

BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2019

Índice

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

Desarrollo

I. Leyes y proyectos de ley.

No hay mayores avances en el proyecto de modernización tributaria.

II. Noticias relevantes.

No hay en materia tributaria, salvo la renuncia de algunos miembros de una comisión que se creó para revisar las normas antielusivas.

III. Circulares.

1. Se agrega una nueva situación a la Circular N° 12, de 18 de marzo de 1987, relativo a los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para hacer uso del beneficio contenido en el Art. 29°, de la Ley N° 18.591, modificada por el Art. 392°, de la Ley N° 20.720, consistente en la facultad de recuperar, por la vía de utilizar como crédito fiscal del IVA y de los Impuestos contenidos en los mencionados artículos, el monto de esos impuestos, que hubieren sido recargados separadamente en facturas emitidas por ventas o servicios efectuadas o prestados a otros contribuyentes de esos mismos impuestos, cuando dichas facturas no han sido pagadas y el comprador o beneficiario del servicio ha sido declarado en quiebra. Circular N°23 de 16.05.19)

Entre los requisitos para hacer uso de ese beneficio, se exige que el contribuyente se encuentre al día en el pago de los mencionados tributos y que los impuestos que se desea recuperar, recargados en facturas pendientes de pago emitidas a otros contribuyentes de esos impuestos, que tengan la calidad de deudor en un procedimiento concursal de liquidación, hayan sido declarados y enterados en arcas fiscales oportunamente y otros requisitos. Sin embargo, no se puso en la situación o excluyó a aquellos contribuyentes que desean solicitar el beneficio cuyo impuesto no fue declarado ni enterado en arcas fiscales en el plazo legal, por haber efectuado un Convenio de Pago con Tesorerías, en el o los meses en que dichas facturas fueron emitidas. En atención a ello, el Servicio agrega a la Circular esta opción.

IV. Resoluciones.

1. Se individualizan las personas que, debido a su función o cargo, tengan atribuciones decisorias relevantes o influyan decisivamente en quienes tengan dichas atribuciones, conforme lo dispuesto en el Art. 3° inciso 2° de la Ley N° 20.730, que Regula el Lobby y las Gestiones que representen Intereses Particulares ante las autoridades y funcionarios y revoca Resolución Exenta SII N° 41 de 2018. (Resolución N°56 de 02.05.19)

Se entrega la lista de dichos cargos.

2. Se elimina el otorgamiento de boletas de honorarios por profesionales y sociedades de profesionales al FONASA. (Resolución N°63 de 17.05.19)

El encabezamiento no dice exactamente con lo que se resolvió, pues Salud (FONASA) tiene actualmente la obligación de enviar al domicilio de los profesionales y sociedades de profesionales, una cartola con el resumen de las liquidaciones emitidas en el trimestre inmediatamente anterior, detallando en cada una de ellas una serie de datos.

Lo que solicitó FONASA y así se resolvió es que se le autorice la disponibilidad de las citadas liquidaciones a través de su sitio web, sin la necesidad de imprimirlas en papel y enviarlas físicamente al domicilio de los prestadores profesionales y sociedades de profesionales; con el fin de establecer un sistema único de envío de las liquidaciones a través del sitio web de FONASA y se exima de la obligación de enviarlas al domicilio con o sin autorización de los profesionales.

V. Oficios.

a. Impuesto al Valor Agregado.

1. Las compras de vino a granel que realice un exportador a un productor de dichos bienes no se encuentran gravadas con el Impuesto Adicional del artículo 42°, del D.L. N° 825, por aplicación de la excepción establecida en el inciso final del artículo 43°, de la ley, al considerarse que la empresa exportadora, en sus ventas al exterior, es un vendedor sujeto al referido gravamen. (Oficio N°1273 de 06.05.19)

2. Referido a la ley N°21.131 del presente año que contiene el pago a treinta días, los intereses moratorios por no hacer el pago oportuno no se afectan con IVA y deben respaldarse con facturas exentas conforme a la Resolución Exenta N° 6080 de 1999, y las comisiones que se consideran en dicha ley, tampoco se afectan con IVA, en cuyo caso no es necesario emitir una factura exenta sino cualquier documento interno que dé cuenta eficiente de dicho pago. (Oficio N°08.05.19).

3. Se consulta si es posible rectificar declaraciones IVA para incorporar facturas por la adquisición de bienes y servicios asumiendo que las ventas de un proyecto inmobiliario se encontrarían exentas, pero que finalmente se venderían afectas. (Oficio N°1378 de 16.05.19)

El SII responde que si el contribuyente no registró ni declaró el impuesto soportado en facturas por adquisición de bienes o utilización de servicios, en los plazos legales, se encuentra imposibilitado de utilizarlo rebajándolo directamente del débito fiscal.

Así mismo no resulta procedente autorizar, con posterioridad a dicho plazo, el mero incremento del crédito fiscal por la vía administrativa de rectificar las declaraciones correspondientes, con el único objeto de subsanar el error antes indicado.

Sin embargo, ello no significa de modo alguno para el contribuyente la pérdida del derecho a ese crédito fiscal, pues, si como consecuencia de no haber registrado dentro de los plazos legales dicho impuesto, se le produce al contribuyente un pago efectivo de impuesto, éste puede solicitar su devolución, en virtud de lo establecido en el artículo 126°, del Código Tributario, ya que en este caso el pago de ese impuesto resultaría indebido o excesivo, al haberse declarado un crédito fiscal menor al que correspondía al no registrarse oportunamente el impuesto soportado en facturas de adquisición de bienes o utilización de servicios, respecto de los cuales el contribuyente tenía derecho a crédito fiscal. (Oficio N°1378 de 16.05.19).

4. Es el caso de una obra de mejoramiento de una planta de tratamiento de aguas que accede a todas las edificaciones de una comuna en cuanto a si se beneficiaría con el crédito especial de empresas constructoras, contenido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975. (Oficio N°1466 de 24.05.19)

Al respecto el SII indica que, si dicha obra accede a viviendas sociales y locales comerciales y otros establecimientos, no se beneficia con el crédito especial IVA.

b. Impuesto a la Renta.

1. El retiro de Excedentes de Libre Disposición (ELD) que corresponden a recursos originados en ahorros en la Cuenta de Ahorro Voluntario (CAV), traspasados posteriormente a la Cuenta de Capitalización Obligatoria (CCO) y finalmente retirados como ELD se afectan con los impuestos del artículo 42 ter, se encuentran libre de impuestos hasta 1200 UTM u 800UTM según sea el caso. (Oficio N°1368 de 16.05.19)

2. Las multas de un Estado extranjero a un Establecimiento Permanente tienen el mismo tratamiento tributario que en Chile, esto es se rige por el artículo 21 de la LIR pues según el SII debe entenderse que la expresión "Fisco" incluye no solo al Fisco de Chile, sino que también al Fisco con potestad sancionatoria en el país en que esté constituido el EP en el exterior. (Oficio N°1369, de 16.05.2019).

3. Cuando en un grupo económico se traspasan trabajadores de una a otra, es gasto tributario la indemnización legal por años de servicio obligatoria al trabajador que al término del contrato la segunda le cobra a la primera por el pago correspondiente a los años trabajados en ella. (Oficio N° 1370 de 16.05.19)

4. Tributación de una empresa que efectúa compraventa y envío y depósitos de criptomonedas. (Oficio N°1371 de 16.05.19)

El SII sólo se pronuncia sobre la actividad de compra y venta de activos digitales e indica que se clasifican en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, no encontrándose afecto a IVA, por recaer, en este caso sobre bienes incorpóreos, debiendo emitirse a su respecto una factura por ventas o servicios no afectos o exentos de IVA, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 6080, de 1999.

En cambio, la intermediación de activos digitales se clasifica en el N°4 del artículo 20 del mismo texto legal, cuya comisión se afecta con IVA, conforme a lo dispuesto en el número 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado y debe ser documentada con una factura o boleta afecta al señalado impuesto.

5. Se consulta sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de un inmueble agrícola hecha por el padre a su hijo, adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2004.

El SII indica que se rige por la LIR vigente al 31 de diciembre de 2014, y puede constituir un ingreso no renta en la medida que la enajenante persona natural no sea habitual en la enajenación de inmuebles, no enajene a un relacionado, y en el mismo ejercicio comercial en que se efectúa la enajenación el enajenante no determine IDPC según contabilidad completa o simplificada. El hijo en la legislación de la época era no relacionado. (Oficio N° 1373.16.05.19)

6. Consultas de la ley sobre administración de fondos de terceros y carteras individuales, (Ley Única de Fondos LUF) vigente a contar de enero 2017. (Oficio N°1375 de 16.05.19).

Dado lo extenso del Oficio, el lector puede consultarlo en la página web donde se tratan las siguientes situaciones:

- a. Orden de imputación rentas distribuidas a contar de 1 enero 2017.
- b. Determinación de STUT para los fondos.
- c. Gastos rechazados para cálculo del BNP.

7. El SII reitera la tributación en la venta de bienes raíces no agrícolas, efectuada por una persona natural que tiene inicio de actividades como empresario individual, así como los dividendos de sociedades anónimas extranjeras, pertenecientes al mismo contribuyente y que mantiene estos bienes en su patrimonio personal. (Oficio N°1377 de 10.05.19)

Al efecto dispone que el contribuyente se rige por las normas de las personas naturales en la venta de los bienes no agrícolas a pesar de ser empresario individual que lleva contabilidad en la medida que mantenga dichos bienes fuera de la contabilidad, lo mismo que los dividendos que recibe.

8. El aporte de activos externos entre sociedades extranjeras de un mismo grupo económico chileno se debe efectuar al valor tributario que tenían en la sociedad aportante, de acuerdo a las normas del país en el que se encuentre domiciliada la entidad, con lo cual, solo en caso que no se genere un mayor valor en la enajenación y siempre que se realice en el contexto de una reorganización de un grupo empresarial, según éste es definido en el artículo 96 de la Ley N° 18.045, todo ello en un régimen de neutralidad tributaria, no será aplicable el Impuesto Adicional establecido en el N° 3, del artículo 58 de la LIR. (Oficio N°17.05.19)

9. Se consulta si en el caso de una Fundación para capacitación agrícola que contempla la realización de actividades formativas en territorio extranjero, los hace o no perder el carácter de programas de instrucción o formación desarrollados en Chile, todo ello para clarificar si las donaciones efectuadas por las empresas nacionales a la entidad local pueden deducirse tributariamente como gasto, en virtud de lo dispuesto por el N° 7 del artículo 31 de la LIR. (Oficio N° 1497 de 29.05.2019).

El SII responde que la norma solo es aplicable a donaciones destinadas a financiar programas de instrucción básica o media, particulares, técnico o profesional o universitaria en Chile, ya sean, privados o fiscales, con lo cual no pueden acceder a este beneficio respecto de las donaciones destinadas a financiar programas de instrucción o capacitación realizadas en el extranjero.

10. Respecto de las modificaciones de la ley N°21.131, sobre pago a treinta días, se consulta además de lo indicado anteriormente, cuando deben emitirse las facturas exentas por los intereses moratorios en caso de no pago y el efecto tributario de condonar dichos intereses. (Oficio N°1510 de 20.05.19)

Para el primer caso, a pesar de no encontrarse resuelto en la Resolución Exenta N° 6080 de 1999 el SII ha interpretado que el espíritu o finalidad perseguida con el establecimiento de dichos documentos tributarios la emisión de las facturas de ventas y servicios no afectos o exentos de IVA debe ser coetánea a la percepción de los intereses legales.

El efecto tributario de la condonación, al tratarse de ingresos devengados en cuanto a su deducción como gasto necesario para producir la renta, será procedente para el acreedor, siempre que concurran las condiciones generales de incobrabilidad que dispone el N° 4 del artículo 31 de la LIR, esto es que tales créditos *“hayan sido contabilizados oportunamente y se hayan agotado prudencialmente los medios de cobro”*, exigencia que se encuentra explicada e instruida en la Circular N° 24 de 2008 de este Servicio. En otras palabras, van al mismo tratamiento general del castigo de deudas.

11. Crédito de los impuestos retenidos a una sociedad de profesionales chilenos que prestó servicios en Brasil. (Oficio N° 1522 de 30.06.19).

En vista de que la sociedad no tributa en Primera Categoría, no cumplen con el requisito de ser residentes de acuerdo con el Convenio entre la República de Chile y la República Federativa de Brasil.

Los socios tienen derecho a invocar los beneficios del referido Convenio, siempre que acrediten tener residencia en Chile y pueden imputar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas, los impuestos aplicados en Brasil, conforme lo dispone el artículo 22 del Convenio.

12. Tributación de la remesa en un contrato de licencia con una empresa extranjera. (Oficio N° 1523, de 03.06.2019).

La remesa efectuada, corresponde a una renta de fuente chilena, en atención a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10 de la LIR y como tal se gravará en Chile con independencia del domicilio o residencia del beneficiario de la misma tributando con el impuesto Adicional debiendo el pagador efectuar la retención de acuerdo con los artículos 74 N° 4, 79 y 83 de la LIR.

c. Otros impuestos.

1. Se consulta sobre la constitución de una renta vitalicia para que no se considere elusiva. (Oficio 1305 de 08.05.19)

Este caso será el que corresponde analizar sobre normas antielusivas de este Boletín.

Se trata de una persona natural que desea traspasar a sus tres hijos mayores el 75% de las acciones de su sociedad de inversiones SpA, quedándose con el 25% restante. Los valores asociados a dicha operación son básicamente el patrimonial, \$1.150 millones y la renta de \$6 millones mensuales. La renta vitalicia se pagará contra las utilidades que reciban los hijos.

La renta vitalicia se constituirá en favor del padre y sucesivamente de la madre.

Dada la edad del constituyente la sobrevivida se estima en más de 25 años, la que, cumpliéndose, lo pagado por renta vitalicia será la suma de \$1.800 millones.

Como se decía el consultante solicita al SII se pronuncie sobre la factibilidad de la operación, sin que se considere elusiva.

El SII responde que en el marco de este tipo de operaciones y para evaluar si se trata de actos potencialmente elusivos es importante verificar:

- Si existen relaciones familiares entre las personas naturales que participan en la operación, específicamente, si existen potenciales relaciones heredero-causante.
- En lo que se refiere a las obligaciones de las partes, será importante considerar, por un lado, si el acreedor traspasará en razón del referido contrato gran parte de su patrimonio y si las modalidades para el pago de los deudores -plazos y condiciones- se ajustan a lo esperado en este tipo de contratos, considerando edad y/o estado de salud de los acreedores y origen de los fondos.

Por lo tanto, sin perjuicio de que formalmente se cumplirían los requisitos señalados en el Código Civil para perfeccionar el contrato de renta vitalicia, según el SII existen una serie de elementos que podría considerar en una eventual revisión asociada a la posible disposición de manera anticipada de herencia con el presunto fin de evitar la tributación que correspondería de conformidad con la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

El Servicio podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio.

En el caso concreto, el SII ha estimado que la figura descrita por el contribuyente presenta algunas características que podrían transformarla en elusiva, y que por lo tanto sería plausible fiscalizar la efectividad del contrato de renta vitalicia, pudiendo ejercer para estos efectos las facultades de fiscalización dispuestas en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y las normas antielusivas.

2. Los derechos sociales para efectos del Impuesto de Herencias deben valorizarse en 0 cuando los pasivos superen los activos. (Oficio N°1471 de 24.05.19).

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

Ya se expuso en el acápite C. Otros impuestos. (Se consulta sobre la constitución de una renta vitalicia para que no se considere elusiva. (Oficio 1305 de 08.05.19)

VII. Jurisprudencia Judicial.

1. La buena fé, gastos de pérdidas de arrastre. (Fallo de la I Corte Suprema de 09.05.19 rol N°18.222-2017)

Se ha destacado este fallo para comentarlo en el Boletín pues entrega criterios para dos figuras tributarias como es la buena fé y prescripción y por otra parte la incorporación del goodwill negativo.

Para el primero indica que para que opere la interpretación basada en la buena fe, consagrada en el artículo 26 del CT, deben concurrir tres elementos:

- a. Que el contribuyente conozca una determinada interpretación de las leyes sustentada por la Dirección Nacional o las Regionales,
- b. Que, al tiempo de producirse el hecho de significación tributaria, el contribuyente tenga el convencimiento de que tal es la interpretación administrativa vigente, es decir, que no tenga antecedentes para concluir que la Dirección haya variado su criterio interpretativo, y

- c. Que el contribuyente ajuste su conducta tributaria a la interpretación administrativa.

En el caso de la prescripción, indica que la jurisprudencia asentada en la Corte, particularmente en materia de gastos o pérdidas de arrastre, permite la revisión de las operaciones que exceden el período de prescripción, pero siempre que incidan en los actuales tributos.

En cuanto al goodwill no es posible para la Corte incorporarlo en el capital propio tributario negativo de la sociedad absorbida, (fusión) y consecuente no es posible que el saldo negativo pueda ser incorporado en la determinación de la renta líquida imponible de las sociedades que subsisten o se crean, atendido a que la ley no creó ese mecanismo.

2. Recurso de protección en contra del SII por incumplimiento rebaja contribuciones adulto mayor. (Fallo de la I Corte Suprema de 02.05.19, rol N°2675-19)

Una persona, adulto mayor, recurrió de protección a la Corte de Apelaciones, pues no se aplicó el artículo 1 de la ley N° 20.732, de 2014, texto legal que considera rebaja de contribuciones a personas de la tercera edad, y concretamente referido al requisito del límite de avalúo individual de su propiedad y no el general si tuviere otras propiedades, situación que se contempla en el artículo 5 y 6 de dicha norma.

En términos sencillos, el avalúo de su única propiedad excedía el avalúo máximo para acogerse el beneficio indicado, pero la norma también normó la situación en que la suma de avalúos en el caso que hubiera otras propiedades, siendo este tope superior al valor de su propiedad única.

Los fallos de la Corte de Apelaciones y de Casación de la Corte Suprema, lo fueron a favor de la recurrente, sustentando entre otros, que la interpretación judicial es una actividad que no puede ser reducida a la mera elucidación del sentido gramatical de una palabra contenida en un texto legal, considerada en forma aislada, sino ha de seguirse otras pautas, cánones o criterios que su conjunto debe guiar al interprete. Que en este orden de ideas y visto la historia fidedigna de la ley, queda claro que la intención del legislador y la ratio legis que impulsa a la normativa no es otra que beneficiar a los adultos mayores en situación de vulnerabilidad económica. En ese sentido, estima la Corte que la rebaja del Impuesto Territorial contenido en la citada ley no exige que se cumplan simultáneamente con los requisitos de los numerales 5 y 6 de la señalada disposición (límite por propiedad y por conjunto de propiedades) pues es suficiente con que cumpla con cualquiera de ellos alternativamente.

3. Tratamiento de la denominada comisión a un comprador extranjero en una exportación en cuanto a si es tributable con el impuesto adicional o no. (Fallo de la I Corte Suprema de 30.04.19, rol 31.700-17).

En muchos casos y sujeto a la modalidad de exportación, en la liquidación del precio que hace el comprador extranjero aparece lo que se denomina comisión. En el caso, al igual que gran parte de los exportadores, usan esa expresión inadecuadamente, pues es un valor que forma parte de los ítems que rebajan el precio de la empresa extranjera, declarándose en aduanas el precio final, deducida dicha comisión, reflejándose en la contabilidad como un valor separado o dentro del precio final.

En este caso tanto el Tribunal Tributario, Corte de Apelaciones y Suprema, dieron la razón al contribuyente en cuanto a que no se trata de una comisión mercantil pues no se ha configurado un mandato de tal naturaleza. El Tribunal indicó que este término, usado erróneamente, no resulta relevante en la forma que se contabilizó, pues el "modo que el reclamante lo denomine o registre no altera su naturaleza jurídica", siendo en la realidad un menor precio.

4. Capitalización de utilidades en establecimientos educacionales acogidos a franquicias tributarias. (Fallo de la I Corte Suprema de 30.04-19 rol N°30.395-17)

EL SII emitió una liquidación a un establecimiento educacional por haber capitalizado la cuenta utilidades acumuladas que correspondían a ingresos por educación, los cuales no fueron utilizados ni invertidos en el pago de remuneraciones del personal, en la administración reparación, mantenimiento o ampliación de las instalaciones de los establecimientos, o en cualquiera otra inversión destinada al servicio de la función docente, con lo cual estimó que quedaban marginados de la franquicia tributaria del DFL2 de 1998, en particular del artículo 5. Ello con ocasión de una división de la sociedad educacional, creando una sociedad inmobiliaria que arrienda al mismo establecimiento educacional el inmueble.

La Corte Suprema, al igual que el TTA y la Corte de Apelaciones, indicó que se probó por la sociedad educacional que los excedentes de los ingresos de subvenciones registrados en la cuenta Utilidades Acumuladas, y que fueron utilizados para aumentar el capital de la sociedad, se encuentra exenta de tributación por cumplir los requisitos de la indicada norma pues esos son excedentes capitalizados y que de la división de la sociedad, la creada es inmobiliaria que arrienda dicho inmueble a la educacional.

VIII. Comentarios generales de los fallos.

Para las empresas exportadoras el fallo sobre las comisiones es relevante pues ha habido diferentes fiscalizaciones desde hace años sobre estas materias y su concordancia con las normas aduaneras.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Franco Brzovic G', written on a white background.

Franco Brzovic G