

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS - ART. 8, LETRA M), ART. 12, LETRA A), N°1, ART. 23 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 16 - CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 3, N°4. (Ord. N° 3391, de 27-12-2016)

CONSULTA SOBRE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A OPERACIONES DE COMPRA Y POSTERIOR VENTA DE VEHÍCULOS USADOS POR PARTE DE “CONCESIONARIOS” Y/O “DISTRIBUIDORES AUTORIZADOS”.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación del antecedente, en representación de la XXXX, mediante la cual consulta respecto de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a operaciones de compra y posterior venta de vehículos usados que efectúan transportistas a empresas “concesionarias” y/o “distribuidores autorizados”.

I.- ANTECEDENTES

Expone que la venta de vehículos usados, maquinarias y equipos usados en la actividad diaria de los empresarios del transporte (camiones y otros vehículos comerciales), agricultores (tractores y demás maquinaria agrícola), los industriales y los empresarios del área de la construcción, entre otros, efectuadas a través de “concesionarios” y/o “distribuidores autorizados” generaría un costo tributario adicional del 19%, no contemplado en la reforma tributaria, atendido que, por una parte, la venta de vehículos usados que forman parte del activo inmovilizado efectuada por dichas empresas quedan afectos a IVA, cualquiera que se sea su monto y fecha de adquisición primitiva; y por otra parte, que la compra de dichos vehículos por parte de un “concesionario” o “distribuidor autorizado” estará igualmente afecta a IVA al tratarse de la compra de vehículos usados, cuya posterior venta, se encontraría exenta de IVA, dada la aplicación de la exención contemplada en el artículo 12°, letra A, N°1 del D.L. N° 825 y por tratarse de la venta de un vehículo que no forma parte del activo inmovilizado del “concesionario” o “distribuidor autorizado”.

Señala que dicha exención genera un costo adicional por la pérdida del IVA crédito fiscal en la compra que hace el “Concesionario” o “Distribuidor Autorizado” de los vehículos usados, pérdida que afecta notoriamente la actividad de los miembros de su asociación y de sus potenciales clientes, situación que no ocurriría, por ejemplo, en la medida que el evento que el transportista venda el vehículo usado a otro transportista.

Por lo anterior, propone considerar al vehículo usado como un activo transitorio y al “Concesionario” o “Distribuidor Autorizado” que lo adquiere para su venta como un mero intermediario.

Concluye solicitando confirmar que con la aplicación de la norma del artículo 8, letra m) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios IVA, la venta de vehículos usados que efectúen los transportistas, industriales y agricultores, entre otros, queda afecta a IVA y la venta posterior que efectúe una concesionaria no queda gravada con IVA, por aplicación de la exención del artículo 12°, letra A, N°1 de la Ley en comento, situación que generaría a su entender un costo adicional para la industria, porque los “Concesionarios” y/o “Distribuidores Autorizados” que comprenden los vehículos usados, no pueden usar como crédito fiscal el IVA recargado en dicha operación, porque no forman parte de su activo inmovilizado.

Además, solicita confirmación del procedimiento descrito, en el sentido de validar que el “Concesionario” y/o “Distribuidor Autorizado” que compra o recibe en parte de pago los vehículos y demás maquinarias usadas, está actuando como un simple intermediario entre el vendedor y el comprador del vehículo usado, debiendo emitir una Liquidación-Factura por dicha operación, gestión por la cual aplicará un mayor valor afecto a IVA por tratarse de una comisión mercantil, dado que el ingreso material del vehículo usado se incorpora al activo del “Concesionario” y/o “Distribuidor Autorizado” en forma transitoria, acción que generará una contabilización de dicho vehículo en calidad de “activo transitorio”, gravando con IVA la posterior venta.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN

La Ley N° 20.780 modificó la letra m) del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, estableciendo, en su inciso primero, que se encontrarán gravadas con IVA, la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

Con la modificación introducida, la regla general es que todas las ventas de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado y cuya adquisición haya dado derecho a crédito fiscal, van a estar gravadas con IVA sin que exista plazo que condicione dicha situación[1].

Lo anterior, por cierto, presupone que quien efectúa la venta sea contribuyente de IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23° del D.L. N° 825, de 1974.

Atendido lo expuesto, en la medida en que la automotora adquiera en propiedad los vehículos que posteriormente comercializará, y que éstos formen parte del activo inmovilizado de un contribuyente que haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, dicha adquisición se encontrará gravada con IVA.

Por su parte, el N°1, de la letra A, del artículo 12° del referido Decreto Ley dispone que estarán exentos de IVA, entre otras, las ventas y demás operaciones que recaigan sobre vehículos motorizados usados, excepto, en lo medular, en el caso previsto en la letra m), del artículo 8°, referido en lo precedente.

De lo anterior se sigue que la venta que efectúe una automotora de un vehículo adquirido para su reventa se encuentra exenta de IVA, por no tratarse de un bien que forme parte del activo inmovilizado de dicha empresa.

Distinto es el caso en que la automotora se limita a actuar como mandatario mercantil, por cuenta y riesgo de un tercero, ya que en tal situación, la comisión o remuneración que perciba la automotora se encontrará gravada con IVA por aplicación del N°2 del artículo 2° del D.L. 825, en relación al artículo 20°, N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y al N°4 del artículo 3 del Código de Comercio; mientras que respecto del mandante la operación quedará, en definitiva, gravada o exenta de IVA según se cumplan los requisitos de la letra m), del artículo 8° o del N°1, de la letra A, del artículo 12°, ambos del D.L. N° 825, de 1974, respecto de cada caso en particular.

A este respecto, cabe tener presente que el artículo 22° del D.S. del Ministerio de Hacienda N° 55, de 1975, Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante el “Reglamento”), establece la forma de tributar de los comisionistas consignatarios y en general de cualquier persona que compre o venda habitualmente bienes corporales muebles por cuenta de terceros, señalando que el comisionista es sujeto del Impuesto al Valor Agregado sólo por su comisión y el mandante, por su parte, es sujeto del tributo por el monto total de la venta.

De este modo y para permitir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el artículo 73°, del referido Decreto Supremo, 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 Impuesto al Valor Agregado recargado en dichas operaciones.

Luego agrega en su inciso final, que las referidas liquidaciones, que constituirán el débito fiscal del mandante, deberán ser numeradas correlativamente y timbradas por el Servicio de Impuestos Internos, debiendo contener los datos que el Reglamento exige para las facturas.

Cabe señalar que del análisis de las normas contenidas en el señalado Reglamento se desprende que el sistema implementado en sus artículos 22° y 73° requiere como condición para operar, por una parte, que el comisionista venda, compre o preste servicios por cuenta de terceros y por la otra, que se trate de operaciones gravadas con IVA, ya que la finalidad de éste es lograr traspasar el Impuesto al Valor Agregado originado en la operación al sujeto del impuesto que en esos casos resulta ser el mandante, no siendo procedente en los casos en que se trate de una operación exenta por aplicación del N°1, de la letra A, del artículo 12°, ambos del D.L. N° 825, de 1974.

En cuanto a la forma de contabilización de los vehículos que la automotora adquiera o reciba para el desarrollo de su giro, cabe considerar que este Servicio carece de competencia para impartir normas contables sobre la forma en que los contribuyentes deben contabilizar sus activos relativos a las operaciones o actividades que desarrollen; sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 16° del Código Tributario, en el sentido que dicha norma establece que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y la confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios. En consecuencia, de acuerdo a lo expresado, los contribuyentes están facultados para registrar sus activos bajo los principios y normas contables de general aceptación impartidas por los organismos colegiados competentes.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3391, de 27.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos.

[1] Cabe tener presente que, previo a la modificación de la Ley 20.780, la letra m) del artículo en comento gravaba con IVA la venta de bienes corporales muebles que lleven a cabo las empresas, antes de que haya terminado su vida útil normal, en conformidad a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta o transcurrido un plazo de 4 años contados desde su primera adquisición, siempre que formen parte de su activo fijo y que hayan otorgado derecho a crédito fiscal en su adquisición, fabricación o construcción. En el caso de los inmuebles o establecimientos de comercio la venta se gravaba con IVA cuando se realizara antes de 12 meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción, según corresponda.