

BOLETIN TRIBUTARIO ENERO 2024

INDICE

A. Actualidad

a.- Proyecto de ley denominado “Cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el proceso social y la responsabilidad fiscal” fue ingresado al Congreso el 29 de enero de 2024.

Se analizará a medida que avance ya que dicho proyecto total se encuentra contenido en casi 200 páginas.

b. Con fecha 27 enero, se publicó en el Diario Oficial el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Chile y Estados Unidos.

c. Se anunció la fiscalización especial a grandes contribuyentes

B. Normativa

I. Circulares

II. Resoluciones

III. Jurisprudencia Administrativa

a. IVA

b. Renta

c. Varios

Desarrollo

A. Actualidad

Lo indicado

I.- Circulares

1. En el Diario Oficial de 10 de agosto de 2023 se publicó la Ley N° 21.591, que establece un nuevo impuesto anual denominado royalty minero y deroga los artículos 64 bis y 64 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), entre otras modificaciones legales. Dicha Ley fue modificada por el artículo 80 de la Ley N° 21.647, publicada en el Diario Oficial de 23 de diciembre de 2023, corrigiendo qué debe entenderse por ingresos operacionales mineros y disponiendo que las referencias al “impuesto específico a la actividad minera” o “al impuesto establecido en los artículos 64 bis y 64 ter de la ley sobre impuesto a la renta”, contenidas en la Ley N° 20.551, que regula el cierre de faenas e instalaciones mineras, y en otros cuerpos legales, se deberán entender realizadas a Ley.

Para el contenido de esta Circular favor remitirse a ella que se encuentra como anexo a esta Circular dada su extensión. (Circular N°03.10.24)

2. Se informan los datos relacionados con la aplicación del sistema de corrección monetaria; reajustabilidad de los saldos de los registros de rentas empresariales, del registro FUR y de los excesos de retiros no imputados y tablas de impuesto global complementario correspondientes al año tributario 2024. (Circular N°5 de 01.27.34)

II.- Resoluciones.

1.-El SII publicó el listado de precios corrientes en plaza para los efectos de la aplicación del denominado Impuesto al Lujo, el que es equivalente al 2% sobre el valor corriente en plaza de helicóptero, aviones y yates. Este se aplica en el caso que el valor en plaza sea igual o superior a 122 UTA y respecto de vehículos, 62UTA. (Resolución 41 de diciembre 2023)

Este impuesto se devengó el 1 de enero de 2023 y su pago deberá realizarse el mes de abril.

2. Se crea un sistema denominado Plataforma de Mandatarios Digitales, para que los contribuyentes puedan gestionar la autorización de sus mandatarios en la realización de sus trámites digitales ante el Servicio de Impuestos Internos sistema que también le permite su uso a instituciones públicas del Estado que se adscriban al uso de este. Las condiciones y términos de uso de la Plataforma de Mandatarios Digitales del Servicio de Impuestos Internos se describen en detalle en esta Resolución (Resolución N°2 de 04.01.24)

3. Exención IVA que favorece a la prestación de servicios culturales, establecida en el artículo 12 bis de la Ley de Donaciones con Fines Culturales. (Resolución N°06 de 10.01.24)

Para estos efectos, los contribuyentes deberán solicitar su inscripción en un Registro, mediante la presentación de una declaración jurada a través de la cual declaren tener la calidad de una “asociación cultural” y el hecho de desarrollar “servicios culturales”.

Ella deberá ser presentada por medio de la casilla electrónica serviciosculturales@sii.cl y firmada por, al menos, uno de los representantes legales de la entidad.

Los servicios que, pudiendo calificar como “culturales”, sean prestados por asociaciones culturales que no se encuentren inscritas en el Registro, se encontrarán afectos a IVA por aplicación del N° 2° del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

El formato va en un anexo a esta Resolución.

4. Se fija el valor vehículos motorizados, como asimismo vehículos de carga para efecto contribuciones. (Resoluciones N° 8 y 9 de 10.01.24, respectivamente)

5. Resolución conjunta entre Tesorerías, Superintendencia de Pensiones y el SII que trata sobre los protocolos de intercambio de información. (Resolución N°12 de 17.01.24)

II. Jurisprudencia administrativa.

a.- IVA

1.- Venta de mercaderías situadas en Chile y no nacionalizadas cuando el mandatario se encuentre domiciliado en Chile, quien en definitiva las importará para destinarlas a su proyecto de inversión, no se encuentra gravada con IVA por no cumplir con el requisito de territorialidad del artículo 4° de la LIVA debiendo emitir por dicha operación factura de ventas y servicios no afectas o exentas de IVA. Se debe tener presente que, en la medida que la mandataria rinda cuenta de su gestión, y solo mediante dicho acto, traspasará los efectos patrimoniales provenientes de la ejecución del encargo

a su mandante. Asimismo, la mandataria no está obligada a realizar PPM respecto de los “reembolsos de gastos”, en la medida que correspondan al pago que efectúa el mandante al momento de la transferencia de los bienes adquiridos en el extranjero, en virtud de la rendición de cuentas que realice la empresa mandataria. (Oficio N° 0104, de 10.01.2024)

2.- Se trata sobre la forma de documentar los servicios culturales, a lo cual el SII responde que en virtud de lo establecido en la Ley N° 21.622, puede emitir facturas exentas de IVA ya que el artículo 12 bis de la Ley de donaciones con fines culturales exime de IVA la prestación de servicios culturales realizada por una asociación cultural. Aclara el SII que dicha norma define los servicios como aquellos vinculados directamente con la investigación, formación, mediación, gestión, producción, creación y difusión de las culturas, las artes y el patrimonio y tienen la calidad de “asociaciones culturales” las sociedades o empresas que cumplan con los siguientes requisitos que ahí se fijan. (Oficio N° 0143, de 17.01.2024)

b.- Renta

1. Algunas normas sobre artículo 33 bis (crédito activo fijo).

Este artículo dispone que los contribuyentes que cumplan con los requisitos que dicha norma establece y tomen en arrendamiento con opción de compra bienes físicos del activo inmovilizado, tendrán derecho a un crédito equivalente a un porcentaje que se calculará sobre el monto total del correspondiente contrato y que no podrá exceder de 500 unidades tributarias mensuales. Por otra parte, de acuerdo con el numeral (ii) de la letra (f) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, el gasto por arriendo de bienes constituye un egreso en la medida que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR, y solo por las cuotas pagadas en el ejercicio. Ahora bien, conforme lo establecido en la letra d) del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR los bienes del activo inmovilizado se deprecian de forma instantánea e íntegra en el mismo ejercicio en que son adquiridos o fabricados, siempre que estén pagados. En este caso si es procedente el crédito del artículo 33 bis de la LIR, el monto efectivamente imputado en contra del impuesto de primera categoría (IDPC) deberá constituir un menor gasto para efectos de la determinación de la base imponible afecta a dicho tributo. Además, para los efectos de calcular el crédito del artículo 33 bis de la LIR, las pymes acogidas a la letra D) del artículo 14 de la LIR deben considerar el valor actualizado al término del ejercicio de los bienes físicos del activo inmovilizado cuya adquisición da origen al crédito. Así, la parte del crédito del artículo 33 bis utilizada en pagar el IDPC deberá sumarse en la determinación de la base imponible del mencionado impuesto para revertir los egresos (gasto) por las cuotas de arrendamiento pagadas durante el ejercicio. Dicho agregado deberá efectuarse en el ejercicio de adquisición y en los ejercicios siguientes, cuando corresponda, solo hasta completar el monto del crédito utilizado por el contribuyente. Los agregados mencionados y que se realicen a contar del segundo año no deben reajustarse considerando que el monto del crédito se encuentra ya determinado e imputado en contra del IDPC. Por lo tanto, solo ese monto utilizado como crédito debe ser reversado de los egresos. (Las instrucciones se encuentran en al Circular N° 41 de 1990 y sus modificaciones posteriores, apartado 1.5.2. de la Circular N° 62 de 2020. Oficio N° 2615 de 2021.

En cuanto al monto a considerar para el cálculo del crédito, este corresponde al valor total del contrato a la fecha de su celebración, debidamente actualizado al término del ejercicio por la variación del IPC existente entre el último día del mes anterior al de su celebración y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial correspondiente.

Finalmente, al momento de presentar la declaración anual de impuestos a la renta de la empresa, mediante el formulario 22, se deberá completar el código 648, sobre “bienes adquiridos contrato de leasing”, del recuadro N° 6 y el código 366, sobre “crédito por bienes físicos del activo inmovilizado del ejercicio”, del recuadro N° 8, conforme con las instrucciones operativas contenidas en el aplicativo del referido formulario para el año tributario respectivo. Asimismo, se deberá completar el código 1405, sobre “crédito sobre activos fijos adquiridos en el ejercicio (art. 33 bis LIR), del recuadro N° 17 de dicho formulario, en el cual se informará como un agregado la parte del crédito del artículo 33 bis, que se haya reconocido como egreso, según lo señalado en los párrafos anteriores. (Oficio N° 109, de 10.01.2024)

2.- Es el caso de una persona natural –que falleció en 2020– y tributaba como empresario individual en el régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) en el giro de restaurante y arrendamiento de bienes inmuebles. Sus herederos realizaron la conversión de la empresa individual en una sociedad de responsabilidad limitada, y consultan sobre los PPM del causante, empresario individual, los cuales, según interpretación del SII no pueden recuperarse por la nueva sociedad sino por los herederos. (Oficio N° 114, de 10.01.2024)

3. En el caso de que la empresa no tenga sala cuna, el pago que hace a quiénes tienen derecho no está sujeta al impuesto a la renta, respecto del monto que no exceda de la tarifa normal que se pague por dicho servicio en otros establecimientos cercanos a la empresa. El exceso sobre dicha suma quedaría sujeto al impuesto único de segunda categoría. (Oficio N° 211, de 24.01.2024)

4. En el caso de un contribuyente, Fundación, afecta al Impuesto de Primera Categoría, en base a la renta efectiva, se rige por las normas sobre corrección monetaria, aplicando los ajustes prescritos en el N° 12 del artículo 41, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 32, ambos de la LIR. El gasto relacionado tanto con la actividad sujeta al IDPC como a las actividades propias de la Fundación que no generan ingresos afectos al IDPC, debe ser prorrateado, conforme con las normas generales para determinar la parte que tributariamente corresponde rebajar en la determinación de la base imponible del IDPC. (Oficio N° 214, del 24.01.2024)

5. De acuerdo con el artículo 34 de la LIR, para calcular el tope de 9.000 UF para tributar en renta presunta respecto de la actividad agrícola se deben considerar todos los ingresos netos anuales de la primera categoría obtenidos por el contribuyente y sus empresas relacionadas, incluidos los de la actividad forestal, exceptuándose únicamente los que la propia norma establece. El tope de 24.000 UTM establecido en el artículo 14 del DL N° 701 para la tributación en renta presunta respecto de la actividad forestal debe considerar únicamente las ventas de productos forestales que correspondan al contribuyente y sus empresas relacionadas, considerando para tales efectos las ventas en forma acumulada en un período móvil de 3 años. (Oficio N° 215, del 24.01.2024)

6. Tratamiento tributario de la indemnización proveniente de un seguro de vida tomado en el extranjero. (Oficio N°216, de 24.01.24)

Desde el punto de vista del Impuesto a la Renta, el N° 3 del artículo 17 de la LIR, establece que no constituyen renta las sumas percibidas por el beneficiario o asegurado en cumplimiento de contratos de seguros de vida, independiente de qué lugar provenga.

Desde el punto de vista del Impuesto de Herencias y Donaciones (N° 16.271), la Ley N° 21.4204 modificó los artículos 17 y 20, estableciendo que las sumas que tengan derecho a recibir los beneficiarios de seguros de vida con ocasión de la muerte del asegurado se estimarán, para todos los efectos de dicha ley, como adquiridos por sucesión por causa de muerte.

Por consiguiente, esos valores deberán tributar con el impuesto a las herencias, eximiéndose de este impuesto las indemnizaciones provenientes de contratos de seguros de vida válidamente suscritos (perfeccionados) hasta el 3 de febrero de 2022, de acuerdo al artículo cuarto transitorio de la referida Ley N° 21.420.

7. Los destrozos y robos a comercios menores y la definición de medios para probar los daños para los efectos contables de gasto tributario, el SII ha respondido que deben atenerse a los que contempla la ley, y que corresponderá a la Dirección Regional respectiva establecer, en la instancia de fiscalización correspondiente, si fueren suficientes otros medios usados por el contribuyente para acreditar el gasto por los referidos robos o hurtos, de acuerdo con el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR. (Oficio N° 217, del 24.01.202)

c.- **Varios.**

Normas antielusivas

- Herencias y donaciones.

1.- Se trata de la acumulación por donaciones reiteradas a un mismo legitimario en que se consulta si el impuesto de herencias aplica para “efectos de fallecimiento” y no para el impuesto a las donaciones y como segunda consulta que el SII indique si hay requisitos especiales para efectuar este tipo de donaciones exentas a donatarios menores de edad. (Oficio N° 111, de 10.01.2024)

El SI indica que el N° 8 del artículo 18 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, las donaciones que realicen las personas naturales con recursos que han cumplido su tributación conforme a la Ley sobre Impuesto a la Renta y que cumplan los requisitos que dicha norma establece, se encontrarán exentas del impuesto a las donaciones.

Indica además que “en caso de que estas donaciones se efectúen a los legitimarios en uno o varios ejercicios comerciales, todas las donaciones se acumularán en los términos del artículo 23 hasta por un lapso de 10 años comerciales, para cuyo efecto el legitimario deberá informar las donaciones conforme al siguiente inciso.”

Al respecto, el Servicio instruyó que “el propósito de esta regla de acumulación es que el o los legitimarios del donante, individualmente considerados o en su conjunto, acumulen lo donado conforme a este artículo para efectos de la aplicación del impuesto a la herencia.” De este modo, la acumulación, si bien incide en la determinación del impuesto a las herencias del respectivo legitimario, no aplica para la determinación del impuesto a las donaciones de aquel”.

No se pronuncia sobre los requisitos donaciones a menores.

Otras normas antielusivas

- Caso.

1.- Una empresa adquirirá propiedades nuevas de empresas del giro inmobiliaria, por las cuales soportará el impuesto a las ventas y servicios (IVA). Posteriormente, suscribirá con un tercero interesado en adquirir la vivienda (i) un contrato de arrendamiento de inmueble no amoblado (en adelante el "Arrendamiento"); (ii) un contrato de promesa de compraventa del inmueble (en adelante la "Promesa") respecto del cual se estipula una multa de 10% del precio del inmueble a aquella parte que no cumpliera con su obligación de suscribir el contrato prometido; y (iii) un contrato de prestación de servicios para ejecutar prestaciones complementarias (ej., servicios de scoring financiero, servicios de selección de propiedades, etc.). Durante el curso de la relación contractual, destinada a durar 5 años, el tercero pagará regularmente a su cliente una suma por el arrendamiento y otra como anticipo de precio de venta desembolsada en el contexto de la promesa. Indica que el primer flujo se reconocerá como un ingreso por parte del contribuyente; en cambio, respecto al segundo flujo se registrará como un pasivo pues el inmueble sigue siendo de propiedad del contribuyente. Luego, sostiene que el primer flujo no se gravaría con IVA por tratarse de un arrendamiento de inmueble sin amoblar y el segundo tampoco, toda vez que, no correspondería a un ingreso de su cliente sino hasta que se celebre la compraventa propiamente tal. (Oficio N°145 del 17.01,24)

En este caso el SII indica que no es elusivo.

2. Se trata que una sociedad (en adelante "AAA") presta servicios de recolección y disposición final de residuos domiciliarios e industriales y tiene una participación de 99,99% en dos sociedades. Señala que, en atención a que tiene un capital propio tributario negativo y se está evaluando una operación intragrupo que tiene como objetivo principal mejorar los índices de capacidad económica exigidos en las bases de licitación, donde se exige y que las distribuciones permitirán a AAA contar con recursos frescos y flujo de caja para renovar equipos y/o contratar personal.

La operación consiste en que las sociedades de que es dueña distribuyan, en el ejercicio comercial 2023, utilidades lo que permitirá que esta última aumente su CPT. Además, estas sociedades solicitarán un préstamo a otra relacionada. Agrega que, dado que AAA arrastra pérdidas de ejercicios anteriores, al efectuarse los retiros, éstos se imputarán a dichas pérdidas y, de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo Vigésimo Séptimo Transitorio de la Ley N°21.210, AAA podrá solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría asociado a esos retiros, en calidad de pago provisional (PPUA), con un tope del 50% de las cantidades que se perciban por concepto de retiros o de un 50% de la pérdida (suma que resulte menor

EL SII indica que lo anterior no es elusivo y da una explicación tributaria sobre el retiro utilidades y crédito por primar categoría pues provienen de sociedades que ya pagaron dicho impuesto.

3. Un fondo de inversiones obtuvo rut pero no inicio de actividades. (Oficio N° 232 de 24.01.2024)

El SII indica que como se trata de que el aviso no se dio hace 10 años, operativamente existen dificultades para la realización de su trámite en consideración a la cantidad de años transcurridos desde que debió dar el aviso original. Indica que en la actualidad deberá dar aviso de inicio de actividades a través del sitio web, y luego ingresar una petición administrativa por la misma vía (o dirigirse a la dirección regional correspondiente al domicilio de su cliente) solicitando que se requiera a la Subdirección de Asistencia al Contribuyente de este Servicio que internamente corrija

y consigne la fecha correcta de inicio de actividades, acompañando todos los antecedentes pertinentes para estos efectos. Realizado el trámite anterior, se encontrará facultado para ingresar su solicitud de término de giro. (Oficio N° 232 de 24.01.2024)

Franco Brzovic

Brzovic & Cía.