

BOLETIN TRIBUTARIO JULIO 2019

Índice

- I. Leyes y proyectos de ley
- II. Noticias relevantes. Proyecto modernización tributaria y reportaje contribuciones.
- III. Circulares
- IV. Resoluciones
- V. Oficios
 - a. IVA
 - b. Renta
 - c. Varios
 - i. Contribuciones
- VI. Catálogos de esquemas tributarios (normas anti-elusión)
Reorganización empresarial efectuada con el objeto de asignar un inmueble rural a una sociedad, la que posteriormente se fusiona con otra.
- VII. Jurisprudencia judicial.
 - 1. Disposiciones contrapuestas entre el Código Tributario y el Código del Trabajo en materia de límites embargos remuneraciones.
 - 2. Discusión sobre hecho gravado IVA en bienes inmuebles amoblados y la oportunidad y prueba del concepto amoblado y que la venta y posterior arrendamiento.
- VIII. Comentarios generales de los fallos.

Desarrollo.

I. Leyes y proyectos de ley.

No hay.

II. Noticias relevantes.

El proyecto de Modernización Tributaria ha tenido un severo traspies a pesar de contar con votos en la Cámara de Diputados. Al efecto, en el Senado lo que se ha conocido es que no habría mayoría con lo cual deberán iniciarse otras negociaciones cuyo resultado es incierto y lejano.

El reportaje en televisión sobre las contribuciones, según el SII no recogió debidamente la información que entregó al medio, en el cual detalló los aspectos fundamentales del Impuesto Territorial, de su administración y los mecanismos de fiscalización que utiliza para verificar su cumplimiento.

Explica que el Catastro de bienes raíces contiene más de 7,9 millones de propiedades distribuidas en todo el país, de las cuales más de 3 millones están afectas al impuesto territorial, y se actualiza periódicamente (solo en el año 2018 se realizaron más de 745.000 modificaciones a dicho Catastro) con la información que entregan regular y obligatoriamente fuentes externas, como las Notarías para el caso de las compraventas, el Conservador de Bienes Raíces al momento de la inscripción y las Municipalidades cuando otorgan permisos de edificación y efectúan el trámite de recepción de obras. A ello se suman los antecedentes de los cambios en una propiedad detectados directamente por los tasadores del SII en los procesos de fiscalización que regularmente realizan (110.477 durante el 2018).

Dicho organismo indica que, con total transparencia, explicó a los periodistas los programas de fiscalización, que se han hecho cargo de los importantes cambios experimentados por el país en los últimos años en materia de expansión y desarrollo inmobiliario y como efecto de los cambios en los planes reguladores de las municipalidades y de algunos predios de la serie agrícola.

III. Circulares.

1. Instrucciones sobre la aplicación de la sobretasa que grava a los bienes raíces no agrícolas afectos a impuesto territorial, ubicados en áreas urbanas, correspondientes a sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lastreros e impartir instrucciones para solicitar la revisión de ésta, a partir del período 2019. (Circular 31 de 12.07.19)

La Ley N° 21.078, sobre transparencia del mercado del suelo e impuesto al aumento de valor por ampliación del límite urbano, publicada en el Diario Oficial de fecha 15.02.2018, modificó el artículo 8° de la Ley N°17.235, sobre Impuesto Territorial.

La nueva redacción del artículo 8° de la Ley N°17.235, tiene los siguientes efectos:

a) Extiende el ámbito de aplicación del gravamen en el sentido de que incorpora a todos los bienes raíces no agrícolas afectos a impuesto territorial, ubicados en áreas urbanas, y que correspondan a sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lastreros, sin importar si estos cuentan o no con urbanización. La norma anterior estipulaba que los inmuebles afectos al gravamen de la sobretasa debían contar con urbanización.

b) Agrega un nuevo requisito al disponer que los inmuebles estarán afectos a sobretasa, siempre y cuando, se encuentren localizados dentro de los límites del área geográfica donde se prestan los servicios públicos de distribución de agua potable y de recolección de aguas servidas. Así, los sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lastreros situados fuera quedan excluidos del pago de esta sobretasa, cuestión que deberá acreditarse por el dueño u ocupante del inmueble ante la respectiva municipalidad mediante la presentación de certificado expedido por la empresa concesionaria correspondiente.

c) Excluye de su aplicación a los bienes raíces ubicados dentro de las áreas de extensión urbana o urbanizables, así determinadas por los respectivos instrumentos de planificación territorial.

d) Deroga la disposición de acuerdo a la cual la sobretasa aplicable a los sitios no edificados regirá a contar del año subsiguiente de la recepción en forma definitiva, total o parcial, de las respectivas obras de urbanización. En consecuencia, a partir del año 2019, a todos los sitios no edificados que cuenten con obras de urbanización, con o sin recepción final, se les aplicará la referida sobretasa en el marco del nuevo alcance del artículo 8° de la Ley de Impuesto Territorial.

De esta forma, los inmuebles que se encontraban gozando de este beneficio, lo mantuvieron hasta el 1 de enero de 2019.

e) Suprime la norma que suspendía por 10 años la aplicación de la sobretasa tratándose de proyectos de subdivisión o loteo, cuya superficie fuera superior a cincuenta hectáreas, desde la fecha de recepción definitiva, total o parcial, de dichas obras de urbanización. En consecuencia, a partir del año 2019, a todos los proyectos de subdivisión o loteo que cumplan con estas características, se les aplicará la referida sobretasa en el marco de los nuevos alcances del artículo 8° de la Ley de Impuesto Territorial.

Al igual que en el punto anterior, los inmuebles que se encontraban gozando de este beneficio, lo mantuvieron hasta el 1 de enero de 2019.

f) Mantiene la norma que suspende la aplicación de la sobretasa por diez años cuando, con motivo de un siniestro o por causa no imputable al propietario u ocupante, se produzca la demolición total de las construcciones de un inmueble, o quede inhabilitado para ser utilizado.

g) Entrega a las municipalidades la obligación de informar al Servicio de Impuestos Internos, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.078, en la forma y plazo que afirma la Circular que, por regla general, las normas sobre créditos de esta naturaleza en nada restringen la aplicación de una norma anti elusiva existente en un convenio o en la normativa interna. el Servicio determine, la nómina de propiedades a que se refieren los incisos primero y segundo del artículo 8°, a partir de la cual, se girará la referida sobretasa.

La misma Circular reitera las normas sobre reclamos y las causales de este.

IV. Resoluciones

1. Información de cuentas financieras conforme a lo acordado en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras Mutua. (Resolución N°82 de 02.07.19).

En la Resolución Ex. SII N°48, de 31 de mayo de 2018, establece obligación de presentar anualmente información sobre cuentas financieras, de conformidad al artículo 62 ter del Código Tributario, en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras,

En vista de lo anterior y en conformidad a las definiciones del artículo 9 del Reglamento, “Definiciones” entiende por Jurisdicción Participante”, otra jurisdicción respecto de la cual se encuentre vigente el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras u otro acuerdo en virtud del cual dicha jurisdicción deba facilitar la información financiera a que se refiere el presente Reglamento.

El Servicio de Impuestos Internos deberá mantener una lista actualizada de las jurisdicciones que reúnen las condiciones de este número”.

Resuelto como se ha dicho en anexo de esta Resolución incluye los 93 países que se aplica esta disposición.

V. Oficios.

a. Impuesto al Valor Agregado.

1. Concepto de habitualidad, análisis del ánimo del contribuyente y si el tipo de financiamiento afecta o no el tratamiento del IVA, todo ello en operaciones inmobiliarias. (Oficio N° 1881, DE 10-07-2019)

Los temas consultados son tres:

1. ¿Tiene “habitualidad” una persona que hereda una parte de una propiedad y compra los derechos de las restantes tres partes a sus hermanos y después de 10 años decide construir 6 viviendas?

2. ¿Tiene “habitualidad” una persona que omite solicitar un crédito bancario para construir inmediato al heredar y pasado 10 años construye con financiamiento propio producto del ahorro constante de los ingresos de su actividad profesional?

3. Para calificar que una persona es “habitual” en la actividad inmobiliaria: ¿es necesario haber desarrollado esa actividad con anterioridad a dicha calificación?

Después de un largo análisis el SII concluye que en la medida que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su finalidad rentista, concluye que el ánimo que guio al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, lo que, a su vez, excluiría la existencia de habitualidad, de tal manera que la venta de dichos inmuebles no se encontraría afecta al Impuesto al Valor Agregado, sin perjuicio de la eventual aplicación del hecho gravado especial dispuesto en la letra m), del artículo 8° del referido decreto ley.

La forma en que el contribuyente financie su actividad ya sea con recursos propios o mediante crédito, no es relevante para la calificación de la habitualidad.

Finalmente se destaca por interesante el criterio del SII en este Oficio en cuanto a la oportunidad del “ánimo”, expresando lo siguiente; “..... debiendo calificarse el ánimo del contribuyente al tiempo en que se verifica la construcción de dichas viviendas, toda vez que aquél –con independencia de la adquisición del terreno en el cual se emplazan– corresponde al momento en que se adquieren los bienes susceptibles de ser gravados con IVA conforme al artículo 2°, N° 1 transcrito precedentemente”.

Otro criterio que interesa el cómo acreditar la calidad de rentista y su efecto en la habitualidad disponiendo que “.....el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su finalidad rentista, por medio, por ejemplo, de contratos de arrendamiento u otros análogos sobre dichos inmuebles, y consecuentemente con lo anterior, en el caso que deba llevar contabilidad, haya otorgado a éstos el tratamiento de activo fijo, entre otros antecedentes, cabría concluir que el ánimo que guio al contribuyente al adquirirlos no fue su reventa, lo que, a su vez, excluiría la existencia de habitualidad, de tal manera que su venta no se encontraría afecta al Impuesto al Valor Agregado”.

2. IVA en la venta de bienes del activo fijo. (Oficio N°1982, de 26.07.2019)

Nuevamente se consulta sobre este asunto, y el SII mantiene su interpretación en cuanto a que si el contribuyente acredita fehacientemente que los inmuebles no se adquirieron con ánimo de reventa, lo que puede comprobarse con el desarrollo de una actividad rentista y con la circunstancia de haber otorgado a éstos el tratamiento contable de activo fijo, entre otros antecedentes, la venta no se afecta con Impuesto al Valor Agregado por cuanto no existiría habitualidad en la operación, ni tampoco sería aplicable a su respecto el hecho gravado especial dispuesto en la letra m), del artículo 8 del D.L. N° 825, de 1974, en tanto el contribuyente no habría tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición o construcción.

3. Calificación de exportación por la remuneración de servicios de una agencia de valores chilena a extranjeros para los efectos acogerse a la exención del IVA (ORD. N°1985, DE 25.07.2019)

Después de una larga presentación al SII, este responde para que un servicio sea calificado como exportación, debe observarse la Resolución N°2511, del 16 de mayo de 2017, del Servicio Nacional de Aduanas exige que dicho servicio sea realizado en Chile y prestado a personas sin domicilio ni residencia en el país, utilizado exclusivamente en el extranjero. Además, debe estar calificado como exportación y en caso de no estarlo, deberá presentarse ante el Servicio de Aduanas una solicitud fundada con tal objeto.

Hecho lo anterior puede operar la exención IVA según lo dispuesto en el N° 16, de la letra E, del artículo 12° del DL N° 825, de 1974.

El Documento Unico de Salida exigido por Aduanas no es un documento de carácter tributario solicitado en el proceso de devolución de impuestos.

4. Exenciones tributarias relacionadas con eventos deportivos y transmisiones y entradas a ellos. (Oficio N°1990 de 26.07.19)

La respuesta del SII aborda diferentes impuestos resumiéndose como sigue:

a) Premiso entregados al ganador del torneo no se encuentra afecto a Impuesto a la Renta, en tanto su receptor cumpla con los requisitos de la Ley N° 8.834, (las instituciones con personalidad jurídica, asociaciones y agrupaciones cuyo fin sea la práctica, fomento o difusión de la cultura física o de los deportes, cuyos dirigentes o asociados no persigan fines de lucro particular, estarán exentas de los impuestos sobre la renta y global complementario), como tampoco se grava con el Impuesto al Valor Agregado, en el entendido que consiste sólo en una suma de dinero.

b) Las actividades de transmisión y producción del evento se someten a las reglas generales de la LIR, no afectándose con impuestos extraordinarios. En relación al IVA, si la transmisión de derechos televisivos se refiere a las sumas obtenidas por la venta de derechos para transmitir el partido de la entidad, dichas sumas remuneran un servicio gravado conforme al artículo 8°, en relación al artículo 2 N° 2 del D.L. N° 825;

c) La venta de entradas al evento deportivo se encuentra expresamente liberada de Impuesto al Valor Agregado, en virtud del artículo 12 letra E) N° 1 letra b) del D.L. N° 825, en la medida que dichas entradas no comprendan la presentación conjunta de algún otro espectáculo no exento del tributo, ni se comprenda en ellas la transferencia de bienes u otras prestaciones cuyo valor no se determine como una operación distinta del servicio por ingreso al espectáculo, a efectuarse a cualquier título en el lugar del evento y por las cuales normalmente deba recargarse IVA;

d) Respecto a la consulta relativa sobre exención al pago de patentes municipales el SII no emite un pronunciamiento pues carece de facultades para interpretar normas contenidas en la Ley de Rentas Municipales;

e) En cuanto a los abonos efectuados por las personas que asistirán al evento, por concepto de transporte, cabe manifestar que el servicio de transporte efectuado, en lo pertinente, por empresas de movilización urbana, interurbana interprovincial y rural, se encuentra liberado del Impuesto al Valor Agregado, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros. En atención a ello, las sumas destinadas a pagar dicho transporte no deben recargarse con ese impuesto.

f) En cuanto a los abonos que las personas realicen por concepto de alimentos y bebidas, cabe aclarar que el hecho gravado en este caso es la venta que los proveedores efectúen de dichos alimentos y bebidas, que serán pagados con el abono recaudado de la forma descrita. En este escenario, las referidas ventas no cuentan con exención alguna que les favorezca.

g) Finalmente, si la venta de entradas tiene aparejada la venta de alcohol, no resulta aplicable la exención contenida en el artículo 12 letra E) N° 1 letra b) del D.L. N° 825, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto de la misma.

Distinta es la situación si en el recinto donde se presentará el espectáculo deportivo se permite la venta de alcohol, el cual no afecta en absoluto la exención que favorece a la venta de las entradas.

5. Las empresas que proveen servicios de bicicletas para la movilización urbana, incluyendo los sistemas tecnológicos de control y otros, los cobros no se afectan con IVA pues el SII las ha reconocido como empresas de transporte de pasajeros. (Oficio N°1991 de 26.07.19)

b. Renta

1. Se trata sobre la legalidad de otorgar beneficios tributarios a actos culturales que eventualmente se erijan como actividades políticas encubiertas y la fuente legal para su procedencia, si la hubiere y si las actividades políticas cuentan con las mismas franquicias tributarias. (Oficio N°1561 de 05.06.19).8 Ampliación de lo tratado en el Boletín de Junio)

El SII, después de hacer una larga descripción sobre los beneficios de actos culturales indica que carece de competencia para pronunciarse sobre la calificación de un acto o actividad como de carácter cultural, para efectos de la aplicación de los beneficios tributarios que otorgan las leyes indicando además que leyes donde se contemplan estos beneficios se describen las facultades que corresponden a cada una de las instituciones competentes, para validar su aplicación a un caso determinado.

En cuanto a beneficios tributarios aplicables a entidades o partidos políticos señala que el artículo 4° de la Ley N° 20.900 derogó el Título II de la Ley N° 19.885, que otorgaba beneficios tributarios a las donaciones destinadas a entidades de carácter político y para financiar campañas electorales. Consecuente con ello no es posible que dichas entidades sean beneficiarias de donaciones que otorguen beneficios a los donantes personas jurídicas, con o sin fines de lucro.

2. El plazo que los contribuyentes sujetos a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR tienen para ejercer la opción por el beneficio contenido en la letra C.- del artículo 14 ter de la LIR, vence el 30 de abril de cada año tributario, o si este fuere feriado o sábado, se ampliará hasta el día hábil siguiente, respecto de las rentas obtenidas en el año calendario anterior, y vence el 9 de mayo en caso de que la declaración de impuestos tenga un resultado que no implique un pago de impuestos, plazos éstos que, al estar establecidos por ley, son perentorios respecto del Año Tributario en que se efectúa la opción.(Oficio N°1981 del 26.07.19)

3. Caso que un contribuyente no cumpliera los requisitos del régimen excepcional y transitorio de la declaración y pago de las rentas acumuladas al FUT al 31 diciembre del año 2015 o 2016, contemplado en el artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, declarando en ese sistema. (Oficio N°2014 de 31.07.19)

Si el contribuyente no cumplió con los requisitos para acceder al impuesto sustitutivo al FUT con tasa variable, incluso a la fecha en que se manifiesta el ejercicio de la opción por la tasa variable, no pudo acogerse válidamente al impuesto sustitutivo con esta tasa, y, en caso de haber igualmente declarado y pagado el impuesto sustitutivo de los impuestos finales con dicha tasa variable, a través de la presentación del Formulario N°50, dicho pago no tendrá por efecto extinguir la obligación tributaria respecto de los impuestos finales. En esos términos el contribuyente deberá rectificar las respectivas declaraciones, informando los saldos correctos de FUT y FUNT, sin perjuicio de la eventual solicitud de devolución de impuestos conforme al artículo 126 del Código Tributario.

c. Varios

i. Contribuciones

1. En el caso de bienes raíces fiscales, municipales o nacionales de uso público entregados en concesión, arriendo u ocupados por terceros a cualquier título, debe estarse a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley sobre Impuesto Territorial, conforme al cual el obligado al pago del impuesto por el bien ocupado es el tercero (concesionario, arrendatario u ocupante a cualquier título), sin que las partes puedan disponer cosa diversa. (Oficio N° 1806, de 02.07.2019)

VII. Jurisprudencia Judicial.

1. Disposiciones contrapuestas entre el Código Tributario y el Código del Trabajo en materia de límites embargos remuneraciones. (Fallo de la I Corte Suprema en apelación Recurso de Protección, rol 185-2019 de 30.04.19)

Este fallo resuelve la prioridad del límite de la inembargabilidad de las remuneraciones y cotizaciones de seguridad social, la que por una parte el artículo 57 lo fija en 56UF y el artículo 170, inciso 3 y 4 del Código Tributario en 5 UTM.

La demandada argumentó que esta antinomia de preceptos debe primar el Código Tributario en virtud del principio de especialidad.

Sin embargo, la Corte estimó que para dilucidar qué código ha de tener preferencia, deben considerarse los bienes jurídicos que cada uno busca proteger. Para el CT, dice la CS, “la remuneración es algo más que la contraprestación en dinero y especies valuables en dinero a que tiene derecho el trabajador producto de su contrato. En último término el trabajo no es una mera mercancía, es el aporte que el trabajador realiza como persona al colectivo al que pertenece, llamado empresa, y consecuentemente a la sociedad”.

Por otra parte, indica que “...en atención a la naturaleza del problema, es necesario acudir a los principios que informan la legislación laboral y el ordenamiento tributario.

Es así como uno de los principios que informa al Derecho del Trabajo es el denominado principio “tuitivo”, o protector, que para el caso de marras supone que, en caso de existir contradicción entre dos normas legales, debe preferirse aquella que favorezca al trabajador”. Es importante también el lugar en que se encuentra el artículo 57 del CT, y es aquel capítulo que protege la remuneración del trabajador, no distinguiendo el agente respecto de quién pueda originarse dicha amenaza, y que si se analiza más a fondo ese artículo no impide el embargo de remuneraciones de manera absoluta, sino que el monto del embargo que permite es superior al indicado en el CT.

Concluye el fallo que se trata de un conflicto de principios más que de reglas, con lo cual finalmente falla que “.....esta Corte estima que debe prevalecer el artículo 57 del CT, por estar directamente enlazado con el derecho a la vida e integridad física y psíquica del actor y su familia, los que constituyen los derechos más importantes garantizados por la Carta Fundamental.....”

2. Discusión sobre hecho gravado IVA en bienes inmuebles amoblados y la oportunidad y prueba del concepto amoblado y que la venta y posterior arrendamiento no figura como hecho gravado en la ley respectiva. (Fallo de la I Corte Suprema rol 12.165-2017, de fecha 20.04.19)

Los hechos del caso son dos: Un inmueble que fue adquirido y entregado en leasing a otra inmobiliaria que, al decir de la reclamante, era amoblado, y el otro caso, cuando la venta de un inmueble a la reclamante no configuró el hecho gravado especial del artículo 2, N°3 de la ley del IVA.

En el primer caso, para la Corte no fue amoblado o con instalaciones pues los bienes los consideró en “la mayoría habilitaciones generales e inmuebles por destinación”, con lo cual no se configuró el hecho gravado IVA.

En el segundo caso, le rechaza el crédito fiscal pues no procede utilizarlo “por cuanto la venta efectuada por la constructora e Inmobiliaria xxx, a la reclamante, no configura el hecho especial gravado del artículo 2 N°3 de la ley de IVA, toda vez que esta última no participó de la construcción del edificio y, en consecuencia, se trataría de una segunda venta”.

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

Reorganización empresarial efectuada con el objeto de asignar un inmueble rural a una sociedad, la que posteriormente se fusiona con otra, con lo cual se evita, a juicio de los participantes, el pago del impuesto por el mayor valor en la enajenación de inmuebles, que se encuentran en zonas incluidas en un proceso de ampliación del límite urbano.

Hechos.

Con el objetivo de enajenar un inmueble, el cual no cumple con las exenciones establecidas en la ley N° 21.078 de 2018 sobre Transparencia del Mercado del Suelo e Impuesto al Aumento de Valor por Ampliación del Límite Urbano, se lleva a cabo un proceso de reorganización empresarial, mediante el cual la “sociedad A” se divide, asignando a la nueva “sociedad B” un inmueble rural.

Posteriormente, la “sociedad B” se fusiona con la “sociedad C” (la cual puede ser un tercero independiente o relacionado), incorporando esta última a su patrimonio el inmueble rural que primitivamente pertenecía a la “sociedad A”, de esta forma se adquiere el inmueble en cuestión, a través de la compra de la totalidad de las acciones o derechos sociales de la “sociedad B”.

Efectos tributarios ante las normas anti elusivas.

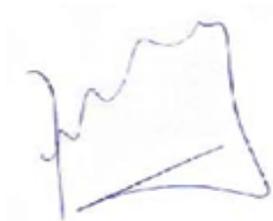
Se ha interpretado en esta norma que si no se aprecian razones económicas distintas a las meramente tributarias para llevar a cabo el proceso de reorganización -que no sean únicamente asignar a la “sociedad B” el inmueble rural que se pretende enajenar, para posteriormente fusionarla con una tercera sociedad y de esta forma materializar la venta del bien que pertenecía originalmente a la sociedad dividida, y así evitar el hecho gravado con el impuesto al mayor valor establecido en la Ley N° 21.078- **podría** evaluarse la aplicación de la norma general antielusiva, al establecerse que la reorganización no tuvo un objetivo empresarial o de negocios, sino meramente un propósito de eludir un hecho gravado.

Como se aprecia no se estaría en una elusión en la medida que haya operaciones posteriores.

VIII. Comentarios generales de los fallos.

Al igual que los últimos meses ha habido una baja sustantiva de fallos de la Corte Suprema.

Reitero lo dicho en el Boletín anterior que, si durante el mes llegaren fallos se les informara a través de uno o más Boletines extraordinarios.



Franco Brzovic G