

## CAMBIO DE SUJETO DE IVA

---

**María Elena Oviedo Duarte**

Directora Tributaria en Jaque & Orellana  
Contador Auditor, Universidad de Chile.  
Ing. en Información y Control de Gestión, Universidad de Chile.  
Magister en Tributación, Universidad de Chile.  
mane.oviedod@gmail.com

**Resumen:** La Resolución Exenta N°42 del 2018, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, estableció un cambio de sujeto en materia del Impuesto al Valor Agregado<sup>1</sup>, para aquellos contribuyentes calificados como agentes retenedores, que realicen operaciones con contribuyentes clasificados como “sujetos a retención”

Este cambio de sujeto está orientado a aumentar el cumplimiento tributario en materia de IVA, estableciendo mecanismos de resguardos para la utilización o recuperación de los créditos fiscales de aquellos contribuyentes que se clasifiquen como “sujetos a retención”.

El presente artículo tiene como objetivo precisar cómo funciona dicho cambio de sujeto, explicar qué se entiende por contribuyente agente retenedor y sujeto a retención y cuál es el mecanismo que pueden utilizar este último para utilizar o recuperar sus créditos fiscales.

**Palabras claves:** IVA, Cambio de sujeto, Resolución Exenta N°42 del 2018, Agente retenedor, Sujeto a Retención.

---

1 De ahora en adelante IVA. El cuál en Chile es el impuesto al consumo o impuesto a las ventas y servicios.

## 1. INTRODUCCIÓN

Como norma general, el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios<sup>2</sup>, establece que son contribuyentes para efectos de la LIVS, aquellas personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos de la LIVS, pudiendo cambiarse dicho sujeto ya sea por Ley o por normas generales impartidas por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos<sup>3</sup>.

De esta forma, el SII a través de la Resolución Exenta N°42 del 2018, estableció un nuevo cambio de sujeto, vigente desde el 1 de agosto del 2018, estableciendo que aquellos compradores o beneficiarios de servicios que se clasifiquen como “Agentes Retenedores”, deberán aplicar una retención total de IVA en aquellas operaciones donde el proveedor o prestador de servicios, se encuentre clasificado como un “Contribuyente Sujeto a Retención”.

La Resolución Exenta N°54 del 2018, fija la primera nómina de “Agentes Retenedores” como de “Contribuyentes Sujeto a Retención”, la cual será actualizada por parte del SII, cada seis meses, las cuales se publicarán a través de la página web del SII el último día hábil de junio y diciembre de cada año.

Dado que lo anterior puede implicar que los “Contribuyentes Sujeto a Retención” no puedan utilizar sus créditos fiscales, dado que disminuirán o no generarán débitos fiscales, se estableció un procedimiento para que aquellos contribuyentes, puedan recuperar dichos créditos fiscales.

Por lo cual, el presente artículo tiene como objetivo precisar cómo funciona dicho cambio de sujeto, explicar qué se entiende por contribuyente agente retenedor y sujeto a retención y cuál es el mecanismo que puede utilizar este último para utilizar o recuperar sus créditos fiscales.

Para lo anterior, en el presente artículo se abordarán los siguientes puntos:

- i. Concepto de Agente Retenedor de la Resolución Exenta N°42 del 2018
- ii. Concepto de Contribuyente Sujeto a Retención
- iii. Forma de aplicación del cambio de sujeto
- iv. Procedimiento para la recuperación de los créditos fiscales

---

2 De ahora en adelante, indistintamente, LIVS o Ley de IVA.

3 De ahora en adelante, indistintamente, Servicio de Impuestos Internos o SII.

Cabe destacar, que el análisis de los puntos señalados se sustentará en las normativas tributarias, principalmente en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y en las instrucciones y jurisprudencia administrativa emanada desde el Servicio de Impuestos Internos.

## **2. CONCEPTO DE AGENTE RETENEDOR DE LA RESOLUCIÓN EXENTA N°42 DEL 2018**

La Resolución Exenta N° 42 del 2018, emitida por el SII, define a los Agentes Retenedores como *“Contribuyentes incluidos en la “Nómina de Agentes Retenedores” y que, por tal motivo, asumen, desde su incorporación y conforme al artículo 3, inciso 3, del D.L. N° 825 de 1974, la calidad de sujeto del impuesto, quedando obligados a retener, declarar y enterar en arcas fiscales el total del IVA de las ventas que les efectúen y/o servicios que les presten Contribuyentes Sujetos a Retención”*.

*“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”*.

*“En la misma situación precedente, el respectivo Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes o el Subdirector de Fiscalización, podrán incorporar de oficio a uno o más contribuyentes en la Nómina de Agentes Retenedores”*.

Para ver el listado de Agentes Retenedores, se debe ingresar a [www.sii.cl](http://www.sii.cl), seleccionar:

Servicios online

- i. Impuestos mensuales
  - Otras aplicaciones y Nóminas
    - Nómina de Agentes Retenedores

### 3. CONCEPTO DE CONTRIBUYENTE SUJETO A RETENCIÓN

La Resolución Exenta N° 42 del 2018, emitida por el SII, define a los Contribuyentes sujeto a retención como *“Los vendedores y prestadores de servicios que hayan sido incorporados a la “Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención”, y que, por tal motivo, en las ventas que efectúen y/o servicios que presten a Agentes Retenedores, serán estos últimos quienes deberán retener, declarar y enterar en arcas fiscales el IVA de dichas operaciones”*.

*La Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, podrá ser conformada, entre otros, por:*

*i. Aquellos contribuyentes que presenten reiteradamente, entre otras, las siguientes brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA:*

- ii. Omisión de declaraciones de Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos (en adelante DTE) con IVA Débito Fiscal;*
- iii. Subdeclaración de débitos fiscales en sus Formularios 29, habiendo emitido DTE con IVA débito fiscal por montos superiores a los declarados;*
- iv. Sobre-declaración de IVA créditos fiscales en sus Formularios 29, en relación a los DTE respectivos que tenga derecho a la utilización del IVA Crédito Fiscal.*

*ii. Aquellos contribuyentes que presenten de forma reiterada algunas de las siguientes brechas de cumplimiento tributario:*

- v. 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;*
- vi. 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;*
- vii. 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;*
- viii. 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.*

*Constituye reiteración para fines de este cambio de sujeto, la verificación de alguna de las brechas de cumplimiento tributario descritas en la presente Resolución, por dos o más períodos.*

*La permanencia en la Nómina de Contribuyentes Retenidos tendrá una duración mínima de seis meses. Transcurrido este plazo, el contribuyente retenido será excluido de la nómina, siempre que haya solucionado sus brechas de cumplimiento tributario y no haya incurrido en nuevas, refiriéndose en ambos casos, a las brechas descritas en la presente Resolución.*

*“El respectivo Director Regional, el Director de Grandes Contribuyentes o el Subdirector de Fiscalización, podrán incorporar de oficio a uno o más contribuyentes en la Nómina de Agentes Retenedores, así como también podrán de oficio, incorporar contribuyentes en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención que presenten brechas tributarias reiteradas”.*

Dado lo anterior, a continuación, explicaremos que se entiende por contribuyentes que presenten brechas de cumplimiento:

### **3.1 Brechas de cumplimiento de forma reiterada en materia de IVA**

De acuerdo a las instrucciones de la Resolución Exenta N°42 del 2018, las brechas de incumplimiento en materia de IVA, pueden corresponder a 3 casos:

#### **3.1.1 Omisión de declaración mensual habiendo emitidos documentos tributarios con IVA débito fiscal**

La omisión de la declaración se entenderá sólo para aquellos periodos en los cuales el contribuyente haya emitido algún documento electrónico que contenga un débito fiscal, tales como:

- i. Factura de venta afecta a IVA*
- ii. Notas de débito o crédito afecta a IVA*
- iii. Liquidación - factura<sup>4</sup>*

---

4 Oficio N° 1.310 del 2018, señala que para que proceda emitir una liquidación-factura, se deben cumplir dos requisitos copulativos: “por una parte, que el comisionista venda, compre o preste servicios por cuenta de terceros, y por la otra, que aquellas operaciones que efectúa por encargo del mandante se encuentren gravadas con IVA”. Por lo cual, la liquidación-factura, sólo será procedente para operaciones afectas a IVA.

Estos documentos deben ser declarados en el mes señalado en la fecha del documento.

Adicionalmente, el IVA débito fiscal que se encuentre recargado en documentos tributarios que no correspondan a documentos electrónicos (por ejemplo, boletas de ventas manuales o con recibos de pago generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos), deben ser incluidos por el propio contribuyente en el registro de ventas.

Si bien el ejemplo de incumplimiento de la Resolución Exenta N°42 del 2018 del SII, sólo hace referencia a documentos electrónicos, en el caso que el contribuyente informe en el registro de ventas, otros documentos que soporten IVA débito fiscal y no efectúe la declaración de impuestos mensuales (F29<sup>5</sup>), esto también debe ser considerado como un incumplimiento en materia de IVA.

### **3.1.2 Subdeclaración de débitos fiscales en sus Formularios 29, habiendo emitido DTE<sup>6</sup> con IVA débito fiscal por montos superiores a los declarados**

La subdeclaración de débitos fiscales, ocurrirá cuando el monto de IVA débito fiscal registrado en el registro del libro de ventas del SII, sea superior al IVA débito fiscal declarado en el Formulario 29 de dicho mes.

Por ejemplo, si la información ingresada al Registro de Ventas del SII, informa un IVA débito fiscal de \$10.000, pero el contribuyente en su Formulario 29 registra un monto inferior de débitos (por ejemplo, \$1.000), se entenderá que existe una subdeclaración de débitos fiscales.

Es importante señalar que, si bien la resolución coloca como ejemplo el IVA débito fiscal soportado en documentos electrónicos válidamente emitidos, también deben considerarse aquellos documentos no electrónicos que registren IVA débito fiscal y sean incluidos por el propio contribuyente en el registro de ventas electrónico del SII.

---

5 F29 es la abreviación de Formulario 29.

6 DTE es la abreviación de Documentos Tributarios Electrónicos.

### **3.1.3 Sobredeclaración de IVA créditos fiscales en sus Formularios 29, en relación a los DTE respectivos que tenga derecho a la utilización del IVA crédito fiscal**

La sobre declaración de créditos fiscales, ocurrirá cuando el monto de IVA crédito fiscal ingresados en el registro de compras del SII, sea inferior al IVA crédito fiscal declarado en el Formulario 29 de dicho mes.

Esta comparación se efectuará principalmente con los documentos electrónicos registrados en el registro del libro de compras, sin embargo, aquellos documentos no electrónicos que soporten IVA crédito fiscal, tal como la declaración de ingreso, deberán ser incluidos por el propio contribuyente en el registro de libro de compras, por lo cual, es posible efectuar la comparación con el total del IVA crédito fiscal registrado en el libro de compras versus el declarado en el Formulario 29.

### **3.2 Brechas de cumplimiento tributario, de forma reiterada**

A modo de ejemplo, la Resolución Exenta N°42 del 2018 del SII, presenta 4 casos en los cuales se verifican brechas de cumplimiento en materia tributaria:

#### **3.2.1 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**

De acuerdo al artículo 64 de la LIVS, se permite a determinados contribuyentes<sup>7</sup>, postergar el pago del IVA débito fiscal, hasta en dos meses. Es decir, para aquellas operaciones afectas a IVA efectuadas, por ejemplo, en el mes de enero, cuyo débito fiscal debe ser enterado en arcas fiscales dentro de los doce primeros días de febrero<sup>8</sup>, se podrá pagar hasta los primeros doce días de abril.<sup>9</sup>

Si cumplido el plazo anterior, el contribuyente no procede al pago del débito adeudado, se entenderá que el contribuyente presenta una brecha de cumplimiento.

---

7 A aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos en el inciso tercero del artículo 64 de la LIVS.

8 De acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del Decreto N°1001 del 2006 del Ministerio de Hacienda, aquellos contribuyentes que efectúen la declaración del F29 vía internet y se encuentren autorizados a emitir documentos tributarios electrónicos, podrán presentar dicha declaración hasta el día 20 de cada mes.

9 Instrucciones relativas a la postergación del IVA, de acuerdo a lo establecido en la Resolución Exenta N°110 del 2014.

### 3.3 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

En este caso, se entenderá que existe una brecha de cumplimiento cuando el contribuyente no efectúe el pago de alguna obligación tributaria, o se haya declarado la deuda como incobrable, de acuerdo con los siguientes puntos:

- i. Giro por declaraciones fuera de plazo de IVA
- ii. Giro en cobranza de Tesorería.

De acuerdo con lo establecido en la Resolución N°82 del 2010 del SII “*Las funciones de la cobranza administrativa y judicial de las obligaciones tributarias de dinero son de competencia exclusiva de la TESORERÍA, se rigen por las normas establecidas en el Título V del Código Tributario y en virtud de dichas normas, puede disponer la ejecución y embargo de bienes de propiedad de deudores tributarios morosos*”.

Lo anterior incluye el cobro de los giros efectuados por el SII y que el contribuyente no haya pagado dentro del plazo estipulado.

- iii. Giro con convenio de pago caduco.

De acuerdo con las instrucciones generales disponibles en la página web de la Tesorería General de la República<sup>10</sup>, aquellos contribuyentes que posean deudas fiscales pueden optar por suscribir un convenio de pago con la Tesorería para regularizar su situación.

Este convenio de pago se entenderá caduco cuando:

- iii.i Exista mora en el pago de dos cuotas consecutivas o de cuatro alternadas.
- iii.ii Se compruebe la falsedad de los antecedentes que fundaron la solicitud de convenio.
- iii.iii No se efectúe el pago de la cuota final o de ajuste, dentro del plazo otorgado para ello. Producida la caducidad del convenio, el Servicio de Tesorerías proseguirá con el cobro de la deuda.

---

<sup>10</sup> Información obtenida de la dirección web [en línea] <<http://www.tesoreria.cl/info/ayuda/index.php/convenio-y-condonaciones/326-suscribir-convenio-de-pago-para-deudas-fiscales-y-territoriales>> (consultado el 23 de noviembre de 2018)



iv. Deudas declaradas incobrables.

De acuerdo con lo señalado en los artículos 196 y 197 del Código Tributario, El Tesorero General de la República, podrá declarar la incobrabilidad de los impuestos o contribuciones morosos que se hubieren girado, en determinados casos<sup>11</sup>.

### **3.2.3 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**

En este caso, se entenderá que existe una brecha de cumplimiento cuando no se logre ubicar al contribuyente o este no concurra a las notificaciones efectuadas por el SII, relacionados con un proceso de auditoría o un proceso de recopilación de antecedentes.

En relación con lo anterior, dentro de los procesos de recopilación de antecedentes, deben entenderse incluidos los procedimientos establecidos en los artículos 60 y 60 bis del Código Tributario, los cuales establecen procedimientos de recopilación de antecedentes, como, por ejemplo, a través de la conexión de los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte de la información contable y tributaria de los contribuyentes<sup>12</sup>.

### **3.2.4 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**

En relación con este punto, en el escenario que se detecte que el contribuyente no presentó su declaración anual de impuesto a la renta, estando obligado a presentarla, o dicha declaración omite los ingresos facturados o sin facturar, se entenderá que existe una brecha de cumplimiento.

---

11 Para un mayor detalle del procedimiento de incobrabilidad de deudas fiscales, revisar artículos 196 y 197 del Código Tributario, y noticias relativas al tema, como por ejemplo en la dirección de internet [ambos en línea] <[https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170803182128\\_Documento\\_02082017\\_Cosoc\\_Aniversario\\_TGR.pdf](https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170803182128_Documento_02082017_Cosoc_Aniversario_TGR.pdf)> y <[https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170517131513\\_Documento\\_17052017\\_Aprobacion\\_proyecto\\_incobrabilidad.pdf](https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170517131513_Documento_17052017_Aprobacion_proyecto_incobrabilidad.pdf)> (consultados el 23 de noviembre de 2018)

12 Para mayor información relacionada con los procedimientos de recopilación establecido en el artículo 60 bis del Código Tributario, leer la Resolución Exenta N°56 del 2017 del SII.

Tanto en la brecha de cumplimiento de IVA como en la brecha de cumplimiento tributario, la resolución establece que esto debe ser de forma reiterativa, señalando que para efectos del cambio de sujeto de IVA, se entenderá por reiteración la verificación de alguna de las brechas de cumplimiento señalada, en dos o más periodos tributarios.

No obstante lo anterior, la citada resolución no señala cuál es el periodo a considerar para determinar si la brecha de cumplimiento es de forma reiterada.

Por ejemplo, en el caso del IVA, el periodo de cumplimiento es mensual, por lo cual, la verificación de la brecha de cumplimiento ¿debe ser dentro de dos periodos consecutivos (meses)?, ¿dentro del plazo de doce meses?, etc. Consideramos que sería aconsejable establecer un plazo de 12 meses, de esta forma cada contribuyente tendrá claro si presenta brecha de cumplimiento y cuando deja de presentar dicha brecha.

Finalmente, cabe destacar que la Resolución Exenta N°42 del 2018, establece que los contribuyentes incluidos en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención tendrán una duración mínima de seis meses.

Luego de dicho plazo, se evaluará si el contribuyente ha subsanado sus brechas de cumplimiento tributario y si no ha vuelto a incurrir en brechas de cumplimiento tributario, por lo cual, se desprende que la revisión de las brechas de cumplimiento, se efectuará cada seis meses.

#### **4. FORMA DE APLICACIÓN DEL CAMBIO DE SUJETO**

El cambio de sujeto establecido en la Resolución N°42 del 2018, establece que aquellos contribuyentes clasificados como Agentes Retenedores que efectúen operaciones con Contribuyentes incluidos en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, deberán efectuar una factura de compra, efectuando la retención total de IVA por las operaciones efectuadas con este tipo de contribuyentes.

Es decir, para que aplique este cambio de sujeto, se deben cumplir al menos los siguientes requisitos copulativos:

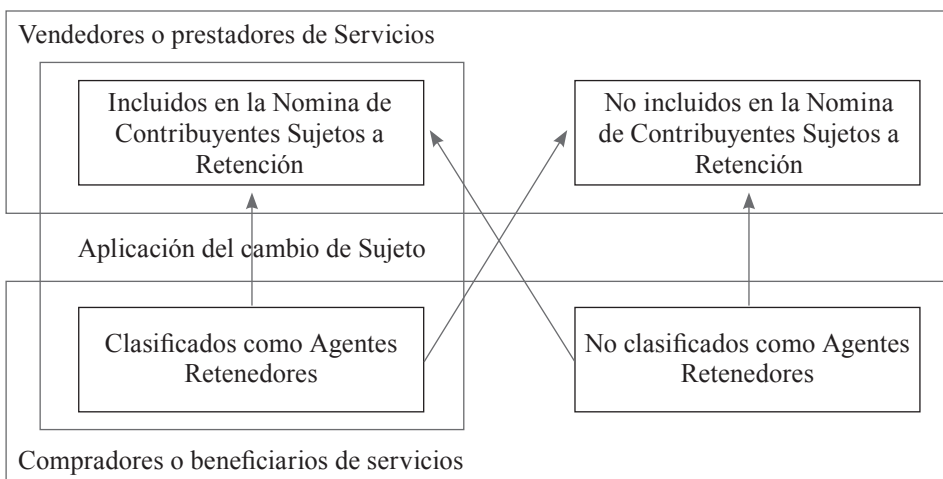
- i. Las operaciones, ya sean de ventas o servicios, deben encontrarse afectas a IVA.
- ii. El comprador o beneficiario del servicio debe ser clasificado como un contribuyente “Agente Retenedor”.
- iii. El vendedor o prestador del servicio, debe encontrarse incluido en la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención.

De esta forma, considerando sólo las operaciones afectas a IVA, se pueden presentar las siguientes situaciones:

- i. El comprador o beneficiario del servicio se encuentra clasificado como un Agente Retenedor, pero los vendedores o prestadores de servicios con los cuales opera, no se encuentran incluidos dentro de la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, por lo cual, en este caso, no procede efectuar el cambio de sujeto.
- ii. El comprador o beneficiario del servicio no se encuentra clasificado como un Agente Retenedor, pero los vendedores o prestadores de servicios con los cuales opera se encuentran incluidos dentro de la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, por lo cual, en este caso, no procede efectuar el cambio de sujeto<sup>13</sup>.
- iii. El comprador o beneficiario del servicio se encuentra clasificado como un Agente Retenedor y los vendedores o prestadores de servicios con los cuales opera, se encuentran incluidos dentro de la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, por lo cual, en este caso, procede efectuar el cambio de sujeto.

Lo anterior se puede presentar de forma gráfica, de la siguiente manera:

**Figura N°1: Tipo de operaciones**



Fuente: Elaboración Propia.

13 Cabe destacar que el adquirente o beneficiario del servicio, podría solicitar ser incluido en la nómina de Agentes Retenedores.

En el caso que proceda aplicar el cambio de sujeto, el “comprador o beneficiario de servicio”, deberá emitir una factura de compra, reteniendo la totalidad del IVA débito fiscal registrado en la operación.

Por ejemplo:

Una empresa constructora contrata servicios de instalación de especialidades, en particular, el servicio de instalación de piso flotante.

El prestador del servicio se encuentra clasificado en la Nómina de Contribuyentes sujeto a Retención, y a su vez, la empresa constructora se encuentra incluido en la Nómina de Agentes Retenedores.

El precio neto acordado por el servicio de instalación de piso flotante, asciende a \$100.000 neto.

Se solicita emitir el documento tributario aplicable.

Desarrollo:

Factura de Compra

(+) Neto	100.000
(+) IVA	19.000
<hr/>	
(=) Subtotal	119.000
(-) Retención	19.000
<hr/>	
(=) Total	100.000

En este caso, el “comprador o beneficiario de servicio”, sólo pagará \$100.000 al “vendedor o prestador de servicio”, debiendo enterar en arcas fiscales el IVA retenido correspondiente en este ejemplo, a \$19.000.-

Para enterar en arcas fiscales el IVA retenido, el “comprador o beneficiario de servicio”, deberá declarar el IVA retenido en la Línea 103 Código 39 del F29.

CAMBIO DE SUJETO D.L. 825								▼
ANTICIPO CAMBIO DE SUJETO (CONTRIBUYENTES RETENIDOS)								
98	IVA anticipado del período					556		+
99	Remanente del mes anterior					557		+
100	Devolución del mes anterior					558		-
101	Total de Anticipo					543		=
102	Remanente Anticipos Cambio Sujeto para período siguiente.		573			Anticipo a imputar	598	-
CAMBIO DE SUJETO (AGENTE RETENEDOR)								
103	IVA total retenido a terceros (tasa Art. 14 DL 825)		39		+			
104	IVA parcial retenido a terceros (según tasa)		554		+			
105	IVA Retenido por notas de crédito emitidas		736		-			
106	Retención de margen de comercialización		597		+			
107	Retención Anticipo de Cambio de Sujeto		555		+	Retención Cambio de Sujeto	596	+
CRÉDITOS ESPECIALES								▼
108	Crédito por Sistemas Solares Térmicos, Ley 20.365	725		Remanente mes anterior	737	Total Crédito	727	-
109	Imputación del Pago Patente Aguas Ley 20.017	704		Remanente mes anterior	705	Total Crédito	706	-
110	Coalización Adicional Ley 18.566	160		Remanente mes anterior	161	Total Crédito	570	-
111	Crédito Especial Empresas Constructoras	126		Remanente mes anterior	128	Total Crédito	571	-
112	Recup. Peajes Transportistas Pasajeros, Ley 19.764	572		Remanente mes anterior	568	Total Crédito	590	-
113	TOTAL DETERMINADO						547	=

Adicionalmente, en el caso que el “comprador o beneficiario de servicio” tenga derecho a la utilización del crédito fiscal<sup>14</sup>, deberá declararlo en el código 519 y 520 del F29, “Facturas recibidas del giro y Facturas de compra emitidas”.

CRÉDITOS Y COMPRAS								▼
COMPRAS Y/O SERVICIOS UTILIZADOS								▼
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L. 825/74				CON DERECHO A CRÉDITO		SIN DERECHO A CRÉDITO		
23	IVA por documentos electrónicos recibidos			511		514		
SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL								▼
				Cantidad de Documentos		Monto Neto		
24	Internas afectas			564		521		
25	Importaciones			566		560		
26	Internas eventas, o no gravadas			584		562		
CON DERECHO A CRÉDITO FISCAL								▼
INTERNAS								▼
				Cantidad de Documentos		Crédito, Recuperación y Reintegro		
27	Facturas recibidas del giro y Facturas de compra emitidas			519		520		+
28	Facturas recibidas de Proveedores: Supermercados y Comercios similares, Art.23 N°4 D.L.825, de 1974 (Ley N°20.780)			761		762		+
29	Facturas recibidas por Adquisición o Construcción de Bienes Inmuebles, Art.8° transitorio (Ley N°20.780)			765		766		+
30	Facturas activo fijo			524		525		-
31	Notas de Crédito recibidas y Notas de Crédito emitidas por retención de cambio de sujeto			527		528		-
32	Notas de Débito recibidas y Notas de Débito emitidas por retención de cambio de sujeto			531		532		+

14 Para tener derecho al crédito fiscal, deberá cumplir los requisitos establecidos en el artículo 23 de la LIVS.

Por su parte el “vendedor o prestador del servicio”, deberá declarar sus ingresos asociados a las Facturas de compra recibidas, en el código 515 y 587 del F29 “Facturas de Compra recibidas con retención total (contribuyentes retenidos) y Factura de Inicio emitida”

DÉBITOS y VENTAS			
VENTAS Y/O SERVICIOS PRESTADOS			
INFORMACIÓN DE INGRESOS			
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L.825/74		Cantidad de Documentos	Monto Neto
1	Exportaciones	585	20
2	Ventas y/o Servicios prestados Exentos, o No Gravados del giro	586	142
3	Ventas con retención sobre el margen de comercialización (contribuyentes retenidos)	731	732
4	Ventas y/o Servicios prestados exentos o No Gravados que no son del giro	714	715
5	Facturas de Compra recibidas con retención total (contribuyentes retenidos) y Factura de Inicio emitida	515	587
6	Facturas de compras recibidas con retención parcial (Total neto)		720

Cabe señalar, que en el escenario que no se efectúe el otorgamiento de la factura de compra o se emita sin cumplir los requisitos legales, reglamentarios y los establecidos en la Resolución Exenta N°42 del 2018, serán aplicables las sanciones del N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.

Es decir, con una multa del 50% al 500% del monto de la operación, con un mínimo de 2 UTM<sup>15</sup> y un máximo de 40 UTA<sup>16</sup>.

Además, dicha infracción debe ser sancionada con clausura de hasta 20 días de la oficina, estudio, establecimiento o sucursal en que se hubiere cometido la infracción.

La reiteración de estas infracciones (no otorgamiento u otorgamiento sin cumplir los requisitos legales, reglamentarios y los establecidos en la Resolución Exenta N°42 del 2018), se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones en un plazo de 3 años.

El Agente Retenedor deberá pagar, además, el IVA que debió retener, más los reajustes, intereses y multas, establecidos en los artículos N° 53 incisos 1° y 3° y 97 N° 11 incisos 1° o 2° del Código Tributario, según corresponda.

15 UTM es la abreviación de Unidad Tributaria Mensual.

16 UTA es la abreviación de Unidad Tributaria Anual (UTM x 12).

Es decir, el monto no pagado dentro del plazo legal se reajustará de acuerdo con la variación de IPC<sup>17</sup> entre la fecha que se debió pagar el impuesto y la fecha efectiva de su pago.<sup>18</sup>

Sobre el monto de impuesto adeudado reajustado, se aplicará un interés penal de 1,5% mensual por cada mes o fracción de mes.

Adicionalmente, sobre el monto del impuesto adeudado reajustado, se aplicará una multa del 10% del impuesto adeudado, la cual aumentará en un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder de un 30% del impuesto adeudado.

No obstante lo anterior, si la infracción es detectada por el SII en un proceso de fiscalización, la multa comenzará con un 20% y su máximo será del 60%.

## 5. PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

De acuerdo a lo establecido en la Resolución Exenta N°42 del 2018, “*los Contribuyentes Sujetos a Retención, a quienes se les retenga totalmente el IVA en virtud de esta Resolución, tendrán derecho a recuperar su crédito fiscal, al igual que el remanente que se origine, imputándolo directamente al débito fiscal producto de otras ventas que generen en el período.*”

*Si efectuadas las imputaciones del párrafo anterior, 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 este Servicio.”*

Para efectuar la solicitud de los créditos fiscales, se deberá presentar el Formulario 3560, denominado “Solicitud de Devolución de IVA, por Cambio de Sujeto”. Esta solicitud se debe efectuar luego de presentar el Formulario 29 correspondiente y antes de fin de mes.

---

17 IPC es la abreviación de Índice de Precios al Consumidor.

18 Para efectuar el reajuste, se consideran meses desfasados, debiendo considerar el último día del segundo mes al que precede al del vencimiento del impuesto y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Por ejemplo, si la retención está relacionada con una operación realizada en agosto, el Formulario 29 se debe presentar dentro de los primeros 12 o 20 días de septiembre, y luego de presentar dicho F29 y hasta el 30 de septiembre, se deberá presentar el Formulario 3560 denominado “Solicitud de Devolución de IVA, por Cambio de Sujeto”.

Dicho formulario, se debe presentar a través de la página del SII, seleccionando:

Servicios online

Impuestos mensuales

- Solicitud Devolución Cambio de Sujeto (F3560)
  - Enviar declaraciones juradas. En este caso se debe presentar la DDJJ<sup>19</sup> N°3562 Informe de facturas de compra recibidas.

Luego de presentar la DDJJ N° 3562, se deberá enviar el F3560, para lo cual, se debe seleccionar Servicios online:

Impuestos mensuales

- Solicitud Devolución Cambio de Sujeto (F3560)
  - Solicitar devolución F3560

Esta petición, se debe presentar por cada periodo tributario que corresponda. Dentro del proceso de solicitud devolución Cambio de Sujeto, el SII puede revisar los créditos fiscales y *“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 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán deducirse del crédito fiscal del período y, a partir del remanente si lo hubiera, recalcular el monto de la devolución”*.

---

19 DDJJ es la abreviación de Declaración Jurada.



## 5.1 Ejemplo Solicitud Devolución IVA Cambio de Sujeto

El Vendedor “AAA”, durante el mes de julio del 2018, presenta los siguientes antecedentes relacionados con el F29:

	NETO \$	IVA \$
Facturas de compra recibidas con retención total	10.000.000	1.900.000
Ventas sin retención	5.000.000	950.000
Créditos fiscales del periodo		3.000.000
Remanente inicial reajustado		800.000

### Formulario 29

	\$
Débitos Fiscales	950.000
<u>Créditos Fiscales</u>	<u>3.800.000</u>
Remanente para periodo siguiente	2.850.000

### Solicitud Devolución IVA

	\$
Remanente para periodo siguiente s/F29	2.850.000
<u>IVA débito retenido</u>	<u>1.900.000</u>
Monto a solicitar devolución	1.900.000

## 6. CONCLUSIONES

El cambio de sujeto establecido en la Resolución Exenta N°42 del 2018, traslada la responsabilidad de recaudar y enterar en arcas fiscales el IVA débito fiscal generado en determinadas operaciones, desde el “vendedor o prestador de servicios” hacia el “comprador o beneficiario del servicio”.

Este cambio, solo implica una modificación de quién debe enterar los débitos en arcas fiscales, manteniendo la posibilidad de utilizar dichos débitos como créditos<sup>20</sup>, y permitiendo a los “vendedores o prestadores de servicios” retenidos, recuperar sus créditos fiscales, como ocurriría en el escenario que no estuviesen sujetos a retención del IVA.

Cabe destacar, que dado el cambio en la responsabilidad de quién debe enterar el impuesto, implica que las sanciones por incumplimiento en el entero del IVA en arcas fiscales, le son aplicables al comprador o beneficiario del servicio.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

Decreto Ley N°830, Código Tributario

Decreto Ley N°825 de 1974, Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios

Decreto N°1001 de 2006 del Ministerio de Hacienda, Amplia plazo de declaración y fecha de pago de los impuestos que indica

Servicio de Impuestos Internos, año 2010, Resolución Exenta N°82.

Servicio de Impuestos Internos, año 2014, Resolución Exenta N°110.

Servicio de Impuestos Internos, año 2016, Resolución Exenta N°41.

Servicio de Impuestos Internos, año 2017, Resolución Exenta N°56.

Servicio de Impuestos Internos, año 2018, Resolución Exenta N°42.

Servicio de Impuestos Internos, año 2018, Oficio N°1310.

---

20 Siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 23 de la LIVS.

Servicio de Impuestos Internos. Manual Sistema Solicitud Devolución de IVA por Cambio de Sujeto [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/iva/manualivacambiosujeto.pdf>> [consulta: agosto 2018]

Tesorería General de la República. Suscribir convenio de pago para deudas fiscales y territoriales [en línea] <http://www.tesoreria.cl/info/ayuda/index.php/convenio-y-condonaciones/326-suscribir-convenio-de-pago-para-deudas-fiscales-y-territoriales> [consulta: agosto de 2018]

Tesorería General de la República. Tesorero general detalló proyecto de incobrabilidad que beneficia a personas y pymes en Consejo de la Sociedad Civil [en línea] <[https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170803182128\\_Documento\\_02082017\\_Cosoc\\_Aniversario\\_TGR.pdf](https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170803182128_Documento_02082017_Cosoc_Aniversario_TGR.pdf)> [consulta: agosto 2018]

Tesorería General de la República. Cámara de Diputados aprobó proyecto de ley sobre incobrabilidad de deudas tributarias [en línea] <[https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170517131513\\_Documento\\_17052017\\_Aprobacion\\_proyecto\\_incobrabilidad.pdf](https://www.tesoreria.cl/web/Contenido/Noticias/Anteriores/20170517131513_Documento_17052017_Aprobacion_proyecto_incobrabilidad.pdf)> [consulta: agosto 2018]