

BOLETÍN TRIBUTARIO NOVIEMBRE 2016

I. Leyes

No hay

II. Nuevos proyectos de ley.

En el proyecto de ley sobre presupuesto en vías de aprobarse, se incluyó una norma que amplía en 3 meses el plazo de recepción de obras inmuebles para los efectos de la exención de IVA, plazo que vencía el 31 de diciembre del presente año.

III. Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Crea el Departamento de procedimientos administrativos tributarios en la Dirección de Grandes Contribuyentes. (Resolución N° 108 de 25 de noviembre de 2016).
2. Tratamiento tributario de inversiones efectuadas en sistemas de medición continua de emisiones y sistemas de abatimiento, todo ello respecto de las nuevas normas de la reforma tributaria. (Oficio N° 3104 de 18 de noviembre de 2016).
3. Devolución de impuestos único de segunda categoría por aplicación del Convenio de Seguridad Social suscrito entre Chile y Brasil. (Oficio 2994 de 2 de noviembre de 2016)
4. Deducción como gasto necesario para producir la renta de honorarios por la defensa judicial ante un litigio tramitado en el extranjero. (Oficio 2984, de 28 de octubre de 2016)
5. Impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016.(Oficio 2896, de 20 de octubre de 2016)
6. Tributación en la enajenación de bienes raíces. (Oficio N° 3102 de 18 de noviembre de 2016)
7. Tratamiento de donaciones recibidas para financiar actividades de una Corporación. (Oficio N° 2869 de 18 octubre de 2016)
8. Criterios exención impuesto de timbres y estampillas caso factoring. (Oficio N° 3099 de 18 noviembre de 2016)
9. Derecho a crédito fiscal en arriendo inmueble. (Oficio N° 3000 de 3 noviembre de 2016)
10. IVA en la venta de terrenos eriazos y servidumbres. (Oficio N° 3108 de 18 de noviembre de 2016)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Fisco condenado al pago de daño moral por perjuicio derivado de haber mantenido dos giros tributarios de idéntico impuesto. (Fallo de la I Corte Suprema de 28 de noviembre de 2016, rol N° 55.128.2016)
2. Se desecha teoría de la decadencia de la acción del fisco en el cobro de impuesto. (Fallo de la I Corte Suprema de 11 de octubre de 2016, rol N° 17.218-15)

V. Otros.

Catalogos de ejemplos de esquemas tributarios en los que podría aplicarse la Norma General Anti elusión, aprobada en la Reforma Tributaria

Desarrollo

II. Nuevos proyectos de ley.

En la ley de presupuesto, hoy en trámite legislativo se considera la extensión por tres meses para la recepción de obras en Municipalidades, o sea hasta marzo, todo ello para los efectos de postergar el hecho gravado IVA de inmuebles.

III.- Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Crea el Departamento de procedimientos administrativos tributarios en la Dirección de Grandes Contribuyentes. (Resolución N° 108 de 25 de noviembre de 2016)

VISTOS: lo dispuesto en los artículos 3°, 7° letras c), i) y ñ) 9° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Artículo Primero del D. F. L. N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda; en el artículo 6°, letra A) N° 3 del Código Tributario; en el artículo 41 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado; en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, de Hacienda, de 2016, que fija el texto refundido y actualizado de las plantas de personal del Servicio de Impuestos Internos; en la Resolución Exenta N° 95, de 2010, y en la Resolución N° 1.600, de 2008, de la Contraloría General de la República, y

CONSIDERANDO:

1°.- Que las letras c), i) y ñ) del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, facultan al Director para dictar las órdenes que sean convenientes para la más expedita marcha del Servicio y para fijar y modificar la organización interna de sus unidades así como sus atribuciones y obligaciones;

2°.- Que, el inciso final del artículo 9° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, entrega al Director de Grandes Contribuyentes todas las facultades que el Código Tributario y otras disposiciones legales otorgan o les confieran en el futuro a los Directores Regionales, en los términos indicados en dicha disposición;

3°.- Que por Resolución Ex. N° 95, de 08 de junio de 2010, se estableció la organización de la Dirección de Grandes Contribuyentes, fijándose los Departamentos y Oficinas de su dependencia y sus respectivas funciones;

4°.- Que atendida la naturaleza y complejidad de las atribuciones y funciones de la Dirección de Grandes Contribuyentes, se hace imperativo dotarla de un Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios, con el objeto de optimizar la eficiencia y oportunidad en el ejercicio de las labores que se le han encomendado;

5°.- Que la instauración del departamento referido no altera la planta de personal del Servicio, y

6°.- Las necesidades del Servicio,

RESUELVO:

PRIMERO. - Créase en la Dirección de Grandes Contribuyentes el Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios, a cargo de un Jefe de Departamento, bajo la dependencia jerárquica del Director de Grandes Contribuyentes.

SEGUNDO. - Serán funciones del Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios de la Dirección de Grandes Contribuyentes:

1.- Conocer y resolver las denuncias no reclamadas, por infracciones tributarias previstas y tipificadas en el artículo 97 N° s 3, 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 y en el artículo 109, ambos del Código Tributario, y además, conceder las condonaciones que se soliciten respecto de las sanciones que les corresponda aplicar, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en las resoluciones dictadas al efecto;

2.- Resolver administrativamente, de conformidad con lo dispuesto en el N° 5 de la letra B) del artículo 6° del Código Tributario, las peticiones de revisión fundadas en vicios o errores manifiestos que se deduzcan en cualquier tiempo, respecto de liquidaciones, giros o resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo o que denieguen cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126 del citado cuerpo legal;

3.- Resolver los recursos de reposición administrativa interpuestos por los contribuyentes conforme al artículo 123 bis del Código Tributario.

4.- Recopilar y mantener la información necesaria para conocer, en todo momento, el estado de los casos sometidos a las facultades de revisión de las actuaciones de fiscalización, por parte de las autoridades delegatarias de las mismas;

5.- Retroalimentar a las áreas de fiscalización respecto de las actuaciones emanadas de esas áreas que le corresponda conocer;

6.- Ejecutar, además, todas las funciones de carácter legal que esta Dirección, el Subdirector Jurídico o el Director de Grandes Contribuyentes le encomienden.

TERCERO.- Revocase la autorización conferida al Director de Grandes Contribuyentes mediante la Resolución Ex. SII N° 18, de 15 de marzo de 2016, de esta Dirección Nacional, para delegar en el Jefe del Departamento Jurídico de su dependencia, la facultad de aplicar las sanciones administrativas que correspondan respecto de las infracciones tributarias previstas y tipificadas en el artículo 97 N°s 3, 6, 7, 10,15, 16, 17, 19, 20 y 21 y en el artículo 109, ambos del Código Tributario, cuando no se haya reclamado de ellas y, además, conceder las condonaciones que se soliciten respecto de las sanciones que les corresponda aplicar, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en las resoluciones e instrucciones vigentes respecto al Procedimiento de Aplicación de Sanciones y Condonaciones (PASC).

CUARTO. - Autorízase al Director de Grandes Contribuyentes para delegar en el Jefe del Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios, las siguientes facultades:

1.- Aplicar las sanciones administrativas que correspondan respecto de las infracciones tributarias previstas y tipificadas en el artículo 97, N°s 3, 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 y en el artículo 109, ambos del Código Tributario, cuando no se haya reclamado de ellas, y además, conceder las condonaciones que se soliciten respecto de las sanciones aplicadas, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en las resoluciones e instrucciones dictadas al efecto;

2.- Resolver administrativamente, de acuerdo a lo señalado en el N° 5 de la letra B) del artículo 6° del Código Tributario, las peticiones de revisión fundadas en vicios o errores manifiestos que se deduzcan en cualquier tiempo, respecto de las liquidaciones, giros o resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo o que denieguen cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126 del citado cuerpo legal; y

3.- Resolver los recursos de reposición administrativa interpuestos por los contribuyentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 123 bis del Código Tributario.

2. Tratamiento tributario de inversiones efectuadas en sistemas de medición continua de emisiones y sistemas de abatimiento, todo ello respecto de las nuevas normas de la reforma tributaria. (Oficio N° 3104 de 18 de noviembre de 2016).

Se ha recibido en esta Dirección, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual consulta respecto del tratamiento tributario, desde el punto de vista de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), de las inversiones efectuadas por los contribuyentes afectos al impuesto anual por las emisiones al aire de material particulado, establecido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780, esto es, respecto del tratamiento tributario de las inversiones en CEMS y en sistemas de abatimiento. De igual manera consulta sobre el tratamiento tributario de las sumas pagadas por concepto de dicho impuesto.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que a contar del 1° de enero de 2017 comienza a regir el impuesto a las fuentes fijas establecido por el artículo 8° de la Ley N° 20.780, el que dispone un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible.

Asimismo, se establece que el sujeto pasivo del impuesto es la persona natural o jurídica que haga uso de estas fuentes y que el impuesto se debe enterar en arcas fiscales en el mes de abril de cada año respecto de las emisiones efectuadas en el año calendario inmediatamente anterior.

Al respecto, requiere confirmar el tratamiento tributario desde el punto de vista del impuesto a la renta, de los siguientes aspectos:

1.- Algunos de los contribuyentes afectos a este impuesto deben, por norma medioambiental, adquirir sistemas de medición continua de las emisiones (CEMS), los que son instalados en las turbinas y/o calderas con el objetivo de medir con mayor precisión las emisiones efectuadas.

En este sentido, se requiere aclarar el tratamiento tributario que tendría esta inversión para el adquirente, en particular si se trataría de un bien del activo inmovilizado sujeto a depreciación para efectos tributarios. De la misma manera, se requiere aclarar el tratamiento tributario que tendría para empresas, que no estando obligadas por norma medioambiental a tener CEMS, igualmente lleven a cabo la inversión para medir de mejor manera sus emisiones.

2.- Por otra parte, los contribuyentes pueden adquirir sistemas de abatimiento, que son instalados en las calderas y/o turbinas, los que sirven para disminuir sus emisiones al aire de estos contaminantes en un porcentaje cercano al 90%. De esta manera, al lograr disminuir sus emisiones se obtiene también un menor pago del impuesto.

Al respecto, se requiere aclarar el tratamiento tributario que tendría esta inversión para el adquirente, en particular si se trataría de un bien del activo inmovilizado sujeto a depreciación para efectos tributarios.

3.- Por último, se requiere confirmar que el pago del impuesto establecido en el artículo 8° de la Ley N° 20.780 y que se efectúa en el mes de abril de cada año, podrá ser deducido como gasto de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría que afecte a la empresa en el año tributario siguiente, al amparo de lo establecido en el N°2 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, comprendida en el Decreto Ley N°824, de 1974.

II.- ANÁLISIS.

Al respecto cabe expresar que el Servicio a través de reiterados pronunciamientos[1] ha señalado que en general la técnica contable ha aceptado que dentro del concepto de activo inmovilizado se encuentran comprendidos todos aquellos bienes que se adquieran con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación, no siendo necesario para que proceda tal calificación, que el bien esté siendo efectivamente utilizado en la empresa, sino que basta que hubiere existido, al momento de comprarlos o adquirirlos, el ánimo de destinarlos al uso de la empresa.

Conforme con la definición de activo inmovilizado, los componentes de los sistemas sobre los que consulta, o bien cada uno de los sistemas considerados éstos como una unidad, dependiendo ello de la determinación de cada contribuyente, en tanto han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación y en el entendido que se trata de bienes físicos, se encuentran comprendidos dentro del concepto de activo inmovilizado.

Ahora bien, acorde con dicha calificación, el tratamiento tributario al que deben sujetarse, es que deben ser revalorizados conforme a lo que dispone el N° 2, del artículo 41 de la LIR, vale decir, el valor neto inicial en el ejercicio respectivo de dichos bienes se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance.

Respecto de los bienes adquiridos durante el ejercicio, su valor neto inicial se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor, en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de adquisición y el último día del mes anterior al balance.

El valor de dichos bienes físicos, se sujeta además a las normas sobre depreciación establecidas en el N°5, del artículo 31 de la LIR, norma en virtud de la cual, los contribuyentes inversionistas podrán deducir como gasto tributario en la determinación de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, una cuota anual de depreciación por los referidos bienes físicos del activo inmovilizado a contar de su utilización en la empresa, calculada ésta sobre el valor neto de los bienes a la fecha del balance respectivo, una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el N° 2, del artículo 41 de la LIR. Tal como señala esta disposición, el porcentaje o cuota correspondiente al período de depreciación dirá relación con los años de vida útil que mediante normas generales fije la Dirección del SII[2] y operará sobre el valor neto total del bien. No obstante, el contribuyente podrá aplicar una depreciación acelerada, entendiéndose por tal aquella que resulte de fijar a los bienes físicos del activo inmovilizado adquiridos nuevos o internados, una vida útil equivalente a un tercio de la fijada por la Dirección o Dirección Regional del SII.

Sobre este particular cabe señalar además, que la Ley N° 20.780, a través de la letra f) del N° 15, de su artículo 1°, modificó el artículo 31 de la LIR, intercalando un nuevo número 5° bis, norma que establece una nueva vida útil que pueden considerar las micro, pequeñas y medianas empresas para deducir la cuota anual de depreciación, en los casos que se indica.[3]

Cabe hacer presente que tanto los sistemas de medición de emisiones, como los sistemas de disminución de emisiones, podrán depreciarse si la adquisición de dichos bienes cumple con las reglas generales para la deducción de gastos establecidas en el artículo 31 de la LIR. Si bien, el cumplimiento de dichos requisitos debe ser determinado en la instancia de fiscalización correspondiente, se estima que en todos aquellos casos en que una norma legal o administrativa establece la obligación de la empresa de instalar dichos componentes, se cumple con los requisitos, ya que la empresa está obligada a ejercer su actividad cumpliendo las normas legales que la rigen. Por otra parte, para el caso en que las empresas, no estando obligadas a efectuar dicha adquisición, igualmente decidan instalar un sistema de medición de emisiones o de disminución de emisiones, podrán efectuar depreciación de éstos siempre que acrediten que el uso de dichos sistemas es necesario para el mejor funcionamiento de la empresa, y en consecuencia, para producir la renta de ésta. En principio, debe entenderse que todo desembolso dirigido a evitar, neutralizar o reparar externalidades negativas provocadas al medio ambiente, constituye un gasto necesario para producir la renta, ya que los contribuyentes se encuentran obligados a desarrollar sus actividades, respetando no sólo el texto expreso de la legislación medioambiental, sino que además, los objetivos generales de dicha legislación. El impuesto establecido en el artículo 8 de la Ley N° 20.780 es de carácter regulatorio, siendo su objetivo, el de asignar económicamente al causante de una contaminación, el costo social que ésta genere. Asimismo, y según se lee en el Mensaje Presidencial de dicha ley, este impuesto busca operar como una forma de estimular el cambio hacia tecnologías limpias.

En tal carácter, resulta admisible que el gasto generado con ocasión de la inversión en equipos que tengan como objeto prevenir o disminuir la contaminación señalada, sea considerado como un gasto necesario para producir la renta. En particular, un sistema de medición de emisiones, puede entenderse como necesario para prevenir la contaminación si cuenta con algún antecedente que permita presumir que ese es el objetivo de su instalación, como por ejemplo, un acuerdo de proceder a la instalación del equipo efectuado con la Municipalidad respectiva, con una organización comunitaria u otro ente que represente a la comunidad.

En relación con el tratamiento tributario, desde el punto de vista de la LIR, del impuesto anual por las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, establecido en el artículo 8° de la Ley N°20.780[4], cabe expresar que conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 31 de la LIR, el referido tributo puede ser deducido como un gasto tributario por los contribuyentes de la Primera Categoría en la determinación de la Renta Líquida Imponible de dicho impuesto, toda vez que se trata de un impuesto establecido por una ley chilena que no es la LIR, se relaciona con el giro de la empresa y no ha sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente. En consecuencia, dicho impuesto constituye un gasto tributario de los contribuyentes afectos al referido gravamen.

En cuanto a la oportunidad para efectuar la rebaja de este gasto, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, los gastos deben ser rebajados de la Renta Líquida Imponible cuando se encuentren pagados o adeudados. En este caso, según lo prescrito en el artículo 8° de la Ley N° 20.780 y lo instruido mediante Circular N° 47, de 2016, el referido impuesto por las emisiones al aire de material particulado, se expresa en dólares y se paga en moneda nacional en el mes de abril del año calendario siguiente a la generación de las emisiones, de acuerdo al tipo de cambio vigente a la fecha de su pago, previo giro del SII. Para tales efectos, la Superintendencia del Medio Ambiente, deberá consolidar en el mes de marzo de cada año las emisiones informadas por cada contribuyente en el año calendario anterior, y además, enviará al SII un informe con los datos y antecedentes necesarios para que proceda al cálculo del impuesto por cada fuente emisora. En consecuencia, este gasto podrá ser rebajado en la determinación de la Renta Líquida Imponible correspondiente al ejercicio de su pago o devengo, esto es, en la correspondiente al año calendario siguiente al de la generación de las emisiones.

Finalmente cabe aclarar que el tratamiento tributario desde el punto de vista de la LIR, tanto de las inversiones en los CEMS como en los sistemas de abatimiento, analizado precedentemente así como el tratamiento del impuesto anual por las emisiones al aire de material particulado, establecido en el artículo 8°, de la Ley N°20.780, es aplicable a los contribuyentes de la Primera Categoría en general, es decir resulta aplicable tanto para empresas que estén obligadas por norma medioambiental a tener CEMS, como para aquellas que no estando obligadas igualmente lleven a cabo la inversión para medir de mejor manera sus emisiones, siempre que cumplan con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme con la definición de activo inmovilizado, los componentes de los sistemas sobre los que consulta, o bien cada uno de los sistemas considerados éstos como una unidad, dependiendo ello de la determinación de cada contribuyente, en tanto han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación, se encuentran comprendidos dentro del concepto de activo inmovilizado y en el entendido que se trate de bienes físicos, quedan sujetos por tanto a la revalorización establecida en el artículo 41 N° 2 y al régimen de depreciación dispuesto en el artículo 31 N°5 o 5 bis, según corresponda, ambos de la LIR, siempre que cumplan con los requisitos de estas normas.

El impuesto por las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, establecido en el artículo 8°, de la Ley N° 20.780, conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 31 de la LIR, puede ser deducido como un gasto tributario por los contribuyentes de la Primera Categoría en la determinación de la Renta Líquida Imponible de dicho impuesto, toda vez que se trata de un impuesto establecido por una ley chilena que no es la LIR, se relaciona con el giro de la empresa y no ha sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

[1] Oficios N°s, 3.298 de 25.08.1987; 2.767, de 28.08.1989; 2.942 de 30.08.1991.

[2] Resolución N° 43, de 26.12.2002.

[3] Instrucciones en Circular N° 62 de 02.12.2014.

[4] Instrucciones en Circular N° 47 de 12.07.2016.

3. Devolución de impuestos único de segunda categoría por aplicación del Convenio de Seguridad Social suscrito entre Chile y Brasil. (Oficio 2994 de 2 de noviembre de 2016)

El tratamiento tributario que corresponde aplicar, este Servicio ha sostenido en diversos oficios, el último de los cuales es el N° 384, de 2014, que la devolución, conforme a la ley citada, de las cotizaciones previsionales obligatorias que trabajadores extranjeros tengan registradas a su nombre en una AFP, constituyen una renta afecta a impuesto, gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría, ya que al perder su carácter previsional, deben ser afectadas con el impuesto del que quedaron temporalmente exentas cuando ellas fueron percibidas por el trabajador. Se agregó en el oficio, que es la respectiva AFP, conforme a lo establecido por el artículo 74 N° 1 de la LIR, quién debe efectuar la retención del Impuesto Único de Segunda Categoría. El Convenio de Seguridad Social entre Chile y Brasil, se hace presente que dicho convenio se aplica exclusivamente a materias de seguridad social, que no es el caso.

I. ANTECEDENTES

En el correo electrónico indicado en el antecedente, se solicita la devolución de impuestos retenidos por AFP XXXX en la devolución de fondos previsionales de su cuenta de cotización obligatoria, que obtuvo en calidad de técnica extranjera entre junio de 1995 y diciembre de 2010.

La tributación aplicada en dicha devolución no sería procedente a juicio de la recurrente porque contravendría lo señalado en el artículo 5° del Convenio de Seguridad Social suscrito entre la República de Chile y la República Federativa del Brasil, el cual establece la irreductibilidad del valor de los beneficios, en que las prestaciones pecuniarias de carácter contributivo concedidas y pagadas en virtud de la legislación nacional no están sujetas a reducción, modificación, suspensión ni retención por el hecho de que el beneficiario estuviere domiciliado en el territorio de la otra parte o en un tercer país.

II. ANÁLISIS

Al respecto se estima pertinente señalar como antecedente para resolver la situación que plantea, que la Ley N° 18.156, de 1982, dispone que los trabajadores técnicos extranjeros y sus empleadores, que cumplan los requisitos que se indican en ese cuerpo legal, se encuentran liberados del cumplimiento de las leyes de previsión que rijan para los trabajadores, no estando obligados, en consecuencia, a efectuar imposiciones de ninguna naturaleza en organismos de previsión chilenos. Previendo el legislador que se podría presentar el caso de trabajadores extranjeros que a pesar de estar liberados de cotizar en Chile, registraren cotizaciones en una Administradora de Fondos de Pensiones (AFP), estableció en el artículo 7° de dicha ley, que los trabajadores extranjeros que registraren cotizaciones en una AFP, pueden solicitar la devolución de los fondos previsionales que hubieren depositado, siempre que dieran cumplimiento los requisitos establecidos en el artículo 1° de esa ley.

En lo que respecta al tratamiento tributario que corresponde aplicar, este Servicio ha sostenido en diversos oficios, el último de los cuales es el N° 384, de 2014, que la devolución, conforme a la ley citada, de las cotizaciones previsionales obligatorias que trabajadores extranjeros tengan registradas a su nombre en una AFP, constituyen una renta afecta a impuesto, gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría, ya que al perder su carácter previsional, deben ser afectadas con el impuesto del que quedaron temporalmente exentas cuando ellas fueron percibidas por el trabajador. Se agregó en el oficio, que es la respectiva AFP, conforme a lo establecido por el artículo 74 N° 1 de la LIR, quién debe efectuar la retención del Impuesto Único de Segunda Categoría.

Respecto del planteamiento que se expone en el sentido que la retención de impuesto efectuada por la AFP a la devolución de fondos previsionales conforme a lo dispuesto por el artículo 7° de la Ley N° 18.156, de 1982, vulneraría lo dispuesto en el Convenio de Seguridad Social entre Chile y Brasil, se hace presente que dicho convenio se aplica exclusivamente a materias de seguridad social, tal como se aprecia en la norma que se transcriben a continuación:

Convenio de Seguridad Social entre Chile y Brasil:

"Artículo 2° "El presente convenio será aplicado:

En Chile: a las disposiciones legales que se refieren:

Al Nuevo Sistema de Pensiones de vejez, invalidez, y sobrevivencia, basado en la capitalización individual y al régimen de pensiones de vejez, invalidez y sobrevivencia, administrado por el Instituto de Normalización Previsional (INP);

Al régimen general de prestaciones de salud incluidos los subsidios por incapacidad laboral y maternal, y

Al Seguro Social contra riesgos de Accidentes del Trabajo y Enfermedades Profesionales..."

De lo dispuesto en la norma del Convenio de Seguridad Social transcrita en el párrafo anterior se desprende en forma clara e inequívoca que ese convenio se aplica exclusivamente a materias de carácter previsional y no afecta la aplicación de otro tipo de normas, como son las tributarias.

En cuanto a la norma específica que se vulneraría, y que no está en el artículo 5° como se señala en el correo electrónico sino que en el numeral 1 del artículo 20° del Convenio, ésta señala lo siguiente: "Las prestaciones pecuniarias concedidas de acuerdo con el régimen de una o ambas Partes Contratantes, no serán objeto de reducción, suspensión, o extinción exclusivamente por el hecho de residir el beneficiario en el territorio de la otra Parte Contratante."

Por su parte, la expresión "prestaciones pecuniarias" está definida en la letra g) del artículo 1° del Convenio como sigue "g) "Prestaciones pecuniarias", cualquier prestación en efectivo, pensión, renta, subsidio o indemnización previstos por las legislaciones mencionadas en el artículo 2, incluido todo complemento, suplemento o revalorización."

Como se puede observar las "prestaciones pecuniarias" que no pueden ser objeto de reducción, suspensión, o extinción, son aquellas previstas por las legislaciones mencionadas en artículo 2, que otorgan beneficios de carácter previsional y en ellas no se incluye ninguna de índole tributaria, razón por la cual la retención de impuesto único de segunda categoría efectuada por la AFP a la devolución de fondos previsionales efectuada a la recurrente, conforme las instrucciones impartidas por este Servicio, no vulnera lo dispuesto en el Convenio de Seguridad Social entre Chile y Brasil.

Ahora bien, por tratarse de una persona de nacionalidad brasileña, podría ser aplicable en la especie el Convenio entre la República de Chile y la República Federativa del Brasil para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Relación al Impuesto sobre la Renta, que entró en vigor el 24 de julio de 2003 y se aplica con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilice como gasto, a partir del 1 de enero del año 2004, en la medida que acredite que tiene residencia en Brasil de acuerdo a lo que prescribe el artículo 4° de dicho Convenio.

En el caso que ello ocurriera, la norma aplicable, de acuerdo a la naturaleza de la renta que dio origen a la devolución o restitución de imposiciones previsionales, es aquella contenida en el artículo 15, Servicios Personales Dependientes del convenio. Conforme a dicha norma, si el perceptor de la renta permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración exceda de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, el Estado donde se ejerce el empleo tiene derecho a gravar la renta sin límites. De acuerdo a los antecedentes con que se cuenta, el período de 183 días que contempla el convenio se habría excedido largamente, razón por la cual Chile de acuerdo al convenio tendría derecho a gravar la renta percibida por el recurrente.

III. CONCLUSIÓN

En relación a la tributación de la devolución de cotizaciones previsionales obligatorias conforme a la Ley N° 18.156, de 1982, el Servicio mediante el Oficio N° 384, de 2014, sostuvo que la devolución de las cotizaciones previsionales obligatorias que trabajadores extranjeros tengan registradas a su nombre en una AFP conforme a la ley citada, constituyen una renta afectada a impuesto, gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría, ya que al perder su carácter previsional, deben ser afectadas con el impuesto del que quedaron temporalmente exentas cuando ellas sean percibidas por el trabajador.

Del análisis de las normas del Convenio de Seguridad Social entre Chile y Brasil, se desprende que ese convenio se aplica exclusivamente a materias de carácter previsional y no afecta a la aplicación de normas tributarias; en consecuencia, la retención de impuesto único de segunda categoría efectuada por la AFP a la devolución de fondos previsionales efectuada a la recurrente, conforme las instrucciones impartidas por este Servicio, no vulnera lo dispuesto en dicho Convenio.

Para los efectos de invocar la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre Chile y Brasil tendría que acreditar que tuvo residencia en ese país en los términos que define dicho convenio, en los períodos que percibió rentas en Chile. En el caso que ello ocurriera, Chile podría gravar la renta sin ninguna limitación por cuanto el recurrente habría permanecido en el país por un período superior a 183 días, lo que autorizaría a nuestro país gravar la renta, de conformidad a lo dispuesto en el convenio.

11. Dedución como gasto necesario para producir la renta de honorarios por la defensa judicial ante un litigio tramitado en el extranjero. (Oficio 2984, de 28 de octubre de 2016)

Los gastos para la defensa judicial en un litigio en el exterior en su contra, que se relaciona con su giro, y sean determinantes para conservar o continuar con la actividad generadora de rentas afectas a IDPC, son necesarios para producir la renta pudiendo ser deducidos de la renta bruta, aun cuando el juicio se encuentre pendiente de fallo.

Esos pagos al exterior, gozan de la exención establecida en el artículo 59, 2 de la LIR, en la medida que los servicios de defensa legal guarden estricta relación con la exportación de bienes o servicios producidos en el país, y siempre que además se cumplan las demás condiciones que se señalan en la disposición legal.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la deducibilidad como gasto necesario para producir la renta líquida de Primera Categoría, de honorarios por la defensa judicial ante un litigio tramitado en el extranjero.

I.- ANTECEDENTES.

Expone el caso de un contribuyente que efectuó desembolsos en relación a servicios contratados y pagados en el extranjero, para la defensa ante una demanda presentada en contra del contribuyente en la Corte Distrital del Condado de Dallas, Estado de Texas de los Estados Unidos de Norteamérica, litigio que en la actualidad aún se encontraría en proceso de tramitación y pendiente de fallo.

En opinión del Director Regional que consulta, la defensa judicial contratada y pagada en el extranjero, no corresponde a un gasto necesario para producir la renta del período, dado que el juicio aún se encuentra en proceso de tramitación. Estima que para efectuar una acertada evaluación del gasto es imprescindible contar con el fallo del tribunal correspondiente, porque en base a éste, se podrá determinar la deducibilidad del desembolso analizado.

El Director Regional formula un análisis de los diversos escenarios que podrían presentarse, los cuales dependen de que se emita el fallo del respectivo juicio y del contenido de tal sentencia.

El contribuyente en su defensa, señaló que de no procurarse la defensa judicial, perdería el juicio, lo que implicaría no poder ni fabricar ni vender ánodos, su único producto, como tampoco reciclar plomo para contar con materia prima, por lo cual el desembolso analizado cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Además, indicó que el pago de las indemnizaciones y costas pone a la empresa en una situación crítica de sobrevivencia.

En base a lo anteriormente expuesto, el Director Regional requiere una respuesta acerca del tratamiento tributario desde la perspectiva del artículo 31 de la LIR, de desembolsos incurridos para la defensa ante un juicio tramitado en el extranjero el cual aún no se ha fallado.

II.- ANÁLISIS.

1.- Primeramente, según se indica en la presentación, la deducción de la renta bruta de los honorarios por la defensa judicial ante un litigio tramitado en el extranjero, habría ocurrido durante el año comercial 2011.

De acuerdo al inciso primero del artículo 31 de la LIR[1], la renta líquida de las personas naturales o jurídicas que exploten bienes o desarrollen actividades afectas a Impuesto de Primera Categoría (IDPC) en virtud de los N° 1, 3, 4 y 5 del artículo 20 de la LIR, se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

Si bien la LIR no provee un concepto de gasto necesario para producir la renta, de la lectura del inciso primero del artículo 31, se desprenden una serie de requisitos que han sido analizados por este Servicio en reiterada jurisprudencia administrativa, los cuales deben concurrir para que un desembolso pueda ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible de IDPC:

a.- Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolla;

b.- Que se trate de un gasto necesario para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. El concepto de gasto necesario atiende a aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio, considerando no solo la naturaleza del gasto sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual que se está determinando;

c.- Que no se encuentre rebajado como parte integral del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta afecta a IDPC;

d.- Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. Para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y

e.- Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante este Servicio, debiendo el contribuyente probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto del gasto con los medios probatorios que disponga.

Con respecto a este último requisito, en el caso analizado, cobra relevancia lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 31[2] de la LIR, el cual señala que los gastos incurridos en el extranjero deben acreditarse con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad con las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite este Servicio. Aun en el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, la Dirección Regional podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicios, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

2.- La necesidad del gasto, implica determinar, en cada caso concreto considerando las circunstancias particulares de la actividad o negocios desarrollados por el contribuyente, si el tipo o clase de desembolso incurrido, favorece y ayuda a la actividad generadora de la renta afecta a IDPC.

En este sentido, el artículo 31 de la LIR, exige una correlación entre el desembolso y la generación de la renta afecta a impuesto, siendo relevante que aquel contribuya a la producción de la renta tributable. En todo caso, la norma no exige que el gasto conlleve la obtención de un resultado positivo o utilidad en el mismo período por el contribuyente, bastando apreciar una vinculación entre el gasto incurrido y su incidencia en el resultado de la gestión de negocios en su globalidad, analizada esta necesidad desde el punto de vista tributario y en conformidad con el citado artículo 31.

En lo concerniente al monto del desembolso, un gasto puede estimarse como necesario para producir la renta cuando su valor o precio guarda relación con precios similares de mercado, considerando las circunstancias particulares de la operación.

De acuerdo a lo señalado por el contribuyente, el pleito incoado en los Estados Unidos de Norteamérica sería determinante para la continuidad de la actividad generadora de la renta afecta a IDPC de la empresa fiscalizada, ya que el litigio se relaciona con la fabricación y venta de su único producto y con el reciclaje de otro producto que se utiliza como materia prima.

Cabe tener presente además, que el derecho a defensa es un derecho consagrado en nuestra Carta de Derechos Fundamentales. En efecto, el artículo 19 N°3, de la Constitución Política de la República prescribe que *"Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida"*.

Así, toda defensa de un contribuyente asumida por un letrado, que se relacione con materias propias del giro de la empresa, ya sea en materias laborales, civiles, administrativas, tributarias, u otras materias que deba enfrentar en su giro habitual, constituye el ejercicio legítimo del derecho a defensa asegurado por la Constitución.

En ese contexto, los desembolsos realizados para procurar una defensa judicial en este litigio revestirían el carácter de necesarios para producir la renta, al ser inevitables para la subsistencia comercial del negocio, lo que deberá acreditarse en la instancia de fiscalización respectiva.

En cuanto a su monto, este sería deducible en toda su magnitud si los honorarios cobrados obedecen a condiciones normales de mercado, considerando las circunstancias particulares de la operación.

De esta forma, no se comparte la apreciación de la Dirección Regional que consulta, de supeditar la procedencia o improcedencia de la deducción como gasto de los honorarios por la defensa en juicio, al eventual resultado del pleito, ya que el derecho a defensa existe con independencia de lo que el Tribunal determine en definitiva sobre el asunto controvertido.

Asimismo, el artículo 31 exige que el gasto se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio comercial cuya utilidad se está determinando, por lo cual esperar el eventual resultado del juicio tornaría en extemporáneo el gasto por el concepto analizado, atendiendo que de acuerdo a lo informado éstos habrían sido pagados o adeudados en el año calendario 2011.

3.- Por otra parte, se debe tener presente que los pagos al exterior para remunerar servicios prestados en el extranjero están afectos al Impuesto Adicional (IA) del artículo 59 N° 2 de la LIR, con tasa de 35%^[3].

No obstante ello, el inciso segundo de la misma norma, exime de IA, entre otros conceptos, a las sumas pagadas al extranjero por asesorías y defensas legales ante autoridades administrativas, arbitrales o jurisdiccionales del país respectivo.

La Ley condiciona la procedencia de la exención al cumplimiento de los siguientes requisitos: (i) los servicios señalados deben guardar estricta relación con la exportación de bienes y servicios producidos en el país; (ii) los pagos correspondientes deben considerarse razonables a juicio de este Servicio; (iii) los pagos efectuados y las condiciones de la operación deben informarse al Servicio de Impuestos Internos^[4].

Al respecto, la Circular N° 62, de 1997, contiene las instrucciones sobre la materia.

4.- Atendido lo anteriormente expuesto, en la medida que la causa seguida en el extranjero sea determinante para conservar o poder continuar desarrollando la actividad del contribuyente afecta a IDPC, los desembolsos pagados o adeudados en el ejercicio comercial respectivo para la defensa judicial de este litigio en el exterior, que obedezcan a condiciones de mercado, revisten el carácter de necesarios para producir la renta, aun cuando se encuentre pendiente de fallo el pleito seguido en el extranjero. No se condiciona la deducibilidad como gasto de los honorarios incurridos para la defensa judicial ante un litigio en el exterior, al eventual fallo favorable o desfavorable que emita el Tribunal en definitiva.

Sin perjuicio de ello, en el evento que el contribuyente de IDPC, sea condenado por el tribunal al pago de una indemnización, cabe señalar que el desembolso por tal indemnización, de acuerdo a lo señalado reiteradamente por este Servicio, no cumpliría con los requisitos indicados en el artículo 31 de la LIR, para ser deducible de la renta bruta.

III.- CONCLUSIÓN.

Los desembolsos que obedezcan a condiciones normales de mercado incurridos por el contribuyente de IDPC para procurarse defensa judicial en un litigio incoado en el exterior en su contra, que se relaciona con su giro, y sean determinantes para conservar o continuar con la actividad generadora de rentas afectas a IDPC, revisten el carácter de necesarios para producir la renta pudiendo ser deducidos de la renta bruta, aun cuando el pleito se encuentre pendiente de fallo.

Dichos desembolsos pagados al exterior, se encuentran en principio afectos al IA establecido en el N°2 del artículo 59 de la LIR, pero podrían gozar de la exención establecida en la misma norma, en la medida que los servicios de defensa legal guarden estricta relación con la exportación de bienes o servicios producidos en el país, y siempre que además se cumplan las demás condiciones que se señalan en la disposición legal.

[1] El artículo 31 de la LIR fue modificado por la Ley N° 20.630 de 2012 y por la Ley N° 20.780 de 2014, pero dichas modificaciones no afectan la materia que se analiza.

[2] El inciso segundo del artículo 31 no fue modificado por la Ley N° 20.630 de 2012, ni por la Ley N° 20.780 de 2014.

[3] El N° 2 del artículo 59 de la LIR no fue modificado por la Ley N° 20.630 de 2012, ni por la Ley N° 20.780 de 2014.

[4] A través de la presentación del Formulario N° 1854 denominado "Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional Art. 59 N° 2" según lo dispuesto por la Resolución N° 1 del 2003.

12. Impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016.(Oficio 2896, de 20 de octubre de 2016)

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, en el caso particular de acciones entregadas en usufructo.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT) al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, en el caso particular de acciones entregadas en usufructo.

I.- ANTECEDENTES.

1.- La presentación relata el caso de unas sociedades anónimas, las cuales estarían evaluando la posibilidad de acogerse al régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas en el Registro FUT contenido en el artículo tercero transitorio, numeral 1.-, N° 11 de la Ley N° 20.780, complementado por el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899.

Dichas sociedades, las cuales determinan sus resultados reales conforme a renta efectiva según contabilidad completa, iniciaron sus actividades con anterioridad al 1° de diciembre del año 2015, manteniendo al término del año comercial 2015 un saldo de utilidades no distribuidas pendientes de tributación con Impuesto Global Complementario (IGC).

Las acciones de dichas sociedades habrían sido entregadas en usufructo a personas naturales, siendo también personas naturales los nudos propietarios de ellas.

Considerando que tanto los nudos propietarios como también los usufructuarios de las acciones emitidas por las mencionadas sociedades serían personas naturales contribuyentes de IGC, y no se habrían verificado ventas, cesiones o transferencias de acciones con posterioridad al 1° de diciembre del 2015, la presentación considera que las sociedades cumplirían con los requisitos para aplicar la tasa variable a que se refiere el inciso segundo de la letra e) del Artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, consistente en el *"promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa al 31 de diciembre del 2015 o 2016, según corresponda, de las tasas más altas del Impuesto Global Complementario que les haya afectado en los 3 últimos años tributarios respectivamente"*.

2.- Basándose en las definiciones de dominio y de usufructo de los artículos 582 y 764 del Código Civil, indica que el derecho de usufructo supone la coexistencia de dos derechos actuales: el derecho de propiedad del nudo propietario; y el derecho real del usufructuario sobre la cosa. Según su extensión o la integridad de las facultades, la propiedad puede ser plena o nuda propiedad. El dueño y poseedor de la cosa es el nudo propietario, quien conserva la facultad de disposición, la cual define al propietario; el usufructuario, si bien es dueño y poseedor de su derecho real de usufructo, es un mero detentador de la cosa fructuaria. En el caso de las acciones de una sociedad anónima, el Artículo 46 del Reglamento de la Ley N°18.046 señala que en el usufructo de acciones, la calidad de accionista reside en el nudo propietario.

Así la presentación concluye que el "accionista" a que se refiere la Ley N° 20.780 y la Ley N°20.899 para efectos de calcular la tasa variable del impuesto sustitutivo, en el caso de las sociedades

indicadas, sería el nudo propietario y, en consecuencia, se deben considerar las tasas más altas de IGC de los nudos propietarios de los años tributarios correspondientes.

No pugna con la conclusión anterior el derecho del usufructuario a los frutos de la cosa fructuaria. En el caso de las acciones de una sociedad anónima, los frutos que produce la cosa son civiles, y consisten en los dividendos que la sociedad distribuye, que obviamente pertenecen al usufructuario.

3.- Añade que la Circular N°49, del 2016, al referirse al concepto de renta atribuida del párrafo segundo del N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), identifica como una característica de dicho concepto legal, que lo que determina la atribución de rentas a un sujeto es la relación de propiedad que dicho sujeto tiene con la empresa, comunidad o sociedad respectiva que realiza la atribución, en calidad de propietario, comunero, socio o accionista de la misma. Así, según indica la Circular, basta con conservar la nuda propiedad de la empresa, de las cuotas, derechos sociales o acciones, según corresponda, para tener la calidad de propietario, comunero, socio o accionista a quién se atribuyen las rentas que la ley establece.

La norma jurídica cuando define renta atribuida, utiliza un concepto equivalente al que emplea para regular el impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el Registro FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016. Ambas normas se refieren, en distinto orden, pero con idénticas palabras, al "socio, comunero o accionista". En consecuencia, si para la definición de la renta atribuida, el Servicio de Impuestos Internos considera que el nudo propietario es el "*socio, comunero o accionista*", lo mismo debiera concluirse para los efectos de calcular la tasa variable del impuesto sustitutivo que trata la presentación.

4.- En consideración a lo anteriormente expuesto, requiere la confirmación de los siguientes criterios o bien se establezca el criterio aplicable al caso descrito:

a) En un usufructo constituido sobre acciones de una sociedad anónima, la calidad de accionista la tiene el nudo propietario; y

b) De acogerse las sociedades anónimas descritas al régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de los años 2015 y/o 2016, a que se refiere el Artículo tercero transitorio, numeral I.-, N° 11 de la Ley N° 20.780, complementado por el Artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899, la tasa variable debe calcularse utilizando las tasas más altas de IGC que afectaron a los nudos propietarios de las acciones en los años tributarios que correspondan.

II.- ANÁLISIS.

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo tercero transitorio, numeral I.-, N° 11 de la Ley N° 20.780[1] y en el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899[2], los contribuyentes sujetos al Impuesto de Primera Categoría (IDPC) sobre la base de un balance general según contabilidad completa, pueden optar durante los años 2015, 2016 y hasta el 30 de abril del 2017, por pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos finales sobre las utilidades tributables determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A) del Artículo 14 de la LIR acumuladas en el FUT al término de los años comerciales 2014, 2015 o 2016, según corresponda.

Conforme a lo señalado en el Artículo primero transitorio de la Ley N°20.899, cuyas instrucciones fueron impartidas a través de la Circular N° 17, del 2016, modificada por Circular N°39, de 08 de julio de 2016, aquellos contribuyentes que apliquen el impuesto sustitutivo respecto de utilidades tributables acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del año 2015, deben ejercer dicha opción durante el año comercial 2016 y aquellos que lo apliquen respecto de las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016 deben ejercer dicha opción hasta el 30 de abril del 2017. En ambos casos deben haber iniciado actividades con anterioridad al 1° de diciembre del 2015.

La tasa general del impuesto sustitutivo es de 32%. Sin embargo, aquellos contribuyentes que se encuentren conformados exclusivamente por personas naturales contribuyentes de IGC podrán aplicar, en reemplazo de la tasa de 32%, una tasa variable equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa, de las tasas más altas de IGC que les haya afectado en los 3 últimos años tributarios respectivamente.

Las instrucciones de la Circular N° 17, del 2016, en lo pertinente al cálculo de la tasa especial variable, señalan que la tasa marginal corresponde a la más alta que haya afectado al propietario, comunero, socio o accionista respectivo, en su declaración anual de impuesto a la renta en cada uno de los últimos 3 años tributarios, contados hacia atrás desde el 31 de diciembre del año que corresponda[3], sea que las rentas o cantidades declaradas provengan de la empresa o sociedad, o bien, se trate de otras sumas afectadas con IGC, como por ejemplo, sueldos, honorarios, rentas de capitales mobiliarios, etc.

Si el propietario, o uno o más de los comuneros, socios o accionistas, no quedaron afectos al IGC o quedaron exentos del referido tributo en uno o más de los períodos señalados, la referida tasa promedio se calculará considerando sólo aquellos períodos en que el propietario, comunero, socio o accionista se haya afectado con alguna tasa.

Las normas e instrucciones indicadas, condicionan la aplicación de la tasa variable del impuesto sustitutivo al cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos: (i) a lo menos, desde el 1° de diciembre de 2015 y hasta la fecha en que se ejerza la opción, la sociedad o comunidad contribuyente de IDPC debe estar formada exclusivamente por personas naturales contribuyentes de IGC; (ii) desde del 1° de diciembre de 2015, no debe haberse verificado la cesión, a título gratuito u oneroso, de una parte o del total de los derechos, cuotas o acciones de la entidad o sociedad contribuyente de IDPC; (iii) la tasa determinada debe ser distinta de cero, considerando la totalidad de las cantidades incluidas en la renta bruta global, y no solo aquellas percibidas o retiradas de la empresa, comunidad o sociedad o distribuidas por la sociedad anónima. Tampoco podrán aplicar la tasa variable si en los últimos 3 años tributarios, el propietario, o todos los socios, comuneros o accionistas no estuvieron afectos al IGC, al no existir tasas del referido tributo.

En caso de haberse constituido un usufructo sobre las acciones de la sociedad que pretende acogerse al impuesto sustitutivo, en la fórmula de cálculo de la tasa variable se debe considerar la tasa marginal más alta del IGC que haya gravado a los propietarios de las acciones, esto es al nudo propietario, y no al usufructuario de ellas quien conforme señala el artículo 714 del Código Civil[4], es un mero detentador de la cosa fructuaria reconociendo dominio ajeno.

III.- CONCLUSIÓN.

En caso de existir un usufructo sobre las acciones, en el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo que grava las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del 2015 o 2016, se deben considerar las tasas marginales más altas del IGC que gravaron al nudo propietario de las acciones durante los últimos 3 años tributarios que preceden al ejercicio de la opción.

[1] Publicada en el Diario Oficial el 29.09.2014.

[2] Publicada en el Diario Oficial el 08.02.2016.

[3] Aquellos contribuyentes que ejerzan la opción el año 2016 deben considerar las tasas marginales más altas del IGC que haya gravado al propietario, socios, comuneros o accionistas en los años tributarios 2015, 2014 y 2013. Aquellos contribuyentes que ejerzan la opción el 2017 (hasta el 30 de abril), deben considerar las tasas marginales más altas de IGC que haya gravado al propietario, socios, comuneros o accionistas en los años tributarios 2016, 2015 y 2014.

[4] El Artículo 714 del Código Civil indica: "Se llama mera tenencia la que se ejerce sobre una cosa, no como dueño, sino en lugar o a nombre del dueño. El acreedor prendario, el secuestre, el usufructuario, el usuario, el que tiene el derecho de habitación, son meros tenedores de la cosa empeñada, secuestrada, o cuyo usufructo, uso o habitación les pertenece. Lo dicho se aplica generalmente a todo el que tiene una cosa reconociendo dominio ajeno."

13. Tributación en la enajenación de bienes raíces. (Oficio N° 3102 de 18 de noviembre de 2016)

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre la tributación en la enajenación de bienes raíces adquiridos antes del 01.01.2004.

I.- ANTECEDENTES.

Un contribuyente y su cónyuge, son dueños en partes iguales de un inmueble no agrícola en la comuna de Lo Barnechea. Lo adquirieron el año 1999, esto es, con anterioridad al 01.01.2004. Indica que se dispone, en lo que queda de este año 2016, como persona natural y bajo el mismo RUT, a dar aviso de inicio de actividades como agricultor, contribuyente de primera categoría, en calidad de persona natural.

A la luz de estos antecedentes, solicita se confirmen las siguientes inquietudes:

a) Por no ser habitual en la enajenación de bienes raíces, el mayor valor que obtenga en la venta a un no relacionado del inmueble, constituye un ingreso no renta, sin importar que la fecha de venta sea o no posterior al 01.01.2017.

b) Bajo los mismos supuestos, de constituirse como empresario individual, contribuyente de primera categoría, y el inmueble en cuestión no sea aportado ni forme parte de los activos de su empresa individual, si lo enajena, el mayor valor que obtenga, para él y su cónyuge, constituye un ingreso no renta.

II.- ANÁLISIS.

Respecto de la enajenación de bienes raíces adquiridos hasta el 31.12.2003, cualquiera sea su fecha de enajenación, el inciso final, del numeral XVI, del artículo tercero.- de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, dispone que el mayor valor se sujetará a las disposiciones de la LIR vigentes hasta el 31.12.14. Esto es, en términos generales, constituye ingreso no renta, es decir, no se devenga impuesto a la renta sobre el mayor valor obtenido por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales en la enajenación del bien raíz, en la medida que no se verifique alguna de las siguientes condiciones:

1) Que la enajenación sea el resultado de negociaciones o actividades realizadas habitualmente por el enajenante, circunstancia que no se verifica en este caso conforme a los antecedentes señalados.

2) Que los inmuebles formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva en la primera categoría, según contabilidad completa. En la medida que no incluya en el activo de la empresa que pretende constituir el inmueble o una cuota del mismo, tampoco se verificaría esta circunstancia.

3) Que la enajenación se efectúe a una empresa o sociedad relacionada con el cedente. Esta relación se verifica cuando el enajenante tiene la calidad de socio o accionista de la empresa adquirente y tratándose de sociedades anónimas abiertas es dueño del 10% o más de las acciones, o bien, tiene un interés patrimonial o económico en ellas o posee participación indirecta a través de otras sociedades. La consulta no se refiere a la existencia de participación societaria o interés patrimonial, por lo que se desconoce si se verifica esta circunstancia.

Las instrucciones sobre la tributación aplicable a la enajenación de bienes raíces, de acuerdo a las disposiciones vigentes hasta el 31.12.2014, se encuentran en Circular N° 13 de 2014.

III.- CONCLUSIÓN.

La enajenación de bienes raíces que hayan sido adquiridos hasta el 31.12.2003, se rigen por las disposiciones de la LIR, vigentes hasta el 31.12.2014, y el mayor valor obtenido en la enajenación constituirá un ingreso no renta en la medida que cumpla los requisitos señalados en el análisis.

14. Tratamiento de donaciones recibidas para financiar actividades de una Corporación.
(Oficio N° 2869 de 18 octubre de 2016)

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario aplicable y documentación de respaldo en el caso de donaciones recibidas para financiar sus actividades.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, la Corporación Cultural TTTT (en adelante, la “corporación”), es una institución sin fines de lucro que financia sus actividades con ingresos propios, con donaciones acogidas a la ley de donaciones con fines culturales así como con donaciones recibidas de personas que integran el denominado XXXX, las cuales manifiestan su voluntad de colaborar firmando una solicitud de socio colaborador.

Con la finalidad de ampliar el alcance del XXXX a nivel nacional e internacional, se desea automatizar el proceso de inscripción y tramitación de pagos y diversificar las formas de aportar, tales como, aportes de socios, donaciones acogidas a la ley de donaciones con fines culturales y donaciones simples.

Para respaldar tributariamente los pagos recibidos por parte del XXXX, se contaría con un formulario en línea, con la identificación completa del donante, la voluntad del mismo para colaborar con una suma de dinero y la opción de pago vía AAA, operado por BBB.

Asimismo, mediante correo electrónico de fecha 24.08.2016, complementa la presentación original exponiendo el “plan de negocios” que quiere desarrollar para captar socios colaboradores, donaciones acogidas a la ley de donaciones culturales, donaciones menores y donaciones o aportes espontáneos, consultando lo siguiente:

- a) En el caso de la captación de socios colaboradores, consulta si en lugar de una solicitud en papel es admisible un formulario en línea llenado por el socio colaborador;
- b) En el caso de las donaciones on line, consulta si la corporación puede recibir donaciones menores, en las que no se solicita certificado de donación, realizadas por medio de una plataforma digital, sin haberse realizado el trámite de insinuación;
- c) Qué monto de la donación se puede considerar de “buena costumbre”, para los efectos de eximirse del trámite de insinuación y del pago de impuestos;
- d) Consulta como se declaran las donaciones realizadas espontáneamente a la corporación, por personas que no son contribuyentes y que no solicitan certificado de donación, o no aportan mayor información de contacto, para pagar el impuesto a las donaciones correspondientes;
- e) Para permitir aportes en línea espontáneos de extranjeros, sugiere usar como estrategia de captación la de “haz un regalo”, contra la emisión de una boleta.

II ANÁLISIS

De acuerdo al tenor de la presentación y las consultas formuladas, fluye que su preocupación son las donaciones distintas de aquellas canalizadas a través de los mecanismos dispuestos por la ley sobre donaciones con fines culturales, contenida en el artículo 8° de la Ley N° 18.985.

Respecto de estas últimas donaciones, su tratamiento tributario, requisitos de procedencia para acogerse a los beneficios que contempla y documentos que acreditan el monto de la donación, tanto para el donante como el donatario, se encuentran regulados en el cuerpo legal indicado y en su reglamento, de conocimiento de la peticionaria, así como en las instrucciones actualizadas impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 34 de 2014.

Por otra parte, y en atención a los criterios que solicita confirmar en las letras b) y siguientes, se entiende que sus consultas dicen relación con la aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 N° 2 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, según el cual están exentas del referido impuesto las donaciones de poca monta establecidas por la costumbre, en beneficio de personas que no se encuentren amparadas por una exención establecida en el artículo 2°.

En relación con dicha exención, este Servicio ha interpretado¹ que, para su procedencia, las donaciones deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Que sean de poca monta. Al no encontrarse definida esta expresión en la Ley N° 16.271, dichas palabras deben entenderse en su sentido natural y obvio según el uso general de las mismas, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20° del Código Civil. Al respecto, conforme a las definiciones que provee el Diccionario de la Real Academia Española, para que una donación pueda ser beneficiada con la franquicia en análisis, debe ser de un monto y/o valor de poca importancia.
- b) Las donaciones deben estar establecidas por la costumbre, esto es, el hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.
- c) Las donaciones deben ser efectuadas a personas que respecto del donante, no sean, el cónyuge, ascendiente o adoptante, hijo o adoptado o a la descendencia de ellos. Asimismo, se excluyen a los donatarios que tengan con el causante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado.

Conforme lo expuesto precedentemente, y respondiendo sus consultas, se puede informar lo siguiente:

- a) Tratándose de las donaciones de poca monta establecidas por la costumbre efectuadas por socios colaboradores, en principio es admisible la suscripción de un formulario en línea llenado por el socio colaborador, el cual contenga las menciones necesarias para individualizar al donante y el monto donado, sin perjuicio de mantener y conservar un registro que permita su posterior fiscalización.
- b) En cuanto a la posibilidad que la corporación reciba donaciones de poca monta on line, sin realizar el trámite de insinuación, cabe señalar que dicha cuestión excede las materias de índole tributaria.

En efecto, de acuerdo al artículo 18 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, las donaciones que enumera se encuentran exentas del Impuesto a las Donaciones, pero no las libera expresamente del trámite de insinuación, contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil. En consecuencia, no compete a este Servicio pronunciarse sobre la materia.

¹ Recientemente, ver Oficio N° 170 de 2016

- c) En cuanto al monto de las donaciones, para que puedan considerarse de “poca monta” establecidas por la costumbre, cabe señalar que, según ha resuelto este Servicio en otras oportunidades, no es posible establecer a priori y sin consideración a las condiciones concretas en que se verifique el acto en particular, que una donación dentro de determinado rango sea de poca monta, pues se trata de un aspecto que debe ser analizado caso a caso².

Por otra parte, es pertinente precisar que la exención alcanza a las donaciones (de poca monta) “establecidas por la costumbre”, esto es, aquellas respecto de las cuales donar constituya un hábito o modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que alcance fuerza de precepto³; requisito que se cumpliría en la especie, en la medida que, habitualmente las actividades culturales, dada su naturaleza, se financian con donaciones del público.

Luego, en el caso analizado, quedarían amparadas las donaciones que efectúen los socios colaboradores destinados a financiar distintos programas de la corporación (tales como becar a niños y jóvenes en los diversos programas de formación artística de la propia corporación y su escuela de las artes), mediante aportes espontáneos únicos de poca monta efectuados por personas naturales.

- d) En relación con lo consultado en la letra d) del Antecedente, téngase presente lo señalado en las letras a) y b) anteriores del Análisis, precisándose que, especialmente en la modalidad de donación on line o a través de la plataforma de BBB, es posible mantener y conservar un registro con información mínima para individualizar al donante y el monto donado, aunque no se proporcione mayor información de contacto.
- e) En cuanto a los documentos que debería emitir para acreditar la recepción de esas donaciones, por tratarse de operaciones que no dan cuenta de un servicio o una venta, gravados con el Impuesto al Valor Agregado, no existe la obligación de emitir boletas o facturas. En consecuencia, la corporación podrá utilizar y emitir cualquier documento de carácter interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la recepción de la donación recibida.

Finalmente, respecto de donaciones que no puedan acogerse a la exención contenida en el artículo 18 N° 2 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, ni en ninguna otra ley especial, podría ser aplicable lo dispuesto en el N° 5 del citado artículo 18, que declara exentas las donaciones cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de las ciencias en el país, entendiéndose que las actividades y fines estatutarios de la corporación se vinculan directamente con la difusión de la instrucción en el país.

Tal podría ser el caso de las donaciones efectuadas con la finalidad específica de financiar el programa “butacas educativas”, en virtud del cual la corporación asigna asientos a los colegios que deseen asistir con sus alumnos a las funciones que programe la corporación, sin costo para los alumnos.

² Oficio N° 2485 de 2013.

³ Oficio N° 2485 de 2013.

III CONCLUSIÓN

Ténganse por absueltas las diversas consultas formuladas, en los términos indicados en el Análisis precedente.

15. Criterios exención impuesto de timbres y estampillas caso factoring. (Oficio N° 3099 de 18 noviembre de 2016)

I ANTECEDENTES

De acuerdo a la presentación y los antecedentes acompañados, su representada, XXXXXX, es una empresa de giro financiero que realiza, entre otras, operaciones de factoring doméstico, adquiriendo cuentas por cobrar documentadas con facturas, letras de cambio, pagarés u otros documentos, con o sin responsabilidad para el cedente, adelantando en algunos casos el valor de dichos documentos, otorgando financiamiento con garantía constituida sobre los referidos documentos⁴.

El financiamiento de su representada proviene fundamentalmente de la suscripción de créditos y pagarés con bancos, fondos de inversión, sociedades de inversión y personas naturales que entregan dineros a interés.

Luego cita el artículo 24 N° 6 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas y los requisitos que establece para acogerse a la exención, concluyendo que las operaciones de XXXXXX cumplen con dichos ellos.

Conforme a lo expresado, solicita se confirme que:

- a) XXXXXX califica como institución financiera
- b) Los documentos que dan cuenta de mutuos y pagarés otorgados con ocasión de la captación de fondos de inversionistas locales se encuentran expresamente señalados en la Resolución N° 137 de 1975,
- c) Los bancos mutuantes, fondos de inversión, sociedades de inversión y personas naturales respecto del financiamiento que conceden son inversionistas locales para efectos de la exención del Impuesto de Timbres y Estampillas en comento.

II ANÁLISIS

El artículo 24 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas dispone que sólo estarán exentos de los impuestos que establece ese decreto ley, los documentos que den cuenta de los actos, contratos o convenciones que a continuación señala, dentro de los cuales, el N° 6 contempla los documentos otorgados por bancos o instituciones financieras en las operaciones de depósito o de captación de capitales, de ahorrantes e inversionistas locales, cuando éstos den cuenta de operaciones de crédito de dinero y sean necesarios para la realización de estas operaciones. La

⁴ Artículo cuarto, sobre el objeto de la sociedad, contenido en la escritura pública de constitución de la sociedad, de fecha 21.12.2011, otorgada ante la Notario Público de Santiago, TTT, suplente del titular don YYYY.

norma agrega que la lista de tales documentos será determinada por resolución del Director del Servicio de Impuestos Internos, previo informe favorable del Banco Central de Chile.

En cumplimiento de la citada disposición, la Resolución N° 137, de 1975, estableció los documentos exentos de impuesto de acuerdo con la misma norma, instruyendo que respecto de ellos debían concurrir los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que el emisor del documento sea una institución financiera.
- b) Que el o los documentos incidan en operaciones de captación de capitales de ahorrantes o inversionistas.
- c) Que el o los documentos den cuenta de operaciones de crédito de dinero.
- d) Que el o los documentos sean necesarios para la realización de dichas operaciones de crédito de dinero.

Dicho lo anterior y en lo que respecta específicamente a los criterios que solicita confirmar, se puede señalar lo siguiente.

En primer lugar, y sobre el concepto de “institución financiera” la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, mediante Carta Circular N° 46 de 1979, ha señalado que es una expresión genérica que comprende a toda empresa que habitualmente se dedica a prestar dinero o a conceder créditos, sea que lo haga con sus propios fondos o con fondos recibidos de terceros, esto último cuando expresamente está facultada por la ley para ello.

Atendido el concepto genérico de “institución financiera” empleado por la Superintendencia del ramo, este Servicio ha reconocido tal calidad a diferentes contribuyentes, siempre que se acredite cumplir los elementos del concepto de “institución financiera” ya citado, cuestión de hecho entregada a las instancias de fiscalización correspondientes⁵.

En el presente caso, si bien la peticionaria no es de aquellas instituciones que por ley se encuentre sujeta a la fiscalización de la Superintendencia y por la misma razón no cuenta con un pronunciamiento previo de la Superintendencia que le confiera el carácter de “institución financiera”, cumpliría los elementos básicos del concepto genérico contenido en la Carta Circular N° 46 de 1979, esto es, tratarse de una empresa que habitualmente se dedica a prestar dinero o a conceder créditos con sus propios fondos.

Luego, si bien este Servicio no puede calificar a priori y en forma indefinida la calidad de “institución financiera”, la exención contenida en el N° 6 del artículo 24 de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, será procedente en la medida que – junto con las demás exigencias legales – la peticionaria efectivamente cumpla el requisito de dedicarse habitualmente a prestar dinero o a conceder créditos con sus propios fondos; cuestión de hecho que debe ser verificada en la instancia de fiscalización correspondiente.

En segundo lugar, y en relación con los documentos otorgados con ocasión de la captación de fondos de inversionistas locales expresamente señalados en la Resolución N° 137, de 1975, cabe señalar que efectivamente se enumeran el contrato de mutuo y los pagarés (resolutivo 1°, letras b y d),

⁵ Oficio N° 2633 de 2015

Al respecto, en cuanto al requisito de incidir los documentos otorgados en operaciones de “captación” de capitales, este Servicio se ha remitido al concepto amplio contenido en la Recopilación Actualizada de Normas, Capítulo 2-1, de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, en el sentido que “El concepto de captación tiene en la legislación vigente una acepción amplia, de manera que cubre todas las operaciones, a la vista o a plazo, que involucran recibir dinero del público, sea como depósito, mutuo, participación, cesión o transferencia de efectos de comercio o en cualquiera otra forma. Así, por ejemplo, constituyen captaciones la recepción de depósitos en cuentas corrientes bancarias o en cuentas de ahorro, los depósitos a la vista o a plazo en general, la emisión y colocación en el mercado de bonos o letras de crédito y las ventas con pacto de retrocompra de títulos de crédito.”

En tercer lugar, se señala que los “inversionistas locales” no sólo pueden ser bancos, sino también otras personas jurídicas y naturales que colocan dinero con la finalidad de percibir un interés. En este sentido se pronunció la Circular N° 58 de 1978, concluyendo que inversionista es genéricamente una persona o institución que hace una inversión de caudales con el objeto de obtener o redituar un interés o beneficio pecuniario. Luego, se comparte que los bancos mutuantes, fondos de inversión, sociedades de inversión y personas naturales respecto del financiamiento que conceden pueden calificar como inversionistas locales para efectos de la exención en análisis.

Finalmente, en cuanto a la exigencia que los documentos sean necesarios para la realización de operaciones de crédito de dinero, cabe recordar que, como lo ha señalado este Servicio previamente, se excluyen aquellas operaciones de crédito que no reúnen el carácter de indispensables para la institución financiera porque no se relacionan con la finalidad de captar ahorros y efectuar intermediación financiera, como es la obtención de créditos para efectos de su financiamiento.⁶

III CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, y respecto de las materias específicamente consultadas, se señala que:

- a) En principio, XXXXXX puede considerarse una institución financiera, en la medida que acredite ante las instancias fiscalizadoras que cumple los requisitos señalados en el análisis precedente.
- b) Los contratos de mutuo y pagarés, en la medida que incidan en la captación de capitales y den cuenta de operaciones de crédito de dinero, son documentos que pueden acogerse a la exención en comento (Resolución N° 137 de 1975).
- c) Dentro del concepto de “inversionistas locales”, pueden considerarse los bancos y otro tipo de entidades o personas naturales que colocan recursos con el objeto de percibir un interés.

16. Derecho a crédito fiscal en arriendo inmueble. (Oficio N° 3000 de 3 noviembre de 2016)

⁶ Oficio N°1599 de 2014 y N°1264 de 2009.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el derecho a crédito fiscal por arriendo de un inmueble amoblado, cuya factura no consigna la rebaja del 11% proporcional del avalúo fiscal del bien raíz, de conformidad al inciso primero del artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en su presentación que es de su interés confirmar cierto criterio tributario relativo al uso del Crédito Fiscal del IVA, respecto de uno de sus clientes, arrendatario de un inmueble arrendado. Las partes en el contrato de arriendo son personas jurídicas no relacionadas patrimonialmente.

Expresa que constituyendo el arriendo antes referido un hecho gravado con el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto en el literal g), del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, a su cliente mes a mes, el arrendador le emite la factura correspondiente recargándole el Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin el descuento o deducción a la base imponible del IVA al que se refiere el inciso primero, del Art. 17° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, por lo que su cliente habría soportado un gravamen en exceso en consideración a lo cual solicita se confirme que, no obstante lo anterior, éste puede utilizar como crédito fiscal del IVA el total del impuesto recargado.

En apoyo de su presentación expone las siguientes consideraciones jurídicas:

El artículo 128 del Código Tributario dispone que: “Las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido”.

De la norma transcrita se desprende que el Fisco de Chile tiene título para exigir el tributo recargado o trasladado aun cuando el recargo o traslado haya sido excesivo o incluso indebido. En efecto, la ley dispone que las sumas trasladadas recargadas excesiva o indebidamente “deberán ser enteradas en arcas fiscales”.

De lo anterior se sigue que, desde el prisma de su cliente, salvo que el tercero emisor de la factura solicite la devolución del tributo enterado en exceso, previa restitución a quien soportó económicamente el gravamen indebido, el pago que recibe el Fisco es procedente y plenamente válido y éste tiene un título para su cobro y percepción.

En concordancia con lo anterior y en materia específica del IVA, el artículo 22° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, itera similar precepto, al establecer que “Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, los contribuyentes que hubiesen facturado indebidamente un débito fiscal superior al que corresponda de acuerdo con la disposición de esta ley, deberán considerar los importes facturados para los efectos de la determinación del débito fiscal del período tributario, salvo cuando dentro de dicho período hayan subsanado el error, emitiendo nota de crédito extendida de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 57”.

Sostiene que en los casos de un IVA facturado en exceso, desde el punto de vista de quien soportó económicamente el exceso de IVA recargado en la factura respectiva, no puede privársele de la integridad del crédito fiscal de ese impuesto, pues mientras las restituciones a que alude el Art.128 del Código en comento no acontezcan, el Fisco tiene título para el cobro y para retener lo pagado por concepto del tributo aludido o en exceso y por lo tanto, en forma correlativa, al crédito fiscal del IVA de quien soportó el recargo excesivo es procedente. De no ser así, se produciría un doble enriquecimiento indebido para el Fisco, pues, por un lado, habrá percibido un mayor tributo que el debido y, por el otro, pretenderá una deducción equivalente del crédito fiscal de quien soportó económicamente el gravamen, habida consideración de que este último por ley carece de la titularidad para solicitar al fisco la devolución de ese exceso.

Agrega que de conformidad al artículo 128 del Código Tributario, su cliente, en su carácter de arrendataria del inmueble amoblado, no dispone de una acción restitutoria en contra del Fisco para solicitar la devolución del IVA soportado en exceso, en tanto no es el sujeto pasivo de derecho del tributo indicado y sólo sufre de detrimento económico.

Agrega que de acuerdo al artículo 23° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, relativo al caso de facturas que adolecen de ciertas irregularidades, incluso falsedad, el crédito fiscal del IVA no se pierde para el receptor del documento, acreditando que el impuesto recargado ha sido enterado en arcas fiscales por el emisor.

En vista de los antecedentes expuestos y consideraciones jurídicas formuladas, solicita se emita un dictamen interpretativo sobre la materia, confirmando los criterios antes formulados, específicamente en cuanto a que a su cliente tendría derecho íntegramente al crédito fiscal del IVA, aun cuando el impuesto le hubiere sido recargado en exceso por su arrendadora.

II.- ANÁLISIS:

La letra g) del artículo 8° del D.L. 825, de 1974, grava con el Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros, el arrendamiento de inmuebles amoblados.

Por su parte, y en lo relacionado con la determinación de la base imponible afecta al impuesto, el inciso primero del artículo 17° de la ley, señala que en el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, se podrá deducir de la renta el 11% del avalúo fiscal anual o la proporción correspondiente, si el arriendo fuere parcial o por períodos distintos a un año.

Con relación a la rebaja de la base imponible señalada cabe hacer presente que este Servicio se ha pronunciado⁷ en el sentido que ella no es una facultad del arrendador, ya que la expresión “puede” utilizada en la redacción no tiene el alcance de hacer elegible para éste dicha rebaja sino que se explica por el simple hecho de que la norma en referencia es descriptiva de la forma de determinar la base imponible del hecho gravado de que se trata, y es por ello que su redacción no es imperativa. Además, escaparía notoriamente al principio constitucional de legalidad de los tributos, el que un particular pudiese determinar discrecionalmente el monto de un impuesto trasladable a un tercero, situación que se daría si se entendiera que la norma en cuestión es facultativa.

En el caso en consulta, el arrendatario de un inmueble amoblado utilizado en su actividad, recibe mensualmente de parte de su arrendador la factura correspondiente a la renta del período en la cual no se realiza la rebaja del 11% del avalúo proporcional establecida en el inciso primero del artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974, lo que ha significado que ha soportado un IVA en exceso, sin perjuicio que ha utilizado el crédito fiscal por el monto total consignado en las respectivas facturas.

El artículo 128° del Código Tributario, establece que las sumas que un contribuyente haya recargado en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo disponerse su devolución, salvo que se acredite fehacientemente, a juicio del respectivo Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, que las sumas fueron restituidas a la persona que soportó el gravamen.

A su vez, el artículo 22° del Decreto Ley N° 825, de 1974, señala que los contribuyentes que hubiesen facturado un impuesto superior al que corresponda de acuerdo a las disposiciones de la ley, deberán considerar las sumas facturadas para la determinación del débito fiscal, salvo que dentro del mismo período subsanen el error emitiendo nota de crédito extendida de acuerdo al artículo 57°.

De acuerdo a su presentación, las facturas recibidas por su cliente por concepto de arriendo de inmueble amoblado consignan un monto de IVA recargado en exceso, el cual sólo puede ser corregido por el emisor de dichas facturas, a través de los procedimientos establecidos en las normas señaladas en los párrafos anteriores.

⁷ Oficio N° 3003, de 25/10/1996.

En caso que el arrendador no hubiera hecho uso de dichos procedimientos, el IVA consignado en las facturas debió enterarse por el monto total en arcas fiscales, no siendo posible que el exceso del impuesto recargado en las facturas, sea requerido directamente por quien soportó el recargo, en este caso el arrendatario.

Ahora bien, de conformidad con las normas establecidas en los artículos 23° y siguientes del D.L. N° 825, de 1974, los contribuyentes sólo pueden usar como crédito fiscal el monto del IVA consignado en las facturas recibidas por concepto de arriendo del inmueble, no existiendo la posibilidad de registrar una suma distinta.

En efecto, el artículo 23°, del D.L. N° 825, establece que los contribuyentes afectos al pago del impuesto al valor agregado tendrán derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que será equivalente, según lo establece el inciso primero del referido artículo, al impuesto al valor agregado recargado en las facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo o el relacionado con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

A mayor abundamiento, el inciso cuarto del N° 5 del artículo 23°, del D.L. N° 825, permite conservar el derecho a crédito fiscal, aun el recargado en facturas irregulares, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.

Por lo tanto, siendo el arrendamiento de inmuebles en las condiciones mencionadas en la letra g) del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, un hecho gravado especial, procede, conforme a las normas del artículo 23° del mismo texto legal, el derecho a usar como crédito fiscal el impuesto soportado en el arrendamiento del inmueble destinado a su actividad.

En el caso en consulta, tratándose de un contribuyente que posee el original de una factura que cumple con todos los requisitos fijados en la Ley, Reglamento y disposiciones administrativas fijadas por el Servicio, no se produce la pérdida del derecho a crédito fiscal por el hecho de haber incurrido el emisor de la misma en un error al determinar la base imponible afecta a impuesto. No existe disposición legal que lo establezca expresamente ni esta situación se encuentra dentro de los casos en que la norma legal correspondiente, esto es, el artículo 23° del D.L. N° 825 niega el derecho a crédito fiscal.

Así las cosas, si respecto de este impuesto, no obstante haber sido determinado por el arrendador en forma errónea, se acredita que ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales, y en la medida que no se haya corregido por éste a través de la emisión de nota de crédito, en el mismo período tributario de la factura según lo indicado en el artículo 22° del D.L. N° 825, de 1974, o no se haya solicitado su devolución, dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 128 del Código Tributario, no aparece razonable que el contribuyente arrendatario, receptor de la factura, quien no tuvo responsabilidad en el incumplimiento de su contraparte, deba perder el

derecho a crédito fiscal por el monto que le fue efectivamente recargado, en la medida que se haya dado cumplimiento a todas las exigencias señaladas en los artículos 23° al 25° del D.L. N° 825.

III.- CONCLUSIÓN:

Atendido a que, en la situación que se analiza, el contribuyente no puede registrar un crédito fiscal distinto del consignado en las facturas recibidas por concepto de arriendo de inmueble amoblado, y, en la medida que el impuesto se haya enterado efectivamente en arcas fiscales y que el crédito fiscal se haya conformado en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 23° al 25° del D.L. N° 825, de 1974, esta Dirección estima que procede el uso por total del crédito fiscal consignado en las facturas recibidas por concepto de arrendamiento de inmuebles amoblados, sin perjuicio de la responsabilidad que le cabe al arrendador por el incumplimiento de la normativa vigente para efectos de la determinación de la base imponible del IVA, por cuanto la rebaja del 11% del avalúo fiscal no es una facultad sino que una obligación que el inciso primero del artículo 17° del D.L. N° 825 le impone.

Finalmente, debe hacerse presente que lo señalado previamente sólo resulta procedente y tiene aplicación en la medida que el IVA facturado en exceso sea imputado como crédito de ese impuesto al débito fiscal del comprador o usuario del servicio. Ello, por cuanto la norma del artículo 22° del D.L. N° 825, de 1974, es clara en disponer que, respecto del vendedor o prestador del servicio el importe facturado en exceso debe considerarse para los efectos de la determinación de su débito fiscal y, por ende, lo mismo ha de ocurrir para efectos de computar el crédito fiscal correlativo del comprador o usuario del servicio.

Sin embargo, el crédito fiscal del IVA que resulta como consecuencia de computar una factura en la cual se ha recargado en exceso el IVA, cuando se trata de la determinación de dicho crédito fiscal para los efectos de cuantificar el monto de un derecho personal contra el Fisco, como acontece por ejemplo con el derecho personal o crédito que reconoce el Art. 27 bis de la Ley en comento, no puede ser considerado dicho exceso, toda vez que ya no se está imputando contra el débito fiscal y se estaría haciendo una restitución de un tributo recargado en exceso a una persona distinta del sujeto de derecho del tributo, a saber, el vendedor o prestador del servicio, vulnerándose la norma contenida en el Art. 128 del C.T.

10. IVA en la venta de terrenos eriazos y servidumbres. (Oficio N° 3108 de 18 de noviembre de 2016)

I.- ANTECEDENTES:

XXXX es dueña de tres lotes agrícolas que próximamente serán vendidos a terceros en calidad de sitios eriazos, ya que éstos se encuentran actualmente desprovistos de todo tipo de edificaciones o construcciones.

Los referidos terrenos se emplazan en un sitio de mayor extensión en el cual XXXX ha construido y pavimentado caminos interiores que permitirán a los futuros compradores de los lotes acceder a las autopistas urbanas y avenidas principales ubicadas en la comuna de Pudahuel. Asimismo, XXXX ha construido en los caminos señalados ciertas obras que permitirán a los compradores de los lotes conectarse a las redes de alcantarillado, electricidad, agua potable, entre otras.

No obstante lo anterior esos caminos y obras construidas por el contribuyente se emplazan en terrenos adyacentes de su propiedad y que no serán objeto de la venta. En otros términos, las obras o construcciones no se ubican al interior de los lotes que serán vendidos por éste.

De este modo, a la fecha en que se suscribirán los respectivos contratos de compraventa sobre los terrenos aludidos, XXXX constituirá en favor de los futuros compradores servidumbres de tránsito para que estos últimos puedan utilizar caminos interiores construidos por la primera.

Finalmente solicita confirmar lo siguiente:

- 1.- Que la venta de los lotes de propiedad de XXXX no se encuentra afecta a IVA, ya que el objeto de la enajenación corresponde exclusivamente a terrenos eriazos o inmuebles por naturaleza los cuales se encuentran desprovistos de todo tipo de edificaciones o construcciones, toda vez que los caminos interiores dotados de pavimentación, desagües y arranques para acceso a redes de energía eléctrica, alcantarillado y agua potable no se incluyen en la venta de los referidos lotes y;
- 2.- Que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 847, del Código Civil, el contribuyente, en su calidad de dueño del predio sirviente, tiene la obligación legal de constituir servidumbre de tránsito en favor de los futuros compradores de los terrenos y, por consiguiente, no existe una convención destinada a transferir un derecho real constituido sobre bienes corporales inmuebles, como lo exige la definición de venta contenida en el actual artículo 2°, N° 1, de la Ley de IVA.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios. Para estos efectos el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, modificado por el Art. 2, N° 1, de la Ley N° 20.780, establece en lo pertinente que debe entenderse por "venta" "toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta".

Al respecto, la Circular N° 42, de 5/6/2015 que instruye sobre la materia, señala en su Título III, Subtítulo III.1, párrafo segundo, que “Con la modificación introducida a la norma aludida ya no es necesario que el contribuyente que transfiere el dominio de un inmueble sea una “empresa constructora”, pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, quienes en la medida que se den todos los elementos del hecho gravado, van a estar afectas al Impuesto al Valor Agregado por la realización de la operación denominada “venta” en conformidad al N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825”.

En los párrafos siguientes, la mencionada Circular agrega que la norma tuvo por objeto dejar claramente establecido que lo que se grava es la venta de un inmueble construido y no la mera venta de un terreno, razón por la cual el terreno debe descontarse de la base imponible afecta a IVA, cuando se trata de la venta de un inmueble construido. No así cuando se trata solamente de un terreno sin construcción alguna, en cuyo caso dicha venta no se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, cabe señalar que en Circular N° 26, de 1987 emitida por este Servicio, las urbanizaciones constituyen también, para efectos de la aplicación del gravamen, la construcción de un bien corporal inmueble. Estas instrucciones resultan plenamente vigentes aún después de las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, tanto por la Ley N° 20.780, como por la Ley N° 20.899, toda vez que el hecho gravado sigue recayendo en la venta de inmuebles construidos, tal como se instruyó en Circular N° 42, de 2015, sólo que en la actualidad no es requisito para la configuración de éste que dichos inmuebles sean de propiedad de una empresa constructora y que hayan sido construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.

Por lo tanto, la venta de un sitio urbanizado efectuada por un vendedor, conforme a lo que debe entenderse por tal, según lo dispuesto en el Artículo 2°, N° 3, del D.L. N° 825, se encuentra gravada con el tributo en comento, por tratarse, de acuerdo a lo señalado precedentemente, de la transferencia de un bien corporal inmueble construido, siempre que las obras respectivas se encuentren comprendidas, al menos en parte, en los terrenos que se venden.

Por el contrario, si la venta recae sobre sitios eriazos, sin ningún tipo de construcción, incluyendo en este concepto a las urbanizaciones, no se encontrará gravada con Impuesto al Valor Agregado por no constituirse a su respecto el hecho gravado venta, contenido en el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, toda vez que éste excluye en forma expresa de la aplicación del tributo a los terrenos.

Respecto de las servidumbres de tránsito que el contribuyente pretende establecer en favor de los futuros compradores, cabe manifestar que la constitución de las mismas no se encuentra afecta a IVA, sin perjuicio que conforme Art. 577, del Código Civil, las servidumbres son derechos reales que se constituirán, en este caso, sobre un bien corporal inmueble urbanizado. Ello, porque conforme al Art. 8, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, el Impuesto al Valor Agregado afecta sólo a la transferencia a título oneroso de los referidos derechos reales y no a la mera constitución de los mismos.

III.- CONCLUSIÓN:

De las normas legales precedentemente señaladas, se concluye en el caso de su consulta signada con el N° 1, que la venta de sitios eriazos, desprovistos de todo tipo de edificaciones y construcciones, incluyendo en este concepto a las urbanizaciones, no se encuentra afecta a IVA, por no configurarse a su respecto el hecho gravado básico de "venta", contenido en el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, que excluye expresamente a los terrenos.

Respecto de su segunda consulta, signada con el N° 2, cabe confirmar que la constitución de servidumbres de tránsito en favor de los futuros adquirentes de sitios eriazos, no se encuentra gravada con IVA, como consecuencia de no cumplirse el presupuesto establecido en el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, para afectar con el tributo en comento la operación, esto es, que se produzca la transferencia de derechos reales constituidos sobre bienes corporales inmuebles, toda vez que en el caso bajo análisis no existe transferencia de los mencionados derechos, sino que la mera constitución de los mismos.

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Fisco condenado al pago de daño moral por perjuicio derivado de haber mantenido dos giros tributarios de idéntico impuesto. (Fallo de la I Corte Suprema de 28 de noviembre de 2016, rol N° 55.128.2016)

Un contribuyente demandó al Fisco en vista de que, el SII advirtiendo la existencia de una duplicidad de los giros emitidos por el cobro del mismo impuesto, no lo subsanó permitiendo que continuara la cobranza por un giro de debió ser anulado.

En ese juicio se remató una casa del contribuyente.

La Corte Suprema estimó que el órgano administrativo no actuó en la forma exigida por la ley, manteniendo la validez de dichos giros.

2. Se desecha teoría de la decadencia de la acción del fisco en el cobro de impuesto. (Fallo de la I Corte Suprema de 11 de octubre de 2016, rol N° 17.218-15)

Se ha destacado este fallo en cuanto a que de los cinco ministros hubo dos votos disidentes. La mayoría resolvió que en el caso plantado, independiente que el juicio de cobro tributario excedió los diez años, al acoger la prescripción hace caso omiso de lo que ha sostenido por la doctrina constitucional y el derecho internacional, que fue el argumento de los dos ministros disidentes.

V. Otros.

Catalogos de ejemplos de esquemas tributarios en los que podría aplicarse la Norma General Anti elusión, aprobada en la Reforma Tributaria. Publicación del SII del 30 de noviembre de 2016.

A través de la indicada publicación el SII entrega el listado de situaciones que a juicio del SII podrían ser analizadas y estudiadas a objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión. Se presenta a los contribuyentes una serie de esquemas o figuras que podrían –según el estudio y análisis previo de las circunstancias específicas del caso- ser fiscalizadas por el SII de acuerdo a sus facultades legales.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETÍN TRIBUTARIO NOVIEMBRE 2016

No se han presentado nuevas leyes tributarias. En cuanto a adiciones a leyes existentes se destaca aquella que agrega en el proyecto de la ley sobre presupuesto una norma que amplía en 3 meses el plazo de recepción de obras inmuebles para los efectos de la exención de IVA, plazo que vencía el 31 de diciembre del presente año.

Es también importante la resolución N° 108 en cuanto crea el Departamento de procedimientos administrativos tributarios en la Dirección de Grandes Contribuyentes.

Habrá que tener presente el hecho que quién crea que esto agilizará las presentaciones administrativas que le corresponderá atender, puede que no sea así, principalmente porque se someterá, esas presentaciones, a procedimientos y regulaciones estrictas. Es un símil a lo que ha ocurrido con los Tribunales tributarios.

En el Oficio sobre tratamiento tributario de inversiones efectuadas en sistemas de medición continua de emisiones y sistemas de abatimiento, el SII indicó que los componentes de los sistemas de las inversiones para estos efectos o bien cada uno de los sistemas considerados éstos como una unidad, en tanto han sido adquiridos con el ánimo o intención de usarlos en la explotación, sin el propósito de revenderlos o ponerlos en circulación, se encuentran comprendidos dentro del concepto de activo inmovilizado

A su vez indica que el impuesto por las emisiones de compuestos contaminantes producidas por fuentes fijas, establecido en el artículo 8°, de la Ley N° 20.780, conforme a lo dispuesto en el N° 2, del artículo 31 de la LIR, puede ser deducido como un gasto tributario por los contribuyentes de la Primera Categoría en la determinación de la Renta Líquida Imponible de dicho impuesto, toda vez que se trata de un impuesto establecido por una ley chilena que no es la LIR, se relaciona con el giro de la empresa y no ha sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.

Sobre la devolución de impuestos único de segunda categoría por aplicación del Convenio de Seguridad Social suscrito entre Chile y Brasil (Oficio 2994 de 2 de noviembre de 2016), el SII sostiene que la tributación de la devolución de cotizaciones previsionales obligatorias conforme a la Ley N° 18.156, de 1982, que trabajadores extranjeros tengan registradas a su nombre en una AFP, constituyen una renta afecta a impuesto, gravadas con el Impuesto Único de Segunda Categoría, ya que al perder su carácter previsional, deben ser afectadas con el impuesto del que quedaron temporalmente exentas cuando ellas sean percibidas por el trabajador.

Otro oficio trata sobre los gastos de honorarios en una causa seguida en el extranjero indicando que si lo pagado es determinante para conservar o poder continuar desarrollando la actividad del contribuyente afecta a IDPC, los desembolsos pagados o adeudados en el ejercicio comercial respectivo para la defensa judicial de este litigio en el exterior, que obedezcan a condiciones de mercado, revisten el carácter de necesarios para producir la renta, aun cuando se encuentre pendiente de fallo el pleito seguido en el extranjero. No se condiciona la deducibilidad como gasto de los honorarios incurridos para la defensa judicial ante un litigio en el exterior, al eventual fallo favorable o desfavorable que emita el Tribunal, en definitiva.

El Oficio 2896 da respuesta a una consulta sobre los dueños de acciones de una sociedad anónima, en que hay nudos propietarios y usufructuarios de las acciones personas naturales contribuyentes de IGC, y no se habrían verificado ventas en cuanto a si cumplirían los requisitos para aplicar la tasa variable. Al existir un usufructo sobre las acciones, en el cálculo de la tasa variable del impuesto sustitutivo que grava las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del 2015 o 2016, se deben considerar las tasas marginales más altas del IGC que gravaron al nudo propietario de las acciones durante los últimos 3 años tributarios que preceden al ejercicio de la opción.

Sobre la tributación en la enajenación de bienes raíces (Oficio N° 3102 de 18 de noviembre de 2016), trata sobre un contribuyente y su cónyuge, dueños en partes iguales de un inmueble no agrícola en la comuna de Lo Barnechea, adquirido el año 1999, esto es, con anterioridad al 01.01.2004, indicando que como persona natural y bajo el mismo RUT, iniciará actividades comerciales. En definitiva, necesita saber el consultante si por ese hecho se modifica la tributación original.

El SII responde que la enajenación de bienes raíces que hayan sido adquiridos hasta el 31.12.2003, se rigen por las disposiciones de la LIR, vigentes hasta el 31.12.2014, y el mayor valor obtenido en la enajenación constituirá un ingreso no renta en la medida que cumpla los requisitos señalados en el análisis.

Sobre el tratamiento de donaciones recibidas para financiar actividades de una Corporación. (Oficio N° 2869 de 18 octubre de 2016), referido a la forma de acreditarlas, el SII responde sobre las diferentes alternativas, esto es para el caso de donaciones de poca monta pagadas directamente, otras via internet, etc.

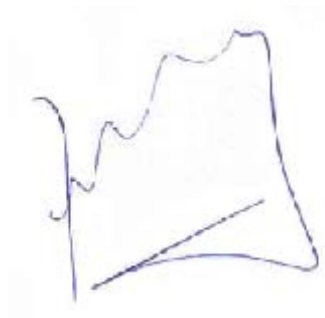
Otro Oficio trata sobre el crédito fiscal por arriendo de un inmueble amoblado, cuya factura no consigna la rebaja del 11% proporcional del avalúo fiscal del bien raíz, de conformidad al inciso primero del artículo 17° del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Otro trata sobre el IVA en la venta de terrenos eriazos y servidumbres. (Oficio N° 3108 de 18 de noviembre de 2016)

En materia de Jurisprudencia judicial, se destaca un fallo que condena al Fisco al pago de daño moral por el perjuicio que provocó por haber mantenido dos giros tributarios de idéntico impuesto y por esa causa al contribuyente la Tesorería le remató una casa.

El otro juicio que se entrega se refiere a la teoría de la decadencia de la acción del fisco en el cobro de impuesto, comentando que de los cinco ministros hubo dos votos disidentes. La mayoría resolvió en el caso plantado, independiente que el juicio de cobro tributario excedió los diez años, acogiendo la prescripción, e hicieron caso omiso de lo que ha sostenido la doctrina constitucional y el derecho internacional, que fue el argumento de los dos ministros disidentes.

Finalmente se agrega un acápite, Otros, para anunciar la publicación el 30 de noviembre del denominado catalogos de ejemplos de esquemas tributarios en los que podría aplicarse la Norma General Anti elusión, aprobada en la Reforma Tributaria.

En ella se da cuenta del listado de situaciones que a juicio del SII podrían ser analizadas y estudiadas a objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión. Se presenta a los contribuyentes una serie de esquemas o figuras que podrían –según el estudio y análisis previo de las circunstancias específicas del caso- ser fiscalizadas por el SII de acuerdo a sus facultades legales.



Franco Brzovic González