

**CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL GOBIERNO
DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY PARA ELIMINAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL
PATRIMONIO Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL – ART. 5, ART.
7, ART. 12, ART. 14 BIS – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 59 N° 2 –
CÓDIGO TRIBUTARIO – ART. 126 (ORD. N° 2343, DE 02-08-2022)**

Aplicación de impuesto adicional a contrato para el servicio de mantenimiento de helicópteros.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario de contrato para el servicio de mantenimiento de helicópteros.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad constituida en la República de Uruguay forma parte de un grupo dedicado principalmente a la comercialización de helicópteros, así como de sus partes y repuestos, y a la prestación de servicios de ingeniería, mantenimiento y soporte de dicho tipo de aeronaves.

Dentro de las actividades que realiza regularmente en Chile se cuenta la celebración de contratos comercialmente denominados “servicio de mantenimiento de helicópteros”, que en su concepto no consisten en un simple contrato de servicios sino en contratos de naturaleza mixta o compleja, que comprenden tanto la prestación de servicios de inspección general de dichas aeronaves, de revisión de los motores, como también un trabajo de recuperación o reparación de tales helicópteros, suministrando al cliente una serie de partes y piezas que son esenciales para obtener el objetivo de mantenimiento de dichas aeronaves.

Luego, en cumplimiento de tales prestaciones se involucran actividades consistentes en la prestación de servicios técnicos, pero también y principalmente la transferencia de dominio a sus clientes de una cantidad significativa de partes y piezas esenciales para poder dar cumplimiento al objeto del contrato antes referido.

Afirma que este carácter único se plasma normalmente en el contrato para efectos de responsabilidad y de costos. Sin embargo, en su opinión, se estaría frente a un conjunto complejo de prestaciones, que incluye ciertamente la prestación de servicios, pero que comprende asimismo la venta de las partes o piezas que se incorporan a los helicópteros con motivo de la prestación de los referidos servicios.

Agrega que la valoración económica de los servicios que deben prestarse es significativamente inferior al valor que tienen las partes y piezas, cuyo dominio se debe transferir con motivo de la ejecución de estos. Por este motivo, desde un punto de vista jurídico, resulta claramente distinguible, tanto el objeto como la valoración atribuible a la prestación de servicios y aquella que corresponde a la venta de las piezas y partes asociadas a tales servicios.

Con todo, un cliente local discute que la aplicación del impuesto adicional (IA) es sobre la totalidad del precio a pactarse sobre las prestaciones acordadas atendido que se licitaba la integridad del servicio y no se adquirirían repuestos.

Tras señalar que este Servicio, en materia de IA, en el Oficio N° 1479 de 2008 habría resuelto el tratamiento tributario de los contratos complejos o mixtos – descomponiendo la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración al régimen fiscal que le corresponda – solicita confirmar que:

- 1) El "contrato de servicios de mantenimiento" antes descrito corresponde a un contrato complejo o mixto, esto es, aquéllos que cubren dos o más tipos de servicios o prestaciones.
- 2) Respecto de los contratos complejos o mixtos, para los fines de establecer la tributación a que deben sujetarse las remuneraciones que en ellos se pacten, se debe descomponer la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración al régimen fiscal que le corresponda.

- 3) Se debe distinguir con claridad el tratamiento tributario aplicable a las prestaciones pactadas, con independencia de la configuración comercial-jurídica que se le dé a las mismas, en cuanto a su mayor o menor indivisibilidad, y a la consiguiente responsabilidad y funciones que asume cada parte. Por este motivo, es errado concluir que la configuración comercial de las prestaciones convenidas o licitadas condiciona su tratamiento tributario, a tal punto que pueda primar por sobre la naturaleza jurídica de dichas prestaciones, tratándolas de un modo distinto al que sería aplicable si las mismas se pactasen de manera separada o bajo una configuración comercial que reconociese la diversa naturaleza jurídica de las mismas.
- 4) En el caso descrito no resulta aplicable el criterio de indivisibilidad reconocido por los propios pronunciamientos del Servicio, pues éste sólo es aplicable cuando una de las prestaciones convenidas constituye el objeto principal del citado contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien menor.
- 5) Si el cliente local efectuase una retención provisional de IA sobre una parte del precio del contrato que exceda aquella correspondiente a la remuneración de los servicios de mantenimiento, la sociedad tendría el derecho a solicitar la restitución de lo retenido en exceso a título de IA, conforme a lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

II ANÁLISIS

Generalmente los componentes de un contrato mixto (componentes que total o parcialmente pueden encontrarse conformadas por servicios pero que también pueden incluir asistencia financiera y suministro de bienes) se descomponen sobre la base de la información del mismo contrato o mediante un prorrateo razonable y distribución del monto total de la contraprestación de acuerdo con las diversas partes que componen el contrato, para luego aplicarles el tratamiento tributario contenido en la LIR que le corresponda¹.

Sin embargo, de acuerdo a los Comentarios del artículo 12 del Modelo OCDE del año 2017, lo anterior se altera cuando una parte del contrato constituye, “por lejos” [sic]², el propósito principal del contrato, mientras que las otras partes estipuladas allí son consideradas como de carácter auxiliar y, en gran medida, sin importancia. En este caso, el tratamiento tributario aplicable a la parte principal, generalmente, se aplicará a la cantidad total del importe.

En el presente caso, y a partir de lo descrito en su presentación, si bien existen componentes del contrato que son más importantes que otros, no es posible concluir que uno de los componentes constituya, por lejos, el propósito principal, y que las otras partes del contrato sean meramente auxiliares y sin importancia. Siendo así, se debe aplicar el tratamiento tributario a cada parte que le corresponda, de acuerdo con la normativa sobre renta que rige para el componente respectivo.

Sin perjuicio de lo anterior, teniendo presente la posible aplicación del Convenio para eliminar la doble imposición vigente entre Chile y Uruguay (Convenio)³ y que la parte del contrato mixto que se refiere a los servicios prestados se encontrarían sujetos a la tributación contenida en el N° 2 del artículo 59 de la LIR, los pagos que perciba por ellos y que procedan de Chile se encontrarán sujetos a lo dispuesto en el artículo 14 bis del mismo, por lo que Chile podrá gravar el mencionado pago. Sin embargo, la tasa aplicable no podrá ser superior al 10% del monto bruto del importe, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo.

La parte del contrato mixto que se refiere a ventas de bienes no está sujeto a un impuesto a la renta y tampoco dentro del ámbito de aplicación del Convenio, a menos que la persona residente en Uruguay constituya un establecimiento permanente en Chile y las rentas provenientes de la venta se atribuyan a él en conformidad con los artículos 5 y 7 del Convenio.

El contribuyente no domiciliado ni residente en Chile podrá solicitar la devolución, en caso de proceder, por el exceso de retención, en virtud de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

¹ En un sentido similar, tratándose en este caso de know-how y servicios, este Servicio se pronunció mediante Oficio N° 1479 de 2008

² Ver comentario 11.6 al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE. Este Servicio, mediante Oficio N° 1498 de 2019 y otros, ha reconocido el valor de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE como elemento interpretativo de los Convenios suscritos por Chile.

³ En la medida que la empresa que los presta sea considerada como persona residente en Uruguay para efectos del Convenio, en conformidad con sus artículos 1 y 4.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) De acuerdo a la descripción efectuada en su presentación, se trataría de un contrato mixto, en los términos indicados en el análisis.
- 2) Respecto de la segunda, tercera y cuarta consulta, de existir un precio total por el conjunto de componentes que contiene el contrato mixto, se debe descomponer, sobre la base de la información del mismo contrato o mediante un prorrateo razonable, el monto total de la contraprestación de acuerdo con los diversos componentes del contrato y luego aplicar a cada componente el tratamiento tributario que le corresponda.

No se aplica esta regla, en los casos en que un componente del contrato sea por lejos el propósito principal de dicho contrato y que los otros componentes sean meramente auxiliares y sin importancia.

Lo anterior es una cuestión de hecho que dependerá de los antecedentes y circunstancias, quedando sujeto a la instancia de verificación correspondiente.

- 3) Finalmente, sobre la quinta consulta, el contribuyente no domiciliado ni residente en Chile puede solicitar la devolución de retenciones practicadas en exceso, de existir y en conformidad con lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2343, de 02-08-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Normas Internacionales