

CIRCULAR N° 126, DEL 23 DE SEPTIEMBRE DE 1977

MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES RESPECTO DE LA INCORPORACIÓN AL SISTEMA DEL IVA EL IMPUESTO A LOS SERVICIOS; DEFINICIÓN DE LOS CONCEPTOS DE "SERVICIO" Y "PRESTADOR DE SERVICIOS", Y MODIFICACIONES A LOS HECHOS GRAVADOS DEL ARTÍCULO 8° DEL D.L. N° 825.

En el Diario Oficial del 3 de diciembre de 1976 se publicó el Decreto Ley N° 1606, que reemplazó el texto del Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios a contar desde el 1° de enero de 1977. A su vez, por Decreto Supremo N° 55 publicado en el Diario Oficial de 2 de febrero del mismo año se aprobó el nuevo texto del Reglamento del Decreto Ley citado.

La modificación fundamental y básica que introduce el nuevo texto del Decreto Ley N° 825 consistió en incorporar al sistema del IVA el impuesto a los servicios establecido en el Título IV del antiguo texto del Decreto Ley citado, vigente hasta el 31 de diciembre de 1976. Dicha modificación vino a poner término a la situación existente hasta la fecha antes señalada, en que todos los impuestos difundidos en los servicios recibidos, ya fuera por vendedores o prestadores de servicios, no daban derecho a crédito fiscal, con lo que indudablemente se originaba una acumulación de tributos contraria a las técnicas básicas del impuesto al valor agregado.

No contribuía a modificar substancialmente esta situación, el crédito fiscal que el artículo 52 del Decreto Ley N° 825, texto antiguo, establecía para los prestadores de servicios, por tratarse de una disposición de carácter restringido y de poca aplicación.

Esta situación cambia radicalmente a contar desde el 1° de enero de 1977, en atención a que los tributos difundidos por los servicios recibidos por vendedores o prestadores de servicios, con la sola excepción de aquellas ventas y servicios a que se refieren los Párrafos 32 y 42 del Título II del texto actual del Decreto Ley N° 825, quedan dentro del sistema general del impuesto al valor agregado.

Otras modificaciones importantes que introdujo el nuevo texto del Decreto Ley N° 825, dicen relación con la definición de los conceptos de "servicio" y "prestador de servicios", hecho gravado y tributación de comisionistas, consignatarios y martilleros en ciertos casos particulares. En estas instrucciones nos referiremos a cada una de estas materias.

1.- DEFINICION DEL CONCEPTO DE SERVICIO.

El artículo 2º, Nº 2 del nuevo texto del Decreto Ley Nº 825 define lo que debe entenderse por "servicio" en la forma siguiente: "Servicio es la acción o prestación que una persona realiza para otras 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 Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta".

El texto del Decreto Ley Nº 825, vigente hasta el 31 de diciembre de 1976, que se refería al tributo a los servicios en su artículo 47 no definía el concepto de "servicio" sino que enumeraba las prestaciones de servicios que eran objeto del referido tributo. Esta enumeración contenía también una letra ñ) de carácter muy amplio, que gravaba "en general, los intereses, primas u otras formas de remuneración que se perciban en razón de servicios, prestaciones u otros negocios de igual o análoga naturaleza, siempre que provengan del ejercicio del comercio, industria, minería, explotación de las riquezas del mar o de las actividades comprendidas en el Nº 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta".

Como puede apreciarse esta disposición era amplísima, ya que por su parte el Nº 5 del artículo 20 de la Ley de la Renta gravaba "todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas".

En virtud de la referencia que hacía la letra ñ) del artículo 47 a la disposición citada de la Ley de la Renta, de que quedaban gravadas con impuesto a los servicios las actividades comprendidas en el Nº 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aunque se tratara de actividades exentas del Impuesto de Primera Categoría según declaró reiteradamente esta Superioridad, se encontraban afectas a dicho tributo hasta el 31 de diciembre de 1976, por ejemplo los servicios prestados por cooperativas a sus asociados respecto de las operaciones que constituían su finalidad específica.

Las dificultades anotadas y la amplitud de la referencia efectuada al artículo 20, Nº 5 de la Ley de la Renta, condujo al legislador a definir el concepto de servicio en la forma ya indicada.

2.- EFECTOS QUE PRODUJO LA DEFINICION DEL CONCEPTO DE "SERVICIO".-

La definición antedicha produjo dos efectos.

-Uno formal, de eliminar la larga enumeración que efectuaba el artículo 47 del texto antiguo del Decreto Ley Nº 825; y

-Uno de fondo, cual es restringir la aplicación del impuesto a los servicios, a contar desde el 1º de enero de 1977, solamente a las remuneraciones que provengan del ejercicio de las actividades comprendidas en los Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

3.- EFECTO FORMAL QUE PRODUJO LA DEFINICION DEL CONCEPTO DE "SERVICIO".-

En cuanto al efecto formal que produjo esta definición de eliminar la enumeración del artículo 47 del texto del Decreto Ley Nº 825, hay que tener presente que dicha eliminación no es total, ya que el artículo 59 del nuevo texto del IVA que se refiere al hecho gravado, en sus letras g), h) e i) mantiene como hecho gravado con IVA o con impuesto a los servicios, según corresponda, a ciertas actividades que muchas veces no quedan comprendidas en los Nºs 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta, actividades que el legislador quiso gravar expresamente. Estos casos son los siguientes:

Art. 59 letra g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles arrendados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento de comercio;

Art. 59 letra h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares;

Art. 59 letra i) El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin.

4.- DEFINICION DEL CONCEPTO DE "SERVICIO":RESTRINGIO LA APLICACION DEL IMPUESTO A LOS SERVICIOS A CIERTAS REMUNERACIONES.

El efecto de fondo que produjo la definición del concepto de "servicio" fué el de restringir la aplicación del impuesto a los servicios a las remuneraciones que provengan del ejercicio de las actividades comprendidas en los N^{os} 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Los N^{os} 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según el nuevo texto de estos preceptos, de acuerdo con las modificaciones introducidas por el Decreto Ley N^o 1604, dejan afectas al impuesto de Primera Categoría:

"3^o.- Las rentas de la industria del comercio, de la minería y de la explotación de las riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones;" y

"4^o.- Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N^o 2 del artículo 42; comisionistas con oficinas establecidas, martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguro que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento".

Aunque a primera vista, de la comparación del texto de los N^{os} 3 y 4 del artículo 20, con vigencia a contar desde el 1^o de enero de 1977 y el texto del mismo precepto vigente hasta el 31 de diciembre de 1976 pareciera que el nuevo texto es más amplio en cuanto a la aplicación del impuesto a los servicios, ello no es así por las razones que se explican en el número siguiente.

5.- EL IMPUESTO A LOS SERVICIOS ES DE APLICACION MAS RESTRINGIDA EN EL NUEVO TEXTO DEL DECRETO LEY N^o 825.-

Los fundamentos y consecuencias de esta afirmación son los siguientes:

A) Casi todas las nuevas actividades que aparecen en los N^{os} 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, texto nuevo, ya estaban gravadas con impuesto a los servicios en virtud de la referencia que hacía el artículo 47 del Decreto Ley N^o 825, texto antiguo, al N^o 5 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Hacen excepción a esta regla los siguientes ingresos:

-Los percibidos por establecimientos de educación en razón de su actividad docente, que siguen exentos del impuesto a los servicios.

-Los recibidos por empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.

-Los que perciban las empresas periódicas en la actividad relacionada exclusivamente con la impresión de periódicos.

B) Otra razón por la cual la nueva redacción de los N^{os} 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta conduce a una aplicación más restringida del impuesto a los servicios, estriba en el hecho de que al eliminar la referencia al N^o 5 del citado artículo 20 quedan exentas de la aplicación del impuesto a los servicios las remuneraciones que digan razón con servicios agrícolas prestados por agricultores. Por esta circunstancia quedan exentas del tributo en cuestión los servicios de aradura y mejoramiento de tierras, prestados por agricultores y mantienen su exención otros servicios relacionados con el sector agrícola que estaban exentos, de acuerdo con el artículo 59, N^o 11 del texto antiguo del Decreto Ley N^o 825, como servicios de trilladura, cosecha, siembra, inseminación artificial, etc.

C) Por la misma razón dada anteriormente, quedan fuera de la aplicación del impuesto a los servicios las remuneraciones que se perciban en razón de servicios que se presten entre cooperativa y cooperado y entre federación o unión de cooperativas y cooperativa; muchos de estos servicios se encontraban también exentos en la actualidad de acuerdo con la norma contenida en el artículo 59, N^o 11 del Decreto Ley N^o 825, texto antiguo, por tratarse de servicios industriales, o sea, prestados a "vendedores afectos al IVA por la selección, análisis, transformación, elaboración, terminación y acondicionamiento de bienes corporales muebles de su giro".

Hay que considerar que esta exención del impuesto al valor agregado no alcanza a los servicios prestados por la cooperativa a terceros extraños a la sociedad cooperativa, ya que en estos la cooperativa estaría actuando fuera del vínculo legal que establece la ley de cooperativas y primaría el carácter de industrial o comerciante de la misma, quedando afecta a Primera Categoría de acuerdo al N^o 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta e impuesto al valor agregado.

6.- ALCANCE DE LA FRASE "ACTIVIDADES COMPRENDIDAS EN LOS NROS 3 Y 4 DEL ARTICULO 20 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

El alcance de esta frase que emplea la definición de la palabra "servicio" no es otra que dejar afectos al impuesto al valor agregado aquellas actividades que habrían quedado afectas al impuesto de Primera Categoría, Nº 3 y 4 del artículo 20, si la ley tributaria no las hubiera declarado exentas expresamente o no las hubiera dejado sujetas a un régimen especial sustitutivo.

Lo primero ocurre con los servicios que puedan prestar las empresas constructoras D.F.L. Nº 2 que están exentas expresamente del Impuesto de Primera Categoría y que no obstante quedan comprendidas en el Nº 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Lo segundo, esto es, contribuyentes que por disposición expresa de la ley están sujetos a un régimen legal sustitutivo, pero que de no mediar texto expreso habrían tributado en el Nº 3 del artículo 20 de la ley citada; sucede con los propietarios de talleres artesanales u obreros a que se refiere el artículo 22, Nº 4 de la Ley de la Renta, sujetos a un régimen especial sustitutivo pero afectos al IVA, salvo que les fuera aplicable la exención establecida en el artículo 12, letra E, Nº 12 del D.L. 825 que beneficia a los trabajadores que laboren solos.

7.- CONCEPTO DE "PRESTADOR DE SERVICIOS".

El artículo 20, Nº 4 del nuevo texto introduce también este nuevo concepto que en el antiguo texto no está definido.

El artículo 20, Nº 4 define al "prestador de servicios" como "cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho que preste servicios en forma habitual o esporádica".

Comparando la definición citada con la definición de vendedor que contiene el Nº 3 del mismo precepto, se puede establecer un rasgo diferencial básico entre uno y otro concepto; mientras el vendedor para ser considerado como tal debe dedicarse a la venta de bienes corporales muebles en forma habitual, el prestador de servicios, en cambio, tiene tal carácter aunque los servicios que preste sean esporádicos.

8.- CASOS EN QUE QUEDAN GRAVADOS LOS SERVICIOS ESPORADICOS.

Analizando la nueva ley del IVA y los Nros 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se desprende que los servicios esporádicos están gravados en dos casos:

-Cuando alguno de los contribuyentes señalados en los Nros 3 y 4 del artículo 20 citado, que son vendedores, preste algún servicio esporádico; y

-Respecto de los servicios esporádicos que presten los contribuyentes respecto de los servicios mencionados en las letras g), h) e i) del artículo 82 del nuevo texto del Decreto Ley Nº 825, que como vimos anteriormente pueden quedar no comprendidas en el término de "servicio" y por eso se mencionan especialmente en el artículo 82 sobre el hecho gravado.

9.- APLICACION DEL IVA A CONTRATOS CELEBRADOS EN CHILE SOBRE BIENES SITUADOS EN EL EXTRANJERO.

El artículo 42 del D.L. Nº 825 en sus dos primeros incisos dispone lo siguiente:

"Estarán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles ubicados en territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva".

"Para los efectos de este artículo se entenderán ubicados en territorio nacional aún cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile".

El inciso tercero del citado precepto introduce una novedad al disponer que "asimismo, se entenderán ubicados en territorio nacional los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tenga la calidad de vendedor o prestador de servicios cuando a la fecha de celebrarse el contrato de compraventa, los respectivos bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia".

Para que se aplique esta norma de excepción y proceda la aplicación del IVA a un contrato celebrado en Chile sobre bienes situados en el extranjero se requiere la concurrencia de dos requisitos copulativos:

A) Que el adquirente no tenga la calidad de vendedor o prestador de servicios respecto de las especies importadas; y

B) Que a la fecha de celebrarse el contrato de compraventa los bienes ya se encuentren embarcados en el país de procedencia.

Con esta disposición se impide que los importadores transfieran a los consumidores los bienes corporales muebles de su giro mediante el endoso de los documentos de importación y quede sin tributar con IVA el margen de comercialización de dicho importador.

Se debe tener presente que se exige que el adquirente no tenga la calidad de vendedor o prestador de servicios, de la especie importada, ya que si el adquirente tiene alguna de estas calidades no va a tener interés en adquirir los bienes antes de que sean internados por el importador, por la sencilla razón de que todo el IVA que soporte y que incluye el margen de comercialización del importador le va a servir a él como crédito fiscal.

10.- HECHOS GRAVADOS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El artículo 8º del Decreto Ley Nº 825 se refiere a los hechos gravados con el impuesto al valor agregado.

Estas instrucciones se referirán solamente a las modificaciones que ha sufrido esta norma legal de acuerdo con el nuevo texto de dicho artículo, vigente a contar desde el 1º de enero de 1977.

11.- MODIFICACION FUNDAMENTAL DEL ARTICULO 8º DEL DECRETO LEY Nº 825 QUE INCORPORA LOS SERVICIOS COMO HECHO GRAVADO CON IVA.

La modificación esencial y básica en el encabezamiento de este precepto consiste en que a contar desde el 1º de enero de 1977 los servicios constituyen hecho gravado con el impuesto al valor agregado.

La incorporación del impuesto a los servicios al sistema del impuesto al valor agregado permite eliminar el efecto acumulativo del impuesto a los servicios que al no poder ser deducido del débito fiscal quedaba incluido en el precio final del producto vendido o del servicio prestado, aplicándose, en consecuencia con este sistema impuesto sobre impuesto, lo que va contra los principios básicos que inspiran el impuesto al valor agregado.

Esta acumulación de impuestos afecta tanto a vendedores como a prestadores de servicios.

A los vendedores, impidiéndoles deducir como crédito fiscal de su débito respectivo los servicios de cualquier clase que requiera dentro de su giro industrial o comercial, tales como impuestos a los servicios sobre arrendamientos de locales comerciales o industriales, sobre arrendamiento de maquinarias, sobre ciertas comisiones, sobre seguros, etc.etc.

Es justo reconocer también que esta acumulatividad del impuesto a los servicios respecto de los vendedores estaba reducida en sus efectos prácticos, ya que los servicios industriales a que se refería el artículo 59, Nº 11 del texto antiguo del IVA eximía del tributo a los servicios prestados a vendedores afectos al IVA en la selección, análisis, transformación, elaboración, terminación y acondicionamiento de los productos de su giro.

Respecto a los prestadores de servicios ubicados en el Título IV de la ley antigua que no eran contribuyentes del IVA esta acumulación de impuestos que incidía en el precio del servicio final tenía una doble causa:

12.- Se acumulaban en el precio del servicio final todos los impuestos al valor agregado soportados por el prestador de servicios en sus adquisiciones de maquinarias, materias primas, insumos y gastos de carácter general; la única excepción a esta regla estaba contenida en el artículo 49 del texto antiguo del IVA que dejaba afecto al impuesto al valor agregado los servicios y trabajos efectuados por los establecimientos de lavanderías y tintorerías industriales, estamperías y empresas impresoras.

29.- Se acumulaban también en el precio del servicio final, los impuestos a los servicios que quedaban fuera del campo de acción del artículo 52 del texto antiguo del Decreto Ley Nº 825, que daba derecho a crédito fiscal al prestador de servicios por ciertas comisiones y por los servicios cuya contratación hubiera sido necesaria para la prestación del servicio gravado, y siempre que dichas comisiones y servicios estuvieran sujetos a la misma tasa que el servicio final prestado.

Todos estos efectos acumulativos de impuestos a los servicios terminan con la incorporación de este tributo al sistema del IVA.

12.- SERVICIOS Y VENTAS QUE QUEDAN FUERA DEL SISTEMA DEL IVA.

Sólo quedan al margen de esta integración los impuestos especiales a ciertas ventas y servicios establecidos en el Título III del Decreto Ley Nº 825, texto nuevo, entre los cuales los más importantes son: las ventas de gas licuado de petróleo que realizan las empresas productoras, los suministros de gas combustible y energía eléctrica hechos a los consumidores, los servicios telefónicos y las transferencias de productos derivados del petróleo.

13.- LOS APORTES A SOCIEDADES COMO HECHO GRAVADO CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El artículo 89, letra b) considera hecho gravado con el IVA "los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades, en la forma que lo determine, a su juicio exclusivo, la Dirección Nacional de Impuestos Internos;"

La única modificación que contiene esta norma es aquella parte final que dispone que los aportes y otras transferencias de dominio en sociedades constituyen hecho gravado en la forma que lo determine la Dirección del Servicio. Sobre el particular, se mantienen en plena vigencia las instrucciones impartidas por Circular 124 de 7 de octubre de 1975.

14.- LOS RETIROS DE BIENES CORPORALES MUEBLES COMO HECHO GRAVADO CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El artículo 82, letra d) del Decreto Ley Nº 825 grava con IVA "los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o para la prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa. Para estos efectos, se considerarán retirados para su uso o consumo propio todos los bienes que faltaren en los inventarios del vendedor o prestador de servicios y cuya salida de la empresa no pudiese justificarse con documentación fehaciente, salvo los casos de fuerza mayor, calificada por el Servicio de Impuestos Internos, u otros que determine el Reglamento.

Nos vamos a referir a los retiros que menciona esta letra d), aún cuando el texto legal no ha cambiado. Esta referencia se justifica ya que este inciso primero ha sido objeto de distintas interpretaciones.

El inciso primero de la letra d) del artículo 82 del Decreto Ley Nº 825 grava "los retiros de bienes corporales muebles efectuados por un vendedor o por el dueño, socios, directores o empleados de la empresa, para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa".

Dicho en otros términos, estos retiros están afectos a IVA solamente cuando los bienes salgan de la empresa o negocio y no cuando el vendedor o dueño de la empresa los traspasa a su Activo Inmovilizado o los destina dentro de su empresa a ser consumidos en el giro del negocio. Lo primero ocurre, por ejemplo, cuando un fabricante de muebles destina una partida de los mismos para amoblar sus oficinas o cuando un negocio en artículos electrónicos destina algunos de estos equipos para el uso de su negocio. Lo segundo, cuando el vendedor con giro de imprenta destina papel y libros de Contabilidad, de su propia producción al uso de su negocio. El fundamento que ha tenido esta Dirección para esta interpretación es sencillamente no castigar al vendedor que destina parte de su producción a su uso o consumo dentro del negocio ya que si dicho vendedor o dueño adquiere estos bienes de terceros gozan de crédito por dicha adquisición, franquicia que se le niega de acuerdo con el inciso final de la letra d) si estos hechos se consideran retiros y quedan afectos a tributo.

Tratándose de esta materia hay que tener en cuenta un caso de ordinaria ocurrencia, cuando un vendedor de bienes corporales muebles destina dichos bienes a la construcción de un inmueble; esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando un ferretero destina cemento, fierro y otros materiales de construcción de su giro a la construcción o ampliación de su negocio, o cuando un vendedor con giro de barraca, de fierro o madera, destina dichos bienes también a la construcción de inmuebles para el giro de su negocio. En estos casos esta Dirección tampoco considera que hay retiro, pero tiene esa aplicación la norma contenida en el artículo 23, Nº 2 del D.L. 825 que dispone que "no procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a operaciones no gravadas o exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor". En consecuencia, en el caso propuesto, en el período tributario en que el ferretero o barraca efectúe la destinación de los bienes corporales muebles a la construcción de un inmueble deberá gozar de un crédito proporcional solamente, en conformidad a las normas generales.

15.- RETIROS A QUE SE REFIERE EL INCISO SEGUNDO DE LA LETRA d) DEL ARTICULO 8º DEL D.L. 825.

El inciso segundo de la letra d) del artículo 8º grava "los retiros de bienes corporales muebles destinados a rifas y sorteos, aún a título gratuito, y sean o no de su giro, efectuados con fines promocionales o de propaganda por los vendedores afectos a este impuesto.

Comparando el nuevo texto vigente a contar desde el 1º de enero de 1977 y el antiguo se advierte que el nuevo texto ha agregado la frase "y sean o no de su giro".

El objeto de esta frase agregada no es otro que dar sanción legal a una situación que ya había sido resuelta administrativamente por el Servicio, dejando afectos a IVA los retiros tanto de bienes del giro del vendedor como también de los ajenos a su giro por una razón muy sencilla. Por ejemplo, cuando un vendedor, supongamos una farmacia adquiere televisores y se da de crédito fiscal el total del IVA soportado en la adquisición de estos bienes que después los destina a ser sorteados, si no se aplicara impuesto a estos retiros esos televisores quedarían al margen del sistema impositivo que la ley contempla para las ventas la que nunca pudo ser la intención del legislador.

16.- INCISO FINAL DE LA LETRA d) ART. 8º DEL D.L. 825.

La norma comentada dispone que "Los impuestos que se recarguen en razón de los retiros a que se refiere esta letra, no darán derecho al crédito establecido en el artículo 23º".

17.- LOS CONTRATOS DE INSTALACION DE ESPECIALIDADES COMO HECHO GRAVADO CON EL IVA.

Se refiere a esta materia el artículo 89, letra e) del Decreto Ley Nº 825. La redacción de este precepto es similar a la contenida en el texto antiguo del IVA, salvo la frase final agregada por el nuevo texto que a primera vista pareciera limitar la exención de que gozan los contratos generales de construcción, al expresar que estos contratos están exentos del IVA "excepto aquellos en que la obra se ejecute por administración". El agregado de esta frase en nada reduce la exención de que gozan los contratos generales de construcción sólo permite mantener en exacta situación tributaria a dichos contratos en relación con el régimen vigente en la actualidad.

En efecto, el artículo 47, letra e) del texto antiguo gravaba con impuesto a los servicios la "confección de obra material inmueble, incluyendo la instalación y confección de especialidades que adhirieran a un bien raíz cuando la obra se ejecute por administración".

Al integrarse el impuesto a los servicios al sistema del impuesto al valor agregado desapareció todo el Título IV del antiguo Decreto Ley Nº 825 y como la exención que la ley contemplaba para estos contratos era amplia, si no se hubiera agregado dicha frase, habrían quedado exentas del IVA también los contratos generales de construcción ejecutados por administración, en circunstancias de que la intención del legislador era mantener la situación actual.

18.- SITUACION DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

Por decir relación con la materia anterior nos referiremos brevemente a la situación de las empresas constructoras.

A) Construcciones por suma alzada, u obras que realicen por cuenta propia.

De acuerdo con el artículo 21 del Decreto Ley Nº 910 "las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto del Impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente a esa actividad y/o del Impuesto Global Complementario de sus dueños o socios, una cantidad de hasta el 50% del impuesto del Título II de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios que hubieren soportado en el ejercicio o año calendario correspondiente por concepto de contratos de instalación o confección de especialidades, y de hasta el 25% de los impuestos que por otros conceptos dan derecho al crédito fiscal, conforme a las normas señaladas en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Este derecho sólo podrá hacerse efectivo respecto de los impuestos señalados que se causen con ocasión

"de contratos generales de construcción o edificación que di-
"chas empresas ejecuten por una suma alzada, u obras que rea-
"licen por cuenta propia.

"Estas deducciones podrán hacerse
"efectivas imputando al monto de los pagos provisionales men-
"suales obligatorios, que deban efectuar los contribuyentes
"señalados en los incisos anteriores a cuenta de los impues-
"tos a la renta, la cantidad representativa del porcentaje co-
"rrespondiente de los impuestos soportados en el período tri-
"butario respectivo, pudiendo el remanente que se produjere
"imputarse a los pagos provisionales de los meses siguientes.

"Para determinar la procedencia de
"las deducciones establecidas en este artículo, se aplicarán
"las normas del artículo 23 de la ley sobre Impuesto a las
"Ventas y Servicios".

Hay que dejar establecido que esta
norma de excepción que beneficia a la actividad constructora
se mantiene plenamente vigente de acuerdo con lo previsto en
el artículo 3º transitorio del D.L. Nº 1606 que reemplazó al
texto del D.L. 825, de 1974.

En efecto, dicha disposición previe-
ne que "sin perjuicio de la sustitución del texto del decre-
"to ley Nº 825, de 1974, dispuesta por el artículo primero del
"presente decreto ley, se mantendrán vigentes las exenciones
"del Impuesto a las Ventas y Servicios que se hubieren otor-
"gado a contar desde el 1º de marzo de 1975, y que no se in-
"corporaron al referido decreto ley que se sustituye, tales
"como las contenidas en el decreto ley Nº 466, de 1974, sobre
"Marina Mercante; decreto ley Nº 1.055, de 1975, sobre Zonas
"y Depósitos Francos, y decreto ley Nº 1.244, de 1975, sobre
"exenciones en favor del departamento de Isla de Pascua, FA-
"MAE y ASMAR.

"Tampoco se entenderán derogadas las
"disposiciones reglamentarias o administrativas dictadas o
"emitidas con posterioridad a dicha fecha, en la parte en que
"no fueren contrarias al nuevo texto del decreto ley Nº 825".

Más aún, además de quedar vigente
la norma del artículo 21 del Decreto Ley 910, significa tam-
bién una ampliación del beneficio ya que las empresas cons-
tructoras pueden rebajar hasta el 25% "de los impuestos que
"por otros conceptos dan derecho al crédito fiscal" y a con-
tar desde el primero de enero de 1977 se amplía el campo de
acción de crédito fiscal a los servicios afectos al IVA, si-
tuación que también les permite a las empresas constructoras
aprovechar hasta el 25% del citado tributo.

B) Construcciones por administración.

Las empresas constructoras que ejecu-
ten esta clase de construcciones están afectas al impuesto al

valor agregado sobre la remuneración pactada, siempre que los materiales empleados en la obra sean adquiridos por el constructor por cuenta de su mandante. Cabe advertir que tanto el IVA soportado por el comitente en razón de compras de materiales como el correspondiente a la remuneración pactada no dan derecho a crédito fiscal, ni las empresas constructoras tienen derecho a deducir del impuesto a la Renta los porcentajes establecidos en el artículo 21º del D.L. Nº 910, antes transcrito, en atención a que de acuerdo con la citada norma legal la franquicia para dichas empresas solamente opera cuando construyen por suma alzada, u obras que realicen por cuenta propia.

19.- LAS LETRAS g), h) e i) DEL ARTICULO 8º DEL D.L. 825 COMO HECHO GRAVADO.

Sobre el particular, es útil recordar que el artículo 8º del D.L. Nº 825, en sus letras g), h) e i), consideran también como servicios lo siguiente:

"g) El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimiento de comercio;

"h) El arrendamiento, subarrendamiento o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y otras prestaciones similares;

"i) El estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados a dicho fin".

Como se expresó anteriormente al analizar el concepto de "servicio" se estimó necesaria la inclusión expresa como hecho gravado los servicios en referencia, que muchas veces no quedan comprendidos dentro de dicho concepto porque no provienen del ejercicio de las actividades comprendidas en los Nºs. 3 y 4 del artículo 20 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

20.- TRIBUTACION DE COMISIONISTAS, CONSIGNATARIOS, MARTILLEROS Y, EN GENERAL DE TODA PERSONA QUE COMPRE O VENDA POR CUENTA DE TERCEROS VENEDORES.

Antes de terminar con el hecho gravado, nos referiremos al cambio formal que ha experimentado la tributación de estos contribuyentes dentro del Decreto Ley Nº 825.

Como ya se ha explicado anteriormente, el nuevo texto de dicha ley fusiona los impuestos al Valor Agregado y a los Servicios en un solo Título, de tal forma que todas las disposiciones del Título II, son comunes para ambos tributos.

A) Eliminación de la presunción de venta que afectaba a las operaciones realizadas por comisionistas. - En el señalado Título III, párrafo 1º, al enumerarse los hechos gravados, el nuevo texto vigente a contar desde el 1º de enero de 1977, eliminó la antigua letra b) del artículo 8º que consideraba "ventas" las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, martilleros y en general, por toda persona que vendía o compraba habitualmente bienes corporales muebles por cuenta de terceros vendedores, eliminando así una ficción legal que presumía una venta entre mandante y mandatario.

Al no contemplar el nuevo texto de la ley como hecho gravado especial, las operaciones realizadas por comisionistas, consignatarios, martilleros y en general por mandatarios que compren o vendan por cuenta de terceros, en forma habitual o no, deben aplicarse las normas generales del Decreto Ley Nº 825, texto nuevo, concordando los preceptos que se refieren a la materia.

B) Distinción entre el servicio prestado por el comisionista y la compra o venta que se realiza por su intermedio. - Antes de entrar al análisis de la tributación que afecta a las operaciones realizadas por las personas del rubro, haremos un breve comentario indispensable para comprender las distintas situaciones que pueden presentarse.

En primer término, diremos que es necesario distinguir entre la operación o prestación misma que realizan los comisionistas o mandatarios, y que constituye un "servicio", de la compra o venta que se realiza por su intermedio.

La primera, esto es el servicio remunerado si el mandatario cumple con los requisitos que veremos más adelante, está siempre gravado con IVA, sea cual fuere la calidad del mandante, de los bienes que se le ha encargado comprar o vender o si sea habitual o no.

En efecto, la remuneración percibida por los mandatarios está gravada, tanto si el mandante es un "vendedor" de aquellos a que se refiere el artículo 2º, Nº 1 de la ley, como si es un simple particular, o si los bienes que compra o vende son muebles o inmuebles, corporales o incorporeales.

En cambio la venta que se le encarga estará gravada con IVA, siempre que recaiga sobre bienes corporales muebles y que el mandante tenga la calidad de "vendedor", para los efectos del D.L. 825.

Las presentes instrucciones tienen por objeto dictar normas tanto acerca de los servicios que realizan los comisionistas como de las ventas que se efectúan por su intermedio.

C) El concepto de Servicio y la tributación de comisionistas. - Aunque ya nos hemos referido anteriormente al concepto de "servicio" conviene recalcar este

concepto en relación con la materia que nos ocupa. "Servicio" es según el artículo 2º, Nº 2 del D.L. 825 "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 Nros. 3 y 4, del artículo 2º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

por su parte, de acuerdo con el nuevo texto del artículo 2º Nº 4 de la ley señalada, quedan afectas a Primera Categoría:

D) Comisionistas y corredores afectos al Impuesto al Valor Agregado.-

Quedan afectos al impuesto al Valor Agregado:

1) Los comisionistas con oficina establecida o sea, los comisionistas distribuidores, que se encargan de la entrega de los bienes, de su cobranza, documentación, pago en caso de compras, etc.

2) Los consignatarios, martilleros y en general toda persona que realice compras o ventas por cuenta de terceros, siempre que no puedan ampararse por la exención establecida en el artículo 12, Nº 8 del D.L. Nº 825.

3) Los corredores que sean personas jurídicas y aunque no empleen capital.

4) Los corredores que sean personas naturales y que empleen capital, aunque no tengan oficina establecida.

E) Comisionistas y corredores no afectos al IVA.-

No quedan afectos al impuesto al Valor Agregado:

1) Los comisionistas corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital; y

2) Tampoco están afectos los comisionistas que tienen vínculos de dependencia y subordinación con el comitente, como sucede con los vendedores viajeros, inscritos en el Registro de Viajantes y a quienes la ley otorga el carácter de empleado particular y, con los dependientes de comercio, cuyas remuneraciones se pactan principalmente en base a comisiones de venta, por estar comprendidas en la exención establecida en el artículo 12, Nº 8 del D.L. Nº 825.

F) Base Imponible en las Operaciones efectuadas por comisionistas y consignatarios.- El artículo 15º del D.L. Nº 825 dispone que "la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas" debiendo adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, el monto de los reajustes, intereses, gastos de financiamiento y monto de los impuestos a que se refieren los números 1, 2 y 3 del citado precepto.

En consecuencia, tratándose de operaciones realizadas por intermedio de comisionistas y consignatarios, la base imponible del servicio está constituida solamente por la comisión o remuneración que perciba el sujeto de derecho, adicionada cuando proceda con los reajustes, intereses e impuestos según lo expresado en el párrafo anterior.

G) Sujeto del IVA en las operaciones realizadas por comisionistas y consignatarios.- Se refiere a esta materia el artículo 22º del reglamento en los siguientes términos:

"Artículo 22º.- 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 impuesto al valor agregado por el monto de su comisión o remuneración.

"Los mandantes de las personas referidas en el inciso anterior son, por su parte, sujetos del impuesto al Valor Agregado por el monto total de la venta."

De acuerdo con la disposición reglamentaria transcrita, los comisionistas y mandatarios en general, son sujetos del IVA por el monto de su comisión o remuneración.

En los casos en que el mandante tenga la calidad de "vendedor" en los términos definidos en el art. 2º, Nº 3 del D.L. 825, se mantiene para los mandatarios la regla general, y los mandantes son sujetos del IVA por el monto total de la venta.

Por lo tanto, y como se verá más adelante cuando se trate la documentación, el comisionista debe remitir el valor total de la venta y del IVA que le afecta, a su comitente, para que éste dé cumplimiento a las disposiciones de la Ley y del Reglamento.

H) Documentos que deben emitirse.

I) Comisionistas o mandatarios que vendan bienes corporales muebles por cuenta de terceros "vendedores.- Deben emitir facturas por las ventas realizadas cuando el comprador sea otro "vendedor" o "prestador de servicios" y boletas cuando se trate de un particular.

Se deja constancia que la factura o boleta, según corresponda, debe ser emitida directamente por el comisionista o mandatario, registrando en dichos documentos el nombre de su mandante o una simbología especial que lo individualice.

Estos documentos deben otorgarse, a los compradores cumpliendo todos los requisitos y plazos que la ley y reglamento establecen como norma general.

Liquidación de comisionista a comitente.

De acuerdo con lo estipulado por el artículo 732 del Reglamento, los comisionistas que venden habitualmente por cuenta de un tercero "vendedor" y que hemos dado en llamar "distribuidores", están obligados a efectuar a sus mandantes dentro de cada período tributario, a lo menos una liquidación del total de las ventas realizadas por su cuenta y el IVA recargado en dichas operaciones.

En caso de que el comisionista efectúe varias liquidaciones dentro de un período tributario, estará obligado, en todo caso, a hacer una liquidación que resume las parciales realizadas dentro del mismo período tributario.

Las liquidaciones mencionadas deben cumplir con los siguientes presupuestos o condiciones:

- Numeradas correlativamente.
- Timbradas por el Servicio de Impuestos Internos.
- Contener los datos que el Reglamento exige para las facturas.
- Emitirse en duplicado, entregando el original al mandante y conservando el duplicado para la posterior fiscalización del Servicio.

Los impuestos de que dan cuenta estos documentos, constituyen el débito fiscal del mandante, el cual no tiene obligación legal de emitir factura o boleta por la venta realizada.

Cabe destacar, que además del valor de la venta, el mandatario debe remitir el monto del IVA de la operación, a fin de que el mandante que, como se ha expresado, es el sujeto del tributo, pueda declarar y enterar el impuesto dentro de los plazos que la ley prescribe.

Si el mandante es un "vendedor" de difícil fiscalización, la liquidación que le emite el comisionario o mandatario, hará las veces de "factura de compra", y éste último deberá retener, declarar y pagar el IVA de la operación realizada.

Factura de comisionista a comitente por remuneraciones percibidas.

Además de la liquidación antes señalada, el comisionista o mandatario debe otorgar a su mandante una factura por el total de la comisión o remuneración pactada, recargando el IVA correspondiente.

Liquidación - Factura.

Sin embargo conviene precisar que para evitar la extensión de los documentos a que se refieren los párrafos anteriores, los comisionistas o mandatarios pueden hacer timbrar en el Servicio de Impuestos Internos y Tesorerías, en conformidad con las disposiciones del D.L. Nº 619, sobre impuesto de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, las liquidaciones que ya hemos mencionado y que, de este modo, adquieren el carácter de "liquidaciones - facturas", pudiendo dejarse constancia en el mismo documento de ambos actos: la venta y la prestación con sus respectivos recargos del impuesto al valor agregado.

2) Comisionistas o mandatarios que compran bienes corporales muebles por cuenta de terceros "vendedores".

Previamente es menester distinguir la calidad del vendedor de los bienes, ya que este puede tener el carácter de "vendedor", para los efectos del D.L. 825, de "vendedor" de difícil fiscalización, o de simple particular.

Compra efectuada a un "vendedor":

En este caso el vendedor de los bienes debe emitir la respectiva factura, directamente a nombre del comprador (mandante) o bien, al mandatario en representación del mandante.

EJEMPLO:

A compra a B por cuenta de C.

B debe emitir la factura, en alguna de las siguientes formas:

- 1) a nombre de C; ó
- 2) a nombre de A en representación de C.

Compra efectuada a un "vendedor" de difícil fiscalización.

La resolución Nº 1.496 Ex., publicada en el Diario Oficial de 14 de enero de este año, dispone el cambio de sujeto de derecho del IVA al adquirente, en las transferencias que los vendedores de difícil fiscalización, que enumera, y que no emitan facturas, realicen a comerciantes o industriales establecidos, a cooperativas o a empresas

del Estado, semifiscales o de administración autónoma, ordenando que tales adquirentes emitan "facturas de compra", reteniendo, declarando y pagando el IVA, que afecte a dichas convenciones.

Por lo tanto, si el mandante es un vendedor o prestador de servicios, éste deberá emitir la "factura de compra" correspondiente, con los requisitos que exige la misma resolución, además de retener, declarar y pagar el IVA respectivo.

En esta situación el comisionista no está obligado a emitir liquidación, sino sólo la factura correspondiente a su comisión o remuneración, aplicando el tributo en la forma pertinente.

Compra efectuada a un particular.

La transferencia realizada por intermedio del comisionista o consignatario no está gravada con IVA, toda vez que el vendedor no tiene el carácter de tal, para los efectos del D.L. 825, art. 2º, Nº 3.

En esta circunstancia, el consignatario deberá dejar constancia en la factura que otorga a su mandante por la remuneración que le corresponde, de la individualización completa del particular vendedor, mercaderías adquiridas, número de ellas y monto de la operación.

Factura de comisionista a comitente por remuneraciones percibidas.

Al igual que en el caso de los mandatarios que vendan por cuenta de terceros "vendedores", en el presente caso, el comisionista debe otorgar a su mandante una factura por el total de la remuneración pactada, recargando el IVA correspondiente.

Otros documentos.

Como se ha expresado, los comisionistas o mandatarios deben otorgar las facturas por las ventas que se realicen por su intermedio, por lo tanto, están también obligados a emitir, cuando corresponda, guías de despacho, notas de débito y crédito y otros, debiendo regirse, para el efecto, por las normas impartidas por Circular Nº 36º, de 1975.

21.- Modificación de la base imponible del IVA en los remates efectuados por martilleros públicos.

Con el objeto de adecuar las normas al nuevo texto del decreto ley 825, respecto de las operaciones que desarrollan estos contribuyentes, esta Dirección ha resuelto dejar sin efecto las instrucciones impartidas en la Circular Nº 69, de 19 de mayo de 1975, referente a la base imponible del IVA en los remates efectuados a través de marti-

lleros públicos, por las siguientes:

a) Remates afectos al I.V.A.

Los remates efectuados por martilleros están afectos al I.V.A. sólo cuando las especies subastadas pertenecen a un "vendedor" y siempre que se trate de materias primas o de bienes producidos por éste o de especies adquiridas para su reventa. Por ejemplo, en el remate de un almacén de abarrotes están afectas al I.V.A. todas las mercancías del giro del negocio (alimentos, conservas, detergentes, etc.) y no lo están las instalaciones, como refrigerador, mesones, caja registradora, etc.

En estos casos la base imponible del I.V.A. está constituida por el precio de adjudicación de la subasta, monto sobre el cual debe aplicarse la tasa de 20%, incluyendo los reajustes e intereses cuando procedan.

Sobre el precio de adjudicación se aplicarán los derechos de martillo, equivalente a un doce por ciento, que deben ser cancelados por mitades entre el comprador y el vendedor, de conformidad con lo preceptuado por el art. 25 del D.F.L. 263, de 5 de agosto de 1953. Las comisiones que paguen tanto el adquirente como el vendedor están afectas al Impuesto al Valor Agregado.

b) Vigencia de estas instrucciones.

Estas últimas normas sobre la base imponible del IVA en los remates efectuados por martilleros públicos, por constituir un cambio de criterio por parte de esta Dirección Nacional tendrán vigencia a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, afectando en consecuencia a los remates que se verifiquen a contar desde dicha fecha.

22.- Situación especial de cambio de sujeto del IVA en ciertos remates o consignaciones agrícolas.

Sobre el particular cabe recordar que esta Dirección, por medio de la Resolución Nº 281-Exenta, publicada en el Diario Oficial de 25 de febrero del año en curso, cuya vigencia definitiva fue fijada por Resolución Nº Ex 588, de 21 de abril de 1977, a contar del 1º de junio de 1977, se dispuso la retención del Impuesto al Valor Agregado en las ventas de ganado, hortalizas, verduras y frutas frescas, realizadas por consignatarios o martilleros que actúen por cuenta de agricultores, en ferias, vegas, mercados u otros establecimientos mayoristas del ramo, respecto de la cual, se impartieron detalladas instrucciones en la Circular Nº 44, de 1º de abril de 1977.

DIRECTOR

DISTRIBUCION:
AL PERSONAL.-