

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
ART. N° 3, ART. 64 - RES. EXENTA N° 86, DE 2016. (Ord. N° 2222, de 13-10-2017)**

**CONSULTA SOBRE POSTERGACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO CUANDO HAY CAMBIO DE SUJETO.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la procedencia de aplicar el inciso tercero del artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios en los casos que opera cambio de sujeto.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a los antecedentes, el contribuyente - Importadora y Exportadora XXXXX Ltda. - retiene el Impuesto al Valor Agregado, por operar en su caso una hipótesis de cambio de sujeto en la venta de chatarra.

Dicho contribuyente intentó impetrar el beneficio contenido en el inciso tercero del artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que permite postergar el pago del referido impuesto, respecto de la declaración cuyo plazo venció el 20.01.2016.

Sin embargo, el contribuyente señala que el software gratuito puesto a disposición por el Servicio no contempla la posibilidad de acogerse a este beneficio, razón por la cual debe regularizar su situación tributaria, ya que no declaró el formulario 29 en el período señalado.

El contribuyente alega que el artículo 64 citado ni las instrucciones dictadas al efecto le impiden postergar el pago del referido impuesto, sólo por operar un cambio de sujeto.

Por su parte, esa Dirección Regional estima que, siendo el agente retenedor un mero depositario encargado de enterar en arcas fiscales los impuestos que le correspondería declarar y pagar a otros contribuyentes, no podría extenderse el beneficio del artículo 64, antes referido, a los agentes retenedores de Impuesto al Valor Agregado.

Finalmente, y de acuerdo a los registros que obran en este Servicio, se hace presente que el contribuyente efectuó la misma consulta mediante presentaciones de fecha 8 y 31 de mayo de 2017, las que fueron absueltas mediante Ordinario N° 1354, de fecha 15.06.2017, de la Subdirección de Fiscalización.

II ANÁLISIS

Conforme al artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y al artículo 78 de su Reglamento, los "contribuyentes" afectos al Impuesto al Valor Agregado están obligados a declarar y pagar el impuesto devengado por las operaciones realizadas en cada periodo tributario, en la forma y oportunidad que se establece al efecto.

Por su parte, conforme al artículo 3°, inciso primero, de la misma ley citada, son "contribuyentes" del Impuesto al Valor Agregado las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o que efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de operar en la especie una hipótesis de cambio de sujeto conforme a lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el tributo puede afectar al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión del impuesto.

En concordancia con lo anterior, la Resolución Ex. N° 86 de 2016, que dispone el cambio de sujeto total de derecho del Impuesto a las Ventas y Servicios en las ventas de chatarra, señala que “El monto del IVA recargado y retenido en las “facturas de compra”, será para el adquirente (agente retenedor) un impuesto de retención, que deberá declarar y pagar íntegramente en arcas fiscales, sin que opere, a su respecto, imputación o deducción alguna, debiendo incluirse dicho monto total en el reverso del Formulario N° 29 (F29) de declaración y pago simultáneo mensual.”

Como se aprecia, en estos casos de cambio de sujeto se traslada al contribuyente comprador o beneficiario del servicio la obligación de retener, declarar y pagar el tributo, siendo correcto lo expuesto por esa Dirección Regional, en el sentido que el agente retenedor es un mero depositario encargado de enterar en arcas fiscales los impuestos que le correspondería declarar y pagar a otros contribuyentes.

Luego, y desde un punto de vista sistemático, es evidente que el propósito de las reglas de postergación del pago del Impuesto al Valor Agregado, en el contexto del artículo 64 Impuesto a las Ventas y Servicios, es beneficiar al contribuyente del impuesto respecto de sus operaciones propias, y no respecto del impuesto que debe retener y enterar por cuenta de otros contribuyentes.

III CONCLUSIONES

Conforme lo expuesto precedentemente, En consecuencia, se comparte lo informado por la respectiva Dirección Regional, en el sentido que el artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios solo permite postergar el Impuesto al Valor Agregado devengado en las propias operaciones de ventas y/o prestaciones de servicios del contribuyente, pero en ningún caso lo autoriza para postergar el impuesto retenido a terceros, respecto del cual es un mero depositario.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 2222, de 13.10.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria