

RENTA - LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 10, ART. 17, N° 14, N° 15, N° 18, ART. 30, ART. 31, N° 3, N° 5 Y N° 9, ART. 42, N° 1, ART. 59, N°2, ART. 60 - LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS – ART. 5, ART. 8 LETRA G), ART. 86 - CÓDIGO TRIBUTARIO - ART. 18 - LEY N° 12.041 - DECRETO LEY N° 1.089 de 1975 (ORD. N° 3096, DE 17.06.1977)

Tributación a contratistas petroleros en los casos que se indica.

- 1.- La XXXX, mediante el Oficio Ord. N° 1.277 de 14 de Marzo de 1977, dirigido a US., acompaña un Memorándum denominado “Sugerencias de solicitudes de dictámenes para ser presentados al Servicio de Impuestos Internos de Chile”, en el cual se contienen diversos planteamientos acerca del régimen tributario aplicable al contratista de un contrato de operación petrolera que XXXX proyecta celebrar con las empresas extranjeras VVVV y RRRR al amparo del D.L. N° 1.089 de 1975.
- 2.- Analizadas las materias que se consultan, cúpleme informar a US., que el D.L. N° 1.089 publicado en el Diario Oficial de 9 de Julio de 1975, fijó las normas sobre los contratos de operación petrolera que celebra XXXX. con los contratistas encargados de realizar las actividades correspondientes a las fases de exploración y explotación de los yacimientos de hidrocarburos. Junto con destacar que dicho contrato es solemne, debiendo otorgarse por escritura pública y ser aprobado por Decreto Supremo previo informe favorable del Comité de Inversiones Extranjeras, cabe tener presente que en el art. 14° se establece un régimen impositivo y franquicias que benefician a tal actividad.

En efecto, de acuerdo con dicha disposición, el contratista puede quedar sometido en su tributación a tres situaciones sustitutivas o alternativas:

- a) Quedar afecto a un impuesto único calculado directamente sobre el monto de la retribución,
 - b) Quedar sometido al régimen normal de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y
 - c) Quedar afecto a uno u otro sistema, con rebaja del impuesto en virtud de las atribuciones que el citado D.L. N° 1.089 concede al Presidente de la República. Pero, es importante tener presente, que el inciso 3° del art. 14° citado expresa además: “Cualquiera que sea el sistema fijado por el Presidente del República en conformidad con este artículo, este substituirá todo otro impuesto directo o indirecto que pudiere gravar la retribución o al contratista en razón de la misma, y será invariable por el plazo que se otorgue”.
- 3.- El Memorándum dirigido por XXXX a US. contiene diversas preguntas, signadas con las letras A a K, tendientes a obtener del Director infrascrito un pronunciamiento sobre variadas materias que se relacionan con los impuestos de la Ley de la Renta y al Valor Agregado (I.V.A.).

En relación con las preguntas formuladas, las respuestas pertinentes se transcriben a continuación en el mismo orden en que aparecen en el referido Memorándum, pero separadas en cuanto a cada uno de los dos tipos de impuestos señalados.

- A) “Que las remuneraciones por estudios de ingeniería y asesoría técnica contratados por los contratistas en relación con el proyecto acordado en el contrato a celebrarse con XXXX. conforme el D.L. N° 1.089, estarán exentos del impuesto adicional del art. 59° N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y que, por consiguiente, las compañías respectivas no quedarán sujetas a ningún impuesto establecido por la Ley sobre Impuesto a la Renta, siempre que tales servicios se presten en el extranjero, sea por terceros o por compañías afiliadas a los contratistas”.

Sobre el particular, cabe tener presente que con arreglo al art. 59, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, están exentas del impuesto adicional “las remesas de fondos que las empresas chilenas efectúan para remunerar servicios prestados en el exterior por concepto de trabajos de ingeniería o asesorías técnicas en general, siempre que se reúnan los siguientes requisitos...”.

Al tenor del texto legal citado se concluye que si el contratista es persona extranjera, los pagos que efectúe al exterior por concepto de remuneraciones por servicios prestados en el

extranjero por trabajos de ingeniería o asesoría técnica, no están liberados del impuesto adicional. No obstante, la empresa se beneficiaría con la exención del impuesto adicional si se constituyera como empresa chilena.

Sin perjuicio de lo anteriormente expresado, a las compañías que presten el servicio en el extranjero no les afecta la tributación chilena.

- B) “Que todas las remuneraciones pagadas por los contratistas en razón de fletes, embarques, desembarques, pesaje, muestreo, análisis de productos, seguros, comisiones, exámenes de muestras o testigos, que se presten totalmente en el extranjero, estarán exentos de todo impuesto a la renta establecido por el art. 59 N° 2 y que, como consecuencia, esas remuneraciones no quedan gravadas por ninguno de los impuestos de la Ley de la Renta”.

Con arreglo al art. 59, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, efectivamente los pagos que efectúe el contratista nacional o extranjero, al exterior, por los servicios señalados en dicha disposición legal, están exentos del impuesto adicional, con la condición establecida por la misma ley en cuanto a que “las sumas sean verificadas por los organismos oficiales correspondientes”

- C) “Que los pagos hechos por los contratistas por el arrendamiento de naves perforadas y demás naves especializadas, matriculadas en el extranjero, para cumplir el contrato de operación petrolera celebrado con XXXX es renta de fuentes extranjeras que, por ser pagada a personas sin domicilio ni residencia en Chile, no estará gravada con impuesto chileno a la renta y que tales pagos serán reducidos de la renta bruta del contratista para los efectos del impuesto chileno a la renta”.

Al respecto, cabe considerar que, efectivamente, conforme con los artículos 30 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los pagos efectuados por el contratista por arrendamiento de naves extranjeras constituirán un gasto de la actividad siempre que se demuestre fehacientemente que dichos pagos son necesarios para producir la renta.

Por otra parte, en cuanto a la situación tributaria del arrendador de las naves, es necesario tener presente que el Art. 10 de la Ley de la Renta establece que “Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país”. Al respecto, según lo expresado en la Ley de Navegación de 3 de Julio de 1878, complementada por la Ley N° 12.041, los barcos o naves deben entenderse domiciliados o situados en el puerto de matrícula. En atención a lo expresado, el Servicio a mi cargo ha dictaminado que las rentas de arrendamiento obtenidas por el arrendador de barcos o naves extranjeras son rentas de fuente extranjera y que cuando tales rentas son pagadas a personas sin domicilio ni residencia en Chile, están libres del impuesto a la renta.

La respuesta a la consulta formulada en esta letra se limita solamente al arrendamiento de bienes que constituyan naves o barcos y que por consiguiente les sea aplicable lo expresado en la Ley de Navegación señalada y su complementación.

- D) “Que las personas contratadas por los contratistas o por sus subcontratistas, sea conforme a un contrato de trabajo o sobre la base de honorarios, que reúnan las condiciones y requisitos establecidos por el art. 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pagarán el impuesto único de 20% sobre las remuneraciones que reciban durante los seis primeros meses de su estada en Chile”.

Sobre esa materia, es procedente señalar que, efectivamente, conforme con lo preceptuado en el art. 60 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las personas naturales extranjeras que no tengan domicilio ni residencia en Chile, que desarrollen en el país actividades científicas, técnicas, culturales o deportivas, quedan afectos a un impuesto único con tasa del 20% por los seis primeros meses de residencia.

No obstante, si tales personas han sido contratadas directamente por el subcontratista extranjero encargado de pactar tales servicios, no quedan afectas a impuesto por sus remuneraciones, por cuanto dichas sumas de dinero le son pagadas por dicho subcontratista con cargo a las remesas efectuadas a favor de este último, las que ya han sido gravadas y retenido el tributo en su oportunidad.

- E) “Que el impuesto que se aplique en definitiva al contratista, conforme con el art. 14 del D.L. N° 1.089 tendrá el carácter de un impuesto sustitutivo y reemplazará a cualquier otro impuesto, directo o indirecto, que pueda afectar al contratista o a su retribución. Se pide

confirmar este criterio en relación con el impuesto al valor agregado o con cualquier otro impuesto directo o indirecto distinto del impuesto a la renta”.

El art. 14 inc. 3° del D.L. N° 1.089 establece que “Cualquiera que sea el sistema fijado por el Presidente de la República en conformidad con este artículo, éste substituirá todo otro impuesto directo o indirecto que pudiere gravar la retribución o al contratista en razón de la misma, y será invariable por el plazo que se otorgue”.

En consecuencia, en cuanto compete al impuesto a la renta, el criterio propuesto por el solicitante puede confirmarse sin problemas.

- F) “Que el impuesto habitacional del D.L. N° 1.519 no es aplicable a los contratistas sobre los ingresos, retribuciones o rentas que se reciban o devenguen en razón del contrato”.

El art. 14 recién citado permite confirmar en la forma solicitada la proposición del consultante siempre y cuando el contrato se rija por las normas del D.L. N° 1.089.

- G) “Que los gastos efectuados durante el periodo de exploración de 5 años referido por el D.L. N° 1.089 y durante el periodo posterior hasta el primer ejercicio en que la primera retribución pagadera por XXXX se devengue, son gastos de puesta en marcha y en consecuencia, deben ser amortizados en cinco cuotas anuales iguales, la primera de las cuales deberá ser aplicada en el primer ejercicio en el cual se genere la retribución para el contratista. Queda entendido que quedarán incluidos en este tratamiento las depreciaciones de los equipos, instrumentos, herramientas, maquinarias, repuestos, partes y piezas, instalaciones y otros bienes del contratista durante todos los ejercicios anteriores al año en que la primera retribución se pague por XXXX al contratista”.

Sobre la consulta planteada, es necesario tener presente que el Art. 31°, N° 9, de la Ley de la Renta establece, para los efectos de determinar la renta afecta al impuesto, que los gastos de organización y puesta en marcha de la actividad del contribuyente deberán ser amortizados en un lapso de cinco ejercicios comerciales consecutivos, contados estos desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos clasificados en la Primera Categoría, cuando este último hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

Al tenor de lo expresado, los gastos de organización y puesta en marcha, según sea la situación del contribuyente, deberán ser castigados en un lapso que la propia ley se encarga de establecer y que se cuenta desde la fecha en que generaron dichos gastos o cuando se generen ingresos clasificados en la Primera Categoría, esto último referido especialmente a las empresas que incurren en tales gastos con motivo de la iniciación de sus actividades.

Por consiguiente, los gastos que quedan sometidos al sistema de castigo anual son sólo aquellos que se encuadren dentro del concepto de gasto de organización y de puesta en marcha, con la consecuencia que todo otro gasto que no reúna los requisitos que permitan tal clasificación, quedan sujetos a las disposiciones tributarias que en cada caso les sean atinentes, como es el caso de la cuota anual por depreciaciones a que se refiere el N° 5 del Art. 31° de la Ley de la Renta.

Por otra parte, es necesario relacionar lo expresado con los servicios que prestará el contratista en el país, los que de acuerdo con lo prescrito en el D.L. N° 1.089, en especial el artículo 8°, se circunscriben a contratos que contemplan los servicios de exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos; servicios que estarán o no sujetos a retribución de acuerdo con lo establecido en el citado D.L. N° 1.089.

En otros términos, la actividad del contratista en el país se circunscribe a la exploración y explotación de los citados yacimientos, actividad que persigue los objetivos que implícitamente conllevan ambas fases, marginadas estas de la circunstancia de si ellas serán total o parcialmente remunerativas para el contratista.

En conclusión, todos aquellos gastos en que incurra el contratista antes de iniciar los servicios contratados, es decir, la exploración y explotación en referencia, constituirán gastos de organización y puesta en marcha sujetos al sistema de castigo a que se refiere el N° 9 del artículo 31° de la Ley de la Renta. En consecuencia, los gastos que se originen con ocasión de la exploración o explotación propiamente tal, constituyen un gasto operacional de los servicios prestados y no gastos de organización o puesta en marcha de tales servicios.

Lo anterior, es sin perjuicio que las pérdidas que se pueden originar en cada ejercicio anual, se rebajen como gasto del ejercicio siguiente, conforme lo establece el artículo 31°, N° 3, de la Ley de la Renta, pero sujetas a la limitación que la propia disposición señala.

- H) “Que la depreciación de los bienes físicos del activo inmovilizado de propiedad del contratista, en el contrato de operación petrolera, debe aplicarse considerando las vidas útiles que se detallan”.

En cuanto a las depreciaciones, estas se rigen por la norma establecida por el art. 31, N° 5, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Dada la amplitud de dicha disposición, los contribuyentes tienen la posibilidad de elegir entre tres alternativas, esto es:

- a) Acogerse al sistema de depreciación normal:
- b) Al sistema de depreciación acelerada (en proyecto), y
- c) Al régimen especial que autorice el Director Regional en cada caso particular, acorde con lo establecido por el inciso 3° del art. 31, N° 5 en estudio.

Cabe señalar además, que es atribución de la Dirección de este Servicio el fijar la vida útil de los bienes físicos del activo inmovilizado mediante normas generales aplicables a todos los contribuyentes. Este régimen general, con arreglo a lo establecido por el inc. 3° del artículo señalado, puede ser modificado por el Director Regional cuando los antecedentes así lo hagan aconsejable en un caso particular. En consecuencia, gozan los contratistas del derecho a formular dicha petición al Director Regional competente en su debida oportunidad.

- H.(1) “Que, tratándose de los bienes físicos durante el periodo anterior al ejercicio en que comiencen a generarse ingresos, la depreciación será transferida a la cuenta de gastos de puesta en marcha para ser deducida al amortizar los activos de dicha cuenta”.

Sobre este punto y en obsequio a la brevedad, cabe remitirse a la respuesta dada a la pregunta signada “G”, destacando que esta petición es improcedente.

- H. (2) “Que los bienes que sean adquiridos por el contratista, desde el año en que la explotación y la generación de retribución comience, tendrán los mismos periodos de depreciación, sin perjuicio de que considerando las circunstancias de la operación, el contratista pueda depreciar tales bienes en un período más largo. Para obtener una depreciación basada en una vida útil uniforme, el contratista podrá recalcular la depreciación de los bienes físicos capitalizados como gasto de puesta en marcha, siempre que estos sean también depreciados sobre la base de la vida útil que finalmente se determine por el contratista, que deberá hacer esta elección al presentar su primera declaración de impuestos”.

Según se expresó, al responder la pregunta asignada “H”, la vida útil de los bienes físicos de activo inmovilizado está fijada mediante normas generales por la Dirección del Servicio, y la depreciación de los mismos está regulada por la norma establecida en el art. 31, N° 5, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la que admite diversas alternativas a ser empleadas por el contratista.

- H. (3) “Que las sumas invertidas en exploraciones u otras actividades serán deducidas inmediatamente como gasto en todos aquellos casos en que se determine que se trata de bienes que se sabe que se han hecho inútiles o de bienes que no producirán rentas; y del mismo modo podrán deducirse inmediatamente el valor residual de los activos fijos que estén en la misma situación”.

El citado N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta establece respecto de los bienes que se hayan hecho inservibles para la empresa antes que se hubiere agotado la vida útil asignada para calcular la depreciación, que ésta podrá optativamente aumentarse al doble mientras los bienes formen parte del patrimonio de la empresa.

En cuanto a los bienes que hayan perdido sus cualidades o atributos en tal grado que impidan su utilización y que su reparación desde el punto de vista económico no sea aconsejable, se deben castigar totalmente siempre que además opere el abandono de los mismos por la empresa.

Respecto de aquellos bienes que sean abandonados en un momento dado por el contribuyente por circunstancias que operen después de su utilización, como también aquellos que una vez concluida su utilización y su recuperación no sea posible, podrán ser castigados totalmente a partir de su abandono por la empresa.

- I) “Que se autorice al contratista a llevar su contabilidad en dólares, moneda de los EE.UU. de Norte América”.

De conformidad con lo preceptuado por el art. 18 del Código Tributario, en su inc. 3°, en casos calificados, cuando el capital de una empresa se haya aportado en moneda extranjera o la mayor parte de su movimiento sea en esa moneda, el Director Regional podrá autorizar que se lleve la contabilidad en la misma moneda, siempre que con ello no se disminuya o desvirtúe la base sobre la cual deban pagarse los impuestos.

De consiguiente y conforme con dicha norma, el contratista podrá solicitar al respectivo Director Regional la autorización de que se trata.

- J) “Que los egresos en que incurra el contratista por pago a especialistas contratados por él, por concepto de habitación, educación y transporte, no sean considerados renta para su beneficiario y sean además deducibles como gastos por el contratista al determinar éste su renta imponible”.

De acuerdo con el art. 17, N° 14, de la Ley de Impuestos a la Renta, los gastos por concepto de alimentación o alojamiento proporcionado al empleado por el contratista, que se estimen razonables por la Dirección Regional correspondiente, es un ingreso no constitutivo de renta para el empleado. Se ha estimado por el Servicio, en todo caso, que dicha asignación debe pactarse separadamente del sueldo para aceptarse como no constitutiva de renta, justificarse de acuerdo con la naturaleza del trabajo de quien la percibe, corresponder a un gasto necesario para el empleador y que sea proporcionada en interés de la empresa.

Sobre el particular, es necesario tener presente que es requisito fundamental para calificar como ingreso no constitutivo de renta a una asignación de alimentación o de alojamiento, que su pago esté originado en una necesidad real de incurrir en él por parte de la respectiva empresa, en razón de exigencias propias de la naturaleza o características especiales inherentes a las faenas productivas o actividades comerciales que realiza la empleadora.

Simultáneamente con las características de imprescindibles e inevitables que deben reunir los desembolsos que por tales conceptos efectúe la empresa, ellos no deben representar, en caso alguno, un beneficio para los trabajadores que los reciban, sino que deben estar destinados exclusivamente a compensar la imposibilidad material que aqueja a éstos de autoproporcionarse alimentación y alojamiento por el hecho de estar prestando sus servicios en lugares apartados.

A mayor abundamiento, el N° 15 del mismo artículo, establece que no constituye renta “las asignaciones de traslación y viáticos, a juicio del Director Regional”.

En cuanto a los pagos que voluntariamente efectúe el contratista por concepto de gastos de estudios o educación de los hijos de los empleados no es un gasto deducible de su renta imponible. Dado que este gasto no está contemplado por el art. 17 en sus numerandos, como ingreso no constitutivo de renta, cabe concluir que para el empleado dichos pagos aumentan su renta personal y son, en otros términos, renta tributable para estos.

Es importante tener presente que las citadas asignaciones de estudios no deben confundirse con las “becas de estudio” a que se refiere el N° 18 del Art. 17 de la Ley de la Renta, toda vez que éstas últimas son beneficios que se conceden a favor del becario mismo, sin posibilidad que ellos sean aprovechados por terceros. En los términos expuestos, el Servicio ha impartido las instrucciones pertinentes en el Manual del Servicio (6(11) 31.32 y 6(13)11.10).

- J. (1) “Que para determinar el impuesto aplicable a la remuneración del personal del contratista, extranjeros, se deducirán las cotizaciones de seguridad social que los extranjeros deben hacer en sus países de origen, en los mismos términos bajo los cuales se hacían antes de que el empleado viniera a Chile”.

De conformidad con el art. 42, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las rentas del trabajo que allí se detallan para los efectos de gravarlos tributariamente, se consideran “exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la

formación de fondos de previsión y retiro”. En consecuencia, si los empleados contratados por los contratistas deben mantener obligatoriamente sus cotizaciones de seguridad social en sus países de origen, cabría aceptar la deducción solicitada, siempre que exista prueba suficiente de que el costo de tales cotizaciones previsionales en el extranjero tienen como base las rentas que le han sido pagadas en Chile.

K) “El contrato será suscrito por dos empresas actuando ambas conjuntamente”.

“Ambas empresas se constituirán en Chile como sociedades anónimas y declararán separadamente las rentas que obtengan”.

“Atendida la modalidad de actuar conjuntamente, se ha estimado conveniente que los gastos y/o costos del contrato con XXXX sean registrados en uno o más libros de contabilidad, que se abrirá a nombre de ambos contratistas y en los cuales se registrarán todos los gastos comunes relacionados con el contrato”.

“Posteriormente, cada uno de los contratistas anotaría en los libros propios el monto de la participación en los gastos y/o costos totales, cuyo detalle estaría en el libro común a ambos contratistas. Queda obviamente entendido que la suma de las participaciones sería igual al total de gastos y/o costos incurridos”.

Respecto de esta petición, cabe hacer presente que la modalidad sugerida por VVVV y RRRR de enfrentar el contrato con XXXX como dos empresas actuando ambas conjuntamente y registrar en un libro común todos los gastos y costos causados por el contrato de operación petrolera, no resulta aceptable para el Servicio en atención a que no se define claramente el responsable tributario y el obligado a llevar dicha contabilidad común y cumplir con las demás obligaciones legales y reglamentarias sobre la materia.

Para los efectos de una eficiente fiscalización tributaria de las actividades de los contratistas y sin perjuicio de las normas que regulan el sistema tributario chileno, la solución al problema planteado se encontraría en que una de las empresas contratantes asuma directamente la responsabilidad de registrar en su contabilidad general la totalidad de los gastos y costos que les afecten en común y que se originen en el cumplimiento del contrato de operación petrolera, todo ello sin perjuicio que cada empresa debe imputar obligadamente en el ejercicio respectivo, la parte de los gastos que le corresponda de aquéllos que tengan en común. Así también, la empresa señalada será la responsable de retener, declarar y pagar todos los impuestos que puedan originarse de los citados gastos y costos comunitarios y llevar la contabilidad y documentación anexa correspondiente. Las actuaciones del contratista que asuma las responsabilidades señaladas deberán estar respaldadas mediante un mandato suficiente de la otra empresa contratista interesada; documento que la habilitará para actuar en su representación respecto de las materias tratadas.

En definitiva, entonces, la modalidad sugerida por las empresas referidas, de actuar en forma simplemente conjunta, esto es, sin constituir alguna forma de asociación o persona jurídica, cabría aceptarse con la exigencia ya mencionada, de obligarse una de las empresas contratistas por si y en representación de la otra, en virtud de un mandato amplio y especial para todos los efectos tributarios en nuestro país.

4.- En cuanto se refiere a las materias consultadas y que guardan relación con el Impuesto al Valor Agregado, cúmplame también informar a US. lo siguiente:

A) El primer punto sometido a pronunciamiento se refiere a si las rentas que se paguen en el extranjero por los contratistas a personas sin domicilio ni residencia en Chile, por el arrendamiento de naves perforadoras y otras especializadas para desarrollar el trabajo a que se obligan por el contrato en consideración quedan gravadas o exentas del IVA. Dichas naves están matriculadas en puertos extranjeros y su personal es clasificado como tripulantes y gente de mar en el lugar de su nacionalidad y se ocupará únicamente de operar la nave para ubicarla en el lugar apropiado y de mantenerla en buenas condiciones. La tripulación y el trabajo que deben desarrollar son condiciones del arrendamiento y están incluidos en éste.

Sobre el particular, es necesario analizar las disposiciones del D.L. 825 aplicables a la materia. El art. 8º, letra g) establece que es hecho gravado por el IVA “El arrendamiento,

subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles....”.

Por su parte el art. 5° del mismo cuerpo legal prescribe que “El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero”.

Si bien es cierto que en el presente caso existe un arrendamiento de un bien corporal mueble, es menester distinguir entre el contrato mismo y el uso que el arrendamiento haga del bien arrendado.

El acto o hecho que la ley grava es el arrendamiento, o sea el contrato por el cual se concede el goce temporal de una cosa, y no las actividades que posteriormente realice el arrendatario mediante el uso de dicha cosa.

El contrato de arrendamiento, de acuerdo con los antecedentes acompañados, se celebra entre personas extranjeras, en el extranjero y la remuneración también se paga y percibe fuera del territorio nacional.

De acuerdo con los términos del art. 8° el arrendamiento debe ser considerado como un servicio, el que, en el caso que nos preocupa, no se presta ni utiliza en Chile, condición sine qua non para aplicar el tributo, de conformidad con lo prescrito en el art. 5° antes transcrito.

En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, las rentas que deberán pagar los contratistas a personas extranjeras por el arrendamiento de naves de matrícula extranjeras, necesarias para el cumplimiento del contrato con XXXX, no están afectas al impuesto al valor agregado.

- B) El segundo punto sobre el cual se pide pronunciarse a este Servicio se refiere a la aplicación del art. 14 del D.L. 1089.

Dicho precepto, luego de establecer la tributación especial alternativa que se aplica a los contratistas, dispone en el inciso 3°: “Cualquiera que sea el sistema fijado por el Presidente de la República en conformidad a este artículo, éste substituirá todo otro impuesto directo o indirecto que pudiera gravar la retribución o al contratista en razón de la misma, y será invariable por el plazo que se otorgue”.

De la sola lectura de la disposición transcrita se puede concluir que la tributación fijada por el Presidente de la República, dentro de las alternativas que el mismo precepto señala, constituye un impuesto único, sustitutivo de todo otro impuesto directo o indirecto que grave la retribución o al contratista en razón de la misma. Por ser el IVA un Impuesto Indirecto está comprendido entre los gravámenes sustituidos por el tributo especial referido.

Ahora bien, establecido ya que el IVA, por ser un impuesto indirecto, sería inaplicable a la situación en estudio, es necesario dilucidar a la luz de las normas del D.L. 825, si la exención del art. 14 del D.L. 1089, está actualmente vigente.

El D.L. 825, de 1974, que entró en vigencia el 1° de marzo de 1975, contiene una norma derogatoria general (art. 86°) de todas las exenciones totales o parciales, cualquiera fuere el texto legal o reglamentario que las contuviera. Sin embargo, el D.L. 1089, se publicó el 9 de julio de 1975, vale decir, en fecha posterior al D.L. 825, por lo que las exenciones que otorga prevalecen sobre la derogación señalada. Tal exención se mantiene aun cuando el texto del D.L. 825 fue reemplazado posteriormente por el D.L. 1.606, por así disponerlo el artículo 3° de este último decreto ley.

Aún cuando las exenciones contenidas en el D.L. 1.089 no se encuentran mencionadas en el precepto citado, la enumeración de textos legales que se hace es meramente enunciativa, por lo cual debe entenderse que las exenciones contenidas en otros cuerpos legales, dictados después del 1° de marzo de 1975, se encuentran también vigentes.

JOSÉ MANUEL BEYTIA BARRIOS
DIRECTOR

Oficio N° 3096, de 17.06.1977
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos