestro análisis.

En el citado Capítulo, primeramente, se expondrá sobre el análisis histórico del IVA en Chile.

A continuación, se realizará una breve descripción del IVA, señalando sus principales características, hechos gravados, su devengamiento y base imponible, para terminar, explicando la operatoria del IVA, en relación al débito y crédito fiscal

Posteriormente, se tratará el cambio de sujeto en el IVA, su cambio y los fundamentos de esta institución.

Seguidamente, se expondrán las Resoluciones más relevantes de cambio de sujeto para el IVA que el SII ha dictado a la fecha.

Finalmente, y dando término a este Capítulo, daremos paso a una descripción más acabada de la Resolución Exenta N° 42-2018.

IV.- Metodología a desarrollar.

La sistematización que se desarrollará en este trabajo, implicará seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la Resolución Exenta N° 42-2018, para continuar de manera particular los efectos tributarios y económicos que pudiesen darse en los Contribuyentes incluidos en alguna de sus Nóminas.

MARCO TEÓRICO.

I.- Breve análisis histórico del IVA en Chile.

Desde una perspectiva histórica, el Impuesto al Valor Agregado, como se conoce y aplica hoy en nuestro país, ha sufrido importantes procesos hasta llegar a lo que se conoce en la actualidad como IVA.

Así, antes del Decreto Ley N° 825 del 31 de diciembre de 1974, podemos vislumbrar como un primer antecedente de un impuesto sobre la transferencia de bienes muebles, el establecido en la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, del 1° de septiembre del año 1874, el que gravaba los contratos de venta o enajenación de bienes muebles con una tasa de 2 centavos por cada 100 pesos. Este impuesto se mantuvo con algunas variantes en las sucesivas leyes de Timbres y Estampillas, hasta la Ley N° 5.434 del 4 de mayo del año 1934, que fue la última que contempló un gravamen a las transferencias de bienes muebles.

Posteriormente, mediante la Ley N° 5.786 del 2 de enero del año 1936, se creó el Impuesto a la Internación, Producción y Cifra de Negocios, mediante el cual se deja de gravar todas las transferencias de bienes o mercaderías conforme el criterio anterior, pasando a grabarse solamente una vez, pero ahora en su base u origen. De esa forma, al haber dos bases o fuentes de origen de los bienes o mercaderías, se establecieron dos impuestos, uno a la Internación y otro a la Producción o Fabricación.

A continuación, la precedente modalidad de tributación, sufre una modificación respecto del impuesto que se estableciera a la Producción o Fabricación mediante la Ley N° 11.575 del 14 de agosto del año 1954, por cuanto el nuevo sistema gravaría todas las compraventas, y no dejaría como único hecho gravado sólo las realizadas por el fabricante, como era el caso hasta entonces.

El día 18 de agosto del año 1956, mediante la Ley N° 12.084, se aprobó un nuevo texto para el impuesto referido en el párrafo anterior, que, conforme la facultad concedida al Presidente de la República en esa época, fue publicado en forma independiente bajo el N° 12.120.

Posteriormente, se dicta la Ley N° 17.828 del 8 de noviembre del año 1972, mediante la cual se diferencian dos etapas en la imposición en la circulación de un bien, así se estableció una tasa del 17,5% en la venta efectuada por el productor al comerciante para, posteriormente, establecer una tasa del 4% en las ventas del comerciante al consumidor. Así mismo, la citada Ley establecía otras hipótesis, como el caso de que la venta se realizase directamente del productor al consumidor final, caso en el cual, la tasa sería del 21,5%, o bien, respecto de la compraventa entre comerciantes, operación que no quedó gravada y, además, reguló la venta entre productores, la que si se gravaría con tasa del 8%.

Más adelante, mediante el Decreto Ley N° 95 del 24 de octubre del año 1973, el sistema vigente a la época, es reemplazo por un impuesto monofásico, aplicado a nivel de productor, con una tasa del 24%, quedando las ventas entre productores sometidas a una tasa del 8%.

Muy seguidamente y luego de todo lo anterior, el 31 de diciembre del año 1974, es dictado el Decreto Ley N° 825 que, sustituyendo el impuesto a la compraventa de bienes corporales muebles existente, establece uno nuevo al “valor agregado” aplicado también a la venta de bienes corporales muebles, agregando además algunos impuestos especiales a las ventas y también a los servicios donde, es éste último caso, los impuestos trasladados, no daban derecho a crédito fiscal.

II.- Breve descripción del Impuesto al Valor Agregado.

1.- Generalidades.

El IVA es un impuesto utilizado en muchos países del mundo, tiene por objeto permitir al fisco reunir los recursos necesarios para cumplir con su plan de gasto público de gobierno. Este impuesto, en Chile, afecta toda transacción sobre los \$180, afectando al valor agregado en la venta de bienes corporales muebles e inmuebles y los servicios, también en la venta de ciertos productos (llamado Impuesto al lujo), como así mismo, en la venta de las bebidas alcohólicas, analcohólicas, productos similares y otras operaciones asimiladas a ventas o servicios.

Actualmente hoy en Chile, la tasa del impuesto es del 19%.

2.- Características del impuesto.

A continuación, y siguiendo a Massone (1995, pág. 35 y 36), se exponen las principales características de este impuesto:

- **Indirecto**, vale decir, que el contribuyente debe trasladar el impuesto a su cliente quien, en definitiva, será el que soportará efectivamente la carga tributaria.
- **General**, en cuanto no es específico o selectivo, afectando a casi todos los bienes y servicios.
- **Plurifásico**, toda vez que se aplica en todas las etapas o fases de comercialización.
- **No acumulativo**, en tanto se aplica sólo al margen de comercialización en cada etapa, no al precio de la venta o servicio, es decir, grava el “valor agregado”. Lo anterior se logra mediante el sistema de Crédito Fiscal (como se verá más adelante).

- **Proporcional**, ya que la alícuota no cambia con la variación de la base imponible, de manera que el tributo aumenta en proporción constante con el crecimiento de la base.
- **Periódico**, debido a que la obligación de pagarlo se repite en el tiempo. En el caso de Chile, el pago es mensual.

3.- Hechos gravados, devengamiento y base imponible del IVA.

Este impuesto tiene como **hecho gravado básico** a las ventas de bienes corporales muebles, inmuebles (excluidos los terrenos) y los servicios (art. 2, D.L. N° 825), como también, se gravan como **hechos gravados especiales** (art. 8, D.L. N° 825), ciertas operaciones asimiladas a ventas o servicios, que la ley a estimado igualmente gravar a pesar de no reunir todos los requisitos del hecho gravado básico o como un mecanismo de compensación dentro de la operatoria.

Por su parte y en términos muy generales, el **devengamiento** de los impuestos, atiende al momento en que concurren todos los elementos del hecho gravado, generando, desde ese momento, el nacimiento a la obligación tributaria y un crédito a favor del Fisco en contra el contribuyente sobre el monto del tributo, independiente de su exigibilidad, la que puede estar diferida a una fecha posterior del mismo devengo.

Ahora bien, en el caso del IVA, es el art. 9 del D.L. N° 825 el que establece en su letra **a)** que, en las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios, el devengo será en la fecha de emisión de la factura o boleta. Sin embargo, en la venta de bienes corporales muebles, si la entrega de las especies fue anterior a dicha fecha o bien, cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no se emitieron dichos documentos, el impuesto se devengará en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies. En las prestaciones de servicios, si no se hubieren emitido facturas o boletas,

según corresponda, o no correspondiere emitir las, 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.

Posteriormente, en las letras **b)** a **f)** del mismo artículo, se describen normas especiales de devengamiento, según las distintas operaciones ahí descritas.

Finalmente, podemos señalar que, conforme el art. 15 del D.L. N° 825, la **base imponible** de este impuesto, está constituida por el valor de las operaciones, es decir, el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios, señalando además que deberán adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, los siguientes rubros:

1°.- El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo.

2°.- El valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución.

3°.- El monto de los impuestos, salvo el mismo IVA.

4.- Operatoria del IVA. Débito y Crédito Fiscal.

Como se dijera, la base imponible en el IVA, es el monto de la operación, es decir, el precio de la venta del bien o del servicio prestado, por lo que este impuesto se determina a partir de la diferencia entre el Crédito Fiscal, que es el IVA soportado por el comprador en sus compras de bienes y/o servicios gravados con IVA, y el Débito Fiscal, que es el IVA recargado por este mismo comprador o prestador de servicios en sus ventas con IVA que realice en el mismo mes.

a) Débito Fiscal.

El Débito Fiscal, es la suma de los impuestos recargados en las operaciones de ventas o servicios del mes, el que puede experimentar algunos agregados y deducciones. Por ejemplo, se agrega al Débito Fiscal, el IVA correspondiente a intereses moratorios o por operaciones a plazo, a diferencias de precio, etc. Se deduce del Débito Fiscal el IVA correspondiente a descuentos, montos por devoluciones de mercaderías, y otras.

b) Crédito Fiscal.

El Crédito Fiscal, es la suma de los impuestos recargados en las adquisiciones de bienes y servicios del mes y, además, el impuesto soportado en las importaciones. No todas las compras dan derecho a utilizar el Crédito Fiscal, principalmente se refiere a si la compra se utiliza o no en el giro de la empresa y sea parte de la generación de la renta de esta última.

Considerando lo anterior, el IVA a pagar del mes corresponde a la cifra que resulta de restar el Débito Fiscal del Crédito Fiscal del mes. Si el resultado es positivo, se deberá ingresar el impuesto en arcas fiscales durante los 12 primeros días del mes siguiente y hasta el día 20, si la presentación y pago fuese electrónico. En cambio, si el resultado fuese negativo, constituye un Crédito Fiscal de IVA que se arrastra y puede aprovecharse en períodos posteriores o incluso pedir su devolución en casos especiales.

III.- Análisis del sujeto de IVA y cambio del mismo.

1.- Sujeto en el IVA.

Preliminarmente, puede señalarse que los sujetos pasivos del IVA son los vendedores y los prestadores de servicio. Es vendedor, cualquier persona natural o jurídica que se dedique a la venta de bienes corporales muebles o inmuebles (excluidos los terrenos), los

haya él producido directamente, o los haya adquirido de terceros. A su vez, es prestador de servicio, toda persona natural o jurídica que preste servicios en forma habitual y que corresponda a actividades de la industria, el comercio o los servicios donde el elemento capital sea más importante.

Así, el inciso 1° del art. 3 del D.L. N° 825, establece que, son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen:

- Ventas (propiamente tales o las que la Ley equiparen a ellas),
- Servicios (propiamente tales o los que la Ley equiparen a ellos) y,
- Cualquier otra operación gravada con IVA.

2.- Cambio de sujeto en el IVA.

Establecido ya cual es, por regla general, el sujeto en el IVA, corresponde ahora analizar aquellos casos de excepción en que la Ley establece como sujeto del impuesto al comprador o beneficiarios de los servicios, lo que se conoce como el “cambio de sujeto”.

Sobre el particular, establece el inciso 3° del art. 3 del D.L. N° 825 que: *“No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que por la aplicación de lo*

dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la ley de la renta, o a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuado por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.”.

De esta forma, la sustitución o cambio legal de sujeto establecido en la norma trascrita, está contemplada en el art. 11 del también D.L. N° 825, lo que, en concordancia con el art. 8 de la norma en estudio (hechos gravados especiales), serán contribuyentes o sujetos de IVA:

- Los vendedores de bienes corporales muebles,
- La empresa constructora respecto a los bienes construidos por ella o en parte por un tercero para ella,
- Los prestadores de servicios,
- Los importadores,
- Los aportantes,
- Las sociedades o comunidades en liquidación,
- La empresa de la cual se efectúan retiros,
- La empresa contratista respecto a los contratos de instalación o de confección de especialidades o a los contratos generales de construcción,
- La empresa que vende el establecimiento de comercio,
- El arrendador de bienes muebles, bienes inmuebles amoblados o con instalaciones,

- El arrendador de marcas, patentes de invención, fórmulas o procedimientos industriales,
- El que explota los estacionamientos de automóviles y otros vehículos,
- La Cooperativa en el caso de las primas de seguros,
- La empresa constructora en el caso de aportes de bienes raíces, retiros o ventas de establecimientos de comercio,
- La empresa constructora que sea promitente vendedora o arrendadora de bienes inmuebles con opción de compra,
- El vendedor de activos que no formen parte del activo realizable,
- Mandante o consignante en las ventas que se realicen por intermedio de consignatarios o mandatarios y,
- Mandatario o consignatario, respecto de las comisiones por ventas que realicen por cuenta de terceros.

Por su parte, dispone el inciso 4 del art. 3 que: *“Igualmente, la Dirección podrá determinar que las obligaciones que afecten a los contribuyentes a que se refieren los incisos primero y segundo correspondan a un vendedor o prestador del servicio, o al mandatario, también respecto del impuesto que debe recargar el adquirente o beneficiario, por las ventas o servicios que estos últimos a su vez efectúen o presten a terceros cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización.”*

Posteriormente, señala el inciso 5 de la misma norma que: *“En los casos a que se refiere el inciso anterior, la Dirección podrá, para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, determinar la base imponible correspondiente a la transferencia o prestación de servicio que efectúe el adquirente o beneficiario, cuando se trate de especies no sujetas al régimen de fijación de precios.”*

De las normas transcritas, puede colegirse entonces que el cambio de sujeto puede afectar total o parcialmente la retención del IVA asociado a las compras o ventas de

determinados productos o a la prestación de ciertos servicios y que éste puede afectar a operaciones, documentadas por medio de facturas, en las cuales intervengan agentes retenedores, que son contribuyentes autorizados por el SII para efectuar retenciones de IVA.

Puede señalarse sobre el particular que existen dos tipos de cambios de sujeto, uno asociado a las compras de productos o a la contratación de servicios por parte de los agentes retenedores, y otro asociado a las ventas de productos efectuados por este tipo de contribuyentes.

En los cambios de sujetos asociados a compras de productos o a la contratación de servicios por parte de los agentes retenedores, el adquirente retiene el total o una parte del IVA asociado a la transacción, variando el porcentaje de IVA que se retendrá de acuerdo con el cambio de sujeto específico dictado en resoluciones. Los productos o servicios para los cuales existe este tipo de cambio de sujeto son: arroz, construcción, chatarra, especies hidrobiológicas (pesca), ganado, legumbre, madera, productos silvestres, trigo, berries, etc. Por ejemplo, para las transacciones de especies hidrobiológicas, se debe retener el 10% del monto neto de la operación, siendo éste un cambio de sujeto con retención parcial. Para las compras de escaso valor unitario como chatarra y productores primarios de la minería como el ripio, producto para el cual existe un cambio de sujeto con retención total, se debe retener la totalidad del IVA, correspondiente al 19% del monto neto de la transacción.

Por su parte, en los cambios de sujeto asociados a ventas, los agentes retenedores que venden productos retienen un porcentaje del IVA de la transacción, cantidad que, para el contribuyente retenido, constituye un anticipo del IVA generado por las ventas. Los productos para los cuales se han definido estos cambios de sujeto son la carne y harina. Por ejemplo, para las ventas de carne efectuadas por los agentes retenedores, éstos retienen (o anticipan) un 5% del monto neto de la operación a sus compradores.

Finalmente, es muy importante hacer presente que el cambio de sujeto, en términos generales, debe ser aplicado siempre y cuando exista una Resolución dictada previamente por el SII, en que se establezca que las operaciones de compras o ventas de determinados productos o la prestación de determinados servicios deben ser sujetas a la retención de IVA.

3.- Fundamentos del cambio de sujeto.

En la génesis, el cambio de sujeto se creó como un mecanismo para documentar ventas o acreditar gastos cuando el vendedor o prestador de servicios no era contribuyente sea por tratarse de un particular que no cumplía los requisitos para ser clasificado como vendedor (Res.Ex. N°551, 1975) o bien por catalogarse al vendedor como un contribuyente de difícil fiscalización por la baja significancia económica, el tipo de actividad, nivel de instrucción y razón de ello, no se autorizaban documentos tributarios (Res.Ex. N°1496, 1976).

El IVA no está exento de costos de cumplimiento/administración, uno de ellos radica en la existencia de un sector amplio de pequeños comerciantes, micro y pequeñas empresas para las cuales es complejo gestionar las obligaciones tributarias, características que hacen poco confiable que sobre ellas recaiga la responsabilidad de recaudar y enterar en arcas fiscales el IVA comprometido en sus operaciones comerciales. Como este es un problema para aquellos contribuyentes y también para la autoridad tributaria quien busca maximizar la recaudación fiscal, se aplica el traslado de la obligación a un sujeto que se caracteriza por contar con antecedentes tributarios regulares, domicilio establecido, capital propio o volúmenes de ventas y/o compras significativas.

En resumen, este mecanismo está limitado a ciertas actividades primarias que exhiben dificultades naturales e intrínsecas de fiscalización, donde existen muchos agentes de tamaño pequeño con exposición a la informalidad. Es así como mediante estudios y

mediciones de evasión que se generaba en la comercialización del producto, se instauró el primer cambio de sujeto el cual recayó sobre el trigo, posteriormente y como medida de control sobre la cadena trigo-harina-pan, producto que por la modalidad de comercialización generaba una importante evasión, se instruyó la retención del impuesto sobre la harina.

En consecuencia, en función del método de obtención del producto primario (recolección directa o producción), se determina el tipo de retención que les afecta (total o parcial). Aquellos que preferentemente se recolectan y no tienen asociado costos significativos afectos a IVA, se les aplica una retención total del IVA (productos silvestres, chatarra, papeles y cartones, etc.), por otro lado, a aquellos productos con costos de producción asociados afectos a IVA, se les aplica una retención parcial de manera que puedan generar débitos fiscales suficientes sobre los cuales puedan imputar sus créditos fiscales y no requieran solicitar devoluciones por efecto del cambio de sujeto instaurado.

4.- Modificación al artículo 3 del D.L. N° 825 introducida por la Ley N° 20.780.

No podemos terminar este capítulo, sin referirnos a la modificación que mediante la Ley N° 20.780, sufrió el inciso 3° del artículo 3 del D.L. N° 825, cambio normativo que será muy relevante para el estudio que se realizará más adelante de las problemáticas a desarrollan en el presente trabajo.

Se citará a continuación en lo pertinente, que se destacará en negrilla, la modificación introducida: *“No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo, **para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados,***

por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, ...”.

Como puede apreciarse y a diferencia de lo que ocurría antes de esta reforma, ahora la norma indica expresamente como criterios que podrá tener en cuenta la Dirección Nacional del SII para disponer del cambio de sujeto, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados por las personas que “originalmente” deben soportar el IVA en sus operaciones.

Tal inclusión legal tuvo como objetivo favorecer a las empresas de menor tamaño, tal como lo expresó el mensaje de la Ley N° 20.780, en lo relativo al cambio de sujeto, como se indica a continuación:

“iii. Cambio en el sujeto de pago del IVA

Una importante propuesta de la reforma es el cambio del sujeto en el pago del IVA que beneficiará a las empresas de menor tamaño. Al respecto, se establece una modificación en el artículo 3° de la ley del IVA, para que en el ejercicio de sus facultades el SII pueda considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y/o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión del impuesto.

Así, las grandes empresas (con ventas por más de 100.000 unidades de fomento) podrán asumir como sujeto pagador del tributo.

Cabe destacar que esta iniciativa recoge la propuesta formulada por la moción del H. Senador Andrés Zaldívar y otros, presentada el 23 de mayo de 2012.” (Biblioteca del Congreso Nacional, 2014, Historia de la Ley N° 20.780, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados.).

IV.- Resoluciones más relevantes sobre cambio de sujeto.

En este punto, se aborda las principales normas administrativas sobre cambio de sujeto dictadas por la autoridad tributaria y que tenga directa relevancia con el desarrollo del trabajo, es así, como en el proceso de investigación se detectó 78 Resoluciones Exentas entre los años 1975 al 2014, la mitad de ellas se emitió entre 1990-2000, período en el cual se dictó la mayor parte de resoluciones que disponía el cambio de sujeto en actividades mayormente de la cadena primaria, es decir, al comercio de harina, oro y relacionados, trigo, productos agrícolas, chatarra, tabaco, mataderos y plantas faenadoras, gas licuado, arroz, especies hidrobiológicas, ganado vivo, madera legumbres.

En cuanto a las circulares, se detectaron 40 entre los años 1975 al 2014, 32 de ellas se emitieron en el período 1990-2000, mayormente se imparte instrucciones relacionadas a las resoluciones exentas emitidas en igual periodo; En cuanto a los oficios, se detectaron 19 desde 1976 a 2018, hay 5 de ellos relacionados a consultas sobre los medios de prepago de telefonía e internet.

Dentro de las principales resoluciones detectadas y que tienen por centro el trabajo a desarrollar, podemos describir a 4 de ellas;

Resolución Exenta N°1496 del 31/12/1976. Esta resolución está relacionada al cambio de sujeto total del IVA en contribuyentes de Difícil Fiscalización, la autoridad tributaria basa sus considerandos el objetivo principal de cautelar los intereses fiscales en contribuyentes que les resulta difícil el cumplimiento de obligaciones tributarias en relación con el otorgamiento de documentos legales, la declaración y pago de IVA que grava las operaciones de comerciantes de a) artículos usados de escaso valor unitario como recolectores de chatarra, huesos, trapos, papeles; b) las actividades de agricultores, artesanos, pescadores artesanales y cazadores (siempre que no emitan facturas de venta

y se trate de personas naturales) y c) los productores primarios de la minería (ripio, arena, minerales hasta el chancado o la molienda)

Resolución Exenta N°39 del 27/03/2008. Resolución clave respecto de la materia, invoca varias de las resoluciones dictadas que disponen cambio de sujeto de derecho del IVA en las ventas de arroz, berries, chatarra, servicios de construcción, ganado, legumbre, madera, oro, papeles y cartones, pesca, productos silvestres y trigo respectivamente. Se resolvió que las operaciones de ventas respaldadas con documentos tributarios electrónicos, por los contribuyentes que se encuentren autorizados por el SII para ser emisores electrónicos, de acuerdo a lo señalado en la Res.Ex. SII N°45, de 2003, quedarán excepcionadas del régimen de cambio de sujeto establecido, sin embargo, no podrán acogerse a la excepción establecida en esta resolución, aquellos contribuyentes que se encuentren incorporados en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización publicada por el Servicio de Impuestos Internos. La prohibición establecida en este numeral operará mientras el contribuyente permanezca en la nómina pudiendo solo acogerse una vez que haya sido excluido de la nómina señalada.

Resolución Exenta N°2 del 12/01/2018. Esta resolución es una de las más importantes pues deroga Res.Ex. N°39-2008, cuyo centro fue derogar variadas resoluciones considerando la exclusión de la condición de cambio de sujeto en aquellas actividades cuyas operaciones de ventas sean respaldadas con documentos tributarios electrónicos. Por ello, vuelve a fojas cero y determina nuevamente que los agentes retenedores que adquieran bienes o contraten servicios afectos al cambio de sujeto (en actividades mayormente de la primera línea productiva como el arroz, chatarra, papel y cartón, ganado, legumbres, especies hidrobiológicas, berries, etc.) deberán emitir facturas de compra respectivas y además retener y enterar en arcas fiscales el porcentaje de

impuesto establecidos en resoluciones derogadas por Res.Ex. N°39-2008, independiente de la condición de emisor electrónico que pueda tener el vendedor del producto.

Resolución Exenta N° 42 del 30/04/2018. Deja sin efecto la Res.Ex. N°2, 2018, crea Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención y Nómina de Agentes Retenedores, esta Resolución que es motivo de esta Tesis y es la que abordaremos a continuación con mayor profundidad.

V.- Resolución Exenta N° 42-2018.

Finalmente, corresponde analizar en detalle del acto administrativo objeto del presente trabajo.

Es así entonces que la Resolución dispuso en su Considerando 3° que, *“3°. Que, este Servicio en uso de sus facultades legales, por razones de buen servicio y a fin de otorgar el máximo de facilidades a los contribuyentes que estarán obligados por la referida resolución, y considerando reuniones de trabajo con distintos actores, ha estimado conveniente modificar los criterios que conducen al cambio de sujeto de la Resolución Ex. SII N° 2, de 12 de enero de 2018, lo que supone dejarla sin efecto.”*

Seguidamente, en su Considerando 4°, señalo que: *“4°. Que, este Servicio en uso de sus facultades, ha decidido implementar una nueva regulación referida al cambio de sujeto en aquellos casos de contribuyentes que reiteradamente presentan brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o a la facturación electrónica, redefiniéndose los requisitos para obtener la calidad de agente retenedor y de contribuyente sujeto a retención.”*

Finalmente, en lo considerativo, esta Resolución dispuso en su acápite 6° que: *“6°. Que, en consideración al constante interés de este Servicio de mejorar tanto la calidad como la eficiencia de todos los procesos de fiscalización y, considerando el dinamismo con que*

suceden los acontecimientos en la vida económica, esta Dirección ha decidido hacer uso de la facultad establecida en el inciso tercero del artículo 3° del D.L. N° 825, de 1974, cambiando totalmente el sujeto de derecho del IVA y traspasando la responsabilidad de la declaración y pago del tributo que afecta a los proveedores y prestadores de servicios de contribuyentes que reiteradamente presentan brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA, a determinados adquirentes de los referidos bienes y servicios.”

De esta forma y basada principalmente en los fundamentos expuestos, la administración tributaria, resolvió dar aplicación al cambio de sujeto del IVA, por las ventas y prestaciones de servicios gravados con dicho impuesto que realicen los Contribuyentes sujetos a retención, a adquirentes o beneficiarios deservicios calificados como Agentes Retenedores, conforme se dispone en la misma resolución.

Agrega además que este cambio de sujeto, regirá con independencia de que los Contribuyentes involucrados en la operación sean emisores de documentos tributarios electrónicos.

Como ya se mencionara al inicio de este trabajo, el acto administrativo en análisis, crea dos registros o nóminas, estas son:

a) Nómina de contribuyentes sujetos a retención, donde se incorporará, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes cuyas operaciones gravadas con IVA estarán afectas al cambio de sujeto, constituyéndose el referido registro por Contribuyentes que presenten reiteradamente brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA, dividiendo a estos en dos grupos:

i) Contribuyentes que presenten reiteradamente, entre otras, las siguientes brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA:

- Omisión de declaraciones de Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos con IVA débito fiscal;
- Subdeclaración de débitos fiscales en sus Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos con IVA débito fiscal por montos superiores a los declarados;
- Sobre-declaración de IVA créditos fiscales en sus Formularios 29, en relación a los documentos tributarios electrónicos respectivos que tenga derecho a la utilización del IVA crédito fiscal.

ii) Contribuyentes que presenten de forma reiterada algunas de las siguientes brechas de cumplimiento tributario:

- Falta de pago de giros emitidos por postergación de IVA en la cantidad de períodos tributarios señalados en el artículo 64 de la Ley del IVA;
- Falta de pago de giros por declaraciones fuera de plazo de IVA, en cobranza de Tesorería, giros con convenio de pago caduco o de deudas declaradas incobrables;
- Domicilio inexistente, no ubicado y/o inconcurrente a notificaciones de requerimiento de antecedentes en el marco de una auditoría, o en un proceso de recopilación de antecedentes;
- Falta de declaración del impuesto anual a la renta que implique la omisión de los ingresos facturados o sin facturar, en la cantidad de períodos tributarios señalados en el artículo 64 de la Ley del IVA.

Precisa además la Resolución que, constituye reiteración para los efectos del cambio de sujeto regulado en ella, la verificación de alguna de las brechas de cumplimiento tributario descritas en la presente Resolución, por dos o más períodos.

Respecto a la permanencia en esta Nómina, explica la Resolución que ella tendrá una duración mínima de seis meses y que, transcurrido este plazo, el Contribuyente retenido, será excluido de la misma, condicionado, eso sí, a que haya solucionado sus brechas de cumplimiento tributario y no haya incurrido en nuevas brechas, indicándose que dichas brechas, serán las descritas en la presente Resolución.

Importante y preliminarmente, es hacer el alcance acá que, a pesar de lo señalado precedentemente, en principio, sin embargo, no se vislumbra una conceptualización maciza de “brecha de cumplimiento tributario” en el acto administrativo en análisis.

b) Nómina de agentes retenedores, donde se incluirá, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes obligados a actuar como agentes retenedores en las operaciones que realicen con Contribuyentes sujetos a retención.

A continuación, señala la Resolución, que las Nóminas de Contribuyentes sujetos a retención y de agentes retenedores, serán publicadas semestralmente en la página web del SII, efectuándose dicha publicación, el último día hábil de junio y diciembre de cada año, comenzando a regir las obligaciones de retención al día siguiente de dicha publicación. Agrega además que, los Contribuyentes, en el desarrollo de sus operaciones, deberán verificar si su contraparte se encuentra incluida en alguna de las Nóminas, según corresponda.

Junto a lo anterior, señala la Resolución, que los contribuyentes no incluidos en la Nómina de agentes retenedores, podrán solicitar su inclusión a la Dirección Regional correspondiente a su domicilio, o a la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, siempre que acrediten que realizan operaciones con contribuyentes incluidos en la Nómina de Contribuyentes sujetos a retención. Asimismo, señala que los Directores Regionales y de Grandes Contribuyentes señalados, como también el

Subdirector de Fiscalización, podrán incorporar de oficio a uno o más Contribuyentes en la Nómina de agentes retenedores o en la Nómina de Contribuyentes sujetos a retención que presenten brechas tributarias reiteradas.

Posteriormente, precisa el acto administrativo en estudio, respecto del crédito fiscal, que los Contribuyentes a quienes se les retenga totalmente el IVA en virtud de esta Resolución, tendrán derecho a recuperar éste, al igual que el remanente que se origine imputándolo directamente al débito fiscal producto de otras ventas que generen en el período. Ahora bien, si efectuadas éstas imputaciones, subsistieren créditos fiscales o remanentes que no hayan podido ser imputados por no poseer débitos fiscales suficientes, el contribuyente podrá solicitar su devolución hasta el monto del débito fiscal retenido, o del remanente, si éste es menor, presentando una solicitud ante el SII por cada período tributario, dentro del mes siguiente al de la retención del tributo, una vez efectuada la declaración mensual que establece el artículo 64 del D.L. N° 825.

Agrega además que, si durante la verificación de los antecedentes que dan origen al crédito fiscal, se establecen créditos en exceso o que no reúnan los requisitos del artículo 23 del D.L. N° 825, deberán deducirse del crédito fiscal del período y, a partir del remanente si lo hubiera, recalcular el monto de la devolución.

Finalmente, el Director del SII, mediante la presente Resolución, delega en el Subdirector de Fiscalización, en los Directores Regionales, dentro de su jurisdicción y, en el Director de Grandes Contribuyentes, respecto de la nómina de grandes contribuyentes, la facultad de incorporar y eliminar a su juicio exclusivo, contribuyentes de las dos Nóminas en estudio, para lo cual éstos podrán atender a las circunstancias o características del comprador o beneficiario del servicio y, considerar también otras circunstancias propias del vendedor o prestador del servicio, del mercado u otras que determine relevantes para aplicar dicha medida.

Así mismo, se delega en los Directores Regionales, dentro de su jurisdicción y, en el Director de Grandes Contribuyentes, respecto de la nómina de grandes contribuyentes, la facultad de resolver las solicitudes de inclusión en la Nómina de agentes retenedores ya descrita en párrafos anteriores.

En último término, se señala que en las resoluciones que se dicten en uso de la(s) facultad(es) delegada(s) precedentemente, deberá dejarse constancia que ellas se dictan haciendo uso de las delegaciones descritas anteriormente.

Finalmente, y a modo complementario, podemos indicar que recientemente, con fecha 29 de junio del año 2018, el SII dictó la Resolución Exenta N° 54 que, en ejecución de la Resolución Exenta N° 42, viene en **“FIJAR NÓMINAS DE AGENTES RETENEDORES Y DE CONTRIBUYENES SUJETOS A RETENCIÓN ...”**, señalando que, se fija la **Nómina de Agentes Retenedores**, conforme a listado que se incorpora a la Nómina de Agentes Retenedores ya existente en la página web del SII.

Así mismo, fija la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, conforme a listado que se incorpora a la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, que se encontrará disponible también en la página web del SII.

Agrega además esta Resolución que, la permanencia en esta última Nómina, se extenderá hasta el último día hábil del mes de diciembre del año 2018. Si transcurrido este plazo, el Contribuyente retenido ha solucionado su brecha de cumplimiento, será excluido de la Nómina.

CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS EN LA INCLUSION EN LAS NÓMINAS DE LA RESOLUCIÓN EXENTA N° 42-2018, PARA LOS CONTRIBUYENTES SUJETOS RETENCIÓN Y PARA LOS NUEVOS AGENTES RETENEDORES.

I.- Consecuencias para aquellos contribuyentes informados en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención.

Para iniciar el análisis, es válido mencionar que es complejo detectar consecuencias masivas de carácter inmediato a nivel macroeconómico, lo anterior ya que la vigencia comenzó recién el 01 de agosto del 2018 y los procesos se han visto en adaptación. No obstante, los distintos pronunciamientos de la autoridad tributaria pueden generar incertidumbre respecto del manejo de la fuente de información, lo que será parte esencial en esta parte de la tesis. Es importante mencionar que el principal impacto se verá en el mediano plazo, cuando el mercado y/o sistema reaccione a la información, por ende, necesariamente los temas a analizar puede ser la ventana que se abrió y que podría generar repercusiones de distinta índole.

Hoy la plataforma web de SII, muestra un canal de consulta y descarga de dicha nómina de contribuyentes y además la de contribuyentes de difícil fiscalización; Si bien el portal es de acceso público y gratuito, requiere ingresar clave y autenticación para que cualquier persona natural y/o jurídica que esté dentro del listado de Agentes Retenedores pueda descargar ambas nóminas.

Si bien SII en su rol fiscalizador, utilizó facultades considerando la detección de estas brechas como una alternativa de cuidar el interés fiscal (lo anterior se relaciona con el plan de gestión de cumplimiento tributario 2018), donde uno de los pilares a abordar es el mapa de brechas, cuyo principal objetivo es tener una mirada global y operacional de los

niveles de cumplimiento tributario en las diferentes obligaciones tributarias de sus contribuyentes, generando éstas nóminas con características de potencial filtración a terceros, por ende, el mercado en sus diversas instituciones podría dar una connotación negativa y ello traer consecuencias afectando el Art.19 N°21 de la Constitución Política de Chile ya que afectaría el derecho a desarrollar cualquier actividad Económica.

Para efectos del estudio, se clasificará las consecuencias en Económicas con efecto en la Protección de Datos Personales y Tributarias.

1.- Económicas.

El acceso a las nóminas por cualquiera de los contribuyentes establecidos como Agentes Retenedores, abre la posibilidad de filtración, divulgación y/o exposición al mercado con su posterior potencial mal utilización, a mayor abundamiento, en el proceso de investigación, se detectó una página web (www.dialconsultores.cl) de acceso público, sin ningún mecanismo de autenticación que pone a disposición a solo un click las nóminas descritas (Nómina de Agentes Retenedores & Nómina Contribuyentes Sujetos a Retención), para comprobar lo informado, se realizó el proceso de descarga desde dicha plataforma web y el resultado es un excel con la nómina de 1.145 contribuyentes clasificados como sujetos a retención y la nómina con los 5.616 contribuyentes clasificados como agentes retenedores:

www.dialconsultores.cl/boletin-dial-2018.html

con IGC o IA en el mismo ejercicio en que la empresa tribute con IDPC.
Ver - Oficio N° 1304, de 25.06.2018

Título: Oficio N° 1305 de junio de 2018. Tratamiento de desembolsos por gastos soportados en conjunto, entre empresas nacionales y extranjeras.
Resumen: Los ingresos percibidos por una empresa nacional, proveniente de los pagos realizados por una empresa extranjera con el objeto de cancelar obligaciones suscritas en conjunto, son considerados un ingreso bruto para la empresa Chilena, pudiendo esta considerar como gasto necesario el total de los emolumentos pagados.
Ver - Oficio N° 1305, de 25.06.2018

Título: Oficio N° 1310 de junio de 2018. ¿Cuándo corresponde emitir Liquidaciones Facturas?
Resumen: Procede emitir Liquidación Factura, sólo cuando un contribuyente venda o preste servicios por cuenta de terceros, y estos se encuentren gravados con IVA.
Ver - Oficio N° 1310, de 25.06.2018

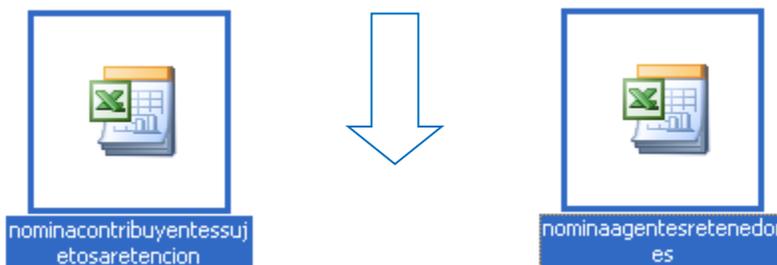
Circu34_ Instrucciones sobre el procedimiento de reposición administrativa [Click Aquí](#)

Reso54_ Nuevo Cambio de Sujeto - [Click Aquí](#)

Ejercicio Proporcionalidad del IVA - [Click Aquí](#)

Nómina Agentes Retenedores [Click Aquí](#)

Nómina Contribuyentes Sujetos A Retención [Click Aquí](#)



El sistema financiero al tener acceso a las nóminas con la finalidad de tratamiento de datos, podría ajustar sus políticas de análisis de crédito y acceso al financiamiento de acuerdo a definiciones internas de parámetros y modelos de riesgo permitidos, lo cual trabaría el acceso a la banca y financiamiento por parte de estos contribuyentes, quienes requieren capital de trabajo o inversiones de activo fijo para desarrollar su negocio. Paralelamente, los contribuyentes descritos en la nómina de Agentes Retenedores que trabajan con contribuyentes incluidos en esta nómina, están obligados a entregar facturas de compra, lo que generará nuevos controles, inversión en tecnología y adelantar el pago del IVA (en caso paguen a más 30 días), lo anterior, crea incertidumbre de si ellos seguirán trabajando con él o cambiaran de proveedor, de ser así, significaría impacto negativo sobre el contribuyente dentro de su actividad económica.

Relacionado a la Ley 19.628, esta Ley fue publicada el 28 de agosto de 1999 y tiene por finalidad resguardar la protección de datos personales, sin embargo, posee erosiones que

permiten realizar tratamiento de datos sin mayor cuestionamiento cuando provienen de fuentes de acceso público. Esta Ley, posee una propuesta de modificación sustancial, si bien fue uno de los compromisos de adecuaciones normativas y modificación de marcos legales, entre ellos el de privacidad y protección de datos para el ingreso de Chile a la OCDE (2010), se ha retrasado considerablemente, no obstante, el 03 de abril de 2018, el Senado aprobó en general el texto del proyecto refundido, para transformarlo en Ley, solo falta la discusión en particular en el Senado y Cámara de Diputados. Algunas de sus modificaciones relacionadas a la materia en estudio, dice relación con los requisitos de consentimiento, derecho de oposición a valoraciones personales automatizadas cuando afecten negativamente o produzcan efectos jurídicos adversos, y además, bajo un principio de seguridad, es decir, se debe garantizar estándares adecuados de seguridad protegiendo los datos contra el tratamiento no autorizado y de filtración, si bien en el caso de las personas naturales podrían ser vulneradas, tanto para la actual ley como la modificación, no sucede lo mismo en caso de las personas jurídicas (Rut's mayores a 50 millones), puesto que no están protegidos y, por ende, sin derecho a privacidad. En consecuencia y, bajo el concepto de la diferenciación de Rut de Personas Naturales y Jurídicas, la potencial vulneración en el caso de los Contribuyentes Sujetos a Retención, afectaría a 151 contribuyentes (13% del total), el resto, es decir, 994 contribuyentes son personas jurídicas los cuales no se verían protegidos (87%), lo anterior considerando la nómina de 1.145 contribuyentes descritos, por ende, no quita la posibilidad que frente a la nueva nómina a emitir en Enero del 2019, este impacto aumente dependiendo de la nueva distribución.

2.- Tributarias.

Las nóminas tienen una validez de 6 meses, las actuales están vigentes desde el 01 de agosto de 2018 al 31 de diciembre de 2018, en Res.Ex. N°54, se informó que la

permanencia sería fija hasta el término del período, por lo tanto, aquellos contribuyentes que superen las brechas de cumplimiento antes del período de cierre, se mantendrán en dichos registros, sin embargo, a la fecha se han dictado 6 resoluciones que han resuelto excluir a 160 contribuyentes, por lo tanto, no hay concordancia entre lo resuelto y las nuevas resoluciones, a saber:

Res.Ex. N°62 del 10 de agosto de 2018, afectó a 6 contribuyentes que por razones de mérito, oportunidad y buen servicio, se resolvió excluir de manera inmediata y de forma excepcional de la “Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención”, puesto que solucionaron sus brechas de cumplimiento en forma previa a la entrada en vigencia de la

Res.Ex. N°54 del 29 de junio de 2018, lo anterior podría interpretarse que la nómina tiene erosiones que fueron reconocidas en esta resolución puesto que en el contexto de ella, se informa que “previó a la entrada en vigencia”, ya habían solucionado sus brechas, entonces, ¿porque fueron incluidos?.

Res.Ex. N°71 del 31 de agosto de 2018, excluyó de la nómina a 8 contribuyentes que por razones de especial disposición para solucionar en el más breve plazo sus brechas de cumplimiento tributario, no causando un perjuicio fiscal, se resolvió excepcionalmente por tratarse de la primera nómina acceder a las peticiones formuladas por dichos contribuyentes.

Res.Ex. N°72 del 31 de agosto de 2018, excluyó de la nómina a 139 contribuyentes, puesto que habiéndose realizado un nuevo análisis de la información de los contribuyentes incorporados en la “Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención”, se detectaron casos en los cuales las brechas de cumplimiento están asociadas a la dimensión registro, las cuales corresponden principalmente a un error del contribuyente en la forma de emisión de los documentos tributarios electrónicos, o en la

complementación de su registro de compras y ventas, entre otras, no habiéndose generado un perjuicio fiscal.

Res.Ex. N°83 del 25 de septiembre de 2018, excluyó de la nómina a 3 contribuyentes, puesto demostraron su especial disposición para solucionar sus brechas de cumplimiento tributario, no causando un perjuicio fiscal, se resolvió excepcionalmente por tratarse de la primera nómina acceder a las peticiones formuladas por dichos contribuyentes

Res.Ex. N°84 del 25 de septiembre de 2018, excluyó de la nómina a 2 contribuyentes, puesto que han demostrado su especial disposición para solucionar sus brechas de cumplimiento tributario, no causando un perjuicio fiscal, se resolvió excepcionalmente por tratarse de la primera nómina acceder a las peticiones formuladas por dichos contribuyentes.

Res.Ex. N°102 del 11 de octubre de 2018, excluyó de la nómina a 2 contribuyentes, puesto que han demostrado su especial disposición para solucionar sus brechas de cumplimiento tributario, no causando un perjuicio fiscal, se resolvió excepcionalmente por tratarse de la primera nómina acceder a las peticiones formuladas por dichos contribuyentes.

Como se ha descrito, a la fecha se han dictado 6 Resoluciones que han excluido a 160 contribuyentes, es decir, el 14% de la nómina inicial, esto genera incertidumbre sobre la confiabilidad y prolijidad en la elaboración de la nómina respectiva. Así mismo y paralelamente, abre la posibilidad que, frente a una petición administrativa, la autoridad fiscal resuelva su eliminación del registro en el tiempo fijo de permanencia que ellos informaron, pero bajo un criterio no homogéneo.

II.- Consecuencias para aquellos contribuyentes informados en la Nómina de Contribuyentes Agentes Retenedores.

Los contribuyentes descritos en esta nómina están obligados a emitir facturas de compra a quienes se encuentren en las nóminas de contribuyentes sujetos a retención y de difícil fiscalización, esto genera diversas consecuencias, puesto que deben estar monitoreando a sus proveedores y a la vez pendiente de nuevas resoluciones, ambas nóminas están en Excel y pueden ser extraídas de forma simple y gratuita por ellos. Para el caso de los contribuyentes incluidos en la nómina de difícil fiscalización, también se puede ingresar a la plataforma web de SII donde existe un canal de consulta por rut, otra forma es consultar link “consulta situación tributaria de terceros” acá se describe como una situación de “comportamiento tributario irregular” con la observación “Contribuyente Incluido en la Nómina de Difícil Fiscalización (NDF)” entregando instrucciones de si el comprador es o no agente retenedor.

Para efectos del estudio, se clasificará las consecuencias en: Económicas con efecto en la Protección de Datos Personales y Tributarias.

1.- Económicas.

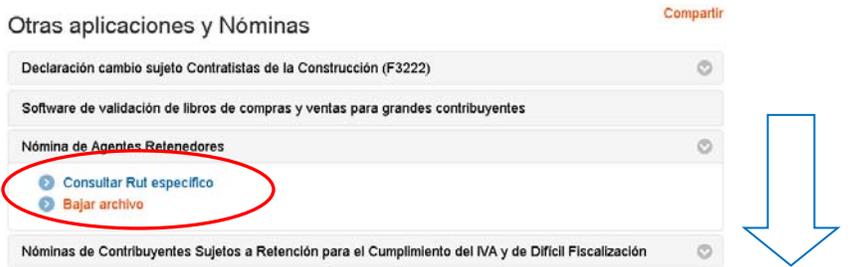
Las empresas actualmente negocian el pago a plazo con sus proveedores, por ejemplo 60, 90, 120, 180 días e incluso más, esta medida, hace que el desembolso del IVA sea a 30 días, lo que genera una consecuencia en los flujos de capital de trabajo, lo anterior también conlleva un aumento de los controles internos para evitar emisiones de facturas desde el vendedor cuando es sujeto de retención puesto que poseen solo 8 días para rechazar de lo contrario, se entiende aceptada.

Asimismo, con respecto a la posibilidad de filtración de nómina de agentes retenedores, cabe mencionar que estas son de acceso público, tanto a nivel de consulta particular

como masivo en la página web del Servicio de Impuestos Internos, no posee captcha ni solicita autenticación, se puede obtener directamente desde la web bajo consulta por Rut o en Excel completo, además, este registro también se puede obtener a un solo click desde sitio web de www.dialconsultores.cl, situación acreditada en párrafos a anteriores

Como parte del análisis, se hizo la extracción desde el sitio web de SII y se obtuvo la nómina completa para el periodo 01 de agosto de 2018 al 31 de diciembre de 2018 de 5.616 contribuyentes clasificados como Agentes Retenedores, se indica los pasos a seguir

Ingresar www.sii.cl → Servicios OnLine → Impuestos Mensuales → Otras Aplicaciones y Nominas → Nóminas de Agentes Retenedores → Bajar Archivo



Sector Económico	Total
CONTRATISTA	1491
GANADO	850
CARNE	529
HARINA	509
PEQ. PROD. AGRICOLA	437
ESP. HIDROBIOS	434
MADERA	281
CHATARRA	235
RETENEDOR C.S. PARA CUMPLIMIENTO DE IVA	234
TRIGO	212
BERRIES	156
PROD. SILVESTRES	63
LEGUMBRE	61
ARROZ	40
PREPAGO TELEFONIA	24
PAPEL-CARTON	16
VTA PROD CATALOGO	11
VTA DIARIOS, REVISTAS	10
RETNDOR C.S. COMISIONES RES. 328 DE 1977	8
VENTAS CIGARRILLOS	6
RETENEDOR CAMBIO DE SUJETO EN GAS	3
N S.A.	2
A Y LILLO Y COMPAÑ	1
COLA, FORESTAL Y GANADERA LA SUERTE LIMITADA	1
STICOS TÉ	1
A. GEOMENSURA, PROYECTOS, CONSTRUCCIONES Y S	1
Total general	5616

La nómina descrita, informa la actividad económica de los Agentes Retenedores, del análisis, se desprende que el sector construcción, ganado, carne y harina concentran el 60% del total.

Relacionado a la Protección de Datos Personales (Ley 19.628), si bien se permite realizar tratamiento de datos sin mayor cuestionamiento cuando provienen de fuentes de acceso público, mientras no se modifique esta ley, se mantendrá el riesgo de potencial de filtración y mal uso de la información descrita en párrafos anteriores, ahora bien, bajo el concepto de la diferenciación de Rut de Personas Naturales y Jurídicas, la potencial vulneración afectaría a solo 1.043 contribuyentes (18.5% del total), el resto, es decir, 4.573 (81.5%) contribuyentes son personas jurídicas.

2.- Tributarias.

Los Agentes Retenedores, se exponen a una potencial multa por no emisión de factura de compra en caso opere con un contribuyente sujeto a retención o que esté en la nómina de difícil fiscalización, esta multa se ajusta al Art. 97 N°10 del Código Tributario y podría traer consigo clausura y frente a reiteración potencialmente con presidio, en caso el vendedor no entere el impuesto, potencialmente podría pagar 2 veces el IVA más reajustes, intereses (Art. 53 del Código Tributario) y Multas (Art. 97 N°11 del Código Tributario).

Este registro es de atribución exclusiva de SII, no existe petición administrativa conocida para solicitar salir de dicha nómina, sin embargo, existe la posibilidad de pedir su incorporación voluntaria como Agente Retenedor.

Las empresas no necesariamente están preparadas informáticamente para emitir facturas de compra, como prueba de ello, se han dictado ya 3 resoluciones que han suspendido temporalmente a 6 grandes contribuyentes, significa solo el 0.1% del total de contribuyentes clasificados como Agente Retenedores y claramente se aprecia que el resto no ha tomado conciencia de la responsabilidad que acarrea; con esta fecha se ha dictado, las siguientes Resoluciones al respecto:

Res.Ex. N°60 del 03 de agosto de 2018, suspende temporalmente y por el período de cuatro meses la calidad de Agente Retenedor a Sodexo S.A., lo anterior, atribuyendo que sus sistemas informáticos internos presentan un alto grado de complejidad dado al gran número de asociados, lo que hacía imposible aplicar el cambio de sujeto a contar del 01 de Agosto, pues la implementación de una factura de compra implica modificaciones importantes a los sistemas que la empresa posee y soportan la operación.

Res.Ex. N°76 del 05 de septiembre de 2018, suspende temporalmente la calidad de Agente Retenedor a 3 contribuyentes (Coca-Cola S.A., Construmart S.A. y Aramark Ltda.) hasta el último día hábil de Noviembre del 2018, excepcionalmente y por única vez en razón de dificultades técnicas que no permitieron ajustar y sincronizar todos sus sistemas informáticos internos, para que funcionen adecuadamente al momento de emitir una factura de compra.

Res.Ex. N°93 del 05 de octubre de 2018, suspende temporalmente la calidad de Agente Retenedor a 2 contribuyentes (Enel Distribución Chile S.A. y Latam Airlines Group S.A.) hasta el último día hábil de noviembre del 2018, excepcionalmente y por única vez en razón de dificultades técnicas que no permitieron ajustar y sincronizar todos sus sistemas informáticos internos

Como se ha descrito, a la fecha se han dictado 3 Resoluciones que han postergado por algunos meses a 6 grandes contribuyentes, todos por dificultades técnicas e informáticas, esto genera incertidumbre puesto que hay 5.610 contribuyentes que también podrían estar experimentando estas dificultades, pero por desconocimiento o asesoría no se han pronunciado.

CONCLUSIONES.

I.-De la exposición y análisis efectuado en este trabajo, puede concluirse que la hipótesis ha quedado validada, esto es, que la inclusión de los Contribuyentes en la Nóminas respectivas, trae aparejadas negativas consecuencias tributarias y financieras, sea para el sujeto a retención, como para el nuevo agente retenedor, por cuanto, como se ha evidenciado, en el caso de contribuyentes sujetos a retención, las potenciales consecuencias económicas por estar dentro de este registro son claves en el desarrollo de su actividad, esta inclusión y potencial filtración, vislumbra un registro de connotación negativa que puede ser utilizada en el sistema financiero como potencial filtro de riesgo y a la vez, ser un proveedor de alto riesgo y complejo de operar para un contribuyente clasificado como Agente Retenedor, sobre estos últimos, se visualizó consecuencias negativas puesto que se exponen a multas e infracciones por operar sin factura de compra con estos proveedores y a la vez les ha significado costos y esfuerzos para adecuar sus sistemas informáticos.

La Res.Ex. N°54 que fijó los registros y su permanencia, se ha visto expuesta a los distintos pronunciamientos de la autoridad tributaria mediante nuevas resoluciones que vienen a evidenciar erosiones, dudas de la confiabilidad y prolijidad del registro, junto a la generación de incertidumbre respecto del manejo de la fuente de información, lo que fue parte esencial de la tesis, es así como se ha dictado 9 nuevas resoluciones, 6 de ellas para excluir a 160 contribuyentes y 3 de ellas, para postergar temporalmente la calidad de Agente Retenedor a 6 Grandes Contribuyentes (Sodexo S.A. CocaCola S.A., Construmart S.A., Aramark Ltda., Enel Distribución Chile S.A. y Latam Airlines Group S.A.).

Para ambos casos, la actual ley de protección de datos (Ley 19.628) posee erosiones que permiten realizar tratamiento de datos sin mayor cuestionamiento cuando provienen de

fuentes de acceso público, sin embargo, la tramitación de las modificaciones sustanciales a dicha ley y que está en discusión en el Senado, podrían ir en contra de dichos registros.