

**VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS -
CONVENCIÓN DE VIENA, ART. 23 - OFICIO N° 2748, DE 2016. (Ord. N° 1028, de
12-05-2017)**

**SOLICITA RECONSIDERAR OFICIO N° 2748, DE FECHA 04.10.2016, DE ESTE
SERVICIO, SOBRE EXENCIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
ADQUISICIÓN DE INMUEBLES POR LA EMBAJADA.**

Se ha solicitado a este Servicio informar la petición de reconsideración del Oficio N° 2748, de fecha 04.10.2016, de este Servicio, que se pronuncia sobre la exención de Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de inmuebles por parte de la Embajada de España.

I ANTECEDENTES

Mediante el Oficio indicado en el antecedente se informa que la Embajada de España en Chile, mediante Nota Verbal adjunta, ha solicitado – por intermedio de esa Secretaría de Estado – reconsiderar el criterio expuesto por este Servicio en el Oficio N° 2748 de 2016.

En lo fundamental, la Embajada solicita se reconsidere la negativa de eximir la del pago del Impuesto al Valor Agregado originado en la adquisición de locales para la Misión Diplomática, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 23 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas (en adelante, la “Convención”), el cual, interpretado conforme su tenor literal, al entendimiento otorgado por la gran mayoría de los Estados de la comunidad internacional y al principio de reciprocidad, permitiría otorgar esa exención.

En relación al principio de reciprocidad, hace presente que España y el resto de los Estados Miembros de la Unión Europea sí reconocerían a Chile la exoneración de Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de locales para las Misiones Diplomáticas y Consulares de Chile en la Unión Europea, conforme se recoge en la Convención.

Agrega que, de acuerdo a la Convención, España no exige a las Misiones Extranjeras que adquieren locales para la Misión el pago de Impuesto al Valor Agregado, sujeto a reciprocidad, y que esta exoneración se reconoce con carácter general en la ley española, exoneración que se realizaría en todos los países de la Unión Europea.

Se informa que nuestra Embajada en España ha tenido dos reuniones. La primera, con el Embajador de España en Chile y, la segunda, con la Subdirectora General de la Cancillería Española, ambas en septiembre último.

En la primera reunión, el Embajador de España en Chile habría mencionado el interés de su país de permutar dos propiedades del Estado Español (XXX y el inmueble TTT), por los pisos YYYYY.

En la segunda reunión, celebrada para tratar la exención o reducción del pago de Impuesto al Valor Agregado por el arriendo de oficinas que ocupa el Consulado General de Chile en Barcelona, se mencionó también el interés por parte del Gobierno español de permutar en nuestro país dos propiedades que sirven como locales de la Embajada de España en Chile, por tres pisos de un edificio que serviría como sede de dicha Misión Diplomática.

En atención a lo expuesto, solicita se reconsidere lo resuelto en el oficio Ord. N° 2748, de 4 de octubre de 2016, sobre la base de los nuevos antecedentes que hace valer la Embajada de España y el principio de Derecho Internacional de reciprocidad.

II ANÁLISIS

En relación con lo solicitado, cabe señalar que el artículo 23 de la Convención de Viena de 1961, sobre Relaciones Diplomáticas, establece lo siguiente:

“1. El Estado acreditante y el jefe de la misión, están exentos de todos los impuestos y gravámenes nacionales, regionales o municipales sobre los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos, salvo de aquellos impuestos o gravámenes que constituyan el pago de servicios particulares prestados.

2. La exención fiscal a que se refiere este artículo no se aplica a los impuestos y gravámenes que, conforme a las disposiciones legales del Estado receptor, estén a cargo del particular que contrate con el Estado acreditante o con el jefe de la misión.”

De acuerdo al párrafo 1 del artículo 23 de la Convención, el Estado de Chile debe eximir a los locales de la misión de que sean propietarios o inquilinos. Sin embargo, los impuestos o gravámenes que constituyan el pago por servicios particulares prestados no se benefician de tal exención.

Por otra parte, el párrafo 2 del artículo 23 de la Convención señala explícitamente que la exención fiscal del párrafo primero no se aplica a los impuestos y gravámenes que, conforme a la legislación del Estado receptor, son de cargo de la persona que contrata con el Estado extranjero. Tal es el caso, por ejemplo, del Impuesto al valor agregado que se devenga, en la compra de un inmueble para la misión diplomática.

En base al texto citado, el Oficio N° 2748 de 2016, no hace otra cosa que reiterar un criterio histórico e invariable frente a peticiones de similar naturaleza, en el sentido que la Convención no autoriza ni obliga a devolver o eximir al Estado o jefe de misión del impuesto valor agregado que se devengue en la compra de un inmueble en que el sujeto del impuesto es el vendedor del inmueble y no el Estado acreditante o el jefe de la misión.

En efecto, este criterio se ha sostenido, entre otros casos de interés, en el Oficio N° 868 de 2001, dirigido a esa Dirección de Asuntos Jurídicos, en el que se da respuesta a una Nota de los Estados Unidos de América solicitando eximir a esa Representación Diplomática y a sus Representantes del Impuesto al Valor Agregado, por las compras que efectúen.

Se puede citar también, el oficio N° 2556, de julio de 1994, dirigido al Subsecretario de Hacienda, cuya copia se acompaña, en el que se emitió un informe respecto de la petición de la Subsecretaría de Relaciones Exteriores efectuada mediante el oficio N° 987, de mayo de 1994, en el sentido que se eximiera de Impuesto al Valor Agregado a las compras efectuadas por las Embajadas.

Ahora bien, en cuanto a los argumentos esgrimidos en la Nota Verbal de la Embajada de España, cuya copia se remite, cabe señalar lo siguiente.

De acuerdo a la Nota, el Impuesto al Valor Agregado no sería un impuesto indirecto ya que, si bien el vendedor de los locales que la Embajada quiere comprar es el contribuyente

del Impuesto al Valor Agregado – y, por lo tanto, lo recauda – sería un mero intermediario, de suerte que quien soporta la carga fiscal del impuesto es el Estado español, no pudiendo interpretarse que el Impuesto al Valor Agregado sea un impuesto a cargo del particular que contrata con el Estado español.

Al respecto, cabe informar que ese mismo argumento ha sido desestimado anteriormente por este Servicio, atendido que considera exclusivamente la consecuencia económica del impuesto, propia de los impuestos de traslación o recargo, pero no se aviene a la naturaleza jurídica del impuesto. En efecto, en el contexto del Impuesto al Valor Agregado, el sujeto pasivo (de derecho) de la obligación tributaria es la persona que tiene la calidad de vendedor o prestador de servicios, no teniendo el comprador o beneficiario del servicio ninguna obligación de carácter fiscal.

Además, en el Acta de la Comisión de Derecho Internacional (International Law Commission) de las Naciones Unidas, encargada de redactar el texto de la Convención,[\[1\]](#) se explica que el objetivo de la norma es de clarificar la extensión del ámbito de aplicación subjetivo de la exención del primer párrafo del artículo 23. En ese sentido, se ha señalado que este párrafo fue agregado expresamente para dejar fuera de toda duda que la exención de impuesto no aplica a personas que arrendaron o vendieron los locales a la embajada del Estado acreditante.

Por otra parte, en el sistema impositivo vigente, no existe una norma, como al parecer ocurre en España, que permita eximir de impuestos a un Estado extranjero sobre la base de exenciones recíprocas (sin perjuicio de lo expuesto más adelante).

Luego, a falta de norma legal que lo autorice, no es posible otorgar exenciones o liberaciones de impuestos por vía meramente administrativa por cuanto ello implicaría vulnerar el principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria, incluso para establecer exenciones tributarias o modificar las existentes. Del mismo principio deriva la interpretación estricta de las normas que establecen beneficios tributarios.

Ahora bien, no obstante que lo anterior constituye el criterio histórico de este Servicio frente a peticiones de similar naturaleza, puede estimarse que el artículo 23 de la Convención de Viena no solo envuelve materias tributarias, cuya solución técnica corresponda a este Servicio, sino también materias de derecho internacional – afectando las relaciones de nuestro país con naciones extranjeras – en cuya definición se debiera ponderar el contexto actual y la opinión de otros organismos del Estado.

Respecto del contexto actual, se puede informar que la reforma tributaria amplió el ámbito del hecho gravado del Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de bienes inmuebles, cuestión que ya ha suscitado una serie de preguntas de otras Embajadas (Bélgica, Estados Unidos de América y Canadá).

En cuanto a la opinión de otros órganos del Estado, este Servicio entiende que el principio de “reciprocidad” a que alude la Embajada de España puede abordarse de dos formas: como un principio que regula las relaciones vis-a-vis o entre dos Estados o, como un principio a partir del cual se puede constituir una costumbre internacional como fuente del derecho internacional aplicable a terceros Estados. Bajo la primera forma de reciprocidad, que España – en este caso – conceda unilateralmente y por ley interna un

beneficio sujeto a que el “otro” Estado conceda similar beneficio, no genera obligaciones para Chile. Bajo la segunda forma, si a partir de la reciprocidad que se reconocen los Estados entre sí pudiera surgir o establecerse una costumbre internacional obligatoria para terceros Estados, es una cuestión que no le corresponde dilucidar exclusivamente a este Servicio.

Al respecto, a partir de una investigación efectuada por este Servicio sobre cómo se ha aplicado el artículo 23 de la Convención por otros países^[2], se advierte que la exención del Impuesto al Valor Agregado por la compra de inmuebles se otorga de acuerdo a lo dispuesto en sus normas internas y no se basa en la Convención.

Finalmente, en cuanto a la permuta que la Embajada quiere realizar, es posible que igualmente quede exenta conforme lo dispuesto por el artículo séptimo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, complementada por la Ley N° 20.899^[3] y por el artículo 27 de la Ley N° 20.981, Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2017^[4].

Conforme lo anterior, el texto vigente del artículo séptimo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, establece lo siguiente:

“Estarán exentas del impuesto al valor agregado las ventas de bienes corporales inmuebles que se graven como consecuencia de la modificación que se introduce en el artículo 2° del decreto ley N° 825, de 1974, a través de la letra a) del numeral 1 del artículo 2° de la presente ley, siempre que dichos bienes cuenten, al 1 de enero de 2016, con el permiso de edificación a que se refiere la ley General de Urbanismo y Construcciones, y las ventas respectivas se efectúen dentro del plazo de un año contado desde la fecha a que se refiere el numeral 1 del artículo quinto transitorio. Estarán también exentas del impuesto al valor agregado, en el caso de bienes corporales inmuebles nuevos que cuenten con el permiso de construcción a la fecha señalada, la venta u otras transferencias de dominio, incluido el contrato de arriendo con opción de compra, que se graven como consecuencia de estas modificaciones siempre que respecto de tales bienes se haya ingresado, al 1 de abril de 2017, la solicitud de recepción definitiva de la obra ante la Dirección de Obras Municipales correspondiente conforme lo establece el artículo 144 de la ley General de Urbanismo y Construcciones.”

En la circular N° 13, de 2016, de este Servicio, que se puede consultar en nuestra página web www.sii.cl, se instruye respecto de esta exención.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto, se estima que el artículo 23 de la Convención de Viena de 1961, sobre Relaciones Diplomáticas, no obligaría a nuestro país a eximir del recargo de Impuesto al Valor Agregado en las compras de bienes que efectúen o servicios que reciban las misiones diplomáticas acreditadas en nuestro país, de suerte que no sería posible modificar el criterio contenido en el Oficio N° 2748 de 2016, de este Servicio.

Con todo, teniendo presente que el artículo 23 de la Convención incide en materias de derecho internacional cuya resolución puede afectar las relaciones de nuestro país con naciones extranjeras, el criterio anterior podría variar de acuerdo a otras consideraciones que ese Ministerio aporte sobre esta materia.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1028, de 12.05.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria

[1] UN Docs. A/Conf. 20/C 1/ L 131; A/Conf. 20/14 p. 146-7

[2] Alemania, Australia, Canadá, España, EEUU, Francia, Italia, Japón, México y Reino Unido.

[3] Ver artículo 8°, N° 8 de la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada mediante su inserción en el Diario Oficial de fecha 08.02.2016.

[4] Reemplaza en el artículo séptimo transitorio de la ley N° 20.780, las expresiones “1 de enero de 2017”, por las expresiones “1 de abril de 2017”