

BOLETÍN TRIBUTARIO OCTUBRE 2016

I. Leyes

No hay

II. Nuevos proyectos de ley.

No hay

III. Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Tratamiento tributario procesos concursales. (Circular N° 62 de 18 de octubre de 2016)
2. Tributación dividendos obtenidos por una sociedad controlada en el exterior provenientes de otras sociedades controladas indirectamente por la sociedad domiciliada en Chile. (Oficio N° 2746 de 4 de octubre de 2016)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Extravío de documentación durante el proceso de fiscalización y que posteriormente, al encontrarlos, los presentan en el proceso ante los tribunales. (Fallo de la I Corte Suprema de 17 de agosto de 2016, rol N°14.606-15)
2. Depreciación de bienes y sus exclusiones. (Fallo de la I Corte Suprema de 12 de octubre de 2016, rol 18.136-2015)
3. Aplicación de las normas de la ley N° 18.320 IVA, (ley del mono), a todas las situaciones IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 11 de octubre de 2016, rol N° 20.750-15)
4. Las razones que aduce el SII en una Resolución que deniega una petición al contribuyente, deben explicitarse. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 24 de octubre de 2016, rol 36.489-15)

Desarrollo

1. Tratamiento tributario procesos concursales. (CIRCULAR N° 62 de 18 de octubre de 2016)

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 9 de enero de 2014, se publicó la Ley N° 20.720, que sustituye el régimen concursal vigente por una ley de reorganización y liquidación de empresas y personas, y perfecciona el rol de la Superintendencia del ramo.

Dicho texto legal, mediante su artículo 393, introdujo un artículo 27 ter, al D.L. N° 825, de 1974, en virtud del cual los contribuyentes gravados con los impuestos de los Títulos II y III, del mencionado

decreto ley, que tengan la calidad de acreedores en un Procedimiento Concursal de Reorganización, tendrán derecho a recuperar los impuestos recargados en facturas pendientes de pago, emitidas a deudores de un Acuerdo de Reorganización, ya sea, imputando dichos impuestos a cualquier clase de impuestos fiscales y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque éstos le sean reembolsados por la Tesorería General de la República, en aquella parte no pagada por el deudor.

Por otra parte, la Ley N° 20.720 incorpora normas expresas respecto de los requisitos que deben cumplirse para que proceda la deducción como gasto de los créditos que resulten condonados o remitidos con motivo de un Acuerdo de Reorganización Judicial, así como la oportunidad en que procede dicha deducción. La referida Ley también regula la oportunidad en que se extinguen los saldos insolutos pendientes, con motivo de un procedimiento Concursal de Liquidación, y en los procedimientos concursales de la persona deudora.

Mediante la presente Circular se imparten las instrucciones sobre la materia.

II.- TEXTO DEL ARTÍCULO 393 DE LA LEY N°20.720

“Artículo 393.- Incorporase el siguiente artículo 27 ter al decreto ley N° 825, de 1974, sobre impuesto a las ventas y servicios:

Artículo 27 ter.- Los contribuyentes gravados con los impuestos de los Títulos II y III de esta ley, que tengan la calidad de acreedores en un Procedimiento Concursal de Reorganización regido por la Ley de Reorganización y Liquidación de Activos de Empresas y Personas, que hayan sido recargados en facturas pendientes de pago emitidas a deudores de un Acuerdo de Reorganización, podrán imputar el monto de dichos tributos a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque éstos les sean reembolsados por la Tesorería General de la República. En el caso de que se hayan efectuado abonos a dichas deudas, la imputación o devolución, en su caso, sólo podrán hacerse valer sobre la parte no cubierta por los abonos, si la hubiera.

Los contribuyentes señalados en este artículo restituirán los impuestos correspondientes a contar del mes siguiente del periodo en que venza el plazo para que el deudor efectúe el pago de las sumas acordadas en el respectivo Acuerdo de Reorganización. De igual forma, deberán devolverse dichos tributos cuando se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda y en el caso de término de giro de la empresa. No procederá, sin embargo, dicha restitución en caso que se declare el término o incumplimiento del Acuerdo de Reorganización, mediante resolución firme y ejecutoriada, dándose inicio a un Procedimiento Concursal de Liquidación, siempre que el respectivo contribuyente comunique dicha circunstancia al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste determine, mediante resolución.

Para hacer efectiva la imputación a que se refieren los incisos anteriores, los contribuyentes deberán solicitar al Servicio de Tesorerías que se les emita un Certificado de Pago por una suma de hasta el monto de los créditos acumulados, expresados en unidades tributarias mensuales. Dicho

certificado, que se extenderá en la forma y condiciones que fije el Servicio de Tesorerías, mediante resolución, será nominativo, intransferible a terceros y a la vista, y podrá fraccionarse en su valor para los efectos de realizar las diversas imputaciones que autoriza la presente disposición.

Para obtener la devolución de los impuestos recargados en las facturas pendientes de pago, los contribuyentes que opten por este procedimiento deberán presentar una solicitud ante el Servicio de Impuestos Internos a fin de que éste verifique y certifique, en forma previa a la devolución por la Tesorería General de la República, que los respectivos tributos hayan sido declarados y enterados en arcas fiscales oportunamente, y que éstos se encuentren al día en el pago de sus obligaciones tributarias. El Servicio de Impuestos Internos deberá pronunciarse dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha en que reciba los antecedentes correspondientes. Si no lo hiciera al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal que corresponda, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.

Para hacer uso del beneficio establecido en el presente artículo, el Acuerdo de Reorganización debe haber sido aprobado mediante resolución firme y ejecutoriada. La Superintendencia de Insolvencia y Reemprendimiento remitirá al Servicio de Impuestos Internos copia de los Acuerdos de Reorganización que se hallen en dicho estado, en la forma y plazo que dicha Superintendencia fije, mediante resolución.

Los contribuyentes que sean Personas Relacionadas con el deudor de un Acuerdo de Reorganización no podrán impetrar el derecho que establece el presente artículo.

La infracción consistente en utilizar cualquier procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero del número 4 del artículo 97 del Código Tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones.

La no devolución a arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo previsto en el inciso segundo de este artículo, y que no constituya fraude, se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dio origen al derecho a la imputación, o desde la fecha de la devolución, en su caso”.

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

1) Regulación establecida en el nuevo artículo 27 ter del D.L. 825.

El beneficio contenido en el nuevo artículo 27 ter, del D.L. N° 825, faculta a los contribuyentes allí señalados para recuperar el impuesto recargado en facturas pendientes de pago emitidas a Deudores de un Acuerdo de Reorganización. Dicha facultad puede ser ejercida por el contribuyente imputando dichos tributos a cualquier clase de impuestos fiscales, incluso aquellos de retención, y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por medio de las Aduanas o bien; optar porque éstos les sean reembolsados por la Tesorería General de la República.

No obstante, la imputación o devolución según sea el caso, sólo puede ejercerse por aquella parte pendiente de pago, de modo que si se han efectuado abonos a las deudas contenidas en facturas pendientes de pago, la imputación o devolución antes mencionada, sólo podrá hacerse valer por la parte no cubierta por los abonos.

Los impuestos respecto de los cuales se puede impetrar este beneficio son aquellos contenidos en los Títulos II y III, del D.L. N° 825, es decir, el Impuesto al Valor Agregado, el impuesto adicional a ciertos productos (Art. 37 y 40) y el impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares (Art. 42).

SUJETOS BENEFICIADOS

Para tener derecho a este beneficio, se deben cumplir copulativamente los siguientes requisitos:

- 1) Ser contribuyente gravado con alguno de los impuestos de los Títulos II y III, del D.L. N° 825.
- 2) Que los impuestos antes mencionados se encuentren recargados en facturas pendientes de pago emitidas a deudores de un Acuerdo de Reorganización.
- 3) Tener la calidad de acreedor en un procedimiento Concursal de Reorganización, regido por la Ley de Reorganización y Liquidación de Activos de Empresas y Personas. Tal calidad deberá determinarse conforme a las normas legales contenidas en la Ley N° 20.720.

Cumpliendo los requisitos antes señalados el contribuyente tiene derecho a este beneficio. No obstante para hacer uso de éste, el Acuerdo de Reorganización debe estar aprobado mediante resolución firme y ejecutoriada. Para verificar esta situación, la Superintendencia de Insolvencia y Reemprendimiento remitirá al Servicio de Impuestos Internos copia de los Acuerdos de Reorganización aprobados en los términos antes señalados.

No tendrán derecho a este beneficio, por disposición expresa de la ley, aun cuando cumplan los requisitos antes mencionados, aquellos contribuyentes que sean personas relacionadas con el deudor de un Acuerdo de Reorganización

PROCEDIMIENTO PARA SOLICITAR EL BENEFICIO

Como ya se señaló, el contribuyente puede hacer efectivo este beneficio mediante su imputación a otros impuestos fiscales, incluso de retención y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por las Aduanas o bien optar porque la Tesorería General de la República le reembolse las sumas correspondientes. En ambos casos, observando los siguientes procedimientos:

Imputación

En caso que el contribuyente beneficiado opte por imputar los montos que tiene derecho a recuperar en conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 27 ter, del D.L N° 825, deberá solicitar al Servicio de Tesorerías, la emisión de un Certificado de Pago, por el monto correspondiente a los impuestos antes mencionados. Dicho Certificado se emitirá expresado en unidades tributarias mensuales, será nominativo, intransferible a terceros, a la vista y podrá fraccionarse para efectos de realizar las distintas imputaciones que autoriza la norma legal en análisis. Las formalidades y condiciones del presente Certificado serán fijadas mediante una resolución emitida por el Servicio de Tesorerías.

Devolución

Si el contribuyente opta por hacer efectiva la recuperación de los impuestos recargados en las facturas pendientes de pago, por la vía de la devolución, deberá presentar ante el Servicio de Impuestos Internos una solicitud de devolución, a fin de que éste verifique y certifique, en forma previa, que los respectivos tributos han sido declarados y enterados en arcas fiscales oportunamente y que el contribuyente se encuentra al día en el pago de sus obligaciones tributarias. Respecto de este último punto, cabe señalar que la exigencia sanciona la no extinción del pago de las obligaciones tributarias, por lo que no procederá la devolución si a la fecha de presentación el contribuyente no se encuentra al día en el pago de éstas.

El Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de 60 días corridos contados desde la fecha en que reciba todos los antecedentes requeridos en la Resolución que emitirá al efecto, para pronunciarse respecto de la procedencia de dicha solicitud. Si no lo hiciera finalizando dicho plazo, la solicitud presentada por el contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá efectuar la devolución del remanente de crédito fiscal correspondiente, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la solicitud de devolución, debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.

OBLIGACIÓN DE RESTITUIR

Los contribuyentes que hayan imputado u obtenido devolución de los impuestos contenidos en los Títulos II y III, del D.L. 825, de 1974, en conformidad con lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 27 ter de dicho texto legal, se encuentran obligados a efectuar la restitución de éstos a contar del mes siguiente del período en que venza el plazo para que el deudor efectúe el pago de las sumas acordadas en el Respectivo Acuerdo de Reorganización. Dicha obligación subsiste también en el caso que se haya efectuado una imputación u obtenido una devolución superior a la que corresponda y en el caso de término de giro de la empresa.

El monto que el contribuyente acreedor debe restituir, al mes siguiente de cumplido el primer vencimiento establecido en el Acuerdo de Reorganización, para que el deudor efectúe el pago, corresponderá al monto íntegro del Impuesto devuelto al acreedor en virtud del artículo 27 ter, del D.L N°825. El Servicio de Impuestos Internos podrá girar dicho monto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 del Código Tributario.

Al respecto, cabe hacer presente que la obligación de restituir impuesta por el legislador, no se encuentra condicionada a que el deudor realice efectivamente el pago de la deuda. Por el contrario, una vez hecho uso del beneficio, nace automáticamente la obligación de restituir, la cual se materializará a contar del mes siguiente de vencido el plazo acordado para el pago de la deuda contenida en el respectivo Acuerdo de Reorganización.

No obstante lo anterior, no procederá la restitución de las sumas antes señaladas en caso que se declare el término o incumplimiento del Acuerdo de Reorganización, mediante resolución firme y ejecutoriada, dándose inicio a un Procedimiento Concursal de Liquidación. Ello siempre que el contribuyente comunique dicha circunstancia a este Servicio en la forma y plazos que éste determine en la resolución que emitirá para tal efecto.

Una vez acontecido lo señalado en el párrafo precedente y cumplidas las formalidades allí establecidas, nace para el acreedor el derecho a no efectuar restitución alguna de las sumas devueltas en virtud del artículo 27 ter, del D.L N°825. De modo que si con anterioridad al término o incumplimiento del Acuerdo de Reorganización y de todas las formalidades establecidas en el párrafo precedente el contribuyente ha realizado la restitución de parte de las sumas devueltas, renacerá su derecho a devolución por aquella parte restituida y no pagada por el deudor.

SANCIONES

Todo procedimiento doloso encaminado a efectuar imputaciones y obtener devoluciones improcedentes o superiores a las que realmente corresponda, se sancionará en conformidad con lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero de N° 4, del artículo 97 del Código tributario, según se trate de imputaciones o devoluciones. Conforme a lo anterior, en caso de imputaciones improcedentes el contribuyente será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con una multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado. En caso de devoluciones obtenidas en forma fraudulenta el contribuyente será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.

Por otra parte, la no devolución a las arcas fiscales de las sumas imputadas o devueltas en exceso según lo previsto en el inciso segundo del artículo 27 ter, del D.L. N° 825, y que no constituyan fraude, se sancionará como no pago oportuno de impuestos sujetos a retención o recargo, aplicándose los intereses, reajustes y sanciones desde la fecha en que se emitió el Certificado de Pago que dio origen a la imputación o desde la fecha de la devolución, en su caso.

2) Disposiciones de la Ley N° 20.720, que inciden en materia de Impuesto a la Renta.

La Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) no contiene dentro de sus disposiciones, normas especiales relacionadas con esta materia.

No obstante lo anterior, la Ley N° 20.720, establece normas con incidencia en el Impuesto a la Renta. Particularmente regula el tratamiento tributario de los créditos que sean parte de un Acuerdo de Reorganización Judicial, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley N° 20.720.

En efecto, el artículo 93 de la Ley N° 20.720 dispone lo siguiente:

“Artículo 93.- Efectos sobre los créditos. Los créditos que sean parte del Acuerdo de Reorganización Judicial se entenderán remitidos, novados o repactados, según corresponda, para todos los efectos legales.

El acreedor, contribuyente del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974, podrá deducir como gasto necesario conforme a lo dispuesto en el número 4° del artículo 31 de dicha ley, las cantidades que correspondan a la condonación o remisión de deudas, intereses, reajustes u otras cantidades que se hayan devengado en su favor, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones copulativas:

- 1) Que se trate de créditos otorgados o adquiridos con anterioridad al plazo de un año contado desde la celebración del Acuerdo de Reorganización Judicial.
- 2) Que dicha condonación o remisión conste detalladamente en el referido Acuerdo o sus modificaciones, aprobado conforme al artículo 89, y
- 3) Que no correspondan a créditos de Personas Relacionadas con el Deudor ni a créditos de acreedores Personas Relacionadas entre sí, cuando éstos, en su conjunto, representen el 50% o más del pasivo reconocido con derecho a voto.

Lo anterior, es sin perjuicio de la obligación del Deudor de reconocer como ingreso, para efectos tributarios, aquellas cantidades que se hubieren devengado a favor del acreedor y que se condonen o remitan.”

La nueva disposición transcrita, establece el tratamiento tributario, desde el punto de vista del acreedor y deudor, de todos aquellos créditos que sean parte de un Acuerdo de Reorganización Judicial, los cuales, según expresa disposición de la misma norma, se entenderán remitidos, novados o repactados, según corresponda, para todos los efectos legales.

A) Requisitos para que los créditos remitidos o condonados en el marco de un Acuerdo de Reorganización Judicial puedan ser deducidos como gastos necesarios para producir la renta.

Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC) de la LIR, podrán deducir como un gasto necesario para producir la renta de la empresa, de aquellos a que se refiere el N° 4, del artículo 31 de dicha ley, esto es, como el castigo de un crédito que resulta incobrable, los créditos que sean parte de un Acuerdo de Reorganización Judicial y que en virtud de dicho acuerdo resulten condonados o remitidos.

El contribuyente podrá rebajar como gasto el monto del crédito respectivo, más los intereses, reajustes u otras cantidades relacionadas con éstos que se hubieren devengado en su favor, siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de créditos otorgados o adquiridos con anterioridad al plazo de un año, contado desde la celebración del Acuerdo de Reorganización Judicial.

De acuerdo al artículo 89 de la Ley N° 20.720, el Acuerdo de Reorganización Judicial se entenderá aprobado cuando cuente con el consentimiento del deudor y el voto conforme de los dos tercios o más de los acreedores presentes, que representen al menos dos tercios del total del pasivo con derecho a voto correspondiente a su respectiva clase o categoría. El acuerdo sobre la propuesta de una clase o categoría se adoptará bajo la condición suspensiva de que se acuerde la propuesta de la otra clase o categoría en la misma Junta de Acreedores, o en la que se realice de conformidad a lo previsto en el artículo 82 de la Ley N° 20.720.

Ahora bien, atendido que sólo pueden ser deducidos como gasto aquellos créditos otorgados o adquiridos con anterioridad al plazo de 1 año contado desde la celebración del Acuerdo de Reorganización Judicial, dicho plazo deberá computarse desde que se apruebe la propuesta de todas las clases o categorías referidas.

Además, es necesario que el Acuerdo en el cual consten dichas circunstancias, se encuentre aprobado conforme al artículo 89 de la Ley N° 20.720.

De acuerdo con lo establecido en dicha norma, el Acuerdo se entenderá aprobado y comenzará a regir:

- i) Una vez vencido el plazo para impugnarlo (cinco días contados desde su publicación en el Boletín Concursal, de acuerdo al artículo 86 de la Ley N° 20.720), sin que se hubiere impugnado, y el tribunal lo declare así de oficio o a petición de cualquier interesado o del veedor, o
 - ii) Si el Acuerdo fuere impugnado y las impugnaciones fueren desechadas, el tribunal competente lo declarará aprobado en la resolución que deseche la o las impugnaciones, y el Acuerdo comenzará a regir desde que dicha resolución cause ejecutoria.
- b) Que la condonación o remisión conste detalladamente en el referido Acuerdo o sus modificaciones, aprobado conforme al artículo 89 de la Ley N° 20.720.

De acuerdo con este requisito, es necesario que se especifique detalladamente en el Acuerdo o sus modificaciones, que el crédito respectivo, así como sus intereses, reajustes u otras cantidades relacionadas con éstos que se hubieren devengado en favor del acreedor, son condonados o remitidos por éste.

- c) Que tales créditos no correspondan a personas relacionadas con el deudor, ni a créditos de acreedores personas relacionadas entre sí, cuando éstos, en su conjunto, representen el 50% o más del pasivo reconocido con derecho a voto.

Para tales efectos, el N° 26, del artículo 2° de la Ley N° 20.720 dispone que debe entenderse o considerarse como personas relacionadas respecto de una o más personas o de sus representantes, las siguientes:

- i) El cónyuge, los ascendientes, descendientes y colaterales por consanguinidad o afinidad hasta el sexto grado inclusive y las sociedades en que éstos participen, con excepción de aquellas inscritas en el Registro de Valores.
- ii) Las personas que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 100 de la Ley N° 18.045, de Mercado de Valores¹.

¹ El artículo 100 de la Ley N° 18.045, de Mercado de Valores establece que: “Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas:

- a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad;
- b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad de matriz, coligante, filial o coligada, en conformidad a las definiciones contenidas en la ley N° 18.046;
- c) Quienes sean directores, gerentes, administradores, ejecutivos principales o liquidadores de la sociedad, y sus cónyuges o sus parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, así como toda entidad controlada, directamente o a través de otras personas, por cualquiera de ellos, y

d) Toda persona que, por sí sola o con otras con que tenga acuerdo de actuación conjunta, pueda designar al menos un

miembro de la administración de la sociedad o controle un 10% o más del capital o del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones.

La Superintendencia podrá establecer mediante norma de carácter general, que es relacionada a una sociedad toda persona natural o jurídica que por relaciones patrimoniales, de administración, de parentesco, de responsabilidad o de subordinación, haga presumir que:

- 1.- Por sí sola, o con otras con quienes tenga acuerdo de actuación conjunta, tiene poder de voto suficiente para influir en la gestión de la sociedad;
- 2 - Sus negocios con la sociedad originan conflictos de interés;
- 3.- Su gestión es influenciada por la sociedad, si se trata de una persona jurídica, o
- 4.- Si por su cargo o posición está en situación de disponer de información de la sociedad y de sus negocios, que no haya sido divulgada públicamente al mercado, y que sea capaz de influir en la cotización de los valores de la sociedad.

B) Situación tributaria de los créditos en el procedimiento concursal de liquidación, y en los procedimientos concursales de la persona deudora.

El artículo 93 de la Ley N° 20.720, establece tal como se ha indicado en las instrucciones precedentes, el tratamiento tributario, desde el punto de vista del acreedor, de todos aquellos créditos que sean parte de un Acuerdo de Reorganización Judicial, no así, respecto de los créditos que se extingan en un procedimiento concursal de liquidación o en los demás procedimientos concursales contemplados en la ley..

Sobre el particular, debe tenerse presente que en general, la remisión o condonación de créditos es un acto voluntario por medio del cual se extinguen obligaciones pendientes y que consiste en la renuncia voluntaria y gratuita que hace el acreedor de su crédito a favor del deudor.

El castigo de un crédito incobrable, por su parte, conforme lo establece el N° 4, artículo 31 de la LIR, procederá en tanto los créditos se relacionen con el giro del negocio, se hayan contabilizado oportunamente y agotado prudencialmente los medios de cobro, normas respecto de las cuales este Servicio impartió instrucciones a través de la Circular N° 24, de 2008. Esta norma legal, es de excepción, y se sustenta en que la incobrabilidad es una situación especial que se deriva de un hecho involuntario del acreedor.

Ahora bien, en el caso de que los créditos se extingan con motivo del término del procedimiento concursal de liquidación o del procedimientos concursal de renegociación de la persona deudora, por aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 255 y 268 de la Ley N° 20.720, respectivamente, habida consideración que tal extinción se encuentra establecida en la referida Ley, tales créditos pueden ser también castigados en conformidad con lo dispuesto por el N° 4, del artículo 31 de la LIR, toda vez que la propia Ley en comento califica o determina su extinción, y por tanto, su absoluta incobrabilidad.

En efecto, conforme a lo dispuesto en el referido artículo 255, de la Ley N° 20.720, una vez que se encuentra firme o ejecutoriada la resolución que declara el término del procedimiento concursal de liquidación, se entenderán extinguidos por el solo ministerio de la ley y para todos los efectos legales, los saldos insolutos de las obligaciones contraídas por el deudor con anterioridad al inicio de dicho procedimiento concursal. En consecuencia, la oportunidad en que se procederá el castigo de los saldos insolutos, será el momento en que se encuentre a firme o ejecutoriada la resolución que declara el término del procedimiento concursal de liquidación.

Por su parte, de acuerdo al artículo 268 de la Ley N° 20.720, una vez vencido el plazo para impugnar el acuerdo de renegociación o el acuerdo de ejecución, según corresponda, o una vez resuelta y desechada la impugnación, conforme a lo establecido en el artículo 272 de la citada ley, la Superintendencia declarará finalizado el procedimiento concursal de renegociación.

De esta manera, si el referido procedimiento hubiere finalizado en virtud de un Acuerdo de Renegociación, las obligaciones respecto de los créditos que conforman dicho acuerdo se entenderán extinguidas, novadas o repactadas, según lo acordado. Para ello, la Superintendencia emitirá un certificado de incobrabilidad a solicitud de los acreedores titulares de las deudas remitidas, que les permita castigar sus créditos en conformidad a la Ley en comento, en el ejercicio en que la Superintendencia declare finalizado el procedimiento concursal de renegociación.

Si el referido procedimiento hubiere finalizado en virtud de un acuerdo de ejecución, se entenderán extinguidos, por el solo ministerio de la Ley en referencia, los saldos insolutos de las obligaciones contraídas por la persona deudora respecto de los créditos parte de dicho acuerdo, a contar de la publicación de la resolución que declara finalizado el procedimiento en el Boletín Concursal. Por tanto, es esta última, la oportunidad en que procede el castigo de los referidos créditos en este caso.

C) Efectos que se producen para el deudor de los créditos condonados, remitidos o extinguidos.

El inciso final, del artículo 93 de la Ley N° 20.720, dispone expresamente que sin perjuicio de que los créditos que sean parte del Acuerdo de Reorganización Judicial se entiendan remitidos o condonados cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto, el deudor deberá reconocer como ingreso, para efectos tributarios, aquellas cantidades que se hubieren devengado a favor del acreedor y que se condonen o remitan.

No se considerará relacionada a la sociedad una persona por el sólo hecho de participar hasta en un 5% del capital o 5% del capital con derecho a voto si se tratare de una sociedad por acciones, o si sólo es empleado no directivo de esa sociedad.”

En consecuencia, cuando se entiendan remitidos o condonados y se cumplan los requisitos de la letra A) anterior, el deudor deberá reconocer como ingreso tributable el monto del crédito respectivo, más los intereses, reajustes u otras cantidades relacionadas con éstos que se hubieren devengado a favor del acreedor.

De esta manera, el ingreso correspondiente al monto condonado, sus intereses, reajustes u otras cantidades devengadas, constituirá una renta de las del artículo 20 N.° 5 de la LIR, gravable con los

impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, de acuerdo a las normas generales.

Al igual que en el caso contemplado en el artículo 93 de la Ley N.º 20.720, una vez finalizado el Procedimiento de Renegociación mediante un Acuerdo de Renegociación, la persona deudora deberá reconocer como ingreso tributable aquella parte que le haya sido remitida. Lo anterior, en virtud de que, según se aprecia del sentido del artículo 268 inciso tercero de la ley citada, la remisión ocurre por decisión voluntaria del acreedor respectivo, y no por disposición legal. Lo contrario ocurre respecto de saldos insolutos al término de un Procedimiento de Renegociación mediante un Acuerdo de Ejecución -según dispone su artículo 268 inciso segundo- o de un Procedimiento Concursal de Liquidación -art. 255-, donde la remisión opera por el solo ministerio de la ley. En tales casos, la remisión, si bien da lugar a un incremento de patrimonio para el deudor remitido, este es considerado un ingreso no renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17 N.º 22 de la LIR.

IV.- VIGENCIA DE LAS NORMAS DE LA LEY N° 20.720 Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La Ley N° 20.720, establece normas de vigencia expresa en su artículo primero transitorio. De este modo, la vigencia de las modificaciones analizadas queda supeditada a la entrada en vigencia de la referida ley, que según lo dispuesto en el mencionado artículo transitorio es nueve meses después de su publicación en el Diario oficial.

Considerando que la fecha de publicación de la Ley N° 20.720, fue el 9/01/2014, las modificaciones analizadas comenzaron a regir el 9/10/2014.

Las instrucciones sobre las materias contenidas en la presente Circular, rigen a partir de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

5. Tributación dividendos obtenidos por una sociedad controlada en el exterior provenientes de otras sociedades controladas indirectamente por la sociedad domiciliada en Chile. (Oficio N° 2746 de 4 de octubre de 2016)

I.- ANTECEDENTES.

Una sociedad chilena, es dueña del 100% de las acciones emitidas por una sociedad residente en Bahamas, en adelante, "Sociedad de Inversión Extranjera".

A su vez, la sociedad de inversión extranjera posee el 100% de las acciones emitidas por dos sociedades panameñas (en adelante "sociedades operativas extranjeras"), las que se dedican al negocio naviero, recibiendo la totalidad de sus ingresos por este tipo de operaciones.

Con el fin de obtener nuevos recursos de financiamiento, un fondo de inversión residente en los Estados Unidos de Norteamérica (en adelante "Fondo de Inversión de USA") ingresaría al negocio

naviero mediante un aporte en dinero.

Con el objeto de materializar la inversión, se constituirá una nueva sociedad en Panamá (en adelante "NewCo"), a la que la Sociedad de Inversión Extranjera aportaría las sociedades operativas extranjeras, mientras que el Fondo de Inversión de USA aportaría dinero efectivo.

Como resultado de esta reorganización, la sociedad chilena mantendría el 100% de las acciones emitidas por Sociedad de Inversión Extranjera. A su vez, esta sociedad tendría el 60% de las acciones emitidas por NewCo, la que a su vez poseería el 100% de las acciones emitidas por las sociedades operativas extranjeras.

En consideración a lo anterior, solicita que este Servicio confirme los siguientes criterios:

1) La excepción contenida en el Artículo 41 G de la LIR, que establece que los dividendos obtenidos por una sociedad controlada extranjera no serán considerados rentas pasivas, aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, así como para el caso en que los reciba a través de una sociedad de inversión extranjera intermedia, también controlada por el contribuyente en Chile.

2) Confirmar que, en la situación descrita, los dividendos recibidos por la Sociedad de Inversión Extranjera desde NewCo no serán considerados rentas pasivas para efectos del artículo 41 G, si en su origen fueron generadas por las Sociedades Extranjeras Operativas, mientras sigan siendo sociedades controladas en forma indirecta por el contribuyente residente en Chile.

II.- ANÁLISIS.

El nuevo artículo 41 G de la LIR, introducido por la Ley N°20.780, vigente a contar del 1° de enero de 2016, establece que los contribuyentes residentes en Chile deberán considerar como percibidas o devengadas las rentas pasivas obtenidas por sociedades controladas, directa o indirectamente, sin residencia ni domicilio en Chile.

La norma establece que se consideran entidades controladas, entre otras, aquellas sociedades sin residencia ni domicilio en Chile sobre las cuales se posea directa o indirectamente el 50% o más del capital, del derecho a las utilidades o de los derechos a voto.

Respecto de lo que debe entenderse por "renta pasiva", la letra C.-, de la norma señalada indica los tipos de ingresos que califican como tales y en su N°1 comprende a los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, contemplando la siguiente excepción: *"no se considerará renta pasiva la distribución, reparto o devengo de utilidades que una entidad controlada sin domicilio ni residencia en Chile haya obtenido desde otra entidad que, a su vez, sea controlada directa o indirectamente por la primera, cuando esta última no tenga como giro o actividad principal la obtención de rentas pasivas"*. Es decir, para que se verifique la excepción deben concurrir los siguientes requisitos copulativos:

- Que la distribución del dividendo, retiro o reparto, provenga de una sociedad cuyo giro principal no sea la obtención de rentas pasivas. El giro principal, conforme a lo instruido en la Circular 40 de 2016, es aquel que predominante y efectivamente desarrolle la entidad respectiva, así como aquellas actividades necesarias o complementarias para su desarrollo.

- Que la sociedad desde la cual se obtienen los dividendos sea a su vez controlada directa o indirectamente, por la sociedad controlada por la residente en Chile. Para estos efectos, conforme a la Circular referida, existe control indirecto, cuando este se efectúa a través de otras sociedades intermedias.

En el caso que se consulta, la sociedad domiciliada en Chile controla de forma directa la sociedad de inversiones con domicilio en Bahamas, la cual tendrá un 60% de participación en la sociedad de inversiones con domicilio en Panamá NewCo, última sociedad que a su vez tendrá un 100% de participación en las dos sociedades panameñas con giro naviero, por lo que cabe concluir que en el caso descrito se verifica la hipótesis contemplada en la norma de excepción aludida, siempre que concurran a lo menos los siguientes requisitos:

- 1) Que los dividendos obtenidos por la sociedad controlada directa o indirectamente por la domiciliada en Chile, provengan de sociedades cuyo giro principal no sea la obtención de rentas pasivas.
- 2) Que las dos sociedades panameñas con giro naviero, efectivamente desarrollen de manera continua y regular el giro aludido.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que debido a que las sociedades de inversión y las sociedades operativas, todas controladas directa e indirectamente por la sociedad chilena, tienen domicilio en los países de Las Bahamas y Panamá, ambos considerados como de baja o nula tributación, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 H, en relación al inciso 3°, de la letra C.-, del artículo 41 G, ambos de la LIR, se presume legalmente que todas las rentas obtenidas por estas entidades son rentas pasivas, equivalentes a lo menos a la suma que resulte de multiplicar la tasa de interés promedio que cobren las empresas del sistema financiero del referido país o territorio por el valor de adquisición de la participación o el valor de participación patrimonial, el que resulte mayor, que corresponda a la participación, directa o indirecta, de los propietarios constituidos, domiciliados o residentes en Chile.

III.- CONCLUSIÓN.

En cuanto a su primera consulta, la excepción contenida en el N°1, de la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR, que establece que los dividendos provenientes de sociedades cuyo giro principal no es la obtención de rentas pasivas, obtenidos por una sociedad controlada extranjera no serán considerados rentas pasivas, aplica tanto para el caso en que los dividendos sean recibidos directamente por una sociedad de inversión controlada extranjera, así como para el caso en que los reciba a través de una sociedad de inversión intermedia.

En cuanto a su segunda consulta, sobre si los dividendos recibidos por la Sociedad de Inversión Extranjera desde la sociedad NewCo no serán considerados rentas pasivas para efectos del artículo 41 G de la LIR, si en su origen fueron generadas por las Sociedades Extranjeras Operativas, cabe señalar que se verificará en la medida que los dividendos obtenidos por la sociedad controlada efectivamente provengan de sociedades cuyo giro principal no sea la obtención de rentas pasivas, teniendo presente que aplican en su caso las presunciones legales contenidas en el inciso 3°, de la letra C.-, del artículo 41 G de la LIR, que indican que todas las rentas obtenidas por entidades constituidas, domiciliadas o residentes en un territorio o jurisdicción a que se refiere el artículo 41 H de la LIR, son pasivas y señala también un ingreso mínimo presunto correspondiente a este concepto.

Finalmente, cabe hacer presente que para la aplicación de la norma de excepción no constituye un requisito la circunstancia de que las sociedades cuyo giro principal no sea la obtención de las rentas pasivas sean controladas en forma directa o indirecta por el contribuyente domiciliado en Chile.

V. **Jurisprudencia Judicial.**

1. Extravío de documentación durante el proceso de fiscalización y que posteriormente, al encontrarla, la presenta en el proceso ante los tribunales. (Fallo de la I Corte Suprema de 17 de agosto de 2016, rol N°14.606-15)

La documentación del contribuyente se encontraba extraviada al momento de la fiscalización, ante lo cual el SII estimó que al no encontrarse disponible, y de acuerdo al artículo 132 N° 11 del CT, le resultaba vedado acompañarlos posteriormente en el reclamo judicial.

La Corte indica que dicha norma no es esencial para decidir el asunto, pues se trata de una norma ordenatoria litis, el indicar, en lo que interesa, que el reclamante siempre podrá probar que no se acompañó la documentación en el plazo señalado, en el caso que la o las causas no le hayan sido imputables.

2. Depreciación de bienes y sus exclusiones. (Fallo de la I Corte Suprema de 12 de octubre de 2016, rol 18.136-2015)

Se ha analizado este fallo con el objeto de advertir que la depreciación como gasto exige como requisito la utilización del bien en el respectivo ejercicio para salvaguardar la vinculación ingreso-gasto, lo que en el caso no habría ocurrido desde determinada fecha pues la planta de producción de la contribuyente paralizó sus operaciones por diferentes motivos. Con ello, los activos no pudieron generar los ingresos exigidos por el artículo 31, inciso 3°, n° 5.

3. Aplicación de las normas de la ley N° 18.320 IVA, (ley del mono), a todas las situaciones IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 11 de octubre de 2016, rol N° 20.750-15)

En ese interesante fallo se plantearon varias situaciones en relación a la aplicación de la ley indicada. La primera sobre si debe aplicarse a cada fiscalización que se refiera al IVA o de contrario, entenderse que procede sólo cual el SII notifica para los efectos de esa norma. La segunda, si el plazo de seis meses con que cuenta el ente fiscalizador para citar, liquidar o girar se le impone bajo cualquiera circunstancia, o sólo cuando el contribuyente no incurre en algunas de las situaciones del ordinal tercero del artículo único. La tercera si sus efectos se extienden o no a otra clase de tributos.

En resumen, la Corte falló que para el primer caso, la fiscalización del IVA no tiene más regulación que la prevista en dicha ley 18.320.

Para el segundo, la declaración de caducidad de las facultades fiscalizadoras del SII se han aplicado correctamente en el caso en vista de que las liquidaciones de este pleito fueron expedidas dentro de un procedimiento que contravino las limitaciones de la ley en cuestión.

Para el tercer caso, dispuso que la falta de validez de una, IVA, tiene efecto en Renta.

4. Las razones que aduce el SII en una Resolución que deniega una petición al contribuyente, deben explicitarse. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 24 de octubre de 2016, rol 36.489-15)

Este fallo es de mucho interés pues la Corte, citando otro fallo respecto de la devolución de IVA exportador, determinó que una Resolución no produce efecto en la medida que “carezca de motivación necesaria para sustentar la decisión que contiene.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETÍN TRIBUTARIO OCTUBRE 2016

Durante el mes no hubo actividad legislativa conocida sobre algunos proyectos tributarios en trámite, que en todo caso se refieren a procedimientos y no impuestos propiamente tales.

Hubo escasa actividad normativa del SII. Los fallos comentados son muy interesantes.

Referido a Circulares, Resoluciones, Oficios, una Circular aborda el tratamiento tributario procesos concursales. (Circular N° 62 de 18 de octubre de 2016).

En este caso se recuerda que el 9 de enero de 2014, se publicó la Ley N° 20.720, que sustituyó el régimen concursal vigente por una ley de reorganización y liquidación de empresas y personas, y perfecciona el rol de la Superintendencia del ramo.

El artículo 393, introdujo un artículo 27 ter, al D.L. N° 825, de 1974, en virtud del cual los contribuyentes gravados con los impuestos de los Títulos II y III, del mencionado decreto ley, que tengan la calidad de acreedores en un Procedimiento Concursal de Reorganización, tendrán derecho a recuperar los impuestos recargados en facturas pendientes de pago, emitidas a deudores de un Acuerdo de Reorganización, ya sea, imputando dichos impuestos a cualquier clase de impuestos fiscales y a los derechos, tasas y demás gravámenes que se perciban por intermedio de las Aduanas u optar porque éstos le sean reembolsados por la Tesorería General de la República, en aquella parte no pagada por el deudor.

Por otra parte, la Ley N° 20.720 incorpora normas expresas respecto de los requisitos que deben cumplirse para que proceda la deducción como gasto de los créditos que resulten condonados o remitidos con motivo de un Acuerdo de Reorganización Judicial, así como la oportunidad en que procede dicha deducción. La referida Ley también regula la oportunidad en que se extinguen los saldos insolutos pendientes, con motivo de un procedimiento Concursal de Liquidación, y en los procedimientos concursales de la persona deudora.

En los Oficios solo se ha tratado aquel sobre tributación dividendos obtenidos por una sociedad controlada en el exterior provenientes de otras sociedades controladas indirectamente por la sociedad domiciliada en Chile. (Oficio N° 2746 de 4 de octubre de 2016)

En materia de Jurisprudencia Judicial se tratan cuatro fallos.

Sin perjuicio de los que analizaremos, vemos que se han acogido mas recursos a los contribuyentes que lo visto históricamente.

El primero de los fallos de esta minuta trata sobre el extravío de documentación durante el proceso de fiscalización y que posteriormente, al encontrarlos, los presentan en el proceso ante los tribunales. (Fallo de la I Corte Suprema de 17 de agosto de 2016, rol N°14.606-15).

Destacamos su interés en cuanto a que para el SII el hecho de encontrarse extraviada documentación del contribuyente al momento de la fiscalización, estimó que, al no encontrarse

disponible, por esa causa, y de acuerdo al artículo 132 N° 11 del CT, le resultaba vedado acompañarlos posteriormente en el reclamo judicial.

La Corte estimó que el reclamante siempre podrá probar que no se acompañó la documentación en el plazo señalado, y acompañarla en el caso que la o las causas no le hayan sido imputables.

El segundo fallo sobre depreciación de bienes y sus exclusiones. (Fallo de la I Corte Suprema de 12 de octubre de 2016, rol 18.136-2015) lo destacamos porque es un buen aviso que la depreciación como gasto exige como requisito la utilización del bien en el respectivo ejercicio para salvaguardar la vinculación ingreso-gasto, lo que en el caso de este proceso no habría ocurrido pues la planta de producción de la contribuyente paralizó sus operaciones por diferentes motivos. Con ello, los activos no pudieron generar los ingresos exigidos por el artículo 31, inciso 3°, n° 5.

El tercero sobre la aplicación de las normas de la ley N° 18.320 IVA, (ley del mono), a todas las situaciones IVA. (Fallo de la I Corte Suprema de 11 de octubre de 2016, rol N° 20.750-15)

En este fallo se plantearon varias situaciones en relación a la aplicación de la ley indicada. La primera sobre si debe aplicarse a cada fiscalización que se refiera al IVA o de contrario, entenderse que procede sólo cual el SII notifica para los efectos de esa norma. La segunda, si el plazo de seis meses con que cuenta el ente fiscalizador para citar, liquidar o girar se le impone bajo cualquiera circunstancia, o sólo cuando el contribuyente no incurre en algunas de las situaciones del ordinal tercero del artículo único. La tercera si sus efectos se extienden o no a otra clase de tributos.

El fallo en esos casos fue favorable al contribuyente. Es importante la metodología del mismo.

El cuarto de los fallos es también muy interesante pues, siguiendo el criterio de otro sobre devolución IVA exportador, dispone que una Resolución dictada por el SII no produce efecto en la medida que "carezca de motivación necesaria para sustentar la decisión que contiene.

Franco Brzovic

