

BOLETIN TRIBUTARIO FEBRERO 2019

Índice

- I. Leyes y proyectos de ley
- II. Noticias relevantes
- III. Circulares
- IV. Resoluciones
- V. Oficios
 - a. IVA
 - b. Renta
 - c. Impuesto Territorial
- VI. Catálogos de esquemas tributarios (normas anti-elusión)
- VII. Jurisprudencia judicial.
- VIII. Comentarios generales de los fallos

Desarrollo.

I. Leyes y proyectos de ley.**II. Noticias relevantes.**

Las noticias indican que se están retomando los contactos entre oposición y gobierno después que personeros de la referida oposición advirtieron que el proyecto de modernización tributaria debería tratarse en conjunto con la de pensiones. En todo caso el gobierno mantiene firme su posición en cuanto a que haya un solo sistema en la Renta, integrado y la oposición intransigente hasta con amenazas de ni siquiera aprobar la idea de legislar.

Se ha tomado conocimiento que el subsecretario de Hacienda, señor Moreno, contestó a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados sobre las 40 observaciones que hicieron al proyecto de modernización tributaria.

III. Circulares.

1. Se ajusta la tabla incluida en el N°2 del apartado 1 de la Circular N°7 de 8 de febrero de 2019 en cuanto a la variación porcentual de acuerdo con la tabla que describe en dicha Circular. (Circular 8 de 13 de febrero de 2019)

2. Límites máximos impositivos para efectos previsionales. (Circular N°10 de 20 febrero 2019)

Esta Circular tiene por objeto informar los nuevos límites máximos impositivos y precisar la incidencia de las resoluciones pertinentes en la aplicación de ciertas normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que establecen beneficios tributarios basados en dichos límites todo ello

en vista de que la información provisoria tomada anteriormente tuvo variaciones. Como referencia deberán tomarse en consideración las Resoluciones 321 y 322 de 12 de febrero.

El lector deberá remitirse a la página web de SII para obtener las tablas respectivas.

IV. Resoluciones.

1. Procedimiento para el pago de donaciones efectuadas en dinero. (Resolución N°23 de 15 febrero de 2019)

El SII, con el objeto de facilitar estos pagos ha resuelto modificar la Resolución Ex. SII N° 21, de 10.02.2017, por el siguiente:

“2° Para efectos de llevar a cabo el pago indicado, los contribuyentes deberán utilizar los códigos [819] y [820].

V. Oficios.

a. Impuesto al Valor Agregado.

1. Incumplimiento del requisito de exención IVA de no recibir ingresos

El N°10 de la letra B del artículo 12 de la ley de IVA establece una exención de este impuesto, respecto de los inversionistas que internen bienes de capital que impliquen un monto igual o superior a cinco millones de dólares, para lo cual deberán cumplir, entre otros requisitos, que los ingresos se generen 12 meses posteriores a la inversión.

El SII responde que, si se generan ingresos antes de 12 meses contados desde los hitos que la ley señala, según corresponda, el Servicio podrá ejercer sus facultades de fiscalización, aplicando las sanciones que corresponda si la infracción es por errores o documentación falsa.

2. Prepago cuotas de leasing inmobiliario celebrado antes del 1 enero 2016. (Oficio N° 503 de 08.02.19)

El prepago de cuotas de los contratos de leasing antes indicado, y conforme al artículo 6° Transitorio de la Ley N° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, no se encuentra afecto a IVA.

3. En una fusión por incorporación la sociedad absorbida emite facturas con posterioridad a la fusión haciendo las declaraciones correspondientes. (Oficio N°516 de 08.02.19)

En términos simples el SII indica primeramente que se deberá verificar si la Absorbida operó con recursos propios o de la sociedad Absorbente, aportados por la primera en la escritura de fusión.

Según el SII resulta procedente modificar, mediante declaraciones rectificatorias, los formularios 22 presentados por la Absorbente y la Absorbida, dado que la fusión se produjo durante el año (julio) efectuándose la unión del patrimonio de ambas en la primera, y la disolución de la segunda en ese período anterior al 31 de diciembre.

Si la sociedad Absorbida operó con recursos propios, que no fueron aportados a la sociedad Absorbente en la escritura de fusión, no sería procedente que las operaciones realizadas por la

sociedad disuelta que continuó operando luego de la fusión afecten a la Absorbente, por tratarse de contribuyentes distintos, toda vez que el efecto de la disolución se retrotrajo al inicio del año

En este caso los hechos con posterioridad a la fusión deben entenderse realizados por una sociedad de hecho, afecta al impuesto a la renta en los términos del Art. 6 de la LIR y por tanto un contribuyente distinto que debió incluso obtener R.U.T y efectuar inicio de actividades.

Por el contrario, si los recursos utilizados por la sociedad Absorbida para realizar las operaciones con posterioridad a la fusión fueron aportados por ésta en la escritura de fusión a la sociedad Absorbente, el efecto de dichas operaciones debiera radicarse en esta última, procediendo por lo tanto a efectuar los ajustes correspondientes.

Respecto de las declaraciones mensuales los créditos y débitos fiscales generados en el período de enero a julio por la sociedad absorbida, en la medida que las operaciones que generaron dichos créditos y débitos hayan sido realizadas con recursos aportados a la sociedad absorbente en la escritura de fusión, la sociedad absorbida actuó como una mandataria.

b. Renta.

1. En el caso de aporte de acciones de sociedad anónima a otra compañía hecho que se encuentra obligado a hacerlo para que la sociedad receptora pueda dar cumplimiento a las obligaciones que establece la Ley N° 18.892, Ley General de Pesca y Acuicultura para lograr adecuarse a la relación del valor técnico de las inversiones de los activos fijos y de las naves factorías, constituiría una legítima razón de negocios en la medida que esta operación no haya tenido una finalidad de carácter tributario, como podría ser el evitar el pago de impuestos, lo que debe verificar el SII. (Oficio N°478 de 07.02.2019).

2. La vida útil de una planta eléctrica fotovoltaica se fija en 25 años y se considera activo fijo. (Oficio N°593 de 11.02.19).

3. Aspectos tributarios en la fusión de dos sociedades sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, efectuada ésta en el año 2017. (Oficio N° 617 de 25.02.19)

Resumidamente el SII dispone que la sociedad absorbida no está afecta al impuesto de término de giro que establece el N° 2, del artículo 38 bis de la LIR cuando es absorbida por otra sociedad sujeta al mismo régimen, ya que las rentas o cantidades acumuladas en sus registros a esa fecha son traspasadas a la empresa o sociedad absorbente o continuadora. Sin embargo, debe pagar los impuestos correspondientes de la LIR por el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha del término de giro, dentro de los dos meses siguientes al cese de actividades.

En el caso de los saldos que determine la sociedad absorbida en los registros a que se refiere el N° 2, de la letra B) del artículo 14 de la LIR, se deben incorporar, a la fecha de la fusión, a cada uno de los mismos registros que debe llevar la sociedad absorbente o continuadora.

En el caso de las pérdidas tributarias, conforme al N° 3 del artículo 31 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, no pueden imputarse a las utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas que se mantengan acumuladas en la empresa, ya que la Ley no contempla tal posibilidad. Sin

embargo, el saldo acumulado de crédito del SAC, se incorpora al SAC de la sociedad absorbente para su utilización de acuerdo a las reglas generales.

La pérdida tributaria determinada al 31 de diciembre de 2016, que se encuentren como pérdidas del ejercicio anterior en la sociedad absorbente, puede ser imputada a las rentas o cantidades que se perciban en el ejercicio a título de retiros o dividendos afectos a IGC o IA, de otras empresas o sociedades, y en caso de que dichas rentas no sean suficientes para absorberla, la diferencia deberá imputarse en el ejercicio siguiente como un gasto de tal ejercicio, y así sucesivamente.

4. Convenio para eliminar la doble imposición entre Chile y Argentina es interpretado por el SII en cuanto a que la ganancia de capital producida por la venta de acciones que hace una sociedad argentina a una sueca de acciones de una sociedad chilena podrá ser sometida a imposición en Chile de conformidad con su legislación interna. (Oficio N°434 de 04.02.19)

5. Un ciudadano español viene dos años a Chile a trabajar en forma independiente y conforme a la legislación chilena y al tratado para evitar la doble tributación con España las rentas generadas por actividades en Chile se encuentran bajo la normativa del Convenio, esto es, rentas empresariales, que serán tratadas bajo el artículo 7° del Convenio y de acuerdo a su trabajo o labores que desarrollará puede constituirse en un Establecimiento Permanente con lo cual quedarán afectas al impuesto en Chile sin ninguna limitación, conforme a lo dispuesto en los artículos 5° y 7° del Convenio entre Chile y España. (Oficio N°476 de 07.02.19).

6. Régimen tributario del financiamiento con la figura del “crowdfunding” (Oficio N°514 de 08.02.19).

El crowdfunding o *micromecenazgo*, en castellano, es una red de financiación colectiva, normalmente online, que a través de donaciones económicas o de otro tipo, consiguen financiar un determinado proyecto a cambio de recompensas, participaciones de forma altruista.

En la práctica se sube un producto con un proyecto que explique de que se trata y las recompensas que se ofrecerán a cambio de los montos aportados, así como fijar una meta de fondos a recaudar. Si el proyecto llega o supera la meta, la plataforma recauda los fondos desde los aportantes y entrega el capital recolectado a los ejecutores del proyecto, restando los cobros que realiza la plataforma, las comisiones de sus intermediarios y los montos que no lograron ser cobrados a los aportantes. En el caso que no se logre la meta, la plataforma no realizará ningún cobro a los aportantes.

El SII indica que lo importante es analizar los efectos que el resultado de las operaciones tendría para la empresa residente en Chile, de acuerdo con la relación contractual que exista entre esta última y el intermediario extranjero para lo cual se aportan solo antecedentes generales.

En todo caso el SII responde que la sociedad por acciones constituida en Chile que recibe los fondos desde el extranjero deberá reconocerlos al momento de su percepción, conforme al artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y hasta el monto de lo percibido, de acuerdo con la definición del N° 1 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, clasificando tales rentas en el N° 5 del artículo 20, de la misma ley.

Un tratamiento tributario diverso podría resultar en el caso que los fondos sean recibidos como donación o aporte de capital.

Si fuere donación, el monto donado ascendería al monto efectivamente recibido como se trata de donaciones provenientes desde el exterior, en el sentido que, cumpliendo ciertos requisitos, dicha donación no se encuentra gravada con el Impuesto a las Donaciones, en la medida que el acto jurídico o contrato celebrado en el extranjero no sólo cumpla con las disposiciones legales del país respectivo sino además pueda calificar como donación de acuerdo a nuestra legislación. Asimismo, en frente de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es aplicable a la referida donación lo dispuesto en el artículo 17 N° 9 de la Ley de la Renta, en el sentido que constituye ingreso no renta¹.

Indica el SII que no existe un impuesto específico al “crowdfunding” o “financiamiento colectivo”, por lo que los residentes en Chile que utilicen dicha forma o instrumento de financiamiento se registrarán por las normas tributarias que correspondan a la naturaleza de las operaciones envueltas.

El SII indica además que carece de competencia para pronunciarse acerca de la licitud o legalidad de utilizar en el país una plataforma de crowdfunding destinada a obtener recursos de diversos aportantes a través de la web, de modo que no se emitirá un pronunciamiento al respecto.

Finalmente, y tratándose de un producto físico que se fabrique y venda en el extranjero, no estarían afectas al Impuesto al Valor Agregado.

VI. Catálogos de esquemas tributarios (normas anti-elusión).

Caso 3: Contrato de asociación o cuentas en participación entre sociedades resultantes de proceso de división

Contrato de asociación o cuentas en participación entre sociedades que surgen de un proceso de reorganización empresarial.

En esta materia el contribuyente debe probar la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o encargo fiduciario que corresponda.

Situación concreta:

Existe una sociedad que realiza actividades comerciales dentro del territorio nacional y decide someterse a un proceso de división.

Por este acto, además de mantenerse la sociedad continuadora realizando la actividad comercial original, nace una nueva sociedad, a la que se asignan cuentas por cobrar y por pagar, pero sin ser una sociedad que realice actividades comerciales.

Posteriormente, ambas sociedades -las que no experimentan cambios en su estructura social- suscriben un contrato de asociación o de cuentas en participación, en virtud del cual, la sociedad continuadora aporta los bienes y actúa como gestor y la nueva sociedad, actuando como partícipe, aporta el “know how” del negocio.

Si este contrato es utilizado en el marco de una planificación tributaria elusiva, el Servicio puede evaluar una fiscalización de este esquema, considerando para estos efectos: el grado de relación existente entre las partes contratantes; la efectividad del aporte realizado; y especialmente aquellos aportes que se refieren a características particulares de alguno de los contratantes. Asimismo, se analizará si el contrato contiene cláusulas que permitan evitar o diferir la tributación que corresponda (por ejemplo, rendiciones parciales o por períodos que excedan un año). Respecto de las cuentas asignadas en los procesos de división, se debería verificar el origen de los créditos o cuentas por cobrar, su naturaleza jurídica, las condiciones generales bajo las cuales se originan, la situación de los deudores en relación con los acreedores de dichos créditos (relacionados o no), los montos involucrados, su finalidad, entre otros aspectos. También se considerará si la suma de actos o negocios jurídicos tienen una finalidad económica o jurídica que exceda lo meramente tributario, las que deben por cierto ser acreditadas por el contribuyente y deben guardar correlación con los actos ejecutados. Analizados todos estos elementos podría evaluarse la aplicación de una norma especial de control o general anti elusiva según corresponda, en tanto con este esquema se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales, buscando eludir los hechos imposables fijados por la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Consecuencia Tributaria:

La utilización del esquema presentado podría buscar el diferimiento y/o rebaja de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

VII. Jurisprudencia Judicial

1. Forma de apreciar la prueba por el tribunal. (Fallo de la I Corte Suprema de 18.10.18)

Hemos destacado este fallo que parcialmente fue favorable al contribuyente y detalla con precisión la forma de ponderar la prueba en el caso de una pérdida tributaria, en cuanto a que el SII estimó que era insuficiente y la CA y Suprema resolvieron lo contrario. En esencia lo que se debatió fue la suficiencia de los antecedentes aportados.

Se dio prueba testimonial, pericial, contabilidad que se declararon suficientes en las indicadas instancias.

El tribunal resolvió que no se vulneró ninguna regla de la sana crítica, como la regla de la lógica, máxima experiencia o conocimiento científicamente afianzado, etc., como asimismo la ponderación de la contabilidad fidedigna, entre otras pruebas.

2. Prueba del origen y disponibilidad de fondos. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 13.12.18), rol 20.871-18)

Se ha comentado este fallo pues se detalla en forma importante como el contribuyente probó cada uno de los puntos cuestionados por el SII, tanto en cuanto al origen de fondos como su disponibilidad. En definitiva, cada inversión estuvo acompañada de documentos bancarios, de

inversionistas, etc. Como, asimismo, los documentos que probaron la fecha de toma de las inversiones como su liquidación.

3. Prueba de gastos en los cuales el SII no prescindió de la contabilidad, sino que les negó el mérito para acreditar el gasto cuestionado. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 19.12.18, rol 95.132-16)

Este fallo es importante pues se trata de una entidad que fue la continuadora de otra y en sus registros no se encontraban los documentos o información fidedigna, según el SII y los tribunales, para probarla. Es una enseñanza para cuando se compran empresas a las cuales debe auditarse necesariamente el FUT histórico y los nuevos registros de las reformas tributarias recientes.

4. Donación de la República Federal Alemana a la Corporación Colegio Alemán de Valparaíso, en que el SII estima que es renta para esta última. (Fallo de la I Corte Suprema fe fecha 20.12.2018, rol 9173-17)

La importancia de este fallo radica en la discusión si una donación modal, esto es con cargo al Colegio de dar publicidad a la República Alemana, obligación de restitución con intereses del monto donado en caso de incumplimiento, etc., es renta para la Corporación o no.

El fallo de la I Corte Suprema, que acoge el recurso del Colegio, establece que la sentencia de la Corte de Apelaciones, en cuanto resolvió que el contrato era oneroso, constituyó una errada calificación del derecho, pues se trata de un contrato de donación modal, gratuito, con lo cual es ingreso no renta para dicha entidad.

Afirma esta sentencia, citando a diferentes profesores de derecho civil, lo que son contratos gratuitos y onerosos, destacando el razonamiento de uno de ellos que la diferencia entre un contrato gratuito y oneroso es un criterio económico. Al respecto se sostiene por uno de dichos estudiosos que “la calificación de un contrato como gratuito u oneroso no depende de una consideración de la dogmática del Derecho Civil, sino que exclusivamente de la particularidad económica de que el contrato resulte útil o provechoso para uno solo de los contratantes o para ambos”.

En definitiva, la I Corte Suprema acoge el recurso de la contribuyente indicando que conforme al artículo 17, N°9 de la LIR es ingreso no renta por los razonamientos antes indicados.



Franco Brzovic G.