

## BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2015

### I. Leyes

No hay

### II. Proyectos de ley.

No hay diferentes a los informados.

### III. Circulares, Resoluciones Oficios

Resoluciones

1. Modificación diseño formulario 19 con el objeto de incorporar gastos supermercados. (Resolución N° 73 de 28 agosto 2015)

Oficios.

2.- Cambio de residencia de una empresa extranjera con ocasión de la diferencia de carga tributaria de países con tratado para evitar la doble tributación con aquellos que no lo tienen. (Oficio N° 1985 de 03.08.2015)

3.- Aplicación de la exención de IVA en la importación de bienes de capital. (Oficio N° 1992 de 03.08.2015)

VI Jurisprudencia Judicial

1. Contabilización y efectos tributarios pago de una empresa aval de otra. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 agosto 2015 , rol N° 24.151.14)
2. La mera interposición de una querrela por el SII no es suficiente para privar al contribuyente de los derechos que otorga la ley N°18.320 sobre incentivos al cumplimiento tributario, particularmente el IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 26 de agosto de 2015, rol 25.913-14)

Desarrollo

### I. Leyes.

Se ha plantado por diversos medios el interés en modificar la ley de Reforma Tributaria, cuyo proyecto, según se ha informado, ingresará después del correspondiente al presupuesto.

En este sentido las opiniones son diversas, y van desde eliminar el sistema atribuido y normas anti elusivas a modificaciones menores. Asimismo se sostiene también que se postergaría el sistema atribuido y parcialmente integrado.

### II. Proyectos de ley.

No hay diferentes a los comentados.

### III. Circulares, Resoluciones y Oficios.

Circulares.

No hay.

Resoluciones.

- 1.- Modificación diseño formulario 19 con el objeto de incorporar gastos supermercados. (Resolución N° 73 de 28 agosto 2015)

**VISTOS:** Las facultades contempladas en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N°7, del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de fecha 15 de octubre de 1980; en el artículo 6° letra A), N°1 y en los artículos 29, 30 inciso primero y segundo, y 32 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830, de 1974; lo previsto en la parte final del N°4 correspondiente al artículo 23°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el Decreto Ley 825, de 1974, modificado por la letra a) del número 9 del artículo 2° de la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria, y

**CONSIDERANDO:**

**1°** Que, es preocupación permanente del Servicio de Impuestos Internos mejorar el control y fiscalización de los impuestos que, en conformidad con el artículo 1° de su Ley Orgánica, le corresponde practicar, además de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes;

**2°** Que, el artículo 29 del Código Tributario establece que la presentación de declaraciones con el objeto de determinar la procedencia o liquidación de un impuesto, se hará de acuerdo con las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria;

**3°** Que, por su parte el artículo 30 del mismo texto legal dispone que las declaraciones se presentarán por escrito, bajo juramento, en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que ésta determine. En todos aquellos casos en que la ley no exige la emisión de documentos electrónicos en forma exclusiva, la Dirección podrá autorizar a los contribuyentes para que presenten los informes y declaraciones, en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse mediante sistemas tecnológicos;

**4°** Que, mediante la Resolución Ex. N° 74, de fecha 16 de diciembre de 2003, se establece un nuevo diseño para el Formulario 29, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, siendo modificado por Resoluciones Ex. N°45, de fecha 30 de Abril de 2004; N°62, de fecha 13 de julio de 2004; N°151, de fecha 29 de diciembre de 2005; N°165, de fecha 18 de diciembre de 2008, N°56, de fecha 24 de abril de 2009, N°158, de fecha 26 de octubre de 2009, N°143, de fecha 31 de agosto de 2010 y N°42, de fecha 29 de marzo de 2011;

**5°** Que, la letra a), del numeral 9 del artículo 2° de la Ley N°20.780, agregó en el número 4° del artículo 23 de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, una oración final, disponiendo que no darán derecho a crédito fiscal los gastos incurridos en supermercados y comercios similares, que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**6°** Que en mérito de lo expuesto resulta necesario modificar el diseño del Formulario 29, con el fin de incorporar dos nuevos códigos, en los cuales se consigne la información relativa a la cantidad de facturas recibidas y el impuesto soportado por concepto de adquisiciones efectuadas en supermercados y comercios similares, antecedentes necesarios para el control del crédito fiscal del IVA y los gastos necesarios para producir la renta que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

RESUELVO:

1° Incorpórese una nueva línea 27, en el Formulario 29, sobre Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, con los códigos [761] y [762], pasando la actual línea 27 a ser la línea 28 y así sucesivamente:

2		76		76	
---	--	----	--	----	--

2° El nuevo Formulario 29, con su nueva línea y códigos respectivos, así como sus instrucciones de llenado se incorporan, respectivamente, en Anexos N°s 1 a 4 de la presente resolución, entendiéndose formar parte de ella.

3° El Formulario 29 modificado en la forma indicada en el resolutivo anterior, deberá ser empleado por los contribuyentes obligados a declarar mensualmente sus obligaciones tributarias, a partir de las declaraciones que deban presentarse desde el 1 de septiembre de 2015 en adelante. Asimismo, deberá emplearse como primer registro, tratándose de declaraciones que se presenten desde la fecha señalada.

4° Las copias impresas que se obtengan del Formulario 29, contenido en anexo a la presente resolución, no son válidas para declarar y pagar en los Bancos o Instituciones Financieras autorizadas.

Oficios

2.- Cambio de residencia de una empresa extranjera con ocasión de la diferencia de carga tributaria de países con tratado para evitar la doble tributación con aquellos que no lo tienen. (Oficio N° 1985 de 03.08.2015)

Se ha recibido en este Servicio su Oficio indicado en el antecedente, mediante el cual solicita la opinión del Servicio de Impuestos Internos sobre los efectos jurídico-tributarios que se producen con motivo de que inversionistas extranjeros domiciliados o residentes de un país con el cual Chile no tenga un convenio para evitar la doble tributación internacional, cambien su domicilio a otra jurisdicción con la cual exista un convenio vigente. Ello, por cuanto de acuerdo con la ley de Reforma Tributaria, la carga efectiva sobre dividendos pagados o utilidades remesas a contribuyentes residentes de países sin convenio vigente será de un 44,45%, mientras que en el caso de existir convenio dicha carga se mantendrá en un 35%. Agrega que esta distinción determina que muchos inversionistas extranjeros se vean incentivados a cambiar domicilio desde países sin convenio a aquellos con convenio. Además, solicita se informe si los contribuyentes del impuesto adicional que perciban dividendos o utilidades desde empresas chilenas están sujetos a la obligación de reportar al Servicio de Impuestos Internos el cambio de su domicilio o residencia en el extranjero.

1. De acuerdo a las normas de la Reforma Tributaria, el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto la Renta dispondrá, a partir del 1 de enero de 2017, lo siguiente en sus tres primeros incisos:

*“A los contribuyentes del impuesto adicional, que obtengan rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero, se les otorgará un crédito equivalente al monto que resulte de aplicar las normas señaladas en el inciso siguiente.*

*Dicho crédito corresponderá a la cantidad que resulte de aplicar a las rentas o cantidades atribuidas en conformidad a lo dispuesto en los artículos 14, 14 ter, 17, número 7, y 38 bis, en su calidad de propietarios, comuneros, socios o accionistas de otras empresas, comunidades o sociedades, que se encuentren incluidas en la base imponible del impuesto, la misma tasa del impuesto de primera categoría con la que se gravaron. También tendrán derecho a este crédito, por el monto que se determine conforme a lo dispuesto en el número 5.- de la letra A), y/o en el número 3.-, de la letra B), ambas del artículo 14, sobre las rentas retiradas o distribuidas desde empresas sujetas a tales disposiciones, por la parte de dichas cantidades que integren la base imponible de las personas aludidas.*

*Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, los contribuyentes que imputen el crédito a que se refiere el inciso anterior, proveniente del saldo acumulado establecido en el numeral i), de la letra b), del número 2.-, de la letra B), del artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. La obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional, residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, en el que se haya acordado la aplicación del impuesto adicional, siempre que el impuesto de primera categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca este mismo efecto.”*

2. En opinión de este Servicio, para efectos de determinar si un contribuyente del impuesto adicional cumple las condiciones para eximirse de la obligación de restitución indicada en el inciso 3 del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta transcrita en el punto anterior, será necesario aplicar las normas del convenio para evitar la doble tributación que corresponda y establecer si, para efectos de ese convenio, el contribuyente del impuesto adicional es un residente del Estado con el que Chile suscribió dicho tratado.

En general los convenios de doble tributación disponen, en su artículo 4 que, a los efectos del convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local. Sin embargo, esta expresión no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo (texto del Convenio entre Chile y España). Esto es, los tratados de doble tributación reconocen como residentes de un Estado, para efectos del convenio, a las personas que tengan un vínculo con ese Estado que las sujete a tributación general en el mismo, lo que corresponde a tributación sobre renta mundial. Al respecto cabe señalar que el Oficio SII N°1746 , de 20 de mayo de 2009, relativo a la aplicación del Convenio de Doble Tributación suscrito con España a una empresa de ese país, indica que “para los efectos de la aplicación del Convenio, la empresa española debe cumplir con los requisitos para ser residente en España en los términos del artículo 4, citado, lo que implica que la renta que percibe la empresa española (beneficiaria) desde Chile, se encuentra efectivamente afecta a impuesto en ese país, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta mundial”.

Además de la norma señalada, los convenios incluyen normas que disponen expresamente que, no obstante otras consideraciones, determinadas personas deberán considerarse residentes de un Estado Parte para efectos de ese Convenio. Así, por ejemplo, el convenio suscrito con Estados Unidos dispone que *“el término “residente de un Estado Contratante” incluye: a) una organización establecida y mantenida en ese Estado exclusivamente para propósitos religiosos, de caridad, educacionales, científicos, u otro similar; y b) un fondo de pensiones establecido en ese Estado, aunque todo o parte de su renta o ganancia se encuentre exenta de impuesto en ese Estado de acuerdo a su legislación doméstica.”* (Disposición N°6, Protocolo).

3. De acuerdo con lo anterior, en caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado. Ello, aun cuando dicha persona hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un convenio de doble tributación vigente. Es conveniente considerar que un número importante de Estados califican como “residentes tributarios” a las entidades legales constituidas en el extranjero, pero cuya sede de dirección efectiva se encuentre dentro del territorio del país.

En caso que las autoridades chilenas no concordaren con la calificación de residencia efectuada por el otro Estado Parte de un convenio las autoridades chilenas pueden rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en los mismos tratados. En caso que una persona, que no sea persona natural, tenga residencia en ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de ambos estados deben tratar de resolver el conflicto y acordar en cuál de los dos estados, para efecto del Convenio, la referida persona debería ser residente. Si las autoridades competentes no llegaren a acuerdo dentro del procedimiento indicado la referida persona no tiene derecho de obtener los beneficios del Convenio como regla general.

4. Cabe hacer presente que algunos de los tratados de doble tributación suscritos por Chile reconocen la “redomiciliación” al referirse expresamente a la aplicación de los denominados “exit taxes” sobre personas naturales. Entre los convenios que establecen estas disposiciones se cuentan los convenios suscritos con Australia (artículo 13, párrafo 7) y con Canadá (artículo 13, párrafo 4).
5. Respecto de la obligación de informar los cambios de domicilio o residencia, cabe señalar que la Circular SII N° 31 de 2014 dispone que las personas y entidades no residentes que se inscriban en el RUT o inicien actividades a partir del 1 de enero de 2015 deben informar, entre otros datos, el país, dirección y fecha de constitución, creación u organización, y el país o países de residencia tributaria. La Circular dispone que las personas o entes que, para efectos tributarios, sean residentes de más de un país, deberán informar el número de identificación tributaria otorgado por cada uno de los países en que sean residentes.

De acuerdo a la Circular N° 31, las personas o entidades no residentes que hayan obtenido RUT/iniciación de actividades antes de la fecha indicada, no deben aportar los datos requeridos por la nueva circular, a menos que al 1 de enero de 2015 tuvieran un establecimiento permanente en Chile. En este caso, debían aportar la información antes del 31 de marzo de 2015.

La Circular N° 31 también obliga a los contribuyentes a informar cualquier cambio de los datos entregados. Como consecuencia de ello, el Servicio debería contar con datos actualizados respecto de los cambios de domicilio o residencia que se produzcan.

3.- Aplicación de la exención de IVA en la importación de bienes de capital. (Oficio N° 1992 de 03.08.2015)  
Se ha recibido en esta Dirección Nacional copia de Resolución de Exención de IVA a importación de bienes de capital.

I.- ANTECEDENTES:

Fue recibida en el Ministerio de Hacienda, para su firma, la Resolución Exenta N° xx de 2015, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo mediante la cual se declara exenta del Impuesto al Valor Agregado, la importación del bien de capital que se especifica como “Parque Solar Fotovoltaico – XXXX”, de capacidad de 29 MW, Código xxxx, de la empresa TTTTT.

Al respecto, dicho Ministerio solicita tomar conocimiento de la referida resolución y de sus antecedentes, y dar a conocer los comentarios u observaciones que pudieren merecer, de conformidad a lo dispuesto en la letra p), del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

II.- ANÁLISIS.

El Art. 12°, letra B), N° 10, del Decreto Ley N° 825, de 1974, señala que están exentas del IVA las importaciones de especies efectuadas por los inversionistas y las empresas receptoras por el monto de la inversión efectivamente recibida en calidad de aporte, siempre que consistan en bienes de capital que formen parte de un proyecto de inversión extranjera formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del Decreto Ley N°600, de 1974, o en bienes de capital que no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente, que formen parte de un proyecto similar de inversión nacional, que sea considerado de interés para el país, circunstancias todas que serán calificadas por resolución fundada del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, refrendada además por el Ministerio de Hacienda. Los bienes de capital deberán estar incluidos en una lista que el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo fijará por Decreto Supremo.

Según las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N°48, del 21.04.1978, la exención aludida es de tipo personal, beneficiando a los inversionistas extranjeros o nacionales que importen bienes de capital incluidos en el listado actualmente contenido en el Decreto Supremo N° 181 del 30.12.2011, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

En el caso de inversionistas nacionales el artículo 12, letra B), N° 10, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

(a) Los bienes de capital que sean importados no se produzcan en Chile en calidad y cantidad suficiente.

- (b) Dichos bienes formen parte de un proyecto de inversión nacional, similar a otro de inversión extranjera acogido al Decreto Ley N°600, de 1974, destinado a producir bienes o servicios de la misma especie o características semejantes.

En relación a este requisito este Servicio ha interpretado que la disposición legal es clara en el sentido de exigir como requisito para que proceda la exención de IVA para las importaciones de bienes de capital que efectúen inversionistas nacionales, que tales importaciones formen parte de un proyecto similar a un proyecto extranjero formalmente convenido con el Estado de acuerdo a las disposiciones del Estatuto del Inversionista Extranjero.

Tal condición se cumple cuando ambos proyectos tengan por objeto producir bienes o servicios de similares características, de modo que estén llamados a competir entre sí, ya que el propósito de la exención aludida es equiparar el tratamiento tributario frente al IVA del proyecto nacional con el proyecto extranjero que esté gozando de pleno derecho de la liberación de este impuesto, con lo cual se evita discriminar en contra del inversionista nacional.

En consecuencia, es condición indispensable para que un inversionista nacional pueda obtener la exención aludida el que exista ya aprobado un proyecto de inversión extranjera destinado a producir bienes o servicios de la misma especie o características semejantes que impliquen una alternativa para el consumidor o usuario en el rubro respectivo.

(c) La inversión sea considerada de interés para el país.

(d) Los bienes de capital que se pretende importar liberados deben estar incluidos en la lista fijada al efecto por Decreto Supremo emanado del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo.

No obstante lo señalado, se informa a Ud. que tanto la calificación de los requisitos necesarios para la concurrencia de la exención, como su posterior refrendación deben ser efectuados por autoridades distintas de este Servicio, quien carece de competencia para pronunciarse sobre el particular, según ya se ha señalado en forma reiterada<sup>1</sup>.

### III.- CONCLUSIÓN:

La facultad de calificar la concurrencia de los requisitos necesarios para el otorgamiento de la franquicia del Art. 12°, letra B), N°10 del Decreto Ley N°825, de 1974, por disposición expresa de la citada norma, recae en el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, cuya decisión, de ser afirmativa, debe ser refrendada por el Ministerio de Hacienda. Por lo anterior, este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio tributario solicitado, por tratarse de un asunto que por disposición expresa del Decreto Ley N°825, de 1974, escapa de la esfera de sus atribuciones.

---

<sup>1</sup> Ord. N° 2373 (07-09-2012), Ord. N° 0130 (22-01-2013).

## VI. Jurisprudencia Judicial

3. Contabilización y efectos tributarios pago de una empresa aval de otra. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 agosto 2015 , rol N° 24.151.14)

Se trata de la calificación de los desembolsos efectuados por una empresa, pagando en calidad de aval deuda de otra de la cual tiene participación societaria.

Esas sumas las incorporó en la cuenta del activo “aval por pagaré” y como cargo a resultado de pérdida en el año siguiente, en calidad de crédito incobrable.

En cuanto a la contabilización, la Corte fundamenta y afirma que el pago de una deuda ajena no es gasto de acuerdo a lo indicado en el artículo 31 y 33 de la LIR.

Respecto de la situación en que el crédito fuere declarado incobrable, deberá, según la Corte ser examinado en la oportunidad en que así ocurra.

4. La mera interposición de una querrela por el SII no es suficiente para privar al contribuyente de los derechos que otorga la ley N°18.320 sobre incentivos al cumplimiento tributario, particularmente el IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 26 de agosto de 2015, rol 25.913-14)

Lo indicado en el encabezamiento es la esencia de este caso y fallo, en cuanto a que el SII no puede pretender que una querrela, o calificación de hechos que en ella se denuncian como delitos del 97, N° 4 del Código Tributario, son suficientes para privar al contribuyente de los beneficios de la indicada ley, pues de lo contrario significaría admitir un margen de actuación discrecional del SII liberado del control jurisdiccional del tribunal tributario. El SII fue condenado en costas.



## RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2015

En relación al anunciado proyecto de reforma a la reforma tributaria, hasta la fecha no ha ingresado, y se espera que lo haga después del ingreso y eventual aprobación del presupuesto anual.

En todo caso hay reconocimiento expreso de la autoridad que la reforma es impracticable respecto de los dos sistemas legislados, esto es renta atribuida y parcialmente integrada. Asimismo se han planteado otras modificaciones a las atribuciones del SII, oportunidad de entrada en vigencia de algunas normas, etc.

En cuanto a la modificación diseño formulario 19, tiene por objeto incorporar la información que la reforma tributaria legisló sobre los gastos supermercados. (Resolución N° 73 de 28 agosto 2015).

Se ha destacado el Oficio N° 1985 que trata sobre el cambio de residencia de una empresa extranjera con ocasión de la diferencia de carga tributaria de países con tratado para evitar la doble tributación con aquellos que no lo tienen. (Oficio N° 1985 de 03.08.2015).

Para el SII en el caso que una persona considere que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente, y cuente con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para efectos del convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de “residente” efectuada por el otro Estado. Ello, aun cuando dicha persona hubiere sido, con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un convenio de doble tributación vigente.

En materia de Jurisprudencia Judicial se han comentado dos fallos de la I Corte Suprema.

El primero de ellos dice relación con la contabilización y efectos tributarios cuando una empresa pagó en calidad de aval la deuda de otra. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 agosto 2015, rol N° 24.151.14). En este caso resolvió que el pago de una deuda ajena no es gasto de acuerdo a lo indicado en el artículo 31 y 33 de la LIR.

La incobrabilidad del crédito, si ello ocurre, deberá ser examinada en su oportunidad.

Otro fallo que se comenta dice relación con que la mera interposición de una querrela por el SII no es suficiente para privar al contribuyente de los derechos que otorga la ley N°18.320 sobre incentivos al cumplimiento tributario, particularmente el IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 26 de agosto de 2015, rol 25.913-14).



**Franco Brzovic G.**