

BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2019

Índice

- I. Leyes y proyectos de ley
- II. Noticias relevantes
- III. Circulares
- IV. Resoluciones
- V. Oficios
 - a. IVA
 - b. Renta
 - c. Varios
 - i. Código Tributario
- VI. Catálogos de esquemas tributarios (normas anti-elusión)
- VII. Jurisprudencia judicial.
- VIII. Comentarios generales de los fallos

Desarrollo

I. Leyes y proyectos de ley.

1. La Comisión de Hacienda de la C de Diputados aprobó la idea de legislar del Proyecto de Modernización Tributaria.

II. Noticias relevantes.

No hay en materia tributaria. Sin embargo, es del caso destacar el proyecto de ley ingresado al congreso esta semana sobre materias laborales, las cuales tienen efectos tributarios que se analizarán más adelante a pesar de que no se les otorgan ningún tratamiento tributario especial.

El proyecto de modernización tributaria sigue empantanado, pero hay mucha aceptación, incluso de la oposición, de integrar nuevamente el sistema.

En materia de actividad judicial, los fallos de abril fueron menores, especialmente por la dedicación de plenos de la Corte y análisis sobre lo sucedido con algunos ministros de la Corte de Rancagua y reformas que se estudian para mejorar el sistema. El remezón ha sido bastante fuerte.

La actividad tributaria ha tenido especial preocupación por la declaración renta.

III. Circulares.

No hay de interés.

IV. Resoluciones.

1. Se han celebrado varios acuerdos de intercambio de información. Se destacan, el Instituto de Seguridad Laboral (ISL), las mutualidades de empleadores, el Servicio de Impuestos Internos (SII); la Tesorería General de la República (TGR) y la Superintendencia de Seguridad Social, relacionada con la incorporación de los trabajadores independientes a los regímenes de protección social regulados en la normativa precedentemente citada. (Res N°41 del SII).

Tal como se indica, en este último caso lo que se produce es un intercambio de información con el objeto de regular el cumplimiento de los trabajadores independientes, que como se indicó en la ley respectiva se les hace obligatorio las cotizaciones previsionales.

El lector deberá remitirse a la página del SII para conocer el acuerdo completo, ya que fija la forma de intercambio, el tipo de información, etc., todo para controlar, como se decía, el cumplimiento de estas personas.

2. Se agrega a la Resolución anterior, las siguientes:
 - a. Intercambio información Fondo Nacional de Salud, Impuestos Internos y Tesorería General de la República (Res 42 de 02.04.19),
 - b. Regula intercambio de información entre los organismos administradores del seguro de la ley. Regula el intercambio de información entre los organismos administradores del seguro de la Ley N°16.744, el Servicio de Impuestos Internos, la Tesorería General de la República y la Superintendencia de Seguridad Social, referida a las cotizaciones de los trabajadores independientes del inciso primero del Artículo 89 del D.L. N°3500, de 1980. Deroga y reemplaza la Resolución Ex. SII N°41, del Servicio de Impuestos Internos, la Circular conjunta N°01, de la Tesorería General de la República y la Circular N° 3.409, de la Superintendencia de Seguridad Social, todas del 1 de abril de 2019. (Res N° 44 de 09.04.19).
 - c. Regula el intercambio de información entre la Superintendencia de Salud, el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, referida a las cotizaciones de los trabajadores independientes del inciso primero del Artículo 89 del D.L. N° 3.500, de 1980. (Res N°43 de 09.04.19)
 - d. Regula el intercambio de información entre la Superintendencia de Salud, el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República, referida a las cotizaciones de los trabajadores independientes del inciso primero del Artículo 89 del D.L. N° 3.500, de 1980. (Res N°42 de 02.04.19)
3. Procedimiento de identificación a contribuyentes calificados de exportador de servicios prestados totalmente en el extranjero. (Res N°52 de 30.04.19)

En este caso, los contribuyentes que otorgan servicios y que actúen bajo la modalidad de exportación de servicios prestados y utilizados íntegramente en el exterior, deberán, para efectos de hacer uso de la exención contemplada en el N° 16, de la letra E, del artículo 12 del Decreto Ley N° 825 de 1974, identificarse como tales, por medio de una petición administrativa, Formulario 2117, que se ingresará en la página web de este Servicio, www.sii.cl, en la materia "Solicitud de Inscripción como Exportador de Servicios". (Exención IVA)

4. Se da cuenta de la modificación de territorios jurisdiccionales de la XIII, XV Direcciones Regionales Metropolitanas Santiago Centro y Santiago Oriente y se cambia la dependencia de la Unidad de Ñuñoa y Central Metropolitana de timbraje. (Res N°55 de 30.04.19)

El territorio jurisdiccional de esta Dirección Regional comprenderá las siguientes comunas: Providencia, Las Condes, Vitacura y Lo Barnechea.

XIII Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro. El territorio jurisdiccional de esta Dirección Regional comprenderá las siguientes comunas: Santiago, Ñuñoa, La Reina, Macul y Peñalolén.

Unidad de Ñuñoa, cambia su dependencia desde la XV Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente a la XIII Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro.

Central Metropolitana de Timbraje, cambia desde la XV Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente a la XIII Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro.

V. Oficios.

a. Impuesto al Valor Agregado.

1. Efecto IVA en la cesión de contratos de promesa que recaen sobre bienes inmuebles. (Oficio N°0868 de 02.04.19).

Si el contrato de promesa fue celebrado antes del 1 de enero de 2016, y encontrándose dentro de los demás requisitos legales, la venta del inmueble para el cumplimiento de la promesa no se encuentra afecto a IVA, y que cedido dicho contrato, se libera del IVA, en la medida que no haya alteraciones sustanciales al contrato original.

Solo hay que tener presente que el SII puede ejercer sus facultades con el objeto de verificar que esos actos no tengan como único objeto obtener la liberación del pago de IVA, esto es que dichas operaciones no tengan una finalidad elusiva.

2. Forma de aplicar el mecanismo de restitución IVA por operaciones exentas o no gravadas que no incidieron en la generación del remanente del crédito fiscal devuelto conforme al artículo 27b. (activos fijos). Oficio N°966 de 04.04.19)

Se solicita aclarar, cuando, con posterioridad a la devolución indicada antes, se producen ciertas ventas exentas o no gravadas, con lo cual, podría perderse la franquicia.

El SII indica que no es procedente excluir operaciones no gravadas o exentas del cálculo de la restitución adicional del inciso segundo del artículo 27 bis, sobre la base de que éstas no utilicen o no digan relación con bienes o servicios que influyeron en la determinación del crédito fiscal que se acumuló como remanente y que fue devuelto de forma anticipada.

Como consecuencia la devolución será menor.

3. Se solicita clarificación sobre los arriendos DFL2 amoblados, cuando constituyen servicios hoteleros o no, pues de serlo, pierden el beneficio. (Oficio N°1036 de 15.04.19)

La respuesta del SII es muy práctica. Así por ejemplo expresa que pierden las franquicias, beneficios y exenciones del DFL N° 2 los inmuebles destinados a la prestación de servicios de alojamiento bajo la modalidad de apart-hotel o apart-departamentos, en el entendido que corresponden a establecimientos en que se prestan servicios de similar naturaleza a los de hoteles, con la diferencia que los apart-hoteles o apart-departamentos se destinan a la prestación de tales servicios en departamentos independientes y no como dependencias que constituyen un todo homogéneo.

Asimismo, se ha interpretado que, si el inmueble se arrienda amoblado, pero sin agregar la prestación de servicios de similar naturaleza a los de hoteles, no se verificaría un cambio del destino habitacional que prive a los inmuebles de los beneficios, franquicias y exenciones contenidas en el DFL N° 2.

b. Impuesto a la Renta.

1. Enajenación de un inmueble hecho por una persona natural contribuyente del impuesto de Primera Categoría tributa con todos los impuestos, a diferencia que, si no lo fuere de Primera Categoría aplica la franquicia del artículo 17, N° 8 letra B) esto es se exige de hasta 8000 UF de la ganancia de capital. (Oficio N°1025 de 12.04.19)

2. Es posible imputar a los impuestos en Chile el Impuesto a la Renta sobre la Equidad pagado en Colombia, por empresas, establecimientos permanentes, etc. (Oficio N° 1045 de 17.04.19).
3. Tratamiento tributario del mayor valor en la enajenación de derechos comunitarios adquiridos por herencia. (Oficio N°1050 de 17.04.19)

Este Oficio trata en extenso varios temas de interés:

Primeramente, indica que, en el caso de una comunidad, el contribuyente no es la comunidad misma, por cuanto ésta carece de personalidad jurídica, sino que es cada comunero por la proporción de las rentas o ingresos que les correspondan en la comunidad. Ahora bien, en una comunidad hereditaria, ésta se forma cuando con motivo del fallecimiento de una persona, sus bienes pasan a pertenecer a varias personas (herederos) que pueden ejercer simultáneamente, como ya se expresó, derechos de igual naturaleza jurídica sobre los bienes de propiedad de la persona que fallece.

Seguidamente trata la fecha la fecha de adquisición de los bienes por herencia, indicando que conforme a pronunciamientos emitidos por este Servicio que, coincidiendo la fecha de la apertura de la sucesión con el día del fallecimiento del causante, ese día es el que debe considerarse como fecha en que se produce la adquisición de los bienes que se adjudican los herederos en la partición pertinente, por lo que en el caso consultado el inmueble habría sido adquirido por los herederos en el año 2016.

Por otra parte se destaca que a la ganancia de capital se le aplica el N° 8 del artículo 17 de la LIR norma que establece que no constituye renta, las enajenaciones a que se refiere dicho número, dentro de las cuales su letra b) se refiere al caso de la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, efectuadas por personas naturales, calificación como ingreso no renta que aplica en la medida que se cumpla con las condiciones y requisitos que establece la propia norma para tales efectos.

Indica también que la venta del bien se haría más allá del 1° de enero de 2017, y el costo tributario para el heredero adjudicatario del bien raíz será el que resulte de aplicar las normas de valoración contenidas en los artículo 46, 46 bis y 47 de la Ley N°16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y que el mayor valor obtenido en la enajenación de los derechos o cuotas respecto del bien raíz poseído en comunidad, efectuada por personas naturales sujetas a las normas de la Segunda Categoría, se debe deducir del precio o valor asignado a la enajenación, el costo tributario de dichos bienes, determinado en los términos precedentemente indicados que es Ingreso No Renta hasta el límite de 8.000 UF.

Ahora bien, para los fines de la medición del límite señalado se debe considerar sólo el mayor valor que cada comunero determine en la enajenación de sus derechos o cuotas en el bien raíz poseído en comunidad.

4. Retenciones de impuestos por dividendos a accionistas no residentes ni domiciliados en Chile, realizada por una sociedad chilena en régimen integrado. (Oficio N°1051 de 17.04.19)

El SII interpreta que los dividendos distribuidos fueron financiados con dividendos percibidos desde el exterior, con derecho a los créditos establecidos en los artículos 41 A y 41 C de la LIR.

El SII concluye que, si los retiros, remesas o distribuciones exceden las cantidades anotadas en los registros RAI, DDAN o REX, según corresponda, se considera que corresponden a repartos efectuados con cargo a las rentas afectas del ejercicio en marcha, y la retención que ordena el N°4 del artículo 74 de la LIR, debe realizarse con la respectiva tasa del Impuesto Adicional, solo con derecho a crédito por IDPC, según la tasa vigente de este último impuesto en el año en que se efectúa el retiro, remesa o distribución.

5. La compensación contemplada en el artículo 16 B de la Ley N°18.410, que debe efectuar la empresa distribuidora de energía eléctrica a sus usuarios, constituye un gasto rechazado gravado con el I Unico establecido en el inciso primero, del artículo 21 de la LIR. (Oficio N°1095, de 23.04.2019)
6. El mayor valor en la venta de un inmueble por un extranjero con domicilio en Chile por más de tres años, se afecta con impuesto a la renta. (Oficio N°23.04.19)
7. Cuando puede usarse como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría el Impuesto Territorial. (Oficio N°30.04.19)

Se trata de un arriendo en que la arrendadora del inmueble lo entregó a una Fundación, y que posteriormente la arrendataria celebró un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre el inmueble ubicado en determinado lugar con el objeto de financiar y adquirir la construcción, instalaciones y bienes muebles destinados a su habilitación, en el inmueble arrendado de un conjunto de edificios destinados a educación superior, estacionamientos, áreas verdes y urbanización, hasta por un monto máximo de..." etc.

EL SII responde que de acuerdo con la Reforma Tributaria, incorporada a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) por la Ley N° 20.780, se mantuvo la excepción y posibilidad de imputar dichas contribuciones, cuando se trata de empresas constructoras e inmobiliarias por los inmuebles que constrúan o mandaban a construir para su venta posterior, procediendo el citado crédito en estos casos desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según disponía el inciso segundo de la letra f) del N° 1 del artículo 20 de la LIR, cuyo es el caso de la consulta.

En igual sentido el Oficio N° 1183 de 30.04.19 se pronuncia el SII, pero respecto de la proporcionalidad en el sentido que el referido crédito sea imputado o rebajado sólo del IDPC que afecta a aquellas actividades de las cuales autoriza la LIR su deducción, vale decir en este caso, solo del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de tales inmuebles.

Similar situación es la del Oficio N°1184, de 30.04.19 en que una sociedad inmobiliaria no tiene derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial del IDPC correspondiente a las rentas de arrendamiento de los bienes raíces, ello en consideración a que en su calidad de contribuyente clasificado en el N° 3 del artículo 20 de la LIR se encuentra obligada a declarar el IDPC sobre su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tal y como expresamente señalan las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia y, en el caso de arrendamiento, la ley solo autoriza dicha rebaja del IDPC para contribuyentes que exploten bienes raíces no agrícolas, propietarios o usufructuarios, que no declaren su renta efectiva según contabilidad completa.

Sin embargo, respecto de aquellos bienes inmuebles que construye o manda a construir para su venta posterior, sí tendría derecho a rebajar como crédito el Impuesto Territorial, del IDPC correspondiente a las rentas provenientes de la venta de dichos inmuebles, procediendo el crédito en tal caso por el Impuesto Territorial pagado desde la fecha de la recepción definitiva de las obras de edificación, según certificado extendido por la Dirección de Obras Municipales que corresponda, de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del D.F.L. N°458, del año 1976, del Ministerio de la Vivienda y Urbanismo. Lo anterior conforme a lo que dispone la letra c), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

c. Varios

i. Código Tributario.

Si hay conducta elusiva en el caso de una división y posterior venta. (Oficio N°1197 de 30.04.18)

Caso.

Una Fundación suscribirá un contrato de compraventa sobre un inmueble con construcciones, de propiedad de una sociedad de inversiones, con el propósito de continuar con el desarrollo de su fin fundacional, inmueble que le fue asignado esa sociedad en un proceso de división

Se ha solicitado al SII un pronunciamiento sobre si la normativa general anti elusiva de la división y posterior venta del inmueble responde que en principio son actuaciones no elusivas en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario.

El SII responde que no representa conductas elusivas.

VI. Catálogos de esquemas tributarios (normas anti-elusión).

Caso 5. Es lo mismo indicado precedentemente en Código Tributario.

VII. Jurisprudencia Judicial

1. Irretroactividad sobre contribuciones. (Fallo de la I Corte Suprema de 15.04.19, rol 18.256 2017)

Nuevamente la Corte Suprema se ha pronunciado sobre esta materia. Establece el fallo que el artículo 10, letra f) de la ley 17.235, dispone, entre otros, que los avalúos serán modificados por el SII, en determinados casos.

Por otra parte, para dilucidar si el inciso 2 del artículo 13 de la citada ley autoriza al SII para cobrar retroactivamente las diferencias con el nuevo avalúo, al contribuyente de buena fe se le hace imprescindible, como cuestión preliminar, destacar las notas características de este impuesto. Al efecto, las tasas fijadas por la ley se aplican sobre el avalúo que el propio Servicio determina, para lo cual puede pedir la cooperación de los municipios.

Dispone asimismo que la omisión de tasar es una conducta del SII y no del contribuyente, y que, si este no informa al Servicio, no omite tasar, sino informar.

Que respecto de los errores u omisiones que comete el SII, y no el contribuyente, “no viene al caso hacer distinciones sobre la buena o mala fe del contribuyente en conductas ajenas.

El fallo de la Corte llega al extremo de indicar que las interpretaciones posibles de la retroactividad indicada en el inciso 2 del artículo 13 de la indicada ley, esto es aquella que no distingue entre la buena o mala fe del contribuyente, “debe preferirse aquella que no contravenga la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (19, N°20 de la Constitución, injusticia que podría predicarse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente, como consecuencia de haber omitido la propia Administración, todos los elementos disponibles para su correcta determinación, omisión en la que el administrado no ha tenido participación ni injerencia y que, en el lapso entre el error y su corrección, ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado”.

Concluye el fallo que “en las particularidades del proceso de determinación de la base imponible y cobro del impuesto territorial, en el que el contribuyente no suele participar ni incidir, donde reside el quid de la decisión de este recurso”.

Será la administración la que debe tomar los resguardos necesarios para evitar los errores u omisiones.

En definitiva, la Corte rechaza el recurso del SII.

2. Justificación de inversiones. (Fallo de la I Corte Suprema de 09.04.19, rol N°24909-17)

Se ha destacado este fallo pues el contribuyente se aplicó en muy buena forma para la prueba.

Se le pidió por el SII que justificara la compra de un departamento y en ese período celebró un contrato de arrendamiento con opción de compra y lo hizo con los documentos del caso.

3. Rechazo del pago provisional por utilidades absorbidas, ante lo cual el contribuyente probó con la contabilidad el error de apreciación del SII. Discurre bastante sobre la contabilidad. (Fallo de la I Corte Suprema de 26.03.19, rol N°29903-17).

4. Responsable del pago del Impuesto Territorial. (Fallo de la I Corte Suprema de 03.04.19, rol 23.307-18)

Una inmobiliaria, dueña de un inmueble, celebró un contrato de comodato por 50 años. Se estableció que el comodatario se haría cargo de todos los gastos, contribuciones e impuestos que pudiere afectar a los bienes. Tesorerías sostuvo que el obligado al pago era la inmobiliaria, a quién demandó el cobro, a pesar de que el artículo 25 de la Ley de Impuesto Territorial establece que ese impuesto debe ser pagado por el dueño o el ocupante.

Para la Corte, en nada obsta que el dueño no ocupante celebre un contrato de comodato, por el cual se establezca contractualmente quién debe soportar económicamente el pago del Impuesto Territorial, con lo cual el primer obligado será el ocupante y no el dueño.

Este fallo es de gran importancia pues reconoce acuerdos entre las partes y fija la carga en quién debió asumirla cuando es opcional.



Franco Brzovic G.