

**VIII DIRECCIÓN REGIONAL CONCEPCION
DEPARTAMENTO JURÍDICO REGIONAL**

ORD N° 1461

ANT : Presentaciones de fechas 31.01.2013
y 07.02.2013.

MAT: Normativa aplicable a la explotación
de maquinas de juego.

CONCEPCION, 16 AGO. 2013

DE: TERESA CONEJEROS PEÑA
DIRECTORA REGIONAL, VIII DIRECCIÓN REGIONAL CONCEPCIÓN.

A:
EN REPRESENTACIÓN

I. ANTECEDENTES.

Mediante presentaciones de fecha 31.01.2013 y de fecha 07.02.2013 los contribuyentes [redacted] RUT N° [redacted] representada legalmente por don [redacted] Cédula Nacional de Identidad N° [redacted] RUT N° [redacted] representada por [redacted] Cédula Nacional de Identidad N° [redacted], solicitan un pronunciamiento acerca del tratamiento tributario que debe darse a los ingresos obtenidos por un contribuyente que explota máquinas de juego en el impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado(IVA).

Señalan que con anterioridad a esta presentación el Servicio de Impuestos Internos se había pronunciado sobre la materia mediante el Oficio N°2.181 de 26.06.2009.

Luego de efectuar un resumen de los puntos centrales tratados en el citado oficio los contribuyentes señalan que el pronunciamiento emitido por el Servicio no corresponde a la situación práctica que se presenta en la explotación del giro y que vulnera los derechos constitucionales consagrados en los artículo 19 N°s 2, 20 y 22 de la Constitución Política de la República, lo que debe llevar a que se fije un nuevo criterio sobre la materia, por los argumentos que expone:

Indican que el citado oficio vulnera el artículo 19 N° 20 de la Constitución que contempla la igual repartición de las cargas públicas, al desconocer que para determinar la base imponible de un tributo debe atenderse a las rentas del contribuyente, concepto que se encuentra definido en el artículo 2 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el D.L. N°824 de 1974 (en adelante Ley de Impuesto a la Renta) y según el cual no debe considerarse el ingreso bruto sino que la utilidad o incremento de patrimonio efectivo.

De acuerdo a lo anterior, señalan que para determinar la base imponible de la actividad que realiza debe permitirse descontar de los ingresos brutos, representados por el dinero introducido por los jugadores a las máquinas, el valor de apertura, reposición de monedas, premios pagados y retenciones para pozos acumulados.

Señalan que la aplicación de los regímenes generales del impuesto a la Renta y del IVA implica una discriminación, al ser el régimen aplicable a los casinos el que garantiza la justicia en el impuesto que se determina.

Al respecto señalan que lo indicado en el oficio N° 2.181 como fundamento para no aplicar el régimen tributario de los casinos por cuanto se trata de un régimen especialísimo establecido en virtud de la naturaleza de las operaciones reguladas y del impuesto particular que les afecta, no son decisivos y determina tributos injustos para el desarrollo de su actividad.

Hacen especial hincapié en que la forma de determinar la base imponible y el devengo del IVA que ordena el Oficio N° 2.181 desconoce la operatoria y funcionamiento del giro. Respecto de la base imponible indica que el monto de la operación no corresponde exactamente al valor de las monedas que el particular introduce en la máquina ya que muchas veces al ganar el premio recibe más de lo que juega, resultando incluso discutible que pueda llamarse remuneración.

En cuanto al devengo, indican que éste no puede producirse cada vez que el particular introduce sus monedas en las máquinas, toda vez que la boleta en los servicios debe emitirse en el "periodo" en que se percibe la remuneración. Agregan que dicha exigencia sería imposible de fiscalizar por los empleados del local y que prácticamente se debería emitir una boleta por cada moneda introducida, de manera que debiera buscarse una fórmula que dando cumplimiento a lo prescrito por la ley permita cumplirla resguardando el interés fiscal.

Por último solicitan fijar la interpretación y aplicación de las normas tributarias, determinando el régimen jurídico aplicable a la explotación de las máquinas tragamonedas.

II. ANÁLISIS.

El Oficio Ordinario N° 2.181 del 26.06.2009 se pronuncia sobre el tratamiento tributario, respecto al impuesto a la Renta y al IVA, aplicable a la explotación de máquinas de juego calificadas por el Laboratorio de Criminalística de la Policía de Investigaciones como juegos de destreza.

El citado pronunciamiento grava con IVA la explotación de estas máquinas de juego por tratarse de una prestación de un servicio de diversión o esparcimiento para los clientes.

Señala que, la correspondiente boleta deberá ser emitida al momento en que la remuneración se perciba o sea puesta en cualquier forma a disposición del prestador del servicio, sin perjuicio de que el contribuyente puede ser autorizado para eximirse de la obligación de emitir boletas por los servicios prestados, de acuerdo a los artículos 55 y 56 de la Ley de IVA.

En cuanto a la base imponible del IVA, el citado Oficio señala expresamente que el régimen legal aplicable a los casinos por ser de carácter especialísimo, no resulta aplicable a las máquinas de juego, en razón de la naturaleza de las operaciones que regula y del impuesto particular que les afecta, por lo que se debe aplicar la regla general del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el D.L. N° 825 de 1974 (en adelante Ley de IVA), debiendo en consecuencia aplicar la tasa del impuesto sobre el valor de las operaciones respectivas, el que en este caso está representado por todo el dinero introducido

por los clientes en la máquina o la cantidad total pagada para adquirir las fichas u otro medio necesario para jugar.

En lo que dice relación con el impuesto a la Renta, los ingresos provenientes de la explotación de estas máquinas de juego se clasifican en el artículo 20 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que están afectos a los impuestos generales de la ley del ramo.

Que en lo que dice relación con las cuestiones planteadas por los contribuyentes esta Dirección Regional es de la siguiente opinión:

1° El Oficio N° 2.181 se aplica exclusivamente a las máquinas de juego calificadas como juegos de destreza, pero no a juegos de azar, de aquellos que puedan entenderse comprendidos en la definición contenida en el artículo 3 letra a) de la Ley N° 19.995 que establece las Bases Generales para la autorización, funcionamiento y fiscalización de Casinos, puesto que estos en general se tratan de juegos prohibidos, como lo ha dictaminado la Il.tra. C.A. de San Miguel en fallo de fecha 15.03.2013 en causa Rol N° 27/2013-PROT., confirmada por la Excm. Corte Suprema en sentencia de fecha 11.04.2013 en causa Rol N° 1886/2013.

2° En cuanto a la vulneración de la garantía constitucional contemplada en el artículo 19 N°20 de nuestra Constitución Política, norma que consagra la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que determine la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas, es preciso señalar que el oficio N° 2.181 cuya reconsideración se solicita, en lo referente al impuesto a la Renta sólo se limita a señalar que los ingresos que provienen de la explotación de este tipo de máquinas de juego se encuentran gravados con los impuestos generales de la Ley de Impuesto a la Renta, impuesto de Primera Categoría y Global Complementario, según corresponda, pudiéndose rebajar de los impuestos personales el crédito por impuesto de Primera Categoría pagado por tales ingresos.

Cabe hacer presente que para determinar la renta líquida imponible de este tipo de contribuyentes que están sometidos a las reglas generales de tributación del impuesto a la Renta, deben aplicarse las normas contempladas en los artículos 29 al 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo tanto procede rebajar de los ingresos brutos los costos directos y los gastos necesarios para producir la renta, que cumplan todos los requisitos legales debidamente acreditados por la contribuyente.

Ahora bien, a diferencia de lo que señalan los contribuyentes en el 1.2 de su presentación, el citado Oficio no se pronuncia respecto de la forma de determinar la renta líquida imponible de Primera Categoría de la actividad de explotación de máquinas de juego, por lo tanto no se observa de qué manera vulnera la garantía constitucional invocada.

Por último, sobre este punto es preciso indicar que este pronunciamiento no implica en caso alguno un cambio de criterio en cuanto a la manera de determinar la base imponible de los impuestos a la Renta, toda vez que como ya se señaló, el Oficio N° 2.181 no se pronunció acerca de esa materia.

3° En lo que dice relación con la supuesta discriminación que implicaría la aplicación del régimen general del impuesto al Valor Agregado y del impuesto a la Renta y la consecuente negativa de aplicar a este tipo de contribuyentes la tributación correspondiente a los casinos de juego, cabe indicar que de conformidad al artículo 57 de la Ley N° 19.995, tales contribuyentes se encuentran afectos además del impuesto a la Renta y del impuesto al Valor

Agregado, a los impuestos especiales establecidos en el mencionado cuerpo legal.

Así, el artículo 58 de la Ley N° 19.995 establece un impuesto equivalente al 0.07 de una unidad tributaria mensual que se cobrará por el ingreso a las salas de juego de los casinos y el artículo 59 de la misma ley establece un impuesto con tasas del 20% sobre los ingresos brutos que obtengan las sociedades operadoras.

Para la aplicación del impuesto especial contemplado en el artículo 59 de la Ley 19.995, el Reglamento de Juegos de Azar en Casinos de Juego y Sistema de Homologación, contenido en el Decreto de Hacienda N° 547 del 2005 definió el concepto de ingresos brutos que la contribuyente pretende hacer aplicable para la determinación del impuesto a la Renta y del impuesto al Valor Agregado, cuestión que no es procedente toda vez que se trata de impuestos distintos, que tienen reglamentación distinta.

Teniendo presente lo anterior, no es posible sostener que la negativa a aplicar el mismo régimen tributario a ambas actividades, que difieren en cuanto a su naturaleza, a su regulación y a su régimen tributario, constituya discriminación.

En este sentido, el artículo 1° de la Ley N° 19.995 establece con claridad que este cuerpo normativo regula "*La autorización, funcionamiento, administración y fiscalización de los casinos de juego, así como los juegos de azar que en ellos se desarrollen*", por lo que las normas de esta Ley no resultan aplicables a los contribuyentes consultantes, en primer lugar, por no revestir la calidad de casinos de juego, y, en segundo lugar, porque si las máquinas que explotan en su actividad se tratan de juegos de azar, como se dijo, se trataría de una actividad en general prohibida por nuestro ordenamiento jurídico, lo que se encuentra ratificado por la Contraloría General de la República, la que en su Dictamen N° 19.321, de 2005, estableció que se encuentra plenamente vigente el artículo 77 del decreto con fuerza de ley N° 22, de 1959, del Ministerio de Hacienda, en cuanto dispone que los Intendentes y Gobernadores poseen atribuciones para reprimir los juegos de azar y denunciar a la justicia las infracciones a las disposiciones del Código Penal sobre la misma materia, pudiendo hacerse parte en los procesos respectivos.

Por otra parte, el Servicio de Impuesto Internos se encuentra facultado para interpretar las normas tributarias, pero no para modificarlas a través de sus pronunciamientos, cuestión que sucedería si se permitiera a los contribuyentes que explotan máquinas de juego la aplicación de un régimen distinto de aquel general aplicable a todos los contribuyentes del impuesto a la Renta e impuesto a la Valor Agregado.

4° En cuanto a la forma de determinar la base imponible del impuesto al Valor Agregado, tal como señala el oficio en cuestión, al no existir norma especial se debe aplicar la regla general contemplada en el artículo 15 de la Ley de IVA, es decir la base imponible la constituye el valor de las operaciones respectivas, en el caso de las máquinas de juego estará representado por todo el dinero introducido por los clientes en las máquinas que queda a disposición del prestador del servicio pues el cliente ha perdido la posibilidad de retirarlo o la cantidad total pagada para adquirir las fichas u otros medios necesarios para jugar.

5° En cuanto al devengo del impuesto al Valor Agregado, el artículo 9 de la Ley de IVA señala en su letra a) que en las prestaciones de servicio este impuesto se devenga en la fecha de emisión de la factura o boleta. Tratándose de la actividad de explotación de máquinas de juego, el documento tributario

pertinente es la boleta, la que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 55 inciso 6° del mismo cuerpo legal deberá emitirse en el momento mismo en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma a disposición del prestador del servicio.

De lo anterior podemos concluir que los contribuyentes incurren en un error al señalar en su presentación que la boleta se debe emitir "en el periodo" en que se percibe la remuneración, toda vez que tal norma es aplicable para determinar el momento en que deben emitirse las facturas en las prestaciones de servicio.

Ahora bien, con fecha 20.06.2013 el Servicio de Impuestos Internos emitió Oficio Ordinario N° 1355 que se pronuncia acerca del tratamiento tributario, desde el punto de vista de la Ley de la Renta y del IVA de los premios pagados y de las devoluciones de fichas vendidas y no usadas, en la explotación de máquinas electrónicas, tragamonedas, de destreza, fuera de un casino autorizado.

En materia de IVA señala que el artículo 21 de la ley del ramo contempla sólo tres situaciones en las cuales procede rebajar del débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado originalmente facturado, esto es: (i) en caso de bonificaciones y descuentos otorgados por el vendedor a los compradores sobre ventas afectas, con posterioridad a la facturación, sea que dichas bonificaciones o descuentos correspondan a operaciones gravadas del mismo o de anteriores períodos tributarios; (ii) en caso de cantidades restituidas a compradores o a los beneficiarios del servicio en caso de la devolución de bienes o servicios resciliados por los contratantes cuando las operaciones se encuentren gravadas y la devolución de las especies o resciliación del servicio se haya producido dentro de los 3 meses desde la entrega de las especies, o desde que el prestador del servicio percibió la remuneración o ésta se puso, en cualquier forma, a su disposición; (iii) sumas devueltas a los compradores por la devolución de envases o depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución, cuando dichas sumas hayan sido incluidas en el valor de la venta afecta a impuesto.

Respecto de los premios pagados por las máquinas tragamonedas al jugador ganador, señala el citado pronunciamiento que no pueden ser calificados como un descuento o bonificación, toda vez que el premio constituye el lucro propio del juego obtenido por la parte vencedora, y de ningún modo puede estimarse como una disminución del valor o precio de los servicios, por lo tanto no cuadran en las hipótesis que la ley de IVA autoriza a descontar del monto del débito.

En cuanto a las cantidades restituidas a los compradores en caso de la devolución de fichas sin uso, cabe mencionar que el N°2 del Art. 21 del Decreto Ley N° 825 contempla la situación en que se restituye al cliente la suma originalmente pagada por causa de la resciliación de los servicios contratados.

La resciliación corresponde a una causa voluntaria de extinción de las obligaciones consistente en el acuerdo que los mismos contratantes toman para dejar sin efecto un contrato celebrado, cuando las obligaciones que nacen de él se encuentren pendientes.

Por lo tanto, en caso que las partes acuerden dejar sin efecto los servicios por resciliación, y fruto de ello, se produzca la restitución de las fichas por una de las partes y la devolución del dinero pagado por ellas por la otra, dicha devolución queda comprendida en el supuesto previsto por el N°2 del Art. 21 de la Ley de IVA, pudiendo el prestador del servicio recuperar el Impuesto al Valor Agregado originado en los servicios dejados sin efecto, deduciendo del débito fiscal el monto del impuesto que corresponde a la suma que se restituye, en la forma determinada por la Ley.

En lo que respecta al documento que debe ser emitido en caso de haber mediado una devolución de fichas de tragamonedas sin uso, cabe mencionar que el Art. 57 de la Ley

de IVA dispone en lo pertinente que los vendedores y prestadores de servicios afectos al IVA deberán emitir Notas de Crédito por los descuentos o bonificaciones y por las devoluciones a que se refieren los números 2º y 3º del Art. 21 del mismo Decreto Ley.

A su vez, el Art. 21 ya citado, señala que del impuesto o débito fiscal se deducirá el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio, en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes, siempre que corresponda a operaciones afectas y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiera producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del Art. 70.

Ahora bien, conforme al Art. 57, de la Ley de IVA, en concordancia con el artículo 21 N°2 del mismo cuerpo legal, la resciliación de servicios es uno de los supuestos bajo los cuales procede la emisión de una Nota de Crédito, habilitando de acuerdo con la normativa citada, al vendedor o prestador de servicio para deducir del débito fiscal el monto del Impuesto al Valor Agregado que corresponde a la suma que se restituye al adquirente en razón del servicio resciliado.

Respecto a las normas de la LIR, el Servicio, en el oficio 2.181 expresó que los ingresos provenientes de la explotación de las máquinas de juego en análisis, se clasifican dentro de las rentas a que alude el N° 4, del artículo 20, de la Ley precitada, específicamente como provenientes de las empresas de diversión y esparcimiento, y en virtud de dicha tipificación se afectan con los impuestos generales de la Ley del ramo, esto es, con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Si bien no se indicó expresamente, se entiende que el ingreso bruto correspondiente a esta actividad, es el que deviene de la realización de las operaciones respectivas, es decir, el dinero introducido por los clientes en las máquinas o la cantidad pagada para adquirir las fichas u otros medios necesarios para jugar.

Respecto al tratamiento tributario de las devoluciones de fichas vendidas y no usadas, el reciente oficio 1355 señala que tales sumas constituyen en esencia un menor ingreso bruto que se produce con motivo de la resciliación de un contrato de prestación de servicios no ejecutado, a consecuencia de la cual se produce la restitución de las fichas y la devolución del dinero pagado por ellas.

Por su parte, respecto de los premios pagados, expresa que el Servicio, a través de diversos pronunciamientos, ha señalado que para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta de conformidad con el artículo 31, de la LIR, debe reunir los siguientes requisitos copulativos: a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla; b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo; c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio, y e) Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente.

Por lo tanto, en la medida en que se pueda apreciar el cumplimiento de los requisitos descritos, especialmente aquellos que señalan las letras d) y e), esto es, que el contribuyente pueda probar la efectividad de los premios pagados, tales sumas constituirían un gasto tributario necesario para producir la renta de esta actividad.

III. CONCLUSIONES:

1° De conformidad a lo expuesto, el Oficio N° 2.181 no vulnera ninguna garantía constitucional.

2° La base imponible del IVA está representado por todo el dinero introducido por los clientes en las máquinas, pudiendo el prestador de servicios emitir nota de crédito en el caso de resciliación del servicio.

3° El devengo del IVA se produce con la emisión de la boleta la que deberá emitirse en el momento en que la remuneración se perciba o se ponga en cualquier forma a disposición del prestador del servicio.

4° En materia de impuesto a la Renta, las rentas provenientes de esta actividad se gravan con impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional. Respecto de la forma de determinar a base imponible del impuesto de Categoría, procede la aplicación de las normas contenidas en los artículos 19 al 33 de la Ley de la Renta.

Saluda atte., a Ud.,



[Handwritten signature]
TERESA CONEJEROS PEÑA
DIRECTORA REGIONAL

Distribución:

- Secretaría Dirección Regional
- Departamento Jurídico.
- Ley de Transparencia. ✓
- Contribuyentes.