

BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2023

- I. Nueva ley delitos Económicos
- II. Circulares
- III. Resoluciones
- IV. Jurisprudencia Administrativa
 - a. IVA
 - b. Renta
 - c. Varios

Desarrollo

I. Nueva ley delitos económicos.

Con fecha 17 de agosto de 2023 se publicó la ley N°21.595 sobre Delitos Económicos.

Para entender su estructura es necesario mencionar que se crean muy pocos nuevos delitos, pero los existentes, en diversos textos legales, cuando se generan los hechos y características que esta ley establece, esos delitos pasan a tener la calidad de delitos económicos. Por regla general no cambian las penas, pero si los antecedentes a considerar en cada delito, entre otros, la cuantía, la envergadura de la empresa, las atenuantes, etc.

En materia tributaria se resume a continuación como sigue:

Se incluyen dentro de estos delitos los establecidos expresamente en el Código Tributario, específicamente en los artículos 8 ter, inciso cuarto, y los números 4,5, 8, 9, 12, 13, 14, 18, 22, 23, 24, 25 y 26 del artículo 97, y el artículo 100.

El primer artículo corresponde a la presentación maliciosa, conteniendo datos o antecedentes falsos, de la declaración jurada simple que se les permite a los contribuyentes que por primera vez deban emitir documentos necesarios para el desarrollo de su giro. Respecto a la hipótesis del artículo 97, corresponden básicamente a las siguientes: declaraciones maliciosamente incompletas o falsas; su omisión; el comercio de mercaderías, valores o especies afectas a impuesto sin su declaración y pago; ejercicio clandestino del comercio o industria; reapertura de establecimiento comercial clausurado; destrucción o alteración de sellos o cerraduras puestos por el Servicio de Impuestos Internos; la sustracción, ocultación o enajenación de especies retenidas en poder del presunto infractor; compra y venta de fajas de control de impuestos o entradas a espectáculos públicos de forma ilícita; utilizar maliciosamente cuños verdaderos o medios tecnológicos autorizados por el Servicio de Impuestos Internos para defraudar al fisco; proporcionar datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas para obtener autorización de documentación tributaria; la recepción de contraprestaciones de las instituciones a las que se efectúen donaciones; actuar como usuario de Zona Franca sin habilitación o, teniéndola, la utilice para defraudar al fisco; y, la venta o abastecimiento clandestino de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular.

Finalmente, el artículo 100 sanciona al contador que incurriere en falsedad al confeccionar o firmar declaración o balance.

Tal como se explicaba, esos y no otros delitos tributarios, se regirán a contar de la vigencia de la ley de delitos económicos.

II. Circulares

1.- Se modifica la interpretación del IVA crédito especial empresas constructoras a través de la Ley N° 21.558, en particular su régimen de transición hasta la completa eliminación el 1° de enero de 2027. (Circular N°37 de 06.09.23).

III. Resoluciones

1.- El Decreto Supremo N° 1.131, del Ministerio de Hacienda, publicado el 20 de septiembre de 2023, estableció una serie de medidas y procedimientos en materia tributaria en favor de los contribuyentes con casa matriz en las comunas afectadas por el frente de mal tiempo, pertenecientes a las regiones del Libertador General Bernardo O'Higgins, del Maule, de Ñuble y del Biobío, que rige durante el plazo de 12 meses y hasta que extingan todos sus efectos, contados desde la declaración de zonas afectas por catástrofe, de acuerdo al Decreto Supremo N° 219 del Ministerio del Interior y Seguridad Pública de fecha 21 de agosto de 2023.

Dentro de dichas medidas, se establece la prórroga, hasta el 31 de octubre de 2023 del plazo para la declaración y pago de los impuestos que deben declararse y/o pagarse en el mes de septiembre de 2023, a que se refiere el artículo 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, respecto de aquellos contribuyentes cuya casa matriz se encuentre en las comunas afectadas y localizadas en las regiones declaradas Zonas Afectadas por Catástrofe en Decreto Supremo N° 219 del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, de fecha 21 de agosto de 2023. Asimismo, se prorroga hasta el 31 de octubre de 2023 el plazo para declarar y pagar los impuestos del mes de septiembre, a que se refieren los artículos 74, 78, 79, 84 y 91 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, respecto de aquellos contribuyentes cuya casa matriz se encuentre en las comunas afectadas en las regiones declaradas Zonas Afectadas por Catástrofe en Decreto Supremo N° 219 del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, de fecha 21 de agosto de 2023. De este modo, la ampliación del plazo señalada rige para la Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos o Declaración, según corresponda, que se efectúe a través de los Formularios Nos 29 y 50 del Servicio de Impuestos Internos. (Resolución N°111 de 20.09.23).

2. Se amplía el plazo de pago hasta el 31 de diciembre de 2023 la primera y segunda cuota y se prorroga el plazo de pago de la tercera y cuarta cuota del impuesto territorial del año 2023, las que se podrán pagar en cuatro cuotas en los plazos de pago de la primera, segunda, tercera y cuarta cuota del impuesto territorial del año 2024, las que se aplicarán respecto de aquellos inmuebles de las comunas afectadas y localizadas en las regiones declaradas Zonas Afectadas por Catástrofe según Decreto Supremo N° 172 de 2023, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública. Se condonan también los intereses penales que correspondan respecto de pagos de impuestos territoriales, o cuotas que se devenguen durante los meses de abril a diciembre de 2023, respecto de esos mismos inmuebles. Se condona también los intereses aplicables respecto de pagos de cuotas de impuesto territorial, efectuados fuera de plazo, hasta el 31 de diciembre de 2023, respecto de aquellos inmuebles que se encuentren emplazados en las comunas afectadas y localizadas en las regiones declaradas Zonas Afectadas por Catástrofe Se podrá también solicitar la revisión del avalúo de los inmuebles que se encuentren emplazados en ellas y que hayan disminuido considerablemente de valor con ocasión del siniestro, en conformidad con lo instruido en la Circular N° 34 del 2017 del Servicio de Impuestos Internos. (Resolución N°112 de 21 de 09.23).

IV. Jurisprudencia Administrativa.

a. IVA.

1.- En el caso del artículo 27 bis, IVA activos fijos, y considerando que los ingresos obtenidos con motivo de distribuciones de dividendos o las ganancias de capital que se perciban o devenguen con motivo de la compraventa de acciones o derechos sociales no se encuentran gravados con IVA, dichos ingresos se deberán considerar para efectos del cálculo de la restitución adicional del crédito fiscal IVA. (Oficio N° 2381, de 06-09-2023).

2.- Una entidad extranjera presta servicios contables, financieros, de auditoría a una chilena, los que se encuentran gravados con IVA en conformidad a la letra e) del artículo 11 de la LIVS, en cuyo caso se debe emitir una factura de compra por parte del beneficiario pues se configura el cambio sujeto IVA. (Oficio N°2438, de 14.09.2023)

3.- IVA en el caso de un servicio que prestaría la empresa a través de su página web que es una intermediación entre quienes requieren la publicación de anuncios y Google, recibiendo a cambio el pago de una “comisión” o remuneración por parte de Google estando los servicios prestados en Chile. En el supuesto que los servicios sean prestados a una entidad no domiciliada ni residente en Chile, el N°16 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, declara exentos de IVA los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) califique dichos servicios como exportación. (Oficio N° 2444, de 14.09.2023).

b. Renta

1.- En el caso de cooperado agrícola desde el punto de vista normativo, se informa que, para los costos, gastos y desembolsos de utilización común –esto es, destinados tanto a producir tantas rentas gravadas con el régimen general como ingresos no reputados renta o rentas exentas de impuestos finales– se aplican las reglas establecidas en la letra e) del N° 1 del artículo 33 de la LIR y las instrucciones para proporcionalizar dichos costos, gastos y desembolsos. La referida proporcionalización solo se aplica en caso de que las rentas recibidas por el cooperado efectivamente se relacionen al mismo tiempo con rentas gravadas con régimen general (IDPC más impuestos finales) y con ingresos no renta o rentas exentas de impuestos finales, cuestión entregada a la revisión de las respectivas instancias de fiscalización. (Oficio N° 2380, del 06.09.2023).

2.- En el caso de la adjudicación de bienes en la partición de comunidades, se entiende que el adjudicatario ha sido propietario del bien desde el momento en que se formó la comunidad; esto es, desde que los comuneros adquirieron conjuntamente el inmueble. Para determinar la fecha de adquisición se debe considerar la fecha de inscripción del título correspondiente, a nombre de los comuneros, en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces respectivo. Conforme lo anterior, para aplicar la liberación tributaria establecida en la letra b) del N° 8 del artículo 17 de la LIR (hasta un límite de 8.000 UF) en el caso de enajenarse un lote resultante de la subdivisión de un predio adquirido en comunidad en 2014, y que fue adjudicado en la liquidación de dicha comunidad, debe transcurrir un plazo que exceda de cuatro años entre la fecha de adquisición y enajenación. Este plazo se cuenta desde la adquisición del terreno y no desde la fecha de su subdivisión, o de la liquidación de la comunidad y adjudicación del respectivo lote. (Oficio N° 2437, de 14.09.2023).

3. Los gastos incurridos en la adquisición o arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea este el giro habitual del contribuyente, también en combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, gastos para su mantención y funcionamiento pueden generarse también cuando el uso de estos vehículos se cede a través de un contrato de comodato u otro acto jurídico. (Oficio N° 2439, de 14-09-2023).

4. En el régimen general a la renta, el impuesto único pagado por operaciones de venta de acciones debe agregarse a la RLI, en caso de haberla rebajado, por cuanto, no corresponde a un gasto del referido régimen. En el caso del régimen pro-pyme, el impuesto único pagado no debe incluirse dentro de las partidas a declarar en la determinación de la base imponible. A nivel del RTRE, el impuesto único pagado debe ser imputado únicamente en la columna “Rentas afectadas con Impuesto Único del Artículo 107 de la LIR” del registro REX, sin deducción de créditos a nivel del registro SAC. Si hubiere pérdida de arrastre por parte de los contribuyentes del régimen pro pyme, el registro del resultado neto –de acuerdo con la Resolución Ex. N° 90 de 2022– no incluye la pérdida de arrastre. Por lo tanto, corresponde que aquella se reponga en el registro REX. Finalmente, la pérdida de arrastre deberá ser corregida tanto en el RTRE como en el F 22, independiente de si se trata de un contribuyente del régimen general o del régimen pro pyme. Por último, corresponde la deducción de gastos necesarios para producir la renta en la determinación de la base imponible afecta al impuesto único establecido en el artículo 107 de la LIR. (Oficio N° 2441, del 14.09.2023).

5. Donaciones en la legislación de aguas.

La legislación de aguas permite a los titulares del derecho de aprovechamiento renunciar a este y que el no uso del mismo puede traer consigo el pago de una patente y la extinción del derecho, la empresa minera podrá rebajar como gasto la renuncia a este derecho.

Si los dona, al amparo del artículo 4° de la Ley N° 19.896, en concordancia con el artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, deben ser efectuadas “a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos” genéricamente el Fisco, con lo cual la empresa minera donante podrá rebajarse como un gasto necesario para producir la renta. En cuanto al monto que deberá indicarse en el certificado de la donación, la CONADI, siendo un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio no forma parte del “Fisco”, de modo tal que las donaciones efectuadas a dicho organismo no pueden rebajarse como gasto necesario para producir la renta, en los términos del artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977. No obstante, y conforme con el artículo 40 de la Ley N° 19.253, las donaciones efectuadas a la CONADI no requerirán del trámite de insinuación y estarán exentas de toda contribución o impuesto. En cuanto a donaciones efectuadas directamente al Fondo para Tierras y Aguas Indígenas, conforme con la letra b) del artículo 21 de la Ley N° 19.253, el referido Fondo se incrementará con los aportes en dinero de particulares, añadiendo la referida norma que las donaciones estarán exentas del trámite de insinuación judicial y de toda contribución o impuesto. Luego, si lo donado es el derecho de aprovechamiento de aguas, este no se ampara en la letra b) pues esta solo aplica a los aportes “en dinero” y no de bienes o especies.

Se pueden rebajar como gasto necesario para producir la renta, los gastos o desembolsos efectuados en favor de la comunidad y que supongan un beneficio de carácter permanente, tales como gastos asociados a la construcción de obras o infraestructuras de uso comunitario, su equipamiento o mejora, el financiamiento de proyectos educativos o culturales. En este sentido, se estima que la entrega de los derechos de aprovechamientos de agua a favor de una comunidad indígena podría constituir un gasto bajo este numeral, siempre que se cumplan los demás requisitos

dispuestos en la norma. Con todo, de configurarse la entrega a título de donación, se encontraría gravada con dicho impuesto.

Los ajustes que debe realizarse a la renta líquida imponible (RLI) determinada conforme con los artículos 29 a 33 de la misma ley, para efectos de obtener la RIOM, se deben deducir todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros y se deben agregar los gastos y costos necesarios para producir tales ingresos. Con ello, se evita que se aplique el impuesto específico a la actividad minera (IEAM) a todos aquellos ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros. Consecuente con ello, y para guardar la debida correlación en la determinación de la RIOM, la norma dispone el agregado de los gastos y costos que dicen relación con los ingresos que conforme con el N° 1 se deducen, para precisamente no ser gravados con el IEAM. Luego, la base imponible del tributo solo debe estar conformada por los ingresos, costos y gastos necesarios provenientes directamente de la venta de productos mineros. En virtud de lo anterior, atendido que la renuncia o donación de los derechos no constituye un gasto necesario para producir los ingresos provenientes de la venta de productos esta debe agregarse a la RIOM por el monto equivalente a la renuncia o donación de los derechos –siempre que hubiese rebajado la RLI sobre la cual se determina la RIOM–. La misma conclusión anterior aplica respecto de la RIOMA a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 21.5919 , sobre royalty a la minería, en cuanto establece el mismo ajuste referido en el artículo 64 ter de la LIR. Finalmente, ya sea que se trate de la renuncia o donación de los derechos, el gasto será equivalente al valor al cual estos estén contabilizados en los registros de la empresa minera. (Oficio N°2443 del 14.09.23).

6. En el caso de préstamos obtenidos por la empresa, con el fin de uso particular del socio o dueño de dicha empresa y esta pague las cuotas a la entidad crediticia, los intereses asociados a dichas cuotas no pueden ser aceptados como gasto necesario, toda vez que el referido préstamo no fue solicitado en interés o para el desarrollo o mantención del giro del negocio. Y a su vez como los prestamos son entregados al socio, gratuitamente y sin restitución el desembolso también será un gasto rechazado que quedará sujeto a la tributación dispuesta en el numeral i) del inciso tercero del artículo 21 de la LIR, esto es, afecto a impuestos finales más el incremento del 10%. (Oficio N°2450, de 14.09.2023).

7. Se trata de un contribuyente de primera categoría acogido hasta el año comercial 2021 (AT 2022) al régimen pro pyme de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) quién se cambió al régimen general contemplado en la letra A) del mismo artículo desde el año comercial 2022 (AT 2023) y necesita aclarar si es aplicable en la declaración de renta del AT 2023 el reconocimiento de los resultados de los periodos anteriores derivados de operaciones en moneda extranjera, de acuerdo con la normativa aplicable al régimen general establecido en la letra A) del artículo 14 de la LIR.(Oficio N°2486 de 22.09.23).

Al respecto el SII responde que, conforme a la letra f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes acogidos al régimen pro-pyme determinan la base imponible, como regla general, sumando los ingresos del giro percibidos en el ejercicio y deduciendo los gastos o egresos pagados en el mismo, con lo cual no deben reconocer las variaciones de activos y pasivos en moneda extranjera, por tipo de cambio, sino hasta cuando estos sean percibidos o pagados.

Así, el saldo de activos en moneda extranjera existente al 31 de diciembre de 2021, bajo el régimen pro pyme, debe ser valorizado al tipo de cambio vigente al 1° de enero del año en que se encuentre bajo el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR sin perjuicio del reajuste dispuesto en los números 4 y 5 del artículo 41 de la LIR que proceda al 31 de diciembre de 2022, año en el cual la

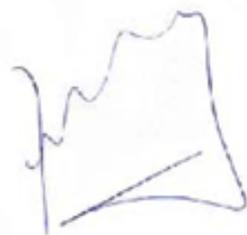
empresa queda sujeta a las reglas generales que afectan a los contribuyentes acogidos al régimen general.

Consecuente con ello la variación del tipo de cambio en activos y pasivos exigibles en moneda extranjera, no reconocida en el período en que la empresa se encontraba acogida al régimen pro pyme (hasta el año comercial 2021), quedará formando parte de su valor inicial y no afectará a la renta líquida imponible del primer ejercicio en que la empresa opera bajo el régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, sino que formará parte del capital propio tributario final y, consecencialmente, del registro RAI.

8. Se aclara que la exención establecida en el inciso segundo del artículo 9 de la Ley N° 21.420, impuesto a bienes de lujo, en la medida que los bienes de propiedad de empresas que desarrollen actividades de los números 1°, 3°, 4° y 5° del artículo 20 LIR, se encuentren efectivamente destinados al desarrollo de las referidas actividades, lo que tratándose de empresas que lleven contabilidad supone que formen parte su activo fijo o realizable, en cuyo caso se liberan del impuesto que se devengó el 1° de enero del 2023. (Oficio N° 2436, de 14.09.2023)

c. Varios.

No hay.



Franco Brzovic

Abogado Brzovic & Cía.