

Solicita reconsideración, de Oficio N° 1470 de 2018.

Se ha recibido en este Servicio su presentación solicitando se reconsidere lo resuelto por la Subdirección de Fiscalización mediante su Oficio N° 1470 de 2018.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, TTTTTTTT (en adelante, “TTTTTTTT”) ha realizado una serie de consultas para clarificar el tratamiento tributario de las utilidades y créditos que la TTTTTTTT retira de la sociedad Servicios de Televisión XXXXXX y que luego son transferidos a los clubes.

Señala que el XXXXXX se creó para explotar los derechos de transmisión televisiva de que son titulares, por ley, los clubes de fútbol. Agrega que la TTTTTTTT constituyó el XXXXXX en virtud de un mandato sin representación que le fuera otorgado por los clubes con el objeto de enfrentar las dificultades que supone la salida e ingreso permanente de clubes al XXXXXX.

Informa que, bajo esta estructura, la TTTTTTTT no se beneficia de las utilidades ni de los créditos distribuidos por el XXXXXX.

En ese contexto, señala que solicitó al Subdirector de Fiscalización un pronunciamiento, sobre la rendición anual de cuentas que la TTTTTTTT realiza a los clubes de fútbol, indicando si la información en ella contenida resultaba suficiente para la correcta radicación de los créditos informados por el XXXXXX en el patrimonio de los clubes y el correcto registro de ellos, asociados a las utilidades distribuidas.

Al respecto, agrega que mediante Oficio N° 1470 de 2018, esa Subdirección habría considerado suficiente la información proporcionada para permitir la radicación de los créditos en el patrimonio de los clubes y el registro de los créditos asociados a las utilidades distribuidas.

Sin embargo, en el mismo oficio se habría establecido una limitación temporal –no prevista por esta Dirección– restringiendo ilegalmente el momento desde el cual los clubes de fútbol se encuentran habilitados para reconocer tributariamente las utilidades y los créditos que les han sido transferidos desde el XXXXXX.

Lo anterior atendido que, conforme al citado oficio, dicha verificación sólo podría operar después de notificada la inscripción de la contraescritura practicada al margen de la matriz de la escritura de constitución del XXXXXX, notificación que la peticionaria efectuó a este Servicio con fecha 22.06.2017.

De este modo, la interpretación de la Subdirección de Fiscalización habría efectuado un “corte administrativo” respecto de las utilidades y los créditos generados en virtud del encargo. Con todo, dicha interpretación sí le parece razonable al peticionario respecto los años comerciales ya cerrados.

Sobre esta materia, y tras una serie de consideraciones, solicita a esta Dirección Nacional reconsiderar lo instruido en el Oficio N° 1470 de 2018, de la Subdirección de Fiscalización.

II ANÁLISIS

De acuerdo a lo señalado en el Oficio N° 693 de 2018, emanado de esta Dirección Nacional, y a partir de lo dispuesto en el artículo 28 del Código Tributario, así como de las instrucciones impartidas al respecto en la Circular N° 29 de 1999, probada la efectividad, condiciones y monto de la participación en un encargo fiduciario, tanto el gestor como el partícipe asumen todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por el encargo fiduciario que corresponda.

Para el específico caso consultado, prosigue el oficio, y de existir un mandato sin representación o a nombre propio regido por el artículo 28 del Código Tributario, “la obligación de rendir cuentas, contenida en todo mandato... tiene especial significación y efectos en el mandato a nombre propio.”

De este modo, “cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo... [de suerte que] sólo una vez que se rinda cuenta del encargo, la TTTTTTTT deducirá de su patrimonio las utilidades recibidas desde la sociedad en que es socia y los Clubes de Fútbol mandantes adquirirán dichas utilidades y las obligaciones tributarias asociadas. La rendición de cuentas puede ser acreditada por cualquier medio de prueba legal, y debe recordarse que no es necesario acudir a otro contrato para transferir las utilidades objeto del encargo, ya que el título para transferir el dominio es el propio contrato de mandato.”

El oficio agrega que “la rendición de cuentas no puede tener efectos retroactivos, de lo contrario, tendría frente a terceros, los mismos efectos que un mandato con representación, en cuyo caso, los efectos del negocio que es objeto del mandato, se radican directa e inmediatamente en el patrimonio del mandante.”

En consecuencia, remata el oficio, acreditada la efectividad, condiciones y monto de la participación en el encargo fiduciario y acreditado además que se efectuó la respectiva rendición de cuentas, se aplicará el criterio establecido en la Circular N° 29 de 1999, debiendo el mandante y mandatario reconocer separadamente y en la parte que a cada uno le corresponda, las utilidades provenientes de la sociedad y los créditos asociados a dichas utilidades.

Finalmente, el oficio hace presente que “sólo se pueden tener acreditadas las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se tuvo por acreditado el encargo fiduciario y cuyas consecuencias consten en los libros de contabilidad del contribuyente.”

A partir de lo expuesto precedentemente y del Oficio N° 693 de 2018, es necesario precisar lo siguiente:

- a) Una cuestión es acreditar la efectividad, condiciones y monto de la participación en el encargo fiduciario; y otra, distinta, la “respectiva rendición de cuentas”. Lo primero está encaminado a probar la existencia de un “encargo”; en tanto que lo segundo busca probar sus “resultas” (a través de la “respectiva rendición de cuentas” y los actos posteriores), cuestión que necesariamente debe ocurrir luego de terminado el encargo.

Así se desprende del numeral 6 de la Circular N° 29 de 1999, al instruir que “si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las referidas obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o encargo fiduciario que corresponda.”

- b) Sólo se pueden tener acreditadas “las operaciones” realizadas con posterioridad a la fecha en que se tenga por acreditado el encargo fiduciario y cuyas consecuencias consten en los libros de contabilidad del contribuyente.

Lo anterior, en nada contradice el carácter “anual” del Impuesto a la Renta ni supone un “corte” administrativo de derechos patrimoniales, como se afirma en la presentación, habida cuenta que no pueden imputarse al “encargo fiduciario” aquellas operaciones anteriores a su – probada y oponible – existencia.

En consecuencia, de acreditarse el encargo fiduciario, la rendición de cuentas sólo puede comprender el resultado de las operaciones realizadas desde que se acredite la existencia del encargo fiduciario, en adelante, dentro de un ejercicio comercial, y cuyas consecuencias consten en los libros de contabilidad del contribuyente.

Con todo, compartiendo lo señalado en su presentación, como límite infranqueable, según se expondrá en la letra c) siguiente, no es posible retrotraer los efectos tributarios del encargo fiduciario a operaciones ejecutadas en ejercicios comerciales anteriores a aquel ejercicio en que se rinde la cuenta y se acredita ante el Servicio.

En ese respecto, el Oficio N° 1470 de 2018 de la Subdirección de Fiscalización es perfectamente consistente con lo señalado por esta Dirección, para este mismo peticionario, mediante Oficio N° 693 de 2018; teniendo presente que, de acuerdo al Oficio N° 1470 de 2018 la correcta determinación de los montos que TTTTTTTT transferirá a los clubes de fútbol, por concepto de

créditos por impuestos de primera categoría, sigue siendo una cuestión sujeta a verificación en las instancias de fiscalización respectivas.

- c) Profundizando lo expuesto precedentemente, si la ejecución del encargo fiduciario supone una serie de actos, contratos u operaciones, ciertamente sólo se permite que los partícipes y el gestor asuman separadamente las obligaciones tributarias respecto del “resultado” del encargo.

Luego, al menos para fines tributarios, acreditado el encargo fiduciario y rendida la cuenta – esto es, determinado el “resultado” del encargo – no es posible atribuir el resultado del encargo a operaciones ejecutadas en ejercicios comerciales anteriores, como si el gestor hubiere contratado, desde un comienzo, a nombre de sus mandantes frente a terceros.

De este modo, independientemente de la fecha a la que pueda tenerse por acreditado el encargo fiduciario, y en la medida que, para fines tributarios lo que se atribuye es su “resultado”, dicho resultado sólo puede atribuirse tributariamente al ejercicio comercial en que se rinde la cuenta y en que se acredita dicha rendición frente al Servicio, sin afectar ejercicios comerciales anteriores, así como tampoco, atribuir los resultados a operaciones ejecutadas en ejercicios comerciales anteriores.

Precisado lo anterior, corresponde referirse al fondo de la reconsideración solicitada en su última presentación.

Conforme al Oficio N° 1470 de 2018 de la Subdirección de Fiscalización, y haciendo aplicación estricta de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 1707 del Código Civil¹, la verificación de la existencia del mandato, de acuerdo a los antecedentes expuestos por la peticionaria en la consulta que precedió al Oficio N° 693 de 2018, sólo podría tener lugar después de notificada la inscripción de la contraescritura practicada al margen de la matriz de la escritura de constitución del XXXXXX, y que la peticionaria efectuó a este Servicio con fecha 22.06.2017.

Corolario de lo expuesto, concluye el Oficio N° 1470 de 2018, una vez acreditada la efectividad condiciones y monto de la participación en el mandato a nombre propio otorgado por la TTTTTTTT, así como la circunstancia de haberse efectuado la rendición de cuentas, los clubes deben reconocer en sus ingresos del año comercial 2017 y en los registros correspondientes los fondos traspasados y los créditos asociados, sólo a partir de la fecha señalada, todo lo cual deberá ser verificado en la instancia de fiscalización que corresponda.

Sobre la aparente limitación temporal referida en el párrafo precedente, el peticionario solicita reconsideración, argumentando que “cortaría” administrativamente el ejercicio comercial, pero concediendo que sería razonable respecto de años comerciales ya cerrados.

Al respecto, y a pesar que existe cierta discusión doctrinaria sobre los efectos de tomar conocimiento previo del acto de que da cuenta la contraescritura², puede estimarse que la inscripción al margen y posterior traslado constituye un mecanismo para presumir su conocimiento por parte de terceros, pero nada impide que los terceros tomen conocimiento en forma previa y por otros medios de prueba legal.

En consecuencia, y respecto de lo solicitado, sólo se reconsidera el Oficio N° 1470 de 2018 en el sentido que podría tenerse por acreditado el encargo fiduciario, aún antes de su inscripción al margen y posterior traslado, si se acompañan otros medios de prueba legal que otorguen convicción sobre ese punto, cuestión entregada a verificación en las instancias de fiscalización que corresponda, incluyendo acreditar la correcta determinación de los montos que TTTTTTTT transferirá a los clubes de fútbol por concepto de créditos por impuestos de primera categoría.

III CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto precedentemente, y respecto de lo solicitado, se reconsidera el Oficio N° 1470 de 2018 en el sentido que podría tenerse por acreditado el encargo fiduciario, aún antes de su inscripción al margen y posterior traslado, si se acompañan otros medios de prueba legal que otorguen convicción sobre ese punto de prueba, cuestión entregada a verificación en las instancias de

¹ “Las escrituras privadas hechas por los contratantes para alterar lo pactado en escritura pública, no producirán efecto contra terceros. //Tampoco lo producirán las contraescrituras públicas, cuando no se ha tomado razón de su contenido al margen de la escritura matriz cuyas disposiciones se alteran en la contraescritura, y del traslado en cuya virtud ha obrado el tercero.”

² Alessandri, Tratado de derecho Civil, Tomo II, Editorial Jurídica, 1ª edición, 1998, página 472.

fiscalización que corresponda, incluyendo acreditar la correcta determinación de los montos que TTTTTTTT transferirá a los clubes de futbol por concepto de créditos por impuestos de primera categoría.

En todo caso, como límite infranqueable, no es posible retrotraer los efectos tributarios del encargo fiduciario acreditado a operaciones ejecutadas en ejercicios comerciales anteriores a aquel ejercicio en que se rinde la cuenta y se acredita dicha rendición ante el Servicio.

En otras palabras, el resultado del encargo fiduciario sólo puede atribuirse tributariamente a las operaciones ejecutadas en el mismo ejercicio comercial en que se rinde la cuenta y se acredita dicha rendición frente al Servicio, sin poder afectar o imputarse los resultados del encargo, a operaciones ejecutadas en ejercicios comerciales anteriores.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1157, de 29.04.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria