

BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Jurisprudencia Administrativa.

1. Tributación que afecta la venta de un bien raíz en el extranjero. (Oficio 1.950 de 25 de agosto de 2011)
2. Utilidades que se deben imputar en una disminución de capital. (Oficio N° 1951 de 25 de agosto de 2011)
3. Tributación que afecta la remesa de fondos al exterior por acceso a base de datos en internet. (Oficio N° 1954 de 25 de agosto de 2011).
4. Registro de inversiones en el exterior respecto de capitalizaciones de utilidades de una sociedad constituida en el extranjero. (Oficio N° 1955 de 25 de agosto de 2011)
5. Condonación de intereses en relación con el Impuesto Adicional. (Oficio N° 1953 de 25 de agosto de 2011)
6. Derechos de los adjudicatarios para imputar el precio de derechos de aguas adquiridos por medio de subasta al pago de la patente. (Oficio N° 1956 de 25 de agosto de 2011)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Pérdida de la acción de Tesorerías para el cobro de deudas tributarias. (Fallo Corte Suprema de fecha 26 de agosto de 2011, rol N° 8420-2009)

Desarrollo

1. Tributación que afecta la venta de un bien raíz en el extranjero. (Oficio 1.950 de 25 de agosto de 2011)

ANTECEDENTES.

Plantea que su cliente, de nacionalidad chilena (país de nacimiento) y mexicana, que residía en México desde 1989, decidió retornar a nuestro país a comienzos de 2010 y se encuentra evaluando la posibilidad de radicarse de forma definitiva en Chile. A su entender, dicho cliente será considerado a partir de ese año como residente en Chile para fines tributarios, de conformidad con el artículo 8, N°8, del Código Tributario. Producto de las rentas obtenidas por su cliente en su país de residencia en ese entonces (México), el año 2004 adquirió un inmueble en dicho país, el que fue su casa habitación hasta su traslado a Chile. En estos momentos se encuentra en proceso de venta del inmueble, habiendo celebrado en el mes de septiembre recién pasado una promesa de compraventa, en tanto que el contrato definitivo planeaba celebrarlo a finales de ese año, estimando que obtendría un mayor valor en la enajenación.

Sobre la materia, solicita confirmar que atendidas las circunstancias del caso, en que el bien raíz a enajenar fue adquirido con capital mexicano y que dicha adquisición tuvo lugar mientras su cliente no tenía residencia ni domicilio en Chile, el mayor valor que obtenga producto de la enajenación sería un ingreso no constitutivo de renta. Indica que el artículo 17, N°8, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), no distingue respecto de la localización de los bienes raíces, y en el caso planteado se cumplen cabalmente los requisitos que establecen tanto el citado artículo 17, N°8, como el artículo 18 del mismo texto legal.

Por otra parte, el artículo 41 B, de la LIR, no resultaría a su juicio aplicable al caso en consulta, ya que sobre la base de su contexto, ubicación y espíritu, se referiría a ganancias e ingresos provenientes de inversiones efectuadas desde Chile al extranjero, razón por la cual permite a los inversionistas retornar al país el capital invertido en el exterior libre de impuestos. Sin embargo, la norma citada no se extendería al caso en que las ganancias provienen de inversiones efectuadas en otro país, con capitales que no tienen su origen en Chile y que se realizaron mientras el contribuyente no estaba afecto a impuesto en el país.

Para el caso que no se comparta el criterio que plantea, solicita se indique cuál sería la tributación aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación del referido inmueble.

II. ANALISIS.

De conformidad con el artículo 3, de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile, paga impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él.

Este sería precisamente el caso planteado en su presentación, ya que el contribuyente tendría a partir de 2010, su domicilio o residencia en Chile. Por tanto, el mayor valor que obtenga en la enajenación de bienes raíces quedará afecto al tratamiento tributario que dispone la legislación chilena, sea que tales inmuebles se encuentren situados en Chile o en el extranjero.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17, N°8, letra b), de la LIR, en concordancia con lo prescrito por el artículo 18, del mismo texto legal, no constituye renta el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación no habitual de bienes raíces, excepto respecto de aquellos que forman parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la Primera Categoría. En efecto, de acuerdo con el artículo 18, de la LIR, si tales ingresos representan el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el contribuyente, el mayor valor que se obtenga estará afecto a los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda.

Cabe agregar que el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17, de la LIR, establece que tratándose del mayor valor obtenido, entre otras operaciones, en la enajenación de bienes raíces, que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% ó más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplicará lo dispuesto en el inciso 2° de este número, gravándose en todo caso el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado, con los impuestos de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según sea el caso.

Sin embargo, se debe tener presente que de conformidad con lo dispuesto en el inciso 1°, del artículo 41 B, del mismo texto legal, el tratamiento tributario dispuesto en el artículo 17 N°8 letra b), en concordancia con el artículo 18, ambos de la LIR, no resulta aplicable respecto de inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera. Efectivamente, establece el artículo 41 B, de la LIR, que los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los N°s. 7 y 8 con excepción de las letras f) y g), del artículo 17, y en los artículos 57 y 57 bis. No obstante, estos contribuyentes podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de esta Ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada ante este Servicio en la forma que dispone la Ley. No obstante ello, a juicio de este Servicio, esta disposición legal no resulta aplicable al caso en que los bienes que el contribuyente tiene en el extranjero, han sido adquiridos por él cuando no tenía residencia ni domicilio en Chile y con recursos de fuente extranjera. Así las cosas, es posible distinguir dos situaciones diversas. Si un contribuyente con domicilio o residencia en el país efectúa una inversión en el exterior adquiriendo bienes en el extranjero, debe sujetarse a lo dispuesto en el artículo 41 B, de la LIR y, por tanto, no procede aplicar a su respecto lo dispuesto en el artículo 17, N°8, letra b), del mismo texto legal. Pero distinta es la situación de un contribuyente que al momento de efectuar la inversión con recursos de fuente extranjera no tenía domicilio ni residencia en Chile, pues en tal caso no resulta aplicable el artículo 41 B, de la LIR, ello porque de la redacción de dicha disposición, se desprende claramente que se refiere a inversiones efectuadas por contribuyentes domiciliados o residentes en el país, y por lo mismo, a las rentas que tales inversiones produzcan, único caso en que tiene sentido la obligación de registro que establece, para los fines de no gravar el retorno al país de tales inversiones.

Es preciso aclarar que la situación antes descrita difiere de aquella en que el contribuyente no puede acogerse a lo dispuesto en dicha norma, por ejemplo, por falta de registro de la inversión en la forma que dispone la Ley, en cuyo caso de todas maneras no procede aplicar lo dispuesto en el artículo 17, N°8, de la Ley del ramo. A mayor abundamiento, cabe señalar que este Servicio, en una jurisprudencia anterior contenida en el Oficio N°2.832, de 24.11.1997, relativa a la enajenación de una solicitud de patente industrial situada en el extranjero, ya había resuelto la procedencia de aplicar lo dispuesto en el artículo 17, N°8, de la LIR, en ese caso en particular, lo establecido en su letra e), relativa al mayor valor en la enajenación de intangibles. De acuerdo con lo explicado, la situación planteada en la presentación no queda a juicio de este Servicio comprendida en la hipótesis de hecho sobre la cual se basa el artículo 41 B, de la LIR, por lo que, deberá regirse por las normas generales, esto es, corresponderá aplicar lo dispuesto en el N° 8, del artículo 17, en relación con el artículo 18, ambos del mismo texto legal.

III. CONCLUSIÓN.

De acuerdo con lo expuesto, en la situación planteada por el recurrente, no procede aplicar el artículo 41 B, de la LIR, atendido que al momento de efectuarse la inversión el contribuyente carecía de domicilio y residencia en Chile, y que la misma fue solventada con recursos de fuente extranjera. Al no quedar este caso comprendido en la hipótesis de hecho sobre la cual se basa el comentado artículo 41 B, tampoco resulta aplicable la exclusión del artículo 17, N°8, letra b), del mismo texto legal. Cabe aclarar que este caso es completamente distinto de

aquél en que el contribuyente no pueda acogerse a lo dispuesto en el citado artículo 41 B, por ejemplo, por falta de registro de la inversión en la forma que dispone la Ley, en cuyo caso no procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 17, N°8.

En consecuencia, en la situación particular que expone en su presentación, el tratamiento tributario aplicable al mayor valor obtenido en la enajenación del inmueble que indica es el que establece el artículo 17, N°8, letra b), en relación con el artículo 18, ambos de la LIR, y cuyas principales instrucciones fueron impartidas mediante circulares N°27, de 1984 y N°12, de 1986. Finalmente, se hace presente que los antecedentes de hecho en que se funda esta respuesta, sólo podrán ser verificados por las instancias de fiscalización de este Servicio, de modo que no resulta procedente pronunciarse sobre ellos en esta oportunidad.

2. Utilidades que se deben imputar en una disminución de capital. (Oficio N° 1951 de 25 de agosto de 2011)

I.- ANTECEDENTES.

1. Antecedentes de hecho.

Señala que en una sociedad anónima se ha acordado lo siguiente:

- a) Con fecha 15 de noviembre de 2006, en Junta Extraordinaria de Accionistas, se acordó disminuir el capital social.
- b) Con fecha 17 de enero de 2007, en Junta Extraordinaria de Accionistas, se aprobó el reparto de un dividendo “eventual”, con cargo a utilidades del ejercicio 2005.
- c) El 17 de enero de 2007, en Sesión de Directorio, se acordó el pago de un dividendo “provisorio” con cargo a las utilidades del ejercicio 2006.
- d) Con fecha 18 de enero de 2007 se efectuó el pago de los dividendos “provisorio” y “eventual”, y la devolución de capital.

Expresa que la sociedad imputó el dividendo “eventual” y el dividendo “provisorio”, señalados en la letra d), a las utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2006, añade que luego se imputó la devolución de capital. Agrega que con esto se redujo el saldo de utilidades de balance a las que se debía imputar la devolución de capital.

2. Antecedentes de derecho.

El artículo 14, letra A), N° 3, letra d), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), establece que los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen en las empresas, se imputarán en primer término a las rentas afectas al Impuesto Global Complementario o Adicional, comenzando por las más antiguas y con derecho al crédito que corresponda, de acuerdo a la tasa de Impuesto de Primera Categoría que las haya afectado. En el caso que resultare un exceso, éste será imputado a las rentas exentas o cantidades no gravadas con dichos tributos.

Por su parte, conforme lo dispone el N° 7, del artículo 17, de la LIR, no constituyen renta las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a esta Ley o a las leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de esta Ley. Las sumas retiradas o distribuidas por estos conceptos se imputarán en primer término a las utilidades tributables, capitalizadas o no, y posteriormente a las utilidades de balance retenidas en exceso de las tributables.

II.- ANÁLISIS.

Al respecto, se indica en primer lugar que la competencia de este Servicio se circunscribe a la determinación de los efectos tributarios que tienen las operaciones realizadas por la empresa, y en el caso particular en análisis, a la aplicación de las reglas de imputación de los dividendos y devolución de capitales, a las rentas acumuladas ó en su caso a las utilidades financieras existentes, ello para efectos de la aplicación de los impuestos que correspondan.

En este sentido, el orden de imputación de la devolución de capitales sociales y distribución de dividendos, es el siguiente:

a) Devolución de capitales.

Atendido lo dispuesto por las normas legales citadas, y de acuerdo a lo instruido por este Servicio mediante Circulares N°s 53 y 60, ambas de 1990, las devoluciones de capital que efectúe una sociedad anónima, se imputarán en primer lugar, a las utilidades tributables capitalizadas o no, acumuladas al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución, luego, a las utilidades de balance o financieras retenidas en la empresa a la misma fecha antes indicada, en exceso de las tributables, y finalmente, a las cantidades o ingresos no constitutivos de renta -entre los cuales se debe considerar el capital social-, o rentas exentas del impuesto Global Complementario o Adicional. De lo expresado se deriva que para los efectos de la imputación de los dividendos o de la devolución de capitales efectuados en una sociedad anónima, debe determinarse la fecha en que efectivamente se efectúa tal distribución o devolución, estimándose que esto sucede en la fecha en que jurídicamente se realiza su pago, ya que es en este momento cuando se entienden percibidos los ingresos afectos al respectivo impuesto final aplicable a los accionistas, cuando ello corresponda.

b) Distribución de dividendos.

Según se indica en la Circular N° 60 antes citada, la imputación de dividendos de una sociedad anónima se efectuará en el momento de la distribución, considerando las rentas acumuladas al 31 del diciembre del ejercicio anterior al del reparto, debidamente reajustadas. Al respecto, se debe tener presente que, conforme lo dispone el N° 2, de la letra A), del artículo 14, de la LIR, los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones pagarán los Impuestos Global Complementario o Adicional, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, o en conformidad con lo dispuesto en los artículos 54, número 1° y 58, número 2°, de la misma Ley, con excepción de los repartos efectuados con cargo a ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas de dichos impuestos. En la citada Circular N° 60, se señala cuál es el orden de imputación que debe seguirse respecto de las distribuciones efectuadas por una sociedad anónima.

III.- CONCLUSIONES.

De acuerdo a los antecedentes aportados, en atención a que en el caso en análisis la distribución de dividendos y devolución de capital se efectuaron con fecha 18 de enero de 2007, oportunidad en la que se habría realizado su pago, ellos deben imputarse a las utilidades y rentas registradas en la sociedad al 31 de diciembre de 2006, para fines de la determinación de los tributos que correspondan.

Como en la situación en consulta dichas distribución y devolución se realizaron en una misma fecha, al no existir una norma de prelación en la Ley que determine el orden de imputación, se considera que esta se debe efectuar conforme a lo señalado en el párrafo anterior, es decir, según el orden en que los hechos se efectuó su pago, materia cuya determinación es de competencia de la instancia de fiscalización respectiva, la que deberá tener en consideración los antecedentes del caso; en la situación en análisis, aquellos que se desprendan de los libros de contabilidad y los documentos que los respalden.

3. Tributación que afecta la remesa de fondos al exterior por acceso a base de datos en internet. (Oficio N° 1954 de 25 de agosto de 2011)

I.- ANTECEDENTES.

Señala que desea acceder a una base de datos especializada a través de Internet, debiendo para ello pagar a un extranjero sin domicilio ni residencia en nuestro país una suma de dinero a cambio de obtener acceso (licencia) a ella.

Por lo anterior, desea saber qué impuestos debe pagar tal operación en conformidad a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) y si el consultante debe cumplir con alguna obligación.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 59, de la LIR, grava con el Impuesto Adicional ciertos pagos efectuados por diversos conceptos o prestaciones que indica, cuando se efectúan a personas sin residencia ni domicilio en nuestro país.

Ahora bien, la prestación consistente en permitir el acceso a una página de Internet que recopila diversa información, a cambio de una suma de dinero queda comprendida en el hecho gravado establecido en el N°2, del inciso 4°, del artículo 59, de la LIR, esto es, se trata de la remuneración pagada a una persona sin domicilio ni residencia en el país por la prestación de un servicio en el extranjero. Conforme a la citada disposición legal, el total de las cantidades que se paguen a personas sin domicilio ni residencia en Chile por dicho concepto, se gravan con el Impuesto Adicional de tasa 35%, tributo que, de acuerdo a lo ordenado por el artículo 74, N°4, de la LIR, debe ser retenido por el pagador de la remuneración y enterado en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención, según lo dispone el artículo 79 de la misma Ley.

III.- CONCLUSIÓN.

Las cantidades que se remesen al exterior como remuneración por el servicio de acceso a una base de datos a través de Internet se afectan con el Impuesto Adicional de 35%, debiendo tal tributo ser retenido por el pagador de la renta, cuando concurren cualesquiera de las

circunstancias contempladas en el artículo 74, N°4, de la LIR, y enterarse en arcas fiscales hasta el día 12 del mes siguiente al de su retención, utilizando para tales efectos el Formulario 50, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos.

Finalmente, se debe tener presente que de haber entre el Estado de residencia del perceptor de la renta y nuestro país un convenio para evitar a la doble tributación internacional que se encuentre vigente, deberá estarse a las disposiciones del referido convenio para los efectos de determinar el tratamiento tributario que de acuerdo a ellas corresponda aplicar a las rentas de que se trate.

4. Registro de inversiones en el exterior respecto de capitalizaciones de utilidades de una sociedad constituida en el extranjero. (Oficio N° 1955 de 25 de agosto de 2011)

I. ANTECEDENTES.

Con motivo de una fiscalización efectuada por la TTT, han surgido diferencias entre los fiscalizadores a cargo de la misma y la empresa que representa, en lo relativo a la procedencia de inscripción en el RIE de una capitalización de utilidades retenidas en una sociedad en el extranjero.

Señala que su representada constituyó el año 1998 la sociedad anónima “XXX S.A.C.”, para lo cual formalizó una inversión en dicho país, la que se materializó por medio del Mercado Cambiario Formal e inscribió en el RIE.

Con posterioridad el año 2002, se acordó aumentar el capital de dicha sociedad mediante la capitalización de utilidades obtenidas por la misma y que permanecían retenidas en ella.

Luego, durante los ejercicios comerciales 2006 a 2009, ambos inclusive, la sociedad XXXS.A. C. distribuyó utilidades a su representada, teniendo en cuenta su nueva participación en dicha sociedad, integrada tanto por el capital originalmente invertido como por las utilidades capitalizadas.

Su representada incluyó el importe de dichos dividendos en la base imponible, junto con incluir una suma equivalente a los impuestos soportados en el extranjero respecto de dichos dividendos, los cuales utilizó luego como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría.

Sin embargo, al analizar estas operaciones, los fiscalizadores de la TTT estimaron que no procedía la utilización del crédito por el impuesto soportado sobre los dividendos pagados en función de la participación social correspondiente a utilidades capitalizadas, ya que dicha inversión no cumpliría con el requisito de estar inscrita en el RIE.

Plantea que su representada discrepa de esta interpretación ya que este tipo de inversiones, las provenientes de utilidades capitalizadas, no deben ser inscritas en el RIE para efectos de utilizar el impuesto soportado en el extranjero como un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, atendido que la capitalización de utilidades no constituye una inversión efectiva realizada desde Chile al extranjero que deba ser inscrita en dicho registro.

II. ANÁLISIS.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 41 A, de la LIR, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile que obtengan rentas del exterior que hayan sido gravadas en el extranjero, en la aplicación de los impuestos a la renta, se registrarán respecto de las mismas, por las normas que contiene dicha disposición legal. En este contexto, la letra A del citado artículo contempla un crédito por el impuesto que estos contribuyentes hayan debido pagar o que se les hubiese retenido en el extranjero por los dividendos percibidos o los retiros de utilidades efectuados de sociedades constituidas en el exterior, el que se determina de conformidad con las reglas allí establecidas. Por otra parte, de conformidad con el N°2, de la letra D, del artículo 41 A, de la LIR, para hacer uso de este crédito, los contribuyentes deberán inscribirse previamente en el Registro de Inversiones en Extranjero (RIE) que llevará el Servicio de Impuestos Internos.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 41 B, de la LIR, los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero podrán retornar al país el capital invertido en el exterior sin quedar afectos a los impuestos de dicha Ley hasta el monto invertido, siempre que la suma respectiva se encuentre previamente registrada en el Servicio de Impuestos Internos en la forma establecida en el N°2, de la letra D, del artículo 41 A, y se acredite con instrumentos públicos o certificados de autoridades competentes del país extranjero, debidamente autenticados. En los casos en que no se haya efectuado oportunamente el registro o no se pueda contar con la referida documentación, la disminución o retiro de capital deberá acreditarse mediante la documentación pertinente, debidamente autenticada, cuando corresponda, de la forma y en el plazo que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Del contexto de ambas normas legales, aparece que el RIE que lleva este Servicio tiene por finalidad dar cuenta, para los efectos que dispone la Ley, de las inversiones que las personas con domicilio o residencia en nuestro país efectúan desde Chile hacia el exterior

Por tanto, en el caso planteado, dicha inscripción no es necesaria ya que no existe una inversión realizada desde Chile hacia el extranjero; sino que se trata de la capitalización de utilidades retenidas en una sociedad extranjera en la cual sí se efectuó con anterioridad una inversión desde nuestro país, la cual se encontraría debidamente inscrita en el RIE.

Consecuentemente, no siendo necesaria la inscripción en el RIE de la referida capitalización; no procede exigirla para efectos de hacer valer el crédito de la letra A, del artículo 41 A, de la LIR, por el impuesto pagado o retenido sobre los dividendos provenientes de la sociedad en que se efectuó la capitalización de utilidades, siempre que el contribuyente al efectuar desde Chile su inversión original en dicha sociedad, se haya inscrito previamente en el RIE, de conformidad con lo dispuesto en el N°2, de la letra D, del artículo 41 A, de la LIR.

III. CONCLUSIÓN.

De acuerdo con lo expuesto, cabe señalar que para los efectos de hacer valer el crédito a que se refiere la letra A, del artículo 41 A, de la LIR, es requisito que el contribuyente se haya inscrito previamente en el RIE dando cuenta de las inversiones de las cuales provienen dichas rentas; no obstante, la capitalización de utilidades retenidas en la sociedad en la cual se ha efectuado dicha inversión, no requiere cumplir con dicho trámite, pues en tal caso no existe una inversión desde nuestro país al exterior.

5. Condonación de intereses en relación con el Impuesto Adicional. (Oficio N° 1953 de 25 de agosto de 2011)

I.- ANTECEDENTES.

1. Antecedentes de hecho.

El año 200x la empresa XXXX Ltda., recibió un préstamo de dinero de la empresa YYYYY por US \$ xxxxxxxxx.-, acordándose un pago de intereses de un 10,35 % anual.

Con fecha x de septiembre de 200x la acreedora cedió su crédito a BBB, Ltd., residente en las Islas Cayman.

El 20 de diciembre de 200x, se celebró entre XXXX Ltda. , y la nueva acreedora un convenio de condonación y cancelación de intereses, condonándose parte de los intereses devengados por un monto de US \$ xxxxxxxx.-

Con fecha x de julio de 200x la sociedad AAA Ltda., adquirió por fusión por absorción de la empresa XXXX Ltda., la totalidad de los activos y pasivos de esta última, entre ellos el señalado préstamo.

Según se indica en los antecedentes, la deudora habría contabilizado como gasto los intereses devengados que luego fueron condonados.

En relación a lo antes señalado expresa que a su juicio no ha existido devengamiento del Impuesto Adicional a que se refiere el N° 1, del inciso 4°, del artículo 59, de la LIR, no configurándose un hecho gravado con el citado impuesto, en tanto la condonación no ha implicado la realización de un pago o remesa efectiva al exterior, ni un retiro, distribución o abono en cuenta de los intereses, que genere la obligación al pagador de retener el impuesto que corresponda, en los términos dispuestos por el artículo 74 N° 4, de la LIR.

2. Antecedentes de derecho.

De conformidad con el N°1, del inciso 4°, del artículo 59, de la LIR, se encuentran gravadas con Impuesto Adicional las cantidades que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de intereses.

Atendido que el referido tributo grava a personas sin domicilio ni residencia en Chile, la Ley ha establecido un mecanismo de retención, el que para este caso se encuentra regulado en el artículo 74 N°4 de la LIR. De conformidad con dicha disposición, se encuentran obligados a practicar la retención los contribuyentes que remesen al exterior, retiren, distribuyan, abonen en cuenta o paguen rentas afectas al Impuesto Adicional de acuerdo, entre otras normas, con el artículo 59 de la LIR.

Por su parte, el artículo 79 del mismo texto legal, establece que las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el N° 4, del artículo 74, deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención.

El artículo 82 de la misma Ley, dispone que los impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado, considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera que sea la forma de percepción.

II.- ANÁLISIS.

1. De lo dispuesto por las normas legales mencionadas en el punto I anterior, se puede apreciar que el artículo 82 de la LIR establece el momento en que nace la obligación tributaria respectiva; el artículo 74 N° 4 dispone el momento en que se debe retener el impuesto, y el artículo 79 del mismo texto legal, establece el plazo en que se deberá declarar y pagar el impuesto retenido.

En relación al artículo 82, los impuestos de retención se adeudan desde la ocurrencia de alguno de los siguientes hechos: a) Cuando las rentas se pagan; b) Cuando se abonan en cuenta o sea, cuando en la contabilidad de quien debe la renta se ha acreditado al Haber de la cuenta corriente del acreedor de ella, una suma determinada de dinero; c) Cuando se distribuyen, retiren, remesen o se pongan a disposición del interesado y, d) Cuando la renta se contabiliza como gasto, en la contabilidad del deudor. Cualquiera de los hechos detallados precedentemente que ocurra en primer término, determina el momento en que nace la obligación tributaria quedando determinado su monto, de acuerdo con la tasa, recargos y demás normas vigentes en ese momento.

Sin embargo, sólo los hechos indicados en las letras a), b) y c) obligan a efectuar el acto material de retener el monto del tributo. La mera contabilización como gasto indicada en la letra d), que no vaya acompañada o precedida de alguno de los otros, no determina la obligación de retener el impuesto en ese instante, sino que sólo produce el efecto de fijar el monto del tributo, el que sólo deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra el primero de los hechos mencionados en las letras antes citadas.

2. Según los antecedentes proporcionados en el requerimiento, en el caso en consulta se habría contabilizado como gasto los intereses devengados, pero no se habría producido su pago, su abono en cuenta, distribución, retiro, remesa o puesta a disposición del interesado la misma renta.

Para los efectos antes indicados, se considera que existe pago no sólo cuando se produce la prestación de lo debido, en los términos del artículo 1568 del Código Civil, sino que también se debe entender que existe “pago” de una renta en todos aquellos casos en que la obligación se cumple por alguna de las formas alternativas al pago efectivo contempladas en el Código Civil, tales como compensación, novación, confusión o transacción.

III.- CONCLUSIONES.

Conforme a lo señalado, en el caso en consulta si bien ha nacido la obligación tributaria del Impuesto Adicional, al haberse contabilizado como gasto los intereses adeudados, sin embargo no se ha hecho exigible la obligación de retener, prevista en el artículo 74 N° 4, de la LIR, al haberse extinguido la obligación mediante su remisión, no habiéndose verificado, en tal caso, ninguno de los presupuestos que establece la disposición legal precitada, esto es, un pago, una distribución, retiro o remesa de rentas al exterior. Por consiguiente, la remisión o condonación de los intereses a que se refiere, no produce la

obligación legal establecida en el artículo 74 N° 4, de la LIR, de retener impuestos para el deudor del crédito, al no existir un pago o remesa de rentas al exterior.

Por último, se señala que el deudor deberá reconocer el incremento de patrimonio que tal remisión le produjo, y que será equivalente al saldo insoluto de la deuda remitida, en el ejercicio en que ocurre la condonación.

6. Derechos de los adjudicatarios para imputar el precio de derechos de aguas adquiridos por medio de subasta al pago de la patente. (Oficio N° 1956 de 25 de agosto de 2011)

I.- ANTECEDENTES.

Señala en su presentación, que el Código de Aguas establece, en sus artículos 129 bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6, sujeto a las condiciones que en cada caso se indican, que los derechos de aprovechamiento no consuntivos y consuntivos de ejercicio permanente, respecto de los cuales su titular no haya construido las obras que señala y los derechos de aprovechamiento de ejercicio eventual, que no sean utilizados total o parcialmente, estarán afectos al pago de una patente anual a beneficio fiscal, expresada en unidades tributarias mensuales conforme al procedimiento contemplado en las citadas disposiciones legales, la que se enterará en el mes de marzo de cada año. El artículo 129 bis 11, del mismo Código, previene que si el titular del derecho de aprovechamiento no pagare la patente dentro del plazo indicado, se iniciará un procedimiento judicial para su cobro, conforme al cual el juez competente podrá disponer el remate de los derechos, ello de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 129 bis 16.

Por otra parte, señala, el inciso 1°, del artículo 142, del Código de Aguas, establece que si dentro del plazo que se indica se hubieren presentado dos o más solicitudes sobre las mismas aguas y no hubiere recursos suficientes para satisfacer todos los requerimientos, la Dirección General de Aguas, una vez reunidos los antecedentes que acrediten la existencia de aguas disponibles para la constitución de nuevos derechos sobre ellas, citará a un remate de estos derechos.

Expresa a continuación, que el inciso 2°, del artículo 129 bis 20, establece que los titulares de derechos de aprovechamiento podrán deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las cantidades mensuales que paguen por concepto de patentes en los años anteriores a aquél en que se inicie la utilización de las aguas.

Finalmente, expresa que el inciso 3°, del artículo 129 bis 21, del Código de Aguas, establece que si el derecho de aprovechamiento fuere adquirido mediante remate de conformidad a los artículos 142 a 147, 129 bis 16 y 129 bis 17, la cantidad pagada en el remate, debidamente reajustada, por concepto de precio del referido derecho, podrá ser imputada al pago de la patente señalada en los artículos 129 bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6, todos del mismo texto legal.

De acuerdo con lo señalado, consulta si el adjudicatario en remate de un derecho de aprovechamiento de aguas, que impute el precio del remate al pago de la patente, podría, además, deducir del monto de sus pagos provisionales la cantidad pagada e imputada en esta forma.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo establecido por el inciso 2°, del artículo 129 bis 20, del Código de Aguas, los titulares de derechos de aprovechamiento podrán deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), las cantidades mensuales que paguen por concepto de patentes en los años anteriores a aquél en que se inicie la utilización de las aguas. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto fiscal de retención o recargo de declaración mensual y pago simultáneo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quede podrá imputarse a los mismos impuestos indefinidamente en los meses siguientes, hasta su total agotamiento, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27, del D.L. N° 825, de 1974. Aclaran a continuación los dos primeros incisos del artículo 129 bis 21, que en el caso de los derechos de aprovechamiento no consuntivos, podrán imputarse todos los pagos efectuados durante los ocho años anteriores a aquél en que se inicie la utilización de las aguas, en tanto que, en el caso de los derechos de aprovechamiento consuntivos, sólo podrán imputarse los pagos efectuados durante los seis años anteriores a aquél en que se inicie la utilización de las aguas.

Por su parte, y tal como señala en su presentación, el inciso 3°, del artículo 129 bis 21, del mismo Código, establece que si el derecho de aprovechamiento fuere adquirido mediante remate de conformidad con lo dispuesto en los artículos 142 a 147, 129 bis 16 y 129 bis 17, del Código de Aguas, la cantidad pagada, debidamente reajustada, como precio del referido derecho, por el titular del mismo, podrá ser imputada al pago de la patente señalada en los artículos 129 bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6.

En el Diario Oficial de 06 de diciembre de 2010, se publicó el Decreto N° 189, del Ministerio de Obras Públicas, que fija el procedimiento para la aplicación de lo dispuesto por el inciso 3°, del artículo 129 bis 21, del Código de Aguas. De acuerdo con sus primeros dos artículos, los titulares de derechos de aprovechamiento de aguas que los hubieren adquirido mediante remate de conformidad a los artículos 142 a 147, 129 bis 16 y 129 bis 17 del Código de Aguas, podrán imputar las cantidades pagadas, debidamente reajustadas, por concepto de precio del referido derecho, al pago de la patente señalada en los artículos 129 bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6 de ese texto legal. Dichos titulares tendrán derecho a solicitar que el precio del remate se impute al pago de la patente por no utilización de las aguas, en el caso que el derecho estuviera afecto a tal obligación.

De acuerdo con ello, la imputación del precio del remate al pago de las patentes, constituye un derecho que la propia Ley establece a favor del adjudicatario en remate de un derecho de aprovechamiento de aguas. De lo dicho se sigue, que en tal situación cobra plena aplicación lo establecido por el inciso 2°, del artículo 129 bis 20, del Código de Aguas, esto es, que los titulares de derechos de aprovechamiento podrán deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la LIR, las cantidades mensuales que paguen por concepto de patentes en los años anteriores a aquél en que se inicie la utilización de las aguas, por los períodos que establece el artículo 129 bis 21, pues en tal situación la referida imputación a las patentes establecidas en los artículos 129 bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6, constituye precisamente una forma de pago de las mismas.

III.- CONCLUSIÓN.

Las patentes establecidas en los artículos 129 bis 4, 129 bis 5 y 129 bis 6, del Código de Aguas, que se paguen con la imputación del precio de los remates a que se refieren los artículos 142 a 147, y 129 bis 16 y 129 bis 17, del mismo Código, podrán deducirse del monto de los pagos provisionales obligatorios de la LIR o imputarse a los demás impuestos, en los términos previstos por los artículos 129 bis 20 y 129 bis 21 de dicho texto legal.

Jurisprudencia Judicial

Pérdida de la acción de Tesorerías para el cobro de deudas tributarias. (Fallo Corte Suprema de fecha 26 de agosto de 2011, rol N° 8420-2009)

Durante los últimos meses, la Corte Suprema ha fallado numerosos procesos sobre la prescripción de la facultad de Tesorerías de cobro de impuestos. En general y con el impulso que dio este gobierno a la gestión de cobro de impuestos, numerosos procesos se reactivaron.

En este sentido, la Corte resolvió que en el proceso administrativo de cobro de impuestos el contribuyente puede alegar la prescripción de la acción de cobro en este mismo proceso, y no como sustenta Tesorerías que había que interponerlo en el juicio de Reclamo ante el SII.

En el caso del proceso antes indicado, Tesorerías tomó mas de diez años desde la notificación y requerimiento de pago con lo cual la Corte le reprocha que el cobro de obligaciones tributarias lo hizo con una “tardanza inexcusable que excede todo límite de razonabilidad, contrariando diversos principios del derecho administrativo obligatorio para la Administración,.....”

Al efecto la Corte sostuvo la tesis del denominado decaimiento del procedimiento administrativo y la extinción del cobro de la obligación tributaria, todo ello en vista de la indicada tardanza en el cobro, fallando de oficio a favor del contribuyente por una causa diferente a la sostenida por este último.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO

En cuanto a la jurisprudencia administrativa, se destaca primeramente aquella que trata sobre la tributación que afecta la remesa de fondos al exterior por acceso a base de datos en internet. Se trata de una empresa que desea acceder a ese tipo de información especializada, debiendo pagar por ello una suma de dinero a un no domiciliado o residente en Chile.

Al respecto el SII dispuso que las cantidades que se remesen al exterior como remuneración por el servicio de acceso a una base de datos a través de Internet se afectan con el Impuesto Adicional de 35%, debiendo tal tributo ser retenido por el pagador de la renta. Ahora bien si hay entre el Estado de residencia del perceptor de la renta y nuestro país un convenio para evitar a la doble tributación internacional que se encuentre vigente, deberá estarse a las disposiciones del referido convenio para los efectos de determinar el tratamiento tributario que de acuerdo a ellas corresponda aplicar a las rentas de que se trate, que en todo caso será menor si lo hubiera.

También es de interés comentar resumidamente el caso de inversiones en el exterior cuando ha habido capitalizaciones de utilidades de la sociedad constituida en el extranjero.

Al respecto el SII indica que cuando se trata de capitalización de utilidades de una sociedad extranjera de la cual la chilena es accionista no es necesario informar al Registro de Inversiones en el Exterior del SII, con lo cual podrá hacer uso del crédito por impuestos pagados en el exterior.

En relación a la consulta sobre la condonación de intereses en relación con el Impuesto Adicional, se trata de un acuerdo con la empresa acreedora extranjera de condonación de dichos intereses.

El SII interpretó que si bien ha nacido la obligación tributaria del Impuesto Adicional, al haberse contabilizado como gasto los intereses adeudados, no se ha hecho exigible la obligación de retener al haberse extinguido la obligación mediante su remisión, no habiéndose verificado, en tal caso, ninguno hechos para gravar dicha operación, esto es un pago, una distribución, retiro o remesa de rentas al exterior. Por consiguiente, la remisión o condonación de los intereses en este caso no obliga a retener impuestos para el deudor del crédito, al no existir un pago o remesa de rentas al exterior.

Indica sin embargo que el deudor deberá reconocer el incremento de patrimonio que tal remisión le produjo, y que será equivalente al saldo insoluto de la deuda remitida, en el ejercicio en que ocurre la condonación.

También es interesante la interpretación del SII en cuando indica que es posible imputar al precio de los derechos de agua adquiridos por medio de un remate al pago de la patente.

Referido a la Jurisprudencia Judicial, es importante lo que se analizó en el Boletín en cuanto a que la excesiva tardanza en el cobro de impuestos significa, en el caso visto, la pérdida del derecho de Tesorerías a la cobranza de los impuestos.

Franco Brzovic González