

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 60, ART. 74, ART. 79 -  
OFICIO N° 1483, DE 2014. (Ord. N° 176, de 26-01-2018)**

**SOLICITA COMPLEMENTACIÓN Y/O ACLARACIÓN DE RESPUESTA POR  
APLICACIÓN DEL IMPUESTO ADICIONAL DEL ARTÍCULO 60 INCISO SEGUNDO  
DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita la aclaración de algunos criterios relativos a la tributación con Impuesto Adicional (IA) sobre las rentas señaladas en el artículo 60 inciso segundo de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

**I.- ANTECEDENTES.**

Mediante Oficio N° 1.483 de 2014, este Servicio respondió al contribuyente una consulta sobre la materia, alguna de las cuales, a su juicio, no quedaron suficientemente aclaradas.

En primer lugar, sostiene que para los efectos de lo dispuesto en el artículo 60 inciso segundo de la LIR, la efectiva actuación del artista constituye una circunstancia esencial para el nacimiento de la obligación tributaria de retención y pago del IA. Por ello, indica que si la empresa productora efectúa un pago con anterioridad a la actuación del artista por el cual adquiere un derecho (a que se preste efectivamente el servicio convenido), con dicho pago, no está extinguiendo una obligación, sino que, otorgando una garantía a la contraparte, y el ingreso para el beneficiario se produciría cuando se materialice el servicio a remunerar.

En segundo lugar, y en relación con lo señalado en el Oficio citado sobre el tratamiento del reembolso de gastos, señala que este Servicio omitió pronunciarse sobre los documentos que acreditan el reembolso por concepto de pasajes y carga, y el tratamiento tributario de estos gastos en caso de no contar con los documentos de respaldo, al amparo de la norma del artículo 31 inciso segundo de la LIR. Señala el problema de que la acreditación de tales gastos se efectúa con los contratos suscritos y también con un proceso de asignación de gastos que hace el propio artista, considerando que en muchas oportunidades la visita a Chile está inserta en una gira latinoamericana que tiene asignado los gastos por los conceptos de carga y pasajes que son ítems que no dependen de un proveedor específico, sino que corresponde a una distribución de gastos que van de aviones privados hasta la definición del personal que acompaña al artista.

En el mismo sentido, y en relación con los criterios de acreditación de los gastos reembolsados que no se afectan con IA según se expuso en el Oficio en referencia, el contribuyente plantea algunas dudas como las siguientes: a) Respecto de la exigencia de que la empresa productora local asuma la contratación y pago de los servicios, señala que en la práctica ocurre que las productoras (como pagadores de la renta al exterior) desconocen todos los aspectos de la contratación y pago de los servicios, y no pueden exigir documentarlos a dichos terceros en el exterior, menos cuando en las giras de los artistas se produce un “prorratio de gastos a reembolsar” por diversas productoras de eventos en los distintos países en que actúa el artista. Afirma que para resolver esta dificultad, se acepta en el medio un monto definido y determinado en forma previa en los contratos, y que el productor chileno lo acepta por adhesión, determinando su razonabilidad de acuerdo a reglas de costumbre existentes en el mercado. Ante tal

circunstancia, propone que para acreditar que dichos gastos corresponden a reembolso de gastos por concepto de pasajes y carga, servicios que son prestados por terceros que son ajenos a la actividad artística, se acepte la emisión de un documento denominado “gastos de pasaje y carga a reembolsar”, otorgado en el exterior con posterioridad a la actuación del artista, por el artista o quien lo representa, que contenga un detalle de la gira del artista a distintos países, con un detalle del costo que corresponde a Chile, documento que no tendrá la naturaleza, el carácter, ni los efectos de una *invoice*; b) Respecto de la exigencia de que exista un mandato por parte del que encarga el servicio, solicita que se admita el otorgamiento de uno en forma tácita, siendo suficiente prueba de su otorgamiento, la emisión del documento denominado “gastos de pasaje y carga a reembolsar”, y la *invoice* en que aparezca en forma separada el cobro de la remuneración del artista y el monto de los gastos a reembolsar; c) Respecto de la exigencia de que los terceros contratados no integren el personal dependiente del mandatario, señala que los servicios se prestan utilizando el avión propio del artista o alquilado por este, o por líneas aéreas de pasajeros y de transporte de carga. Por ello, solicita que se confirme si sería acreditación suficiente la emisión del documento “gastos de pasaje y carga a reembolsar”; y d) y e) Respecto de la exigencia de que los gastos que se reembolsan se encuentren debidamente individualizados y acreditados con documentación fidedigna, solicita confirmar el alcance de la disposición del inciso segundo del artículo 31 de la LIR, y si ella se cumple con el contrato y remesa de la garantía al artista, y asimismo, el alcance de la facultad del Director Regional para admitir la acreditación de gastos incurridos en el exterior que no se encuentren documentados, en los términos de la norma señalada.

Por último, hace presente que existen remesas de gastos reembolsados que solo están destinadas a cubrir gastos del artista (como pasajes, viáticos, flete de equipamiento), que se asumen por la productora nacional, respecto de contratos de carácter promocional sin pago alguno al artista, ya que ofrece su actuación gratuitamente, ya sea por acudir a una gira promocional o por estar participando en una actuación donde no hay costos asociados a remuneración (como por ejemplo, la presentación benéfica en la Teletón).

## **II.- ANÁLISIS.**

Antes de responder las consultas formuladas, es importante señalar que con motivo de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 de 2014, se suprimió la palabra “extranjeras” del artículo 60 inciso segundo de la LIR, de manera que la tasa rebajada de Impuesto Adicional que establece dicha norma, se aplica a las personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, sean chilenas o extranjeras.

En cuanto a la primera consulta, es posible indicar que el inciso segundo del artículo 60 de la LIR, grava con Impuesto Adicional con tasa del 20%, las remuneraciones provenientes exclusivamente del trabajo o habilidad de personas, percibidas por personas naturales sin domicilio ni residencia en Chile, cuando estas hubieren desarrollado en Chile actividades científicas, culturales o deportivas.

La misma norma establece que el impuesto señalado deberá ser retenido y pagado antes de que dichas personas se ausenten del país, por quienes contrataron sus servicios, de acuerdo con las normas de los artículos 74 y 79 de la LIR.

De acuerdo con la norma citada, y tal como se indicó en el Oficio N° 1.483 de 22 de agosto de 2014, la retención de IA no depende necesariamente de que se efectúe la actividad en

Chile por las personas señaladas. En efecto, para determinar en este caso si procede retener el IA sobre cantidades remesadas en forma anticipada, deberá verificarse el acuerdo contractual entre las partes, pues si tienen el carácter de pagos anticipados a cuenta de la remuneración definitiva, constituyen rentas percibidas de aquellas singularizadas en el inciso segundo del artículo 60 de la LIR, sujetas a la retención contemplada en los artículos 74 y 79 de la LIR. Se hace presente, no obstante, que si en el supuesto descrito la actividad científica, cultural o deportiva no llegare a efectuarse, una vez restituidas las cantidades previamente remesadas, resultará procedente la devolución del IA retenido y pagado. En el caso de que tales cantidades no sean restituidas al pagador de la renta, procederá analizar, de acuerdo al contrato, a qué título ha sido retenida la renta en el exterior, para determinar la tributación aplicable. De este modo, podría tratarse por ejemplo de una renta gravada con una tasa distinta de impuesto adicional, o no gravada con impuesto a la renta si no pudiese determinarse que se trata de una renta de fuente chilena. En este último caso, cabría analizar también la posible configuración de una donación hacia el exterior, gravada con el impuesto establecido en la Ley N° 16.271. Si en cambio, no hay título alguno para que el no residente mantenga el anticipo en su poder, se puede considerar que este monto corresponde a una cuenta por cobrar para el residente en Chile, y en tal situación, sólo podrá corresponder a un gasto aceptado tributariamente cuando cumpla los requisitos del N° 4 del artículo 31 de la LIR.

Como es posible apreciar, la norma de retención contemplada en el artículo citado, busca impedir que las obligaciones tributarias surgidas con ocasión de las rentas obtenidas por las personas indicadas, queden incumplidas una vez que se ausenten del país con posterioridad al desarrollo en Chile de las actividades mencionadas. Sin embargo, dicha norma no obsta a que deba retenerse y pagarse el IA de acuerdo a las normas generales contenidas en los artículos 74 y 79 de la LIR, por las rentas que el artista en cuestión perciba efectivamente con anterioridad a su presentación en Chile.

En cuanto a la segunda consulta, cabe señalar que el reembolso de los gastos por concepto de pasajes y carga que expone en su presentación, no amerita una regulación especial, ni menos la admisión de un método anticipado de determinación de su monto, por lo que para no afectarse con IA deberá darse estricto cumplimiento a las exigencias generales para este tipo de gastos, todas las cuales fueron expuestas en el Oficio N° 1.483 de 2014. Si de los términos contractuales se deduce que la totalidad del precio o remuneración corresponde al desarrollo de la actividad artística, toda la remuneración pactada se afectará con el IA señalado en el artículo 60 inciso segundo de la LIR.

En cuanto a la acreditación del mandato, cabe señalar que este es un contrato consensual, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2124 del Código Civil, norma que admite la aceptación tácita del mismo, de modo que su existencia puede probarse por cualquier medio de prueba legal, salvo las limitaciones consignadas en el artículo 2123 del mismo cuerpo legal. Por lo anterior, no existe inconveniente en que el mandato pueda ser otorgado en el mismo contrato de actuación y también en forma tácita, pero deberá ser acreditado en la instancia de fiscalización correspondiente de acuerdo a las normas generales.

Ahora bien, se hace presente que el hecho de que la aceptación por parte de la productora en Chile respecto de los gastos sea efectuada por adhesión, sugiere que no existe propiamente un mandato desde la productora al artista, toda vez que en este tipo de

contratos es el mandante quien efectúa las instrucciones y no el mandatario. Lo anterior, da lugar a considerar tales gastos como una mayor remuneración del artista, debiendo tributar con IA según el artículo 60 inciso segundo de la LIR.

Por otra parte, este requisito supone que sea un tercero quien presta el servicio de pasaje y carga, de manera que queda excluido del concepto de reembolso de gastos el caso de que el artista use bienes propios para efectuar el transporte y la carga. Tales gastos, igualmente constituyen una mayor remuneración del artista.

En cuanto a los documentos que acreditarían el gasto pagado a terceros por transporte y carga, no puede indicarse *a priori* qué documentos sirven para tal acreditación, debiendo estarse a la regla establecida en el inciso segundo del artículo 31 de la LIR, que se refiere a “documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y el monto de la misma”.

Asimismo, no resulta apto para la acreditación de un reembolso de gastos el documento propuesto por el consultante denominado “gastos de pasaje y carga a reembolsar”, ya que este sería un documento emanado del propio artista, que sería a la vez mandatario respecto de estos gastos, y lo que se requiere legalmente es un documento emitido por el tercero prestador del servicio de transporte de carga y de pasajeros, que cumpla con los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Por otro lado, el mismo inciso segundo del artículo 31 de la LIR, autoriza al Director Regional para dar por acreditado el gasto no documentado incurrido en el extranjero si a su juicio es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a ciertos factores. Esta es una facultad del Director Regional, que puede ser ejercida tanto frente a una fiscalización específica como en respuesta a una consulta de acuerdo al N°1 de la letra B del artículo 6° del Código Tributario. Sin embargo, esta facultad del Director Regional no se extiende a la facultad de calificar que una remesa al exterior constituye el reembolso de un gasto, dado que ello requiere el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas generales e instrucciones impartidas por este Director.

En cuanto a las actuaciones efectuadas gratuitamente en Chile por un artista, la remesa de gastos reembolsados para dicho fin, no se consideran remuneración, de manera que no quedan gravadas con el Impuesto Adicional contemplado en el artículo 60 inciso segundo de la LIR, sin perjuicio de que resulte procedente el IA contemplado en sus artículos 59 o 60 de la LIR, según corresponda. Por su parte, la empresa que incurre en tales gastos, deberá cumplir con los requisitos generales para que sean admitidos como necesarios, en atención a las normas señaladas en el artículo 31 de la LIR.

### **III.- CONCLUSIÓN.**

1.- La retención del Impuesto Adicional contemplado en el artículo 60 inciso segundo de la LIR, no depende necesariamente de que se efectúe la presentación del artista. Para ello, se deberá tener presente el acuerdo de las partes, en los términos expuestos en el análisis de esta presentación, para determinar su procedencia.

2.- Para que una remesa pueda ser considerada reembolso de gastos, y en consecuencia, no encontrarse afecta a Impuesto Adicional, deben cumplirse estrictamente los requisitos establecidos en la jurisprudencia administrativa de este Servicio, los cuales son aplicables plenamente a los gastos de pasaje y carga que expone en su consulta.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 176, de 26.01.2018

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Impuestos Directos