

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 28 - CIRCULAR N° 29, DE 1999. (Ord. N° 693, de 13-04-2018)

CONSULTA MECANISMO PARA TRASPASAR LOS CRÉDITOS QUE INDICA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita la manera de informar y traspasar a sus mandantes, los créditos asociados a utilidades retiradas, en calidad de socio de una sociedad de responsabilidad limitada, constituida en virtud de un encargo encomendado por clubes de fútbol, mediante un contrato de mandato a nombre propio, conforme con los antecedentes que expone a continuación.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que actualmente el fútbol es una actividad que obtiene sus principales recursos, del giro desarrollado por la sociedad XXXXX, la cual se dedica a explotar los derechos de transmisión televisiva de los partidos que llevan a cabo los distintos clubes, en los campeonatos nacionales y Copa Chile.

Afirma que, según la ley, los derechos de transmisión televisiva pertenecen a los distintos clubes de fútbol que participan en los campeonatos organizados por la TTTTT, entidad gremial que agrupa y representa a dichos clubes en los negocios en los cuales estos tienen intereses. Los principales torneos que organiza la TTTTT, son el campeonato de primera división y el campeonato de primera B, en los cuales intervienen 32 clubes, 16 en cada categoría. Los clubes van cambiando año a año, o incluso de un semestre a otro, por el sistema de ascenso y descenso que se determina en base a una tabla de posiciones definida por el puntaje obtenido al término de cada campeonato. Ello significa que, todos los años, se podrán incorporar nuevos clubes a las categorías afiliadas a la TTTTT, quedando por ende desafiliados otros clubes, los cuales quedan en la zona de descenso al final del campeonato de primera B. El sistema anterior, sostiene, deja en evidencia la complejidad del mecanismo, en base al cual se tiene derecho a percibir los ingresos generados por los derechos de transmisión televisiva que actualmente explota el XXXXX. Por otra parte, el porcentaje que cada club tiene derecho a recibir, es determinado por el Consejo de Presidentes de la TTTTT.

En atención a los ascensos y descensos que se generan al término de cada campeonato, van variando los clubes que tienen derecho a participar en las utilidades provenientes de la explotación de los derechos de transmisión televisiva. En este contexto, explica que los clubes se vieron en la necesidad de buscar una figura jurídica que, resguardando sus intereses diera la flexibilidad suficiente para constituir y participar en el XXXXX, la cual tiene la calidad jurídica de una sociedad de responsabilidad limitada, por lo que cualquier modificación de los estatutos sociales, requiere del consentimiento unánime de todos los socios, lo que se haría impracticable si hubiesen concurrido los 32 clubes a su formación.

Por lo anterior, afirma que los clubes otorgaron a la TTTTT un mandato a nombre propio para que constituyera el XXXXX y cediera los derechos de transmisión televisiva a dicha sociedad. En cumplimiento de dicho encargo, mediante escritura pública, la TTTTT y BBBB constituyeron la sociedad XXXXX. Asimismo, mediante escritura pública, la TTTTT cedió al XXXXX los derechos exclusivos de transmisión por televisión de los campeonatos de fútbol profesional.

Al respecto, sostiene que cuando el mandatario actúa a nombre propio, opera frente a terceros como único dueño de los encargos, radicándose en su patrimonio, todos los efectos jurídicos que resulten como consecuencia de su ejercicio, mientras no los traspase a sus mandantes, mediante la rendición de cuenta de su gestión. Esta obligación, adquiere una mayor relevancia en el mandato a nombre propio, pues en este caso, la rendición de cuentas es el mecanismo idóneo para radicar en los mandantes, los resultados del encargo ejecutado. Continúa señalando que si bien la TTTTT ha rendido cuentas a sus mandantes por las utilidades que recibe del XXXXX, en forma mensual y a contar del año comercial 2007, no ha podido traspasarles los créditos correspondientes al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) pagado por dicha sociedad, ya que en el certificado de retiros que emite el XXXXX, figura como socio del 80% de los derechos sociales, la TTTTT. Por esta razón, solicita que se le informe el mecanismo por el cual puede trasladar los créditos antes referidos a sus mandantes, los clubes de fútbol, que les corresponden en su calidad de beneficiarios efectivos de este encargo.

Agrega que el artículo 28 del Código Tributario, regula los efectos impositivos de los encargos fiduciarios que efectúan los contribuyentes, para el desarrollo de sus actividades, y que si bien el artículo en cuestión se refiere expresamente al contrato de asociación o cuentas en participación, también menciona que son aplicables sus efectos, a cualquier "encargo fiduciario", dentro de cuyo concepto se encontraría la figura legal del mandato a nombre propio, donde el mandatario figura como único dueño del encargo (TTTTT, socia del 80% del XXXXX), hasta que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de los beneficios o participaciones que les corresponden a cada mandante. Señala que por el contrario, una vez que se rinde la cuenta a sus mandantes, cada club deportivo asume la obligación de declarar y pagar los impuestos en forma separada.

Describe que los clubes han efectuado a lo menos dos encargos a la TTTTT. Por una parte, el de constituir la sociedad XXXXX y distribuir entre sus mandantes sus utilidades, y por otra, el de ceder los derechos de transmisión televisiva al propio XXXXX y distribuir el precio entre los clubes. Sostiene que en el caso del primer encargo, el IDPC ya cumplió con su tributación en cabeza del XXXXX y, por tanto, una vez que los mandantes reciben la rendición de cuentas de la TTTTT por este concepto, no debieron pagarlo nuevamente. Agrega que el problema en este aspecto radica en la forma en que la TTTTT puede

traspasar los créditos incorporados en dichas utilidades. Por otra parte, tratándose del precio de los derechos de transmisión televisiva, no existiría dicho problema, ya que a su juicio este no ha pagado el IDPC y por tanto, son los mandantes quienes deben cumplir con esta obligación tributaria.

Señala que para hacer oponible al Servicio el mandato a nombre propio celebrado entre particulares, efectuó una anotación marginal del mismo en los estatutos del XXXXX y posteriormente, procedió a notificarle de esta situación.

En conclusión, y en virtud de lo expuesto anteriormente, solicita al Señor Director del Servicio que indique el procedimiento a seguir para efectos de informar y traspasar a sus mandantes, los créditos asociados a las utilidades que retira mensualmente del XXXXX, en su calidad de mandataria a nombre propio de los clubes.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 28 del Código Tributario, que se refiere a la tributación del gestor y los partícipes en una asociación o cuenta en participación y en cualquier encargo fiduciario, fue interpretado por este Servicio en la Circular N° 29 de 1999.

La referida Circular instruyó en el sentido de que, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la referida participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o cuenta en participación o el encargo fiduciario que corresponda.

Ni la ley ni este Servicio han definido qué se entiende por “encargo fiduciario”. Luego, como primer elemento de interpretación, puede recurrirse al sentido natural y obvio de dicha expresión. De acuerdo a su primera acepción en el Diccionario de la RAE, “encargar” consiste en “encomendar, poner algo al cuidado de alguien”, en tanto que “fiduciario” viene del latín “fiducia” que significa confianza.

De modo que, el “encargo fiduciario”, comprende cualquier tipo de acto, contrato u operación que incluya un traspaso de bienes y prime la confianza o la consideración especial respecto del gestor, como por ejemplo: un mandato (especialmente si es a nombre propio y con provisión de fondos), un trust, un joint venture.

En el caso consultado, se afirma la existencia de un mandato sin representación o a nombre propio, por parte de 32 clubes de fútbol a la TTTT, mandato que tiene por objeto constituir una sociedad en que figura como socio un tercero y el mandatario, quien distribuirá entre sus mandantes las utilidades provenientes de la referida sociedad.

Establecido ya que el mandato tiene la naturaleza de un “encargo fiduciario” y por lo tanto, se rige por el artículo 28 del Código Tributario y su interpretación contenida en la Circular N° 29 de 1999, cabe detenerse en la obligación de rendir cuentas, contenida en todo mandato, la que tiene especial significación y efectos en el mandato a nombre propio.

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. Como puede apreciarse, a diferencia de lo que ocurre en el mandato con representación, cuando el mandatario obra a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre en virtud del mandato se radican directamente en su patrimonio, y sólo en el momento en que se efectúa la rendición de cuentas se procede a traspasar dichos efectos al patrimonio del mandante.

Por lo tanto, sólo una vez que se rinda cuenta del encargo, la TTTT 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.

Se debe tener presente 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, en el caso de acreditarse la efectividad, condiciones y monto de la participación en el encargo fiduciario, en este caso un mandato, y acreditado también que se efectuó la respectiva rendición de cuentas, se aplicará el criterio establecido en la Circular N° 29 de 1999, esto es, mandante y mandatario deberán 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. Se 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.

El análisis efectuado se basa en los supuestos de hecho indicados por el consultante en su presentación, por lo que la concurrencia de las circunstancias específicas que hacen procedente el referido análisis, podrán ser verificadas y apreciadas, en su caso, por la respectiva Unidad de Fiscalización de este Servicio conforme a los criterios expresados en este Oficio.

III.- CONCLUSIÓN

Sírvase tener por respondida su consulta de acuerdo al análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 693, de 13.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos