

BOLETIN TRIBUTARIO NOVIEMBRE

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Jurisprudencia Administrativa.

1. Diversas modificaciones a las normas sobre notificaciones y sus plazos. (Circular N° 47 de 3 de noviembre de 2011)
2. Aclara procedimiento de cálculo para el crédito fiscal en devolución IVA exportador. (Circular N° 50 de 18 de noviembre de 2011)

IV Jurisprudencia judicial.

De la revisión de más de veinte fallos, no hay casos especiales de análisis. Se repiten los que rechazan las pretensiones de contribuyentes que sostienen que las sociedades de inversión se encuentran no se encuentran afectas a Patente y aquellos que eximen del impuesto multa del 1.5% mensual el pago atrasado de impuestos en el período que los juicios tributarios se anulaban por causas ajenas al contribuyente.

Desarrollo

1. Diversas modificaciones a las normas sobre notificaciones y sus plazos. (Circular N° 47 de 3 de noviembre de 2011)

I.- INTRODUCCION

La Ley 20.431 publicada en el Diario Oficial del 30 de Abril de 2010, en su Artículo 7°, introdujo diversas modificaciones al Código Tributario, para cuyo conocimiento se estima necesario impartir las siguientes instrucciones.

II.- INSTRUCCIONES:

A.-El nuevo texto del artículo 10 del Código Tributario, fijado por el N° 1 del artículo 7° de la Ley N° 20.431, regula los días y horas en que el Servicio se encuentra habilitado para realizar sus actuaciones de fiscalización, como asimismo, introduce diversas normas en relación con la forma en que se deben computar los plazos insertos en los procedimientos administrativos que establece el Código Tributario.

1.- Oportunidad en que deben ejecutarse las Actuaciones del Servicio:

El inciso primero del artículo 10 dispone que las actuaciones del Servicio deben practicarse en días y horas hábiles, a menos que por su naturaleza deban realizarse en días y horas inhábiles.

Para estos fines, la norma estatuye que son días hábiles los no feriados. Por su parte, se consideran horas hábiles las que median entre las ocho y las veinte horas.

A su vez, por contraposición se considera que una actuación del Servicio, por su naturaleza, puede efectuarse fuera de dichos días y horas; esto es en día u hora inhábil cuando la labor a desarrollar de fiscalización depende de una circunstancia propia de la actividad del contribuyente que se verifica fuera del horario indicado, por Ej. La presencia fiscalizadora del cumplimiento tributario durante el desarrollo de las actividades de un club nocturno.

Esta norma, para los efectos de las actuaciones del Servicio, ha regulado lo que debe entenderse por días y horas hábiles en los mismos términos que lo hacían las normas de derecho común que se aplicaban supletoriamente, con anterioridad. Corolario de lo anterior, el día sábado continúa siendo hábil para las actuaciones del Servicio.

2.- Normas sobre los Plazos del Código Tributario:

El artículo 10, en sus nuevos incisos segundo, tercero y cuarto reproduce la norma del artículo 25 de la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, norma relativa al cómputo de los plazos que establece el mismo cuerpo legal y que hasta la fecha de la modificación en comento, ha sido de aplicación supletoria a los plazos insertos en procedimientos administrativos del Código Tributario.

Por su parte, el inciso final de la norma regula la posibilidad que tiene el interesado de poder efectuar, hasta las 24 horas del último día del plazo, las presentaciones que deben hacerse dentro de un plazo fatal.

2.1.- Cuestión previa sobre el alcance de las normas de los incisos segundos y siguientes del artículo 10:

Las disposiciones de los incisos segundos y siguientes del artículo 10, se aplican a todos los plazos de días, meses y años comprendidos en los procedimientos administrativos que establece el Código Tributario, y quedan excluidos de su aplicación, los plazos de los procedimientos jurisdiccionales y aquellos respecto de los cuales exista una norma expresa que contemple una regla distinta.

Al replicar en el artículo 10 del Código Tributario la norma relativa a los plazos que establece la Ley N° 19.880, el legislador tuvo como propósito dar certeza en materia del cómputo de los términos legales contenidos en el Código Tributario. En efecto, conforme se señaló en el Mensaje Presidencial que acompañó el proyecto de ley que concluyó con la Ley N° 20.431, la coexistencia de la norma del artículo 10 del Código Tributario, antes vigente, y la del artículo 25 de la Ley N°19.880, “podría generar confusiones entre los contribuyentes”, por lo que se buscaba igualar la pertinente disposición del código impositivo con lo que establece la citada ley, para concluir que con ello, “se evita que los plazos para las actuaciones de los contribuyentes venzan en día sábado.”.

2.2.- Plazos de días:

El artículo 10 inciso segundo del Código Tributario, en cuanto dispone que los plazos de días son de días hábiles, y que son inhábiles, los días sábado, domingo y festivos, es aplicable respecto de los términos de días involucrados en los procedimientos administrativos que establece el Código Tributario.

Cabe recordar que días festivos o feriados, en la actualidad son:

- Los días domingo de todo el año.
- el 01 de enero.
- Los días viernes y sábado correspondientes a la “semana santa” de cada año.

- El 01 y el 21 de mayo.
- El día en que se celebra la festividad religiosa de San Pedro y San Pablo.
- El 16 de julio.
- El 15 de agosto.
- Los días 18 y 19 de septiembre.
- El día en que se celebra la festividad del “Día de la Raza” o “De la Hispanidad”.
- El 31 de octubre.
- El 1° de noviembre.
- Los días 08 y 25 de diciembre.
- Los demás días declarados festivos por ley.

2.3.- Inicio de los plazos:

El inciso tercero del artículo 10, en su primera parte, dispone expresamente que los plazos se computen desde el día siguiente a aquel en que se notifique o publique el acto de que se trate o se produzca su estimación o desestimación en virtud del silencio administrativo.

De esta forma, el primer día de un plazo de días, meses y años será el día siguiente al de la notificación o publicación del acto de que se trate, o bien el día siguiente a aquél en que se verifique la estimación o desestimación en virtud del silencio administrativo del respectivo acto. Si el plazo es de días, se debe tener en consideración para su cómputo, que en éste se excluyen los días inhábiles, vale decir, los días sábado, domingo y festivos.

Sobre el alcance de esta norma, se debe reiterar que no es aplicable a los plazos comprendidos en los procedimientos jurisdiccionales regulados en el Código Tributario, ni a aquellos respecto de los cuales la ley ha dispuesto una forma específica para el inicio de su cómputo, o cuyo inicio no esté determinado por acto de notificación o publicación ni diga relación con que se verifique el silencio administrativo. Ejemplo de plazos respecto de los cuales no es aplicable la norma del inciso tercero del artículo 10, son entre otros, los siguientes: el plazo de prescripción del art. 200 del Código Tributario, cuyo cómputo se inicia el último día del plazo para pagar los impuestos; el plazo dispuesto por el inciso primero del art. 59 del Código Tributario, que se cuenta desde la fecha que se certifique que se ha aportado todos los antecedentes solicitados, y el plazo que dispone el inciso segundo del art. 126 del Código Tributario, que se cuenta desde el hecho o acto que sirve de fundamento a la petición de devolución de impuesto de que se trate.

2.4.- Vencimiento de los plazos:

En relación al término de los plazos de años y meses, el inciso tercero dispone que si en el mes de vencimiento no hubiere equivalente al día del mes en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día de aquel mes.

De esta forma, se corrobora la forma de cómputo prevista en el artículo 48 del Código Civil, que es de aplicación supletoria, y conforme a la cual el primero y el último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses.

Luego, si un plazo de meses o de años se inicia en el último día de un mes que tiene más días que aquél en que termina el plazo, el vencimiento del plazo se verificará el último día del mes

de término, siendo así posible que el plazo de un mes sea de 28, 29, 30 ó 31 días, y el que plazo de un año, sea de 365 ó 366 días, según los casos, conforme se expone en el citado artículo 48 del Código Civil.

2.5.- Prórroga de los plazos:

Cuando el último día de un plazo de mes o de año sea inhábil, éste se entenderá prorrogado por el solo ministerio de la ley al primer día hábil siguiente. Para estos fines se entiende que son inhábiles conforme al inciso segundo de la norma en comento, los días sábado, domingo y festivos.

Esta nueva norma regula todos los plazos de los procedimientos administrativos del Código, siendo por exclusión inaplicable a los plazos comprendidos en los procedimientos jurisdiccionales del mismo Código.

Así, en caso que el último día de un plazo de mes sea sábado, domingo o festivo, el término en cuestión se prorroga hasta el primer día hábil siguiente; situación que eventualmente podría afectar el plazo para dar respuesta a una citación realizada en los términos del artículo 63 del C.T.; y los plazos para dar aviso de inicio de actividades o de término de giro, conforme a los artículos 68 y 69 del mismo Código, respectivamente.

Siendo aplicable la norma en comento a los plazos de años, resulta que si es inhábil el último día del plazo dispuesto por el inciso segundo del artículo 126 del Código Tributario, para solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, dicho plazo se prorroga hasta el primer día hábil siguiente. Del mismo modo, el vencimiento de los plazos de prescripción, cuyo último día sea sábado, domingo o festivo, por mandato de la ley, se prorroga al día hábil siguiente.

3.- Presentación de contribuyentes el último día de un plazo fatal:

El artículo 10, en su inciso quinto, establece que las presentaciones que deban hacer los contribuyentes dentro de un plazo fatal, podrán ser entregadas hasta las 24 horas del último día del plazo en el domicilio del funcionario habilitado para tal efecto.

Para los fines mencionados en el párrafo precedente, el domicilio del funcionario habilitado para recibir dichas presentaciones, debe exponerse en un lugar destacado en cada una de las oficinas del Servicio.

Teniendo presente que los plazos de días, meses o años, se computan completos y corren hasta la medianoche del último día del plazo, por ser ésta la forma de cómputo de los plazos dispuesta en el artículo 48 del Código Civil, norma de aplicación supletoria a las reglas del Código Tributario, esta nueva disposición posibilita al contribuyente el ejercicio práctico de su derecho a realizar su presentación hasta el instante inmediatamente previo al vencimiento del plazo de que se trate.

B.-La norma del artículo 36 bis, agregada al Código Tributario por el art. 7° N° 2 de la Ley N° 20.431, dispone lo siguiente:

“Los contribuyentes que al efectuar su declaración incurrieren en errores que incidan en la cantidad de la suma a pagar, podrán efectuar una nueva declaración, antes que exista liquidación o giro del Servicio corrigiendo las anomalías que presenta la declaración primitiva y pagando la diferencia resultante, aun cuando se encontraren vencidos los plazos legales, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones y recargos que correspondan a las cantidades no ingresadas oportunamente y las sanciones previstas en los números 3 y 4 del artículo 97 de este Código, si fueren procedentes.”.

Con la introducción de esta norma, se regula la oportunidad en la que los contribuyentes pueden efectuar una nueva declaración de impuestos, rectificando errores u omisiones de una declaración anterior, y siempre que de ello derive un mayor pago efectivo de impuestos.

De acuerdo a esta norma, las declaraciones rectificatorias se pueden presentar hasta antes que el Servicio notifique al contribuyente una liquidación o giro, según corresponda, por la diferencia resultante respecto del impuesto determinado en la declaración que adolece de errores u omisiones.

La misma norma señala que el contribuyente que rectifica una declaración de impuestos, en la oportunidad antes indicada, está obligado al pago de las sanciones y recargos que correspondan a las sumas que se ingresen en arcas fiscales fuera de los plazos legales, y, en caso que sea procedente, estará afecto además, a las sanciones previstas en los números 3 y 4 del artículo 97 del Código Tributario.

Cabe observar al respecto que la disposición incorporada al Código Tributario es análoga a la contenida en el decreto supremo de Hacienda N° 910, de 1978, por lo cual no cabe modificar los procedimientos que se aplicaban en la materia, con la salvedad del plazo para efectuarla, materia que se ha comentado en el párrafo tercero de este literal.

C.-El nuevo texto del inciso segundo del artículo 37 del Código Tributario, incorporado por el artículo 7° N° 3 de la Ley N° 20.431, actualiza la unidad monetaria en relación a la facultad del Servicio de Impuestos Internos para aproximar a pesos los montos de las determinaciones y, o giros de impuestos, reajustes, derechos, intereses, multas y recargos, cuando dicha cifra incluye centavos.

D.-Por el N° 4 del artículo 7° de la Ley N° 20.431, se deroga el artículo 45 del Código Tributario, disposición que se encontraba en desuso, dado que en la actualidad no se confeccionan roles de pago en materia de los impuestos a la renta.

E.-Las modificaciones que se introducen al inciso tercero del artículo 63 y al inciso segundo del artículo 65 por los N°s. 5 y 6 del artículo 7° de la Ley N° 20.431, sustituyendo el número "3°" por "4°" y la palabra "segundo" por "primero", respectivamente, persiguen adecuar las referencias que dichas disposiciones hacen a otros artículos del mismo Código, conforme a sus textos vigentes.

F.-El artículo 7° N° 7 de la Ley N° 20.431, dispone la derogación de los artículos 77 y 79 del Código Tributario, por cuanto estas disposiciones regulaban obligaciones tributarias relativas a un impuesto que ya no tiene aplicación en el país.

G.-El artículo 7° N°8 de la Ley N° 20.431, reemplaza en el artículo 128 del Código Tributario, la palabra "solicitar" por "disponerse", de acuerdo a lo cual el texto vigente del citado artículo 128, es el siguiente:

"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."

La modificación introducida a la norma del artículo 128, permite establecer con toda claridad que ya no es requisito o condición previa para solicitar al Servicio la devolución de sumas trasladadas o recargadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, el acreditar que las sumas respectivas se restituyeron a quienes soportaron el impuesto indebido; por lo mismo, tal circunstancia podrá ser acreditada por el contribuyente en cualquier momento durante la tramitación administrativa de su solicitud.

Conforme a la norma modificada, para los efectos de dar lugar a una solicitud de devolución de sumas enteradas en arcas fiscales a título de impuestos que efectivamente hayan sido trasladadas o recargadas indebidamente o en exceso, en el transcurso del procedimiento debe necesariamente darse al solicitante la oportunidad de acreditar la restitución de dichas sumas a quien o quienes soportaron en su patrimonio el pago indebido o en exceso.

Para estos fines, si a la presentación administrativa de la solicitud de devolución deducida en tiempo y forma, no se adjuntan los antecedentes que acrediten la circunstancia que la ley exige o, a juicio de la autoridad competente para conocer de la solicitud, los acompañados no son suficientes; antes de resolver la misma, deberá disponer un periodo de prueba que no podrá ser superior a los treinta días ni inferior a diez, en los términos dispuestos por el artículo 35 de la Ley N° 19.880, de Bases de los Procedimientos Administrativos, lapso en el cual el solicitante deberá dar satisfacción a la condición legal.

III.- VIGENCIA:

La Ley N° 20.431, publicada en el Diario Oficial de 30 de Abril de 2010, no contempló norma especial de vigencia para las modificaciones que por su artículo séptimo introdujo al Código Tributario, por lo que debe entenderse que éstas rigen desde el 30.04.2010.

2. Aclara procedimiento de cálculo para el crédito fiscal en devolución IVA exportador. (Circular N° 50 de 18 de noviembre de 2011)

Mediante la presente Circular, se precisan las instrucciones contenidas en Circulares N° 98, de 26/10/1979 y Circular N° 12, de 1/2/1980, respecto del procedimiento de cálculo del crédito fiscal para efectos de solicitar la devolución de IVA exportadores en virtud del Art. 36°, en concordancia con el D.S. de Economía N° 348, en el caso de las empresas aéreas y navieras.

Específicamente se aclara el caso en que en el desarrollo de su giro, a estas empresas se les produzcan créditos de utilización común, cuyo destino no pueda ser precisado. Ante esta situación, tanto las empresas aéreas como navieras, deben aplicar en primer término la proporcionalidad dispuesta en el Art. 23°, del D.L. N° 825, en concordancia con el Art. 43°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, a fin de determinar primero el derecho a crédito fiscal, para luego aplicar la proporcionalidad dispuesta en el Art. 1°, inciso cuarto del D.S. N° 348, de 1975, y así calcular el monto de ese crédito fiscal con derecho a devolución, en virtud del Art. 36°, del D.L. N° 825, correspondiente a las operaciones internacionales.

Cabe hacer presente que para efectos de determinar la proporcionalidad establecida en el Art. 43°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1975, las empresas aéreas y navieras deben considerar sus operaciones internacionales exentas de IVA, como operaciones por las cuales procede la utilización de crédito fiscal, debiendo adicionarlas a las ventas afectas así como al total de operaciones, para efectos de realizar el mencionado cálculo. Ello, porque si bien es cierto las operaciones internacionales de pasajes y carga se encuentran exentas de IVA, por mandato expreso de la Ley, procede respecto de ellas el uso como crédito fiscal del impuesto soportado al adquirir o importar bienes y al utilizar servicios para realizarlas.

De este modo, y consecuentemente con lo ya señalado, se reemplazan los ejercicios contenidos en la Circular N° 98, de 26/10/1979, Capítulo II, y en la Circular N° 12, de 1/2/1980, Capítulo I, N° 2, por el siguiente ejercicio:

1.- Ventas del mes

Ventas de pasajes internacionales	\$600.000.-	20%
Carga internacional	\$750.000.-	25%
Ventas de pasajes nacionales	\$1.350.000.-	45%
Carga nacional (neto)	\$ 300.000.-	10%
Total Ventas	\$3.000.000.-	100%

2.- Créditos:

IVA que corresponde a operaciones internacionales	\$ 800.000.-
IVA que corresponde a venta de pasajes nacionales	\$ 450.000.-
IVA que corresponde a carga nacional	\$ 150.000.-
IVA por adquisiciones, importaciones o servicios, de Utilización común	\$ 70.000.-
Total	\$1.470.000.-

3.- Determinación proporcional del crédito fiscal:

Ventas de pasajes nacionales Enero a Junio	\$8.180.000.-	
Venta de pasajes nacionales Julio	\$1.350.000.-	\$9.530.000.-73.3%
Carga nacional Enero a Junio	\$1.820.000.-	
Carga nacional Julio	\$ 300.000.-	
Operaciones internacionales	\$ 0.-	
Operaciones internacionales Julio	\$1.350.000.-	\$3.470.000.-26.7%
		\$13.000.000.-

4.- Devolución de IVA por operaciones internacionales:

IVA que corresponde a operaciones internacionales	\$ 800.000.-
IVA de operaciones de utilización común:	
26,7% sobre créditos comunes de \$70.000 = \$18.690	
% pasajes internacionales 20%	
% carga internacional 25%	
45% sobre créditos comunes de \$18.690	\$ 8.411.-
Total devolución	\$ 808.411.-

5.- Créditos después de efectuada la operación de recuperación de las operaciones internacionales

IVA que corresponde a la venta de pasajes nacionales	\$450.000.- (Se pierde)
IVA que corresponde a carga nacional	\$150.000.- (Se recupera del débito)
IVA de operaciones de utilización común correspondiente a operaciones de carga nacional (saldo= \$18.690-\$8.411)	\$ 10.279.- (Se recupera del débito)
% por ventas de pasajes nacionales: 73,3% sobre \$70.000.-	\$ 51.310.- (Se pierde)
	\$661.589.-

IV Jurisprudencia judicial

No hay nueva jurisprudencia de interés, sino fallos sobre Patentes Municipales Sociedades de Inversión y otros sobre multas tributarias referidas a 1.5% de tasa mensual, que repiten anteriores sin mayores novedades.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO NOVIEMBRE

El lector notará la escasa jurisprudencia administrativa. Como ya es costumbre del SII, en determinados períodos junta una numerosa jurisprudencia y en otros espera aparentemente el stock para su publicación.

De dicha jurisprudencia se destaca la modificación y aclaración de actuaciones de contribuyentes. Reitera que la norma estatuye que son días hábiles los no feriados, indicando además que se consideran horas hábiles las que median entre las ocho y las veinte horas.

Por su parte, las declaraciones rectificatorias se pueden presentar hasta antes que el Servicio notifique al contribuyente una liquidación o giro, según corresponda, por la diferencia resultante respecto del impuesto determinado en la declaración que adolece de errores u omisiones...

En cuanto al IVA proporcional en el caso de empresas exportadoras, si bien se refiere a aéreas y navieras es un repaso a este sistema.

En cuanto a la Jurisprudencia judicial, no hay de interés, sino fallos sobre Patentes Municipales Sociedades de Inversión y otros sobre multas tributarias referidas a 1.5% de tasa mensual, que repiten anteriores sin mayores novedades.

Franco Brzovic González

Noviembre de 2011