

BOLETIN TRIBUTARIO NOVIEMBRE 2018

I. Leyes y proyectos de ley

No hay.

II. Noticias relevantes.

Hay algunos indicios de que el proyecto de ley ingresado recientemente sobre Simplificación Tributaria podría avanzar.

III. Circulares.

No hay.

IV. Resoluciones.

1. Modelo de certificado N°60 sobre donaciones establecidas en el Código del Trabajo cuando de acuerdo con las nuevas normas laborales (artículo 157 ter) no pudieren cumplir con la obligación de mantener empleados a personas con incapacidad o pensión de invalidez al menos al 1% de sus trabajadores en el caso que su dotación total fuere más de cien trabajadores, obligación que se sustituye por una donación. (Resolución N°112 de 12.10.18)

V. Jurisprudencia administrativa

IVA

A. Cuándo se liberan del IVA las ventas de bienes muebles contabilizados como parte del activo inmovilizado de empresas acogidas a los regímenes del artículo 14 A o B de la LIR, una de las cuales opta por acogerse al beneficio del artículo 14 ter, letra C. de la LIR, siendo la primera microempresa y la segunda pequeña empresa. (Oficio N°2030 de 03.10.18).

El SII responde que se liberan de dicho impuesto las ventas cuando son bienes corporales muebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa y una vez transcurrido 36 meses, contados desde su adquisición, importación, fabricación o término de construcción y que la venta debe ser efectuada por o a un contribuyente acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter, de la LIR.

El inciso segundo de la letra m), del artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, para fines de la excepción a la aplicación de IVA en estos casos se refiere en forma genérica a los contribuyentes acogidos a lo dispuestos en el artículo 14 ter de la LIR, sin referirse en forma expresa sólo al régimen simplificado de tributación del artículo 14 letra A.

Por su parte la letra C del artículo 14 ter de la LIR, establece un incentivo al ahorro para medianas empresas o contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20° de la LIR, cuyo promedio anual de ingresos de su giro no supere las 100.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales.

Así, las dos disposiciones se encuentran incorporadas en el artículo 14 ter de la LIR, y según lo dicho sobre la letra m), del artículo 8° del Decreto Ley N° 825, no se refiere explícitamente a ninguna de ellas en particular. Sin embargo, es necesario considerar si resulta posible en la práctica, apreciar, en el momento de la venta del bien, la situación tributaria tanto del enajenante como del comprador del bien en cuestión, para los fines de definir, en dicha oportunidad, la procedencia de la liberación de esta consulta.

Por diversas razones el SII estima que la liberación aplica sólo en el caso en que la venta haya sido efectuada por o a un contribuyente que, a la fecha de dicha venta, se encuentre acogido a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra A.- de la LIR, con lo cual, la disposición liberatoria no tiene aplicación en el caso de los contribuyentes acogidos al artículo 14 ter letra C.- de la LIR pues al momento de efectuarse la venta, no resulta posible en la práctica establecer, tanto respecto del enajenante como del adquirente del bien, si se trata o no de contribuyentes acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 ter letra C.- de la LIR.

RENTA

A. El único bien de una sociedad colectiva que se disolvió, en que se forma una comunidad, mientras no se liquide, la adjudicación se producirá en la fecha en que se efectúe la partición, esto es, cuando a uno de los comuneros se le asigne en forma exclusiva el bien que se encontraba en comunidad o lo que se haya dispuesto. (Oficio N°2385 de 19.11.18).

B. La división de sociedades respecto de las rentas acumuladas en las empresas en los registros correspondientes, vigentes durante los ejercicios 2015 y 2016, como también respecto de las rentas y otras cantidades acumuladas en los registros obligatorios exigidos a contar del 1° de enero de 2017, se clasifican y resuelve como se indica a continuación. (Oficio N° 2386 de 19.11.18)

Una sociedad con patrimonio financiero positivo, y a su vez, con un capital propio tributario negativo, a la fecha de la división, puede ser jurídicamente factible, en tal caso, los saldos existentes en los registros tributarios deben permanecer en la sociedad continuadora, salvo la diferencia de depreciación entre la depreciación acelerada y la normal del registro DDAN, la cual se asignará a la sociedad donde se radiquen los activos que originaron tal diferencia.

En el caso anterior puede nacer una sociedad cuyos activos asignados impliquen un capital propio tributario positivo, también, como consecuencia de ello, el capital propio tributario de la sociedad continuadora podría hacerse más negativo. Sin embargo, tal operación no puede alterar el resultado tributario que ésta tenía antes del proceso de división.

Así, los registros tributarios deben permanecer en la sociedad continuadora, salvo, tal como ya se indicó, la diferencia de depreciación entre la depreciación acelerada y la normal consignada en el registro DDAN.

En el caso de la división de una sociedad con patrimonio financiero negativo, y a su vez, con un capital propio tributario positivo, a la fecha de la división, no puede llevarse a cabo atendido lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley N° 18.046.

C. Los aportes a sociedades de personas o sociedades anónimas efectuados con reinversión de utilidades se podrán escriturar cuando esas reinversiones se fueron imputando al capital por enterar que estaba declarado y establecido en la escritura de constitución de una sociedad, razón por la cual no requieren una escritura por cada una de las reinversiones. (Oficio N°2389 de 19.11.18)

D. Aporte de un bien raíz efectuado por una Inmobiliaria a sociedades relacionadas, siendo analizado además el concepto de reorganización empresarial y legítima razón de negocios como los requisitos para que un inmueble tenga la calidad de usado y finalmente la forma para la determinación de la base imponible en dichos aportes. (Oficio N°2392 de 10.11.18).

En términos resumidos el SII mantiene su criterio en cuanto a reorganización empresarial y legítima razón de negocios, en este último caso reiterando que es una cuestión de hecho que el SII puede fiscalizar y en su caso, discrepar.

En cuanto al IVA, señala que hay hecho gravado cuando el aportante es vendedor y en el caso consultado, el giro principal de la Sociedad es el inmobiliario lo cual concluye que ésta tiene la calidad de vendedor. En la medida que el aporte recaiga en bienes corporales inmuebles construidos y no solamente en terrenos, dicha operación, se encontrará gravada con impuesto al valor agregado por configurarse a su respecto los requisitos establecidos en el antes mencionado artículo 8°, letra b).

Lo importante ahora es la determinación de la base imponible respondiendo que el artículo 15°, de la Ley de IVA, establece que está constituida por el valor de las operaciones respectivas. No obstante, en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles gravados con este impuesto, el inciso segundo del artículo 17°, autoriza a deducir del precio estipulado en el contrato el valor de adquisición del terreno, en los términos allí señalados.

Por otra parte, el artículo 16°, de la misma Ley, dispone una base imponible especial para una serie de casos detallados en dicho artículo. Es así como en la letra g), se establece lo aplica en el caso de la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado Impuesto al Valor Agregado, siempre que ésta haya sido efectuada por un vendedor habitual.

Ahora bien, el Servicio se pronunció sobre la materia, señalando que se entenderá que un inmueble tiene la calidad de “usado” cuando ha sido transferido al usuario final y ha salido de la propiedad de aquellos contribuyentes, que por su giro pueden ser o son efectivamente vendedores habituales de dichos bienes.

Consecuente con lo anterior, para que un inmueble tenga calidad de usado debe haber salido del ámbito de aquellos contribuyentes de IVA que se dedican a la comercialización de dichos bienes. Por lo tanto, si los inmuebles que se pretenden aportar fueron adquiridos de personas que no tenían al momento de su adquisición la calidad de contribuyentes, que por su giro no eran considerados vendedores habituales de dichos bienes, éstos tendrían la calidad de “usados”, pues se entiende que dichos bienes habrían salido del ámbito de los comercializadores considerados vendedores habituales de este tipo de bienes.

De ser así y como en la adquisición de los bienes que se pretende aportar, el contribuyente no soportó impuesto al valor agregado, se aplica la base imponible dispuesta en el artículo 16°, letra g), de la Ley de IVA, esto es la diferencia entre precios de venta y compra, descontándose el valor del terreno, pudiendo hacerlo por el valor comercial.

E. El pago por un servicio, Up Front, en este caso que se hace al contado y el servicio se presta por 15 años, puede deducirse un 15avo por año como gasto diferido. (Oficio N°2393 de 19.11.18).

F. El desembolso que efectúa una sociedad para adquirir la posición en un contrato de arrendamiento con opción de compra corresponde a un activo intangible, el cual podrá deducirse únicamente cuando pierda su calidad de activo intangible, lo cual ocurriría con el ejercicio del derecho de opción o bien si se ejerce el derecho de opción anticipadamente, de acuerdo con los términos del contrato. (Oficio N°2394 de 19.11.18)

G. El SII reitera que en una sociedad en régimen de renta atribuida los socios pueden pactar en el estatuto un sistema de reparto de utilidades diferente al de la participación en el capital suscrito y pagado. (Oficio N°2474 de 23.11.18).

IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS

A. Se aclara que el canje de bonos que sustituyen otros emitidos por el mismo contribuyente con garante diferente, bajo idénticas condiciones y habiéndose pagado la tasa máxima del impuesto por los canjeados, no se encuentran gravados con Impuesto de Timbres. (Oficio N°2384 de 19.11.18)

VI. **Jurisprudencia Judicial**

A. Rechazo de gastos referidos a reconocimientos de deuda, bajas de activo fijo, contribuciones, documentos notariales, etc. (Fallo de la I Corte Suprema de 27.09.18, rol 9.177.17)

Una empresa rebajó los gastos antes indicados y en particular reconocimientos de deuda que fueron objetados por el SII y ratificado por el fallo de primera instancia, que hace suyo también la Corte Suprema, indicando que esos documentos no dan fe de la existencia de la obligación por cuanto todos están datados con una fecha de más de 10 años posteriores a la fecha de origen de las deudas y que en todo caso no existen antecedentes que den cuenta de la fecha de su confección, con lo cual al tribunal no le permite calificar como una situación lógica ni razonable, porque en esos casos y tratándose de montos elevados como es el caso, lo natural es que se suscriban en el momento de su otorgamiento. EL contribuyente tampoco demostró la existencia de algún registro contable ni de los antecedentes fundantes que validen los supuestos traspasos de fondo dando cuenta de sus fechas, tasa de interés o forma de computar el monto de los intereses.

En el caso de los otros gastos relacionados con la venta de inmuebles, se rechazaron pues la rebaja de ellos se hizo en ejercicio posterior.

Sin embargo, el razonamiento y fundamentos del SII y los casos recién dichos son confusos. En efecto, se entiende que se rechazaron pues el pago de los gastos notariales y de inscripción de la venta de inmuebles se realizó en el año de su inscripción y no de la celebración del contrato de compraventa, pues para esas entidades la obligación de transferir el dominio mediante la tradición ya existía sin que sea relevante el momento en que la contribuyente dio cuenta para ello a efectos de su registro.

Como se aprecia en esta parte el fallo es contradictorio pues el gasto de la inscripción se realiza cuando se inscribe y no anticipadamente, entre otras razones.

B. Se acoge recurso del contribuyente a quién se le había rechazado gastos provenientes de diferencias de inventario, entre otros. (Fallo de la I Corte Suprema de 27.09.18, rol 65.366-2016)

Un empresario castigó el valor de una merma de animales con ocasión de un problema climático serio, denominado terremoto blanco.

El SII postuló que determinar el número de animales muertos por diferencia de inventario no era forma de acreditar la merma, y que el costo de cada uno de ellos no estaba acreditado.

El Tribunal acoge el recurso del contribuyente indicando que el SII en el proceso judicial no da las razones por las cuales el método antes indicado, diferencia de inventario, no es el correcto ni expresa más que una diferencia de opinión al postular la necesidad de determinar detalladamente las mermas, en circunstancia que el tribunal, sustentado en el carácter del fenómeno climático y las características de la estancia, lo declaró imposible. En otras palabras la Corte reprocha el déficit argumentativo en la impugnación además de sustento.

C. Si no hubo reclamación por las resoluciones que sirven de fundamento a los giros de impuesto territorial no significa que ellos se encuentren inamovibles. (Fallo de la I Corte Suprema de 26.09.18, rol 7965-2017)

Este fallo es de gran importancia conforme se explica a continuación.

Una persona natural propietaria de diversos inmuebles solicitó la actualización del catastro de bienes raíces, resultado del cual el SII determinó incluir una superficie de terreno no considerada en el rol de avalúo y modificó el valor de avalúo de otras propiedades.

Iniciado el proceso judicial tributario, esencialmente por cobro retroactivo de contribuciones, en contra de lo resuelto por la Corte de Apelaciones, la Corte Suprema resuelve que no procede dicho cobro entregando una serie de fundamentos de interés.

Al efecto en el proceso de determinación y cobro del impuesto territorial en contribuyente no participa ya que la ley se lo ha adjudicado a la Administración Tributaria, de “manera que el ente fiscalizador tiene que tomar todos los resguardos necesarios para evitar omisiones durante ese procesos, “ Si la Administración ignora tales resguardos o no obstante ellos, omite bienes del predio tasado, resulta manifiestamente injusto que, no habiéndose encargado al contribuyente la determinación de este impuesto, precisamente por desconfiar de sus capacidades técnicas y objetividad en la tasación, se pretenda ahora que quién en nada contribuyó a la omisión del Servicio, sea la única parte de la obligación tributaria que sufra sus consecuencias...”

En definitiva, por esos y otros argumentos como la teoría de los actos propios, la Corte Suprema da la razón al contribuyente.

D. Las multas a una concesionaria son gasto rechazado que aumenta la base imponible y no del artículo 21. (Fallo de la I Corte Suprema de 25.09.18, rol 97.771-16)

Franco Brzovic G

