

Contribuyentes

CAMBIOS DE SUJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Importante: esta información que entrega el Servicio de Impuestos Internos, es sólo una guía de apoyo para los contribuyentes. Es deber de todo contribuyente leer la normativa vigente del SII.

A continuación, se entrega información de los Cambios de Sujeto de: arroz, carne, construcción, chatarra, especies hidrobiológicas (pesca), ganado, harina, legumbre, madera, pequeños productores agrícolas (PPA), productos silvestres, trigo y berries.

1. ¿Qué es un cambio de sujeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA)?
2. ¿Cuándo se aplica un cambio de sujeto del impuesto?
3. ¿Quiénes deben efectuar las retenciones establecidas en los cambios de sujeto de IVA?
4. ¿Cuáles son los cambios de sujeto, por compras y ventas, existentes y sus tasas de retención?
5. ¿Cómo se puede saber si un contribuyente tiene la calidad de agente retenedor para un determinado producto?
6. ¿Cuándo se produce una retención de IVA, ¿qué documentos deben emitirse y quiénes deben hacerlo?
7. ¿Qué información deben entregar los agentes retenedores al SII relacionada con cambios de sujeto de IVA?
8. ¿Qué contribuyentes pueden ser agentes retenedores?
9. ¿Cuáles son las Resoluciones que regulan los cambios de sujeto del IVA?
10. ¿Qué es la Nómina de Dificil Fiscalización (NDF)?
11. ¿Qué ocurre con los contribuyentes retenidos y que no pueden imputar la totalidad de sus créditos fiscales generado en sus operaciones?
12. ¿Cómo se afectan las tasas de retención parcial por cambios de sujeto, con la modificación de la tasa del IVA del 18% al 19%?
13. ¿Qué es el cambio de sujeto de pequeños productores agrícolas (PPA)?
14. ¿Existen otras Resoluciones de Cambios de Sujeto?

1.- ¿Qué es un cambio de sujeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA)?

Los cambios de sujeto establecen la retención total o parcial del IVA asociado a las compras o ventas de determinados productos o a la prestación de ciertos servicios. Afectan a operaciones, documentadas por medio de facturas, en las cuales intervengan agentes retenedores, que son contribuyentes autorizados por el SII para efectuar retenciones de IVA.

Existen dos tipos de cambios de sujeto, uno asociado a las compras de productos o a la contratación de servicios por parte de los agentes retenedores, y otro asociado a las ventas de productos efectuados por este tipo de contribuyentes.

En los cambios de sujetos asociados a compras de productos o a la contratación de servicios por parte de los agentes retenedores, el adquirente retiene el total o una parte del IVA asociado a la transacción, variando el porcentaje de IVA que se retendrá de acuerdo con el cambio de sujeto específico. Los productos o servicios para los cuales existe este tipo de cambio de sujeto son: arroz, construcción, chatarra, especies hidrobiológicas (pesca), ganado, legumbre, madera, productos silvestres, trigo y berries. Por ejemplo, para las transacciones de ganado, se debe retener el 8% del monto neto de la operación, siendo éste un cambio de sujeto con retención

Contribuyentes

parcial. Para las compras de chatarra, producto para el cual existe un cambio de sujeto con retención total, se debe retener la totalidad del IVA, correspondiente al 19% del monto neto de la transacción. En los cambios de sujeto asociados a ventas, los agentes retenedores que venden productos retienen un porcentaje del IVA de la transacción, cantidad que, para el contribuyente retenido, constituye un anticipo del IVA generado por las ventas. Los productos para los cuales se han definido estos cambios de sujeto son la carne y harina. Por ejemplo, para las ventas de carne efectuadas por los agentes retenedores, éstos retienen (o anticipan) un 5% del monto neto de la operación a sus compradores.

2.- ¿Cuándo se aplica un cambio de sujeto del impuesto?

La facultad de establecer cambios de sujeto radica en el Director del Servicio de Impuestos Internos, según lo señalado en el artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y el art. 6, letra A, N°1, del Código Tributario.

De esta forma, el cambio de sujeto, en general, debe ser aplicado cuando exista una resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos en tal sentido, que establezca que las operaciones de compras o ventas de determinados productos o la prestación de determinados servicios deben ser sujetas a la retención de IVA. Para las transacciones específicas de productos o servicios afectados por cambios de sujeto, éste debe aplicarse cuando una de las partes que intervengan en la operación sea un agente retenedor.

3.- ¿Quiénes deben efectuar las retenciones establecidas en los cambios de sujeto de IVA?

Las retenciones las efectúan los agentes retenedores, los que son contribuyentes y a quienes el Servicio de Impuestos Internos les ha otorgado atribuciones para retener el IVA asociado a las operaciones de compras o ventas de determinados productos o la prestación de determinados servicios.

4.- ¿Cuáles son los cambios de sujeto, por compras y ventas, existentes y sus tasas de retención?

Los cambios de sujeto existentes y sus tasas de retención se muestran en la siguiente tabla:

PRODUCTOS	TASA DE RETENCION (%), APLICABLE A LAS COMPRAS EFECTUADAS POR LOS AGENTES RETENEDORES	TASA DE RETENCION (%) (O ANTICIPO), APLICABLE A LAS VENTAS EFECTUADAS POR LOS AGENTES RETENEDORES
ARROZ	10	
CARNE		5
CONSTRUCCIÓN	19	
CHATARRA	19	
ESPECIES HIDROBIOLÓGICAS	10	
GANADO VIVO	8	
HARINA		12
LEGUMBRES	10	
MADERA	8	

Contribuyentes

PRODUCTOS SILVESTRES	19	
TRIGO	4	
BERRIES	14	

5.- ¿Cómo se puede saber si un contribuyente tiene la calidad de agente retenedor para un determinado producto?

La información relacionada con los contribuyentes que poseen la calidad de agentes retenedores puede ser revisada en el sitio web del SII, sección Impuestos Mensuales (IVA-F29-F50), opción Nómina de Agentes Retenedores, que indica si el contribuyente correspondiente a un determinado RUT posee tal calidad.

6.- Cuando se produce una retención de IVA, ¿qué documentos deben emitirse y quiénes deben hacerlo?

En los cambios de sujetos asociados a transacciones en que los agentes retenedores efectúan compras de ciertos productos o servicios, éstos deben emitir facturas de compra, disponibles en las siguientes modalidades:

- Factura de Compra Electrónica, disponible en el sitio web del SII, sección Factura Electrónica, para aquellos contribuyentes que previamente hayan sido autorizados para emitir otros documentos electrónicos y que cumplan con las exigencias de emisión para las Facturas de Compra Electrónica, contenidas en Resolución Ex. N° 107, de 2005.
- Factura de Compra, en papel, en las cuales se especifique, entre otros, el monto y porcentaje de IVA retenido y no retenido, cuando corresponda. Estos documentos tributarios deben estar timbrados en el SII y cumplir con las formalidades definidas para estos fines.

Para las operaciones de ventas de carne o harina, los agentes retenedores deben emitir facturas, en las cuales se deben incluir el anticipo de IVA efectuado.

7.- ¿Qué información deben entregar los agentes retenedores al SII relacionada con cambios de sujeto de IVA?

Los agentes retenedores deben entregar mensualmente al SII una Declaración Jurada que, en términos generales, da cuenta de las operaciones realizadas y el detalle de las retenciones de IVA efectuadas, aun cuando en el período no se registre movimiento. La declaración se debe efectuar sobre formularios definidos por el Servicio. Los plazos para entregar la información señalada están contenidos en Resolución Ex. N°138, de 2006. En relación al formulario a utilizar para el envío de la información, se encuentra instruido en las Resoluciones Ex. N° 185, de 2010 y N° 61, de 2011.

Contribuyentes

8.- ¿Qué contribuyentes pueden ser agentes retenedores?

Los contribuyentes que pueden ser agentes retenedores son aquellos que cumplen ciertas condiciones de giro, capital propio y/o nivel de ventas, establecidas en las distintas resoluciones existentes y para los diversos productos afectos a cambios de sujeto para que, de esta forma, el SII analice la presentación y les confiera, si procede, la calidad de agente retenedor.

9.- ¿Cuáles son las Resoluciones que regulan los cambios de sujeto del IVA?

Las resoluciones vigentes que rigen los cambios de sujeto son las siguientes:

CAMBIO SUJETO	RESOLUCION	
	N°	FECHA
ARROZ	1341	22.02.00
CARNE	3722	28.07.00
CONSTRUCCIÓN	142	26.12.05
CHATARRA	7	28.01.03
ESPECIES HIDROBIOLÓGICAS	3311	30.06.00
GANADO VIVO	3721	28.07.00
HARINA	5282	30.11.00
LEGUMBRES	189	23.12.10
MADERA	4916	31.10.00
PRODUCTOS SILVESTRES	4095	25.08.00
TRIGO	192	24.12.10
BERRIES	55 y 58	02.06.05 y 19.05.06

10.- ¿Qué es la Nómina de Dificil Fiscalización (NDF)?

La Nómina de Dificil Fiscalización (NDF) está formada por un conjunto de contribuyentes cuestionados o poseedores de anotaciones negativas por parte del Servicio de Impuestos Internos, por considerárseles de difícil fiscalización.

Dicha nómina corresponde a un listado único de contribuyentes, a los cuales los agentes retenedores de arroz, especies hidrobiológicas, ganado, legumbres, madera y trigo deben efectuar la retención total del IVA en las operaciones de compra del producto para el que cada retenedor tiene la calidad de tal, documentando la operación por medio de facturas de compra.

La información relacionada con estos contribuyentes, puede ser revisada en el sitio web del SII, sección Impuestos Mensuales (IVA-F29-F50), opción Contribuyentes en Nómina de Dificil Fiscalización.

Contribuyentes

11.- ¿Qué ocurre con los contribuyentes retenidos y que no pueden imputar la totalidad de sus créditos fiscales generado en sus operaciones?

Para los cambios de sujetos asociados a compras de productos efectuadas por los agentes retenedores (arroz, construcción, chatarra, especies hidrobiológicas, ganado, legumbre, madera, productos silvestres y trigo) los contribuyentes a quienes se les retenga el IVA y que no logren utilizar la totalidad de su crédito fiscal, imputándolos a sus débitos fiscales, pueden solicitar la devolución correspondiente dentro del mes siguiente al de la retención del tributo, una vez efectuada la declaración del Formulario 29 de Declaración y Pago Simultáneo, hasta por el monto del débito fiscal retenido, o del remanente, si éste es menor.

Esta situación puede ser graficada a través del siguiente ejemplo:

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Débito Fiscales	170.000	170.000	170.000
Remanente	(40.000)	(40.000)	(40.000)
Créditos Fiscales	(60.000)	(210.000)	(600.000)
Impuesto a pagar	70.000	---0---	---0---
Remanente	---0---	(80.000)	(470.000)
	=====	=====	=====
Impuesto Retenido (según facturas de compra)	120.000	120.000	120.000
Monto de Devolución	---0---	80.000	120.000
NOTAS	No quedan créditos fiscales sin imputar, por lo tanto, no procede solicitar devolución.	Corresponde solicitar devolución, ya que se mantiene remanente sin imputar que no excede el impuesto retenido.	Corresponde solicitar devolución hasta el tope del impuesto retenido, manteniéndose un remanente para el próximo período.

Para los contribuyentes que efectuaron ventas de carne o harina a agentes retenedores, el IVA retenido por el vendedor constituye un anticipo del IVA, pudiendo recuperar los remanentes que se produzcan a través de su imputación hasta el monto correspondiente a pagar de IVA en el período.

Vale decir, la imputación por cada período no puede ser superior al Código 89 del Formulario 29 de Declaración y Pago Simultáneo del mes correspondiente, rebajando esta cantidad del código 160 del mismo formulario. Cabe indicar que, para el caso de la harina, el contribuyente podrá solicitar su devolución si durante seis meses consecutivos se produjeran remanentes de la citada retención. Para el caso de la carne, este período alcanza a dos meses consecutivos.

Contribuyentes

La situación indicada, se muestra a través del siguiente ejemplo:

PERÍODO TRIBUTARIO (MES / AÑO)	DÉBITO (\$)	CRÉDITO (\$)	IVA (COD. 89-F29)	MONTO ANTICIPO (\$)	REMANENTE DE ANTICIPO DEL MES ANT. (\$)	MONTO DE ANTICIPO IMPUTADO (\$)	REMANENTE DE ANTICIPO PARA MES SGTE. (\$)	VALOR DE LA UTM DEL MES SIGUIENTE	REMANENTE ACUMULADO PARA EL MES SGTE. (UTM)
Ago-03	1.000.000	1.250.000	-----	200.000	No hay	No hay	200.000	29.681	6,74
Sep-03	1.000.000	700.000	300.000	150.000	200.448	300.000	50.448	29.740	1,70

Es posible solicitar como devolución los montos considerando los plazos de acumulación de remanentes antes indicados, y que son los valores presentes en las columnas "Remanente de Anticipo para mes siguiente (\$)" y "Remanente Acumulado para el mes siguiente (UTM)".

En general, las solicitudes de devolución deben acompañar los documentos indicados en las diferentes resoluciones de Cambios de Sujeto, ajustándose a los plazos estipulados para la realización de dichos trámites.

12.- ¿Cómo se afectan las tasas de retención parcial por cambios de sujeto, con la modificación de la tasa del IVA del 18% al 19%?

A través de la Resolución Exenta N° 48, de 2003, se establecen que las tasas de retención de los productos afectados por un cambio de sujeto con retención parcial (arroz, especies hidrobiológicas, ganado, legumbres, madera y trigo), no serán modificadas como consecuencia del incremento en la tasa del IVA, las tasas que se modifican corresponden a las del IVA no retenido. Las tasas de retención por anticipo establecidas, se mantienen en 12% para las ventas de harina y en 5% para las ventas de carne y prestación de servicios de faenamiento.

En el caso de los productos o servicios afectados con retención total del IVA (chatarra, productos silvestres y construcción), el agente retenedor deberá aplicar la retención del 100% del IVA, es decir el 19%.

13.- ¿Qué es el cambio de sujeto de pequeños productores agrícolas (PPA)?

Se entenderá por pequeños productores agrícolas (PPA) a las personas naturales acogidas al régimen de Renta Presunta de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y que exploten uno o varios predios agrícolas cuyo avalúo fiscal total no supere las 100 UTM al 1 de enero del ejercicio junio del año anterior a mayo del año en curso o cuando el avalúo fiscal sea superior a las 100 UTM y sus ventas no superen las 200 UTM.

Los agentes retenedores deben retener el 19% del monto neto de las ventas efectuadas por los pequeños productores agrícolas, pudiendo éstos recuperar el crédito fiscal asociados a las adquisiciones y utilización de servicios efectuados. El período definido por la ley para solicitar las

Contribuyentes

devoluciones de las retenciones efectuadas, va entre el 1 de junio y el 31 de mayo del año siguiente.

El monto de la devolución no puede superar el 70% del impuesto retenido por los agentes retenedores, no pudiendo exceder tampoco las 25,2 UTM del mes de mayo del año que se presenta la solicitud.

La normativa que establece a las empresas que podrán retener el IVA de este cambio de sujeto es la Resolución Ex. N° 11, de 2006, Resolución Ex. N° 5517, de 1996, modificada por Resolución Ex. N° 11, de 2006 y Circular N° 24, de 1995. Adicionalmente en Resolución Ex. N° 539, de 1997 encontrará instrucciones para este tipo de contribuyentes.

14.- ¿Existen otras Resoluciones de Cambios de Sujeto?

Sí, las siguientes Resoluciones dan cuenta de los siguientes cambios de sujeto, consulte las siguientes normativas en el sitio web del SII (www.sii.cl), sección Más información, opción Legislación, Normativa y Jurisprudencia.

a.- Resolución Ex. N°23, de 2007, sobre cambio total del sujeto de derecho del IVA, en las comisiones pagadas a los "PCMA" por los servicios de cargas y recargas que efectúen en tarjetas utilizadas en los diversos medios de locomoción colectiva adheridos al sistema de Transporte Público de Santiago a Transbank.

b.- Resolución Ex. N° 22, de 2007, sobre cambio de sujeto del IVA, cigarros, cigarrillos y tabaco manufacturados.

c.- Resolución Ex N°159, de 2006, sobre cambio de sujeto total de Derecho del IVA en las Ventas de Gas Efectuadas por el Estado de Chile Respecto de Hidrocarburos Explotados Directamente por Aquel o Mediante Contratos Especiales de Operación Conforme a lo Dispuesto por el Decreto Ley N° 1.089, de 1975.

d.- Resolución Ex. N°110, de 2005, sobre cambio de sujeto de IVA en las Ventas de Tarjetas Telefónicas, Video Cassettes y otros Productos efectuados por Suplementeros.

e.- Resolución Ex. N°109, de 2005, sobre cambio de sujeto de Derecho del IVA en las Ventas de Medios de Prepago de Telefonía e Internet que señala, modificada por Resolución Ex. N° 30, de 2006. Resolución Ex. N°93 de 2008, Resolución Ex. N°165 de 2009 y Resolución Ex. N° 185 de 2010.

f.- Resolución Ex. N° 29, de 2005. Sobre cambio de sujeto total de derecho del IVA en las ventas de papel y cartón para reciclar, modificada por Resolución Ex. N° 45, de 2006. g.- Resolución Ex. N° 4870, de 1993, sobre cambio de sujeto del IVA y del Impuesto Adicional, en la ventas de Oro, artículos de Oro, Joyas de Oro y otros.

h.- Resolución Ex. N° 1087, de 1978, sobre cambio de sujeto del IVA, gas licuado en cilindros.

i.- Resolución Ex. N° 1496, de 1976, sobre cambio de sujeto del IVA, contribuyentes de Difícil Fiscalización y que no emitan facturas, y otros.