

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2, N°2, ART. 8, ART. 10, ART. 54 –
DECRETO SUPREMO N° 55, DE 1977, ART. 22, ART. 73. (ORD. N° 1276, DE 03.07.2020)**

Consulta sobre mandato comercial para vender paquetes turísticos u otros servicios relacionados, por cuenta de terceros.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre un mandato comercial para la venta de paquetes turísticos u otros servicios relacionados con el turismo, emitiendo la correspondiente liquidación-factura a sus mandantes y otras consecuencias tributarias.

I ANTECEDENTES

Señala que una sociedad chilena, denominada para estos efectos XXX, dedicada al giro de agencia de viajes y venta de otros productos turísticos, tales como pasajes aéreos, estadías en hoteles, paquetes turísticos, etc., ha adquirido otra sociedad, denominada para estos efectos YYY, dedicada al mismo rubro.

En ese contexto y para efectos de simplificar e integrar las operaciones de la sociedad XXX con las operaciones de YYY, se está evaluando la posibilidad de fusionar por absorción YYY en XXX.

Al fusionarse YYY en XXX, esta última adquiriría la cartera de clientes que mantiene actualmente YYY que, en general, son grandes empresas que llevan años contratando los servicios de dicha empresa, por lo que están acostumbradas a la forma de operar de la referida entidad, esto es: estas empresas históricamente han recibido al momento de efectuar la compra de paquetes turísticos y de otros servicios relacionados con el turismo como son la venta de tickets aéreos, estadía en hoteles, etc., una factura emitida por YYY, la cual da cuenta de la compra y reventa de los pasajes y paquetes turísticos.

En este contexto, la sociedad XXX está evaluando implementar en su forma de operar la práctica llevada a cabo por YYY con sus clientes, vendiendo los servicios turísticos y dándole la posibilidad al cliente de pagar en forma directa o a plazo la adquisición de estos servicios.

Por otra parte, la sociedad XXX tiene como uno de sus modelos de negocios la venta por cuenta de terceros de los servicios turísticos, donde XXX realiza un servicio de intermediación facturando al proveedor del servicio la respectiva comisión, mientras que el prestador de los servicios turísticos emite la factura al cliente o consumidor final.

Ahora bien, al realizarse la fusión, la administración de XXX estima difícil la implementación de este modelo vigente cuando vende por cuenta de terceros, ya que, al cumplir el requerimiento de las grandes empresas que están en la cartera de clientes que tiene YYY, ellos exigen la correspondiente emisión de la factura, lo que obligaría a XXX hacerse cargo del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de los pagos provisionales mensuales por los ingresos facturados al momento de emitir la factura, no obstante que en ciertos casos sólo sería intermediario de los servicios y no su prestador efectivo.

Es por eso que se está analizando respecto de estos clientes la posibilidad de continuar emitiendo las correspondientes facturas, conjuntamente con un documento tributario denominado “liquidación – factura”, que le permita trasladar en el mismo mes el ingreso tributario y el IVA correspondiente a los prestadores de dichos servicios, siendo XXX obligado sólo a pagar el IVA y a registrar el ingreso tributario correspondiente a la comisión que facture a estos.

En la práctica, esto implicaría que algunos de los proveedores de servicios turísticos como líneas aéreas y hoteles, entre otros, otorgarían un mandato a XXX para que éste venda por su cuenta los servicios turísticos de estos a los clientes de YYY (ahora de XXX, por haberse fusionado ambas sociedades).

Mensualmente, XXX emitiría una liquidación-factura a su mandante, indicando la cantidad de servicios vendidos por su cuenta y el IVA recargado en la factura, que pasaría a ser débito fiscal para el mandante.

Tras citar y comentar la normativa aplicable (analizada más adelante), solicita confirmar que:

1. Es posible vender paquetes turísticos u otros servicios relacionados con el turismo, como servicios hoteleros, etc., mediante un mandato comercial y la emisión de la correspondiente liquidación-factura por cada período tributario, cuando el mandatario vende o presta servicios por cuenta de su mandante, de lo cual luego rinde cuenta mediante la liquidación-factura al mandante.
2. Con esto, el mandante/consignante, no tiene la obligación de emitir una factura por la venta del bien o prestación del servicio.
3. Que la liquidación factura emitida en las ventas en consignación debe ser registrada en las siguientes circunstancias:
 - 3.1. A nivel del comisionista/mandatario:
 - 3.1.1. El consignatario, debe registrarla en una columna separada en su Libro de Ventas, con el fin de distinguirlas de sus propias ventas.
 - 3.1.2. De esta manera, se deberá declarar solamente el IVA que afecta a la comisión por venta, a cuenta de terceros, haciendo uso de la línea 13 del nuevo formulario 29 de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.
 - 3.2. A nivel del mandante/consignante (la empresa hotelera u otro prestador de servicios turísticos):
 - 3.2.1. El consignante debiera registrarla en su Libro de Ventas, puesto que da cuenta de ventas propias, efectuadas mediante la modalidad de la consignación. En consecuencia, debiera declarar el IVA que afecta a las ventas que hace directamente y las que efectúa por medio de terceros, haciendo uso de la línea 6 del nuevo formulario 29
 - 3.2.2. Que la factura o boleta que emite el comisionista a los clientes debe contener el nombre del mandante o una simbología especial que lo individualice
 - 3.2.3. Que los comisionistas deben enviar a sus mandantes, dentro de cada período tributario, a lo menos, una liquidación factura por las ventas efectuadas por su cuenta y el IVA recargado en dichas operaciones y que, si el comisionista efectúa varias liquidaciones dentro de un mismo período tributario, debiera realizar una liquidación que resuma las liquidaciones parciales realizadas dentro del mismo período tributario.
 - 3.2.4. Que las liquidaciones que constituyen el débito fiscal del mandante, deben ser numeradas correlativamente, timbradas por el Servicio y contener los datos que el reglamento exige para las facturas. Y que bajo esta alternativa XXX sólo incluiría la comisión dentro de sus ventas mensuales, quién deberá emitir la correspondiente factura por su comisión.

II ANÁLISIS

El artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS) grava con IVA a las ventas y servicios. A su vez, el artículo 2°, N° 2, define servicio como la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Por su parte, el artículo 10° de la LIVS, dispone que el impuesto establecido en el presente Título (Título II) afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esa ley defina como venta o equipare a venta. Igualmente, el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales.

A su turno, el artículo 22 del Decreto Supremo N° 55 de 1977, de Hacienda, que contiene el Reglamento de la LIVS (Reglamento), dispone que los comisionistas, consignatarios, martilleros y, en general, toda persona que compre o venda habitualmente bienes corporales muebles por cuenta de terceros vendedores, son sujetos del IVA por el monto de su comisión o remuneración. Agrega que los mandantes de las personas referidas en el inciso anterior son, por su parte, sujetos del IVA por el monto total de la venta.

Por último, el inciso primero del artículo 73 del Reglamento, dispone que los comisionistas distribuidores deben efectuar a sus mandantes dentro de cada período tributario, a lo menos una liquidación del total de las ventas o de los servicios efectuados por su cuenta y el IVA recargado en dichas operaciones.

Citadas las normas pertinentes, y de acuerdo a su consulta, la sociedad XXX, como consecuencia de la fusión por absorción con la sociedad YYY, asumirá a los clientes grandes empresas de esta última sociedad y, en razón de ello, pretende establecer un modelo de negocio con dichas empresas mediante la celebración de los respectivos contratos de mandato para vender por cuenta de éstas paquetes turísticos y otros servicios turísticos, obteniendo por dicha prestación una comisión.

Al respecto, conforme con lo establecido en el citado artículo 73 del Reglamento, los comisionistas pueden realizar ventas y prestar servicios a cuenta de sus mandantes¹, siendo plenamente aplicable a la situación de la sociedad XXX lo instruido en la Circular N° 126 de 1977, no obstante referirse únicamente a los comisionistas vendedores.

De esta forma, según el procedimiento establecido para los comisionistas vendedores, también aplicable a los comisionistas prestadores de servicios, la sociedad XXX, al actuar como comisionista/intermediario, deberá suscribir con cada uno de sus representados un mandato de carácter comercial², obligándose a vender paquetes turísticos u otros servicios relacionados con el turismo, como servicios hoteleros, etc., a cuenta de los prestadores de dichos servicios.

En este contexto, como lo ha señalado este Servicio³, en el caso de los servicios prestados por agencias de turismo, el mandato celebrado con los prestadores de dichos servicios, tiene el carácter de mercantil y, en virtud de ello, dichos servicios se encuentran gravados con IVA, en conformidad con lo establecido en el artículo 2°, N° 2, de la LIVS, en relación con lo dispuesto en el N° 3, del artículo 20 de la LIR, y en los artículos 3°, N° 4 y 233 del Código de Comercio.

¹ Oficio N° 2513 de 2001.

² Oficio N° 607 de 2010.

³ Oficio N° 294 de 1997; Oficio N° 1692 de 2019.

En razón de lo señalado precedentemente, la sociedad XXX, por las ventas que realice de los paquetes turísticos u otros servicios relacionados, por cuenta de sus mandantes, deberá emitir las correspondientes boletas o facturas, según corresponda, afectas a IVA, identificando a sus mandantes en los referidos documentos con su nombre o una simbología especial que lo individualice. Consecuentemente, los mandantes no deben emitir documentación tributaria alguna por los servicios prestados a través de la sociedad XXX.

Asimismo, de acuerdo al artículo 73 del Reglamento ya indicado, dentro de cada período tributario, el comisionista estará obligado a emitir a su mandante a lo menos una liquidación por el total de las ventas o de los servicios efectuados por cuenta de éste en el período y el IVA recargado en dichas operaciones. Si emite liquidaciones parciales, igualmente deberá emitir una liquidación que resuma aquellas, dentro del mismo período tributario. Las referidas liquidaciones deben ser autorizadas por el Servicio de Impuestos Internos, haciéndose presente que las mismas constituyen el débito fiscal del mandante. Particularmente, dichas liquidaciones deben ser numeradas correlativamente, timbradas por el Servicio, y cumplir los mismos requisitos que el reglamento exige para las facturas.

En consecuencia, en este tipo de operaciones la sociedad XXX deberá emitir a sus mandantes dentro de cada período tributario, a lo menos, una liquidación que dé cuenta de todas las ventas de los paquetes turísticos u otros servicios turísticos efectuados por cuenta de sus mandantes y el IVA recargado en dichas operaciones. Los mandantes deberán declarar y enterar el IVA informado en las liquidaciones correspondientes a los servicios prestados a través de su mandatario, en tanto dichos servicios se encuentran gravados con IVA, de conformidad con el artículo 2°, N° 2, de la LIVA.

Por otra parte, la sociedad XXX será responsable del IVA de su comisión, debiendo emitir a su mandante la factura respectiva. En efecto, la actividad ejercida por los comisionistas con oficina establecida se clasifica en el N° 4, del artículo 20 de la LIR, la que se encuentra gravada con IVA de conformidad con el artículo 2°, N° 2, de la LIVA.

No obstante, cabe hacer presente que la sociedad XXX, en lugar de emitir la liquidación por las ventas de los paquetes turísticos u otros servicios relacionados, realizadas a cuenta de su mandante y la factura por sus servicios de comisionista, podrá emitir una liquidación-factura que contenga el detalle de ambas operaciones. La referida liquidación- factura debe emitirse en formato electrónico, de conformidad con el artículo 54 de la LIVA, debiendo ser previamente autorizadas por este Servicio.

En lo que dice relación con el registro de la liquidación-factura, se debe distinguir entre las obligaciones del mandatario-comisionista, por una parte, y aquellas que corresponden al mandante-prestador de los servicios, por otra.

El mandatario, esto es, la sociedad XXX, deberá registrar las liquidaciones factura emitidas, de forma separada de sus propias ventas y/o servicios prestados en el período tributario respectivo, en el Registro de Compras y Ventas (RCV) que confecciona este Servicio⁴, específicamente en el Registro de Ventas.

Asimismo, la sociedad XXX deberá declarar y pagar únicamente el IVA con que se grava la comisión percibida por los servicios prestados por la venta de paquetes turísticos u otros servicios similares, a cuenta de terceros. Para ello, deberá hacer uso de la línea 17 del Formulario 29 sobre declaración mensual y pago simultáneo de impuestos.

Por su parte, el mandante deberá registrar la liquidación factura que le emita la sociedad XXX en su Registro de Compras y Ventas (RCV), distinguiendo entre las ventas de los paquetes turísticos u otros similares realizados a través de terceros, los que deberá registrar conjuntamente con las ventas y/o servicios que realice directamente, en su Registro de Ventas, y la comisión pagada a la sociedad XXX, la que deberá registrar en su Registro de Compras.

⁴ A contar del 1° de agosto de 2017, se establece en forma obligatoria mediante Resoluciones Ex. N° 61 y N° 68, ambas de 2017, el Registro de Compras y Ventas (RCV), para los contribuyentes de IVA, el cual es proporcionado por el Servicio. A contar de 1° de marzo de 2020, el artículo 3°, de la Ley N° 21.210, reemplaza el artículo 59 de la LIVA, estableciendo dicho registro en reemplazo del Libro de Compras y Ventas.

De esta manera, se encuentra obligado a declarar el IVA débito fiscal detallado en la liquidación factura, correspondiente a las ventas efectuadas mediante los terceros mandatarios, utilizando para ello la línea 17 del formulario 29 y el IVA débito fiscal de las ventas efectuadas de forma directa utilizando la línea 7 del mismo formulario. Por otra parte, tendrá derecho a rebajar el IVA crédito fiscal determinado sobre la comisión pagada, utilizando para ello la línea 27 del mencionado formulario 29.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo señalado precedentemente, se procede a dar respuesta a sus consultas, en el mismo orden en que estas fueron planteadas:

1. En caso que la sociedad XXX, mediante un mandato comercial, venda paquetes turísticos u otros servicios relacionados con el turismo, por cuenta de su mandante, deberá emitir a éste, en cada período tributario, a lo menos una liquidación factura, documento que servirá para rendir cuenta de los servicios prestados por su cuenta y del IVA devengado en dichas operaciones, que constituye el débito fiscal de su mandante.
2. En estas operaciones, el mandante no tiene la obligación de emitir boletas o facturas por las ventas de los paquetes turísticos realizados a través de su mandataria, la sociedad XXX.
3. Las liquidaciones facturas emitidas deben ser registradas,
 - 3.1. A nivel del comisionista/mandatario:
 - 3.1.1. La sociedad XXX deberá registrarlas en su Registro de Ventas, separadamente de las operaciones propias de su giro.
 - 3.1.2. Deberá declarar el IVA débito fiscal que grava su comisión, por las ventas de los paquetes turísticos u otros servicios turísticos, en la línea 17 del formulario 29.
 - 3.2. A nivel de mandantes/consignantes, deben ser registradas en su Registro de Ventas, distinguiendo entre las operaciones de ventas directas propias del giro y las ventas de los paquetes turísticos efectuadas a través de su mandatario, debiendo declarar el IVA débito fiscal consignado en la liquidación factura en la línea 17 del formulario 29, y el IVA de las ventas directas propias, declararlo en la línea 7 del formulario 29.
 - 3.2.1. En este tipo de prestaciones, la boleta o factura que emita el mandatario (la sociedad XXX) a los clientes por los servicios turísticos vendidos por cuenta de sus mandantes, deben contener el nombre de su mandante o una simbología especial que los individualice.
 - 3.2.2. La mandataria o comisionista deberá enviar a sus mandantes a lo menos una liquidación factura en cada período tributario, por las ventas realizadas por cuenta de sus mandantes. En caso de que en un período tributario la mandataria o comisionista emita varias liquidaciones, deberá enviar a cada uno de sus mandantes una que resuma las liquidaciones parciales realizadas dentro del mismo período tributario.
 - 3.2.3. El IVA consignado en las liquidaciones constituye el débito fiscal del mandante. Las liquidaciones deben ser numeradas correlativamente y contener los datos que el Reglamento exige para las facturas.

- 3.2.4. Finalmente, y bajo esta alternativa, la sociedad XXX sólo debe considerar la comisión dentro de sus ventas mensuales, la cual deberá incluir en la liquidación factura que emita en cada período tributario a sus mandantes o en su defecto, en el caso que sólo emita liquidaciones, deberá emitir la correspondiente factura por su comisión. El IVA consignado en dichos documentos, constituye el débito fiscal de la mandataria, la sociedad XXX.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1276, de 03.07.2020
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Indirectos