

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. 2, N°2, ART. 8, ART. 13, N°3, ART. 55, ART. 56 - RES. EXENTA N° 110, DE
1978. (Ord. N° 2122, de 22-09-2017)**

**APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 2°, N° 1 Y 2, Y 13° N° 3, TODOS DEL D.L. N°
825.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciamiento respecto de la interpretación y aplicación de normas del D.L. N° 825 en relación al siguiente caso.

I.- ANTECEDENTES:

En su presentación el consultante sostiene que la Empresa de Transporte de Pasajeros XXXX., en adelante "XXXX", se encuentra próxima a iniciar la venta de un producto denominado "Tarjeta 1", para efectos de facilitar y potenciar la utilización de servicios de transporte de XXXX y demás servicios de transporte que forman parte del Sistema de Transporte Público de Santiago, por parte de las personas que vienen de visita a Santiago. Este producto incluirá los siguientes bienes: (i) una Tarjeta 2 recargable con un diseño especial con una carga inicial por un determinado monto, y (ii) un mapa de XXXX de Santiago.

Adicionalmente, indica que XXXX tiene por objetivo que la "Tarjeta 1" llegue a la mayor cantidad de usuarios, a través de la entrega de este producto por parte de XXXX y también por parte de distintos puntos de entrega. Estos puntos de entrega se encuentran establecidos en distintos lugares de Santiago, lo que facilitará y promoverá que los usuarios que se encuentran de visita en la ciudad puedan hacer uso del XXXX y de los buses que forman parte del Sistema de Transporte Público de Santiago. Estos puntos de entrega serán, por ejemplo, terminales de buses, el aeropuerto de Santiago, hoteles, etc. De esta forma, XXXX pretende vender y entregar esta "Tarjeta 1" de forma directa a los usuarios a través de sus propias boleterías o puntos de ventas, pero que también sea entregada por los mencionados puntos de entrega.

En el caso de que la venta y entrega de la "Tarjeta 1" se realice directamente por XXXX, el documento que respalda dicho pago será emitido y entregado por XXXX de forma directa al usuario a través de sus Cajas o Puntos de Venta. En el caso que la venta de la "Tarjeta 1" se realice por XXXX, pero que su entrega se realice por los puntos de entrega, el documento que respalda el pago no podrá ser emitido por los puntos de entrega, razón por la cual, XXXX deberá emitir dicho documento previamente para ser incluido dentro del sobre sellado por el cual se entrega la "Tarjeta 1". Estos puntos de entrega no pueden ni deben emitir el documento tributario que respalda la venta dado que no realizan la venta de la "Tarjeta 1". Como se infiere del artículo 52° de la Ley sobre las Ventas y Servicios contenida en el D.L. 825 de 1974, en adelante "D.L. N°825", la entidad que debe emitir los documentos tributarios es sólo aquélla que celebra el contrato o convención, la cual en este caso no es otra que XXXX.

Con relación al servicio de transporte de pasajeros, representado en este caso por la venta de cuotas de transporte por un determinado monto, el consultante afirma que sería un hecho no gravado o exento de IVA por aplicación de lo establecido en el N° 3 del artículo 13° del D.L. N°825, por ser una empresa de movilización urbana respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

Al respecto, indica que por aplicación de la referida exención y lo determinado en la Resolución Exenta N° 1.110 de 1978 del Servicio de Impuestos Internos, en adelante “SII”, estos tipos de contribuyentes se encuentran a su vez liberados de emitir boletas no afectas o exentas de IVA.

Dado lo anterior, al momento en que XXXX venda cuotas de transporte, a través del producto “Tarjeta 1”, para efectos de que el comprador pueda usar el servicio de transporte, sólo se deberá emitir un comprobante de pago para efectos de orden interno y así poder respaldar la operación y pago.

De acuerdo a lo anterior, el consultante afirma que por la venta de la “Tarjeta 1” por parte de XXXX, se deberá emitir un comprobante de pago por el precio que se paga por las cuotas de transporte, y, además, una boleta afecta a IVA por el precio que se paga por la Tarjeta 2 recargable y por el mapa del XXXX de Santiago. De esta forma, en el caso de que XXXX venda y entregue directamente la “Tarjeta 1” a los usuarios, les entregará directamente tanto el comprobante de pago como la boleta afecta a IVA para efectos de respaldar dicho pago, incorporando ambos documentos dentro del sobre sellado con el cual se entregará la “Tarjeta 1”.

En relación a los puntos de entrega, de acuerdo a lo señalado por el consultante, éstos no realizan venta alguna de la “Tarjeta 1”, sino que sólo cumplen una labor de entrega de dicho producto, habiéndose ya emitido la correspondiente boleta afecta a IVA y el comprobante de pago por parte de XXXX. Indica que el hecho de que se emita una boleta afecta a IVA de forma previa a la entrega del producto, sólo reporta un adelantamiento en el devengo del IVA y de su correspondiente pago, lo que hace que no exista perjuicio fiscal. De lo anterior, concluye el consultante que la naturaleza jurídica de la entrega de la “Tarjeta 1” que realizan los puntos de entrega, a nombre y por exclusiva cuenta de XXXX, es la ejecución de un mandato entre XXXX y estos puntos de entrega.

Lo anterior generaría que los servicios prestados por los puntos de entrega, esto es, los servicios de entrega de la “Tarjeta 1” y de la recaudación de los ingresos que de ellos procediere, sean servicios afectos a IVA. Por lo anterior, XXXX deberá pagar por estos servicios y los puntos de entrega deberán emitir la correspondiente factura, recargar el correspondiente IVA, y enterar dicho impuesto dentro de los primeros 12 días del mes siguiente al de emisión.

Señala el consultante que distinto sería el caso en que XXXX le encargara a los puntos de entrega el vender directamente la “Tarjeta 1”, ya que en dicho caso la entidad que debiera emitir la correspondiente boleta afecta a IVA y el respectivo comprobante de pago serían los puntos de entrega, porque serían estos últimos y no XXXX quienes en definitiva estarían realizando las ventas y servicios afectos y no afectos a IVA. En dicho caso, los puntos de entrega ya no serían considerados sólo como mandatarios en la entrega de la “Tarjeta 1”, sino que, como comisionistas en la venta de dicho producto, aplicándose por ende la normativa tributaria al respecto, entre ella, lo dispuesto en los artículos 73 y 83 del Reglamento de IVA.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, el artículo 8°, del D.L. N° 825, establece en lo pertinente, que el Impuesto al Valor Agregado grava las ventas y servicios. En el mismo texto legal, el N°

1, de su artículo 2°, define la venta como toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

Asimismo, el N° 2 del artículo 2° del D.L. N° 825 define servicio como, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4 del artículo 20°, del D.L. N° 824, de 1974, sobre Impuesto a la Renta.

La actividad de transporte se encuentra comprendida en el N° 3, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

A su vez, el N° 3 del artículo 13°, del D.L. N° 825, establece la liberación de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a las empresas de movilización urbana, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

Con respecto a la tributación aplicable en la venta por parte de XXXX de los diferentes productos y servicios asociados a la “Tarjeta 1” es necesario distinguir entre la venta de la Tarjeta 2 recargable propiamente tal, el mapa de Santiago y las cuotas de transporte asociadas a la misma.

Respecto de la venta de la Tarjeta 2 recargable y del mapa del XXXX de Santiago, ambas operaciones realizadas por el XXXX están gravadas con IVA. Así, si el precio del artículo denominado Tarjeta 2 no se encuentre integrado al precio del transporte ofrecido por XXXX, el monto fijo que debe pagar el pasajero por la adquisición de esa tarjeta, constituye la base imponible de una venta gravada con el Impuesto al Valor Agregado[1].

Por el contrario, si el precio de adquisición de una tarjeta electrónica da derecho al adquirente a usar el servicio de transporte prestado por XXXX, esto es, si ese precio se encuentra integrado al valor normal del servicio de transporte, ya sea directamente o bajo alguna modalidad, como por ejemplo, la de imputarse dicho precio al valor de una determinada cantidad de viajes, formará parte de los ingresos por la actividad de transporte de pasajeros, quedando comprendido en consecuencia en la exención establecida en el artículo 13, N° 3 del D.L. N° 825[2].

Por otra parte, en el caso de la adquisición del servicio de transporte de pasajeros representado por la venta de cuotas de transporte por un determinado monto, este es un hecho exento de IVA en conformidad a lo establecido en los artículos 2° N° 2; 8° y 13° N° 3, todos, del D.L. N° 825.

En este último caso, la empresa XXXX se encuentra eximida de la emisión de la correspondiente boleta no afecta o exenta de IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 56 del D.L. N° 825 de 1974, que establece que la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos podrá eximir de las obligaciones de emitir documentos tributarios, en conformidad a los artículos 52 y siguientes del D.L. N° 825, a determinadas actividades, grupos o gremio de contribuyentes, entre otros.

En efecto, por Resolución Ex. N° 1.110 de 1978, resolutivo N° 1, letra D), se eximió de la obligación de emitir boletas, establecida en el artículo 52 del D.L. N° 825, a las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

En lo que se refiere a la emisión de la boleta por la venta de los distintos bienes que forman parte de la llamada “Tarjeta 1” habrá que distinguir dos situaciones.

La primera de ellas consiste en aquélla en que XXXX venda y entregue directamente la “Tarjeta 1” a los usuarios, siendo por tanto XXXX el obligado a emitir el respectivo documento tributario en el momento de la entrega del producto (por el monto que corresponda a la venta de la Tarjeta 2 recargable y el mapa del XXXX de Santiago) en conjunto con el comprobante de pago por el monto que represente la adquisición de las cuotas de transporte.

La segunda situación a considerar es en caso que la venta de los productos asociados a la “Tarjeta 1” a los usuarios se entienda celebrada con XXXX, pero su entrega y recaudación se encargue a los llamados puntos de entrega. Al respecto, esta Dirección no ve inconvenientes en que sea XXXX la entidad que emita la boleta afecta a IVA y el comprobante de pago por las cuotas de transporte, los cuales deberán ser incluidos dentro de sobre sellado con el cual se entrega la “Tarjeta 1”, debiendo respaldar el traslado de aquellos productos a los puntos de entrega con la respectiva guía de despacho en conformidad a lo prescrito en el inciso final del artículo 55° del D.L. N° 825.

Por último, los servicios prestados por los puntos de entrega en relación a la distribución de la llamada “Tarjeta 1” y la recaudación por los ingresos que de ello procediere, en el marco de la ejecución de un mandato entre XXXX y los puntos de entrega son servicios no afectos a IVA por no provenir del ejercicio de una actividad comprendida en el artículo 20°, N° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En este caso en particular se trata de la ejecución de un mandato de carácter civil, motivo por el cual no se encuentra clasificado en ninguna de las actividades de las normas previamente citadas.

III.- CONCLUSIÓN:

Con relación a la venta de la Tarjeta 2 recargable con un diseño especial y la venta del mapa del XXXX de Santiago, ambas operaciones realizadas por el XXXX están gravadas con IVA. Si XXXX vende y entrega directamente estos productos a los usuarios, está obligado a emitir el respectivo documento tributario en el momento de la entrega del producto, por el monto que corresponda a su venta, en conjunto con el comprobante de pago, por el monto que represente la adquisición de las cuotas de transporte, las cuales se encuentran exentas de IVA en conformidad a lo establecido en los artículos 2°, N° 2; 8° y 13° N° 3, todos, del D.L. N° 825.

Respecto de la venta de servicio de transporte de pasajeros representado por la venta de cuotas de transporte por un determinado monto, la empresa XXXX se encuentra eximida de la emisión de la correspondiente boleta no afecta o exenta de IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 56 del D.L. N° 825 de 1974, en relación con la Resolución Ex. N° 1.110 de 1978.

En caso que la entrega y recaudación de los productos asociados sea encargada a los llamados puntos de entrega, esta Dirección no ve inconvenientes en que sea XXXX la entidad que emita la boleta afecta a IVA y el comprobante de pago por las cuotas de transporte, los cuales deberán ser incluidos dentro de sobre sellado con el cual se entrega la “Tarjeta 1”, debiendo respaldar el traslado de aquellos producto a los puntos de entrega con la respectiva guía de despacho en conformidad a lo prescrito en el inciso final del artículo 55 del D.L. N° 825

Por último, los servicios prestados por los puntos de entrega en relación a la distribución de la llamada “Tarjeta 1” y la recaudación por los ingresos que de ello procediere, en el marco de la ejecución de un mandato entre XXXX y los puntos de entrega son servicios no afectos a IVA por no provenir del ejercicio de una actividad comprendida en el artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta[3].

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2122, de 22.09.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[1] Oficio N° 4182 del 2003.

[2] Oficio N° 4182 del 2003.

[3] Oficio N° 2116/2010; Oficio N° 400/2008 y Oficio N° 2716/1995.