

BOLETIN TRIBUTARIO JUNIO 2012

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Oficios, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Uso de la franquicia del antiguo 57 bis. (Fallo de la I Corte Suprema de 26 de junio de 2012, rol N° 8974-2009)

Desarrollo

III. Oficios, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Incompetencia del SII para condonar el pago de impuestos. (Oficio N° 1.150 de 15 de junio de 2012)

I.- ANTECEDENTES.

Expresa que recibe una pensión de invalidez de 12,22 UF, la cual no le alcanza para vivir, viéndose en la necesidad de trabajar, por lo cual le suman sus rentas y debe pagar anualmente Impuesto a la Renta sobre la totalidad de ellas. En la actualidad posee una deuda por \$ xxxxxx.- en Tesorería General de la República, razón por la cual ese organismo le ha embargado su automóvil, el cual constituye su herramienta de trabajo.

Por esa razón, como discapacitado, solicita se le exima del pago del Impuesto a la Renta, indicando que tenía hasta el mes de Noviembre para cancelar su deuda con el Fisco, y, en caso contrario, su automóvil saldría a remate.

A los hechos anteriores agrega que tiene dos hijos estudiantes cuya educación financia y que además debe costearse sus medicamentos, por lo que requiere que esa autoridad disponga una solución a su problema.

II.- ANÁLISIS.

Conforme lo dispone el artículo 42, N°1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), las pensiones están sujetas al Impuesto Único de Segunda Categoría, que se determina, conforme lo establece el artículo N° 1 del 43 del citado texto legal, mediante una escala de tasas progresivas por tramos de renta, empezando por un primer tramo exento, y terminando en el último tramo con una tasa de 40%. En caso que estas rentas excedan del tramo exento, la institución pagadora debe retener el impuesto respectivo, declarándolo y enterándolo en arcas fiscales, conforme a los artículos 74, N°1, y 78, ambos de la LIR.

Si la persona no tiene otros ingresos, no está obligada a efectuar una declaración de impuestos en el mes de abril de cada año, ya que la totalidad del tributo que pudiera aplicársele por exceder sus rentas del tramo exento, debe ser retenido y declarado por el pagador de ellas.

Sin embargo, todo contribuyente deberá presentar en abril de cada año una Declaración de Impuesto Anuales a la Renta (Formulario N° 22), cuando durante el año perciba simultáneamente sueldos o pensiones de más de un empleador o pagador, como ocurre precisamente en el caso en análisis, con el objeto de reliquidar el Impuesto Único de Segunda Categoría por el período correspondiente, por así disponerlo expresamente el inciso 1°, del artículo 47, de la LIR. Asimismo, el contribuyente afecto al Impuesto Único de Segunda Categoría, deberá presentar el mismo Formulario N° 22 de renta, si tiene además otro tipo de rentas afectas al Impuesto Global Complementario. En tal sentido, cabe señalar además que el texto del artículo 42, N°1, de la LIR, grava con impuesto a las “pensiones”, sin distinguir entre clases o tipos de ellas.

III.- CONCLUSIONES.

En primer término, cabe hacer presente que este Servicio carece de facultades para eximir temporal o definitivamente a los contribuyentes del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y para suspender o modificar el cumplimiento de tales obligaciones, las que se deben aplicar a las personas que se encuentren en alguno de los supuestos que contemplen las normas legales vigentes.

Conforme a lo antes señalado, y por así disponerlo el artículo 47, de la LIR, el contribuyente que hubiera percibido en uno o más períodos del año, rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría de más de un empleador o pagador, deberá reliquidar anualmente el Impuesto Único de Segunda Categoría, utilizando para estos efectos la Línea 44, del Formulario N°22, de Declaraciones de Impuestos Anuales a la Renta, y el Formulario N°2514, auxiliar para el cálculo de la Reliquidación de Impuesto Único de Segunda Categoría, disponible en Internet, www.sii.cl. En todo caso, del impuesto resultante de esta reliquidación, se puede deducir el Impuesto Único que fue retenido mensualmente por el pagador de las rentas, mecanismo contemplado en los citados Formularios.

Finalmente, en lo que concierne a la situación de la deuda de impuestos a que hace referencia, cuyo cobro corresponde efectuar al Servicio de Tesorería General de la República, este Servicio carece de competencia sobre el particular, debiendo el ocurrente acudir directamente ante ese organismo.

2. Tributación de un bien raíz perteneciente a una sociedad. (Oficio N° 1.387 de 5 de junio de 2012)

I.- ANTECEDENTES.

A través de su presentación solicita un pronunciamiento de esta Dirección respecto a cuál es la tributación que afectaría a la venta de un bien raíz no agrícola por parte de una sociedad de personas, dueña del inmueble, que lo entrega en arriendo en un valor que no excede del 11% del avalúo fiscal, por lo que no se encuentra afecta al Impuesto de Primera Categoría

Reafirma a continuación, que la sociedad enajenante no ha tenido rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría y tampoco le afectan las normas de habitualidad del artículo 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Cabe indicar que posteriormente, el recurrente acompañó una fotocopia simple de la escritura pública del contrato de compraventa y usufructo suscrito por la sociedad, al que se refiere en su consulta.

II.- ANÁLISIS.

El Servicio a través de una serie de pronunciamientos publicados en su página web www@sii.cl, se ha referido al tratamiento tributario de la enajenación de bienes raíces, basado en lo que dispone la letra b), del N° 8, del artículo 17, de la LIR, en concordancia con otras disposiciones de la LIR, relacionadas con la materia. De igual forma, se ha pronunciado sobre el tratamiento tributario del pago de las contribuciones de bienes raíces por parte del arrendatario de un bien raíz.

III.- CONCLUSIÓN.

El tratamiento tributario de la enajenación de un bien raíz no agrícola, como el de su consulta, ha sido tratado por este Servicio por medio de la Jurisprudencia que se indica en el presente oficio. En consecuencia y para los fines de su presentación se sugiere consultarla en nuestra página web www.sii.cl.

3. Tratamiento tributario en la enajenación de acciones de una sociedad anónima constituida en el exterior. (Oficio N° 1.388 de 5 de junio de 2012)

I.- ANTECEDENTES.

Una persona nacida en Nueva Zelanda, nacionalizada y domiciliada en Chile, adquirió, en Junio de 1982, acciones de una sociedad anónima neozelandesa, ello en virtud de una donación que le hizo su padre. Dicha persona vendió estas acciones en Nueva Zelanda, a su valor actual de mercado. Como no ha hecho otras adquisiciones ni enajenaciones de acciones, se trata, en su opinión, de una operación no habitual de enajenación de acciones de sociedad anónima.

Agrega a continuación, que el artículo 41B, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), dispone que tratándose de contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero y que reciban ingresos de fuente extranjera, no son aplicables las normas del artículo 17, N°8, letra a), de la LIR, que establecen una tributación especial de impuesto único de Primera Categoría para las rentas obtenidas en la enajenación no habitual de acciones de sociedades anónimas. Al respecto señala que este Servicio, a través del Oficio N°1.950 de 25 de agosto de 2011, dictaminó que la referida disposición no resulta aplicable cuando la inversión en el extranjero se ha efectuado en una época en que el contribuyente carecía de domicilio o residencia en Chile y cuando ha sido solventada con recursos de fuente extranjera.

Hace presente que la adquisición de las acciones se produjo en el año 1982, época en que el mayor valor obtenido en su enajenación no habitual, no constituía renta ni se gravaba con impuesto alguno de la LIR, tratamiento tributario que se mantiene en la actualidad, no obstante la dictación de la Ley N° 18.293 de 1984, respecto de las acciones adquiridas antes del 31 de enero de 1984.

II.- ANÁLISIS.

De conformidad con el artículo 3°, de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile, paga impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. Por tanto, en la situación que indica, vale decir, en el caso de la enajenación de acciones de una sociedad anónima, efectuada por una persona domiciliada o residente en Chile, el mayor valor obtenido en dicha operación queda afecto al tratamiento tributario que

dispone la legislación chilena, ya sea que las acciones correspondan a sociedades anónimas constituidas en Chile o en el extranjero.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3°, de la Ley N°18.293, de 1984, no queda afecto a los tributos de la LIR, el mayor valor, incluido el reajuste de saldo de precio, obtenido en la enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas que se hayan adquirido antes de la publicación de la misma Ley, cuando de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 17°, N° 8, letra a) y 18° de la LIR, vigentes al 31 de diciembre de 1983, dicho mayor valor no quedaba afecto a impuesto. Al respecto, este Servicio, a través de su jurisprudencia administrativa, concluyó que la enajenación de las referidas acciones no está afectada a la renta sólo en caso que el vendedor o cedente no sea considerado habitual en este tipo de operaciones y que no exista relación entre el cedente y el adquirente en los términos definidos por el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17, de la LIR.

Por otra parte, el inciso 1°, del artículo 41 B, de la LIR, establece que los contribuyentes que tengan inversiones en el extranjero e ingresos de fuente extranjera no podrán aplicar, respecto de estas inversiones e ingresos, lo dispuesto en los números 7 y 8 con excepción de las letras f) y g), del artículo 17, y en los artículos 57 y 57 bis. Al respecto, mediante Oficio N° 1.950, de 25 de agosto de 2011, este Servicio interpretó que esta disposición no resulta aplicable al caso en que los bienes que el contribuyente tiene en el extranjero, han sido adquiridos por él cuando no tenía residencia ni domicilio en Chile y con recursos de fuente extranjera.

Considerando los antecedentes de hecho que expone en su presentación, resulta evidente que las acciones respectivas no fueron adquiridas con motivo de alguna inversión efectuada desde Chile al extranjero, por lo que no resulta aplicable el inciso primero del artículo 41 B, de la LIR, de modo que malamente podría exigirse en este caso algún registro conforme a lo dispuesto por este artículo, ni menos hablarse de una devolución de capital invertido en el exterior.

De acuerdo con lo señalado, la situación planteada en la presentación, al no quedar comprendida en la hipótesis de hecho sobre la cual se basa el artículo 41 B, de la LIR, debe regirse por las normas generales, esto es, lo dispuesto en el N°8, del artículo 17, en relación con el artículo 18, ambos del mismo texto legal; y, dado que las acciones habrían sido adquiridas con anterioridad al 31 de enero de 1984, conforme al artículo 3°, de la Ley N°18.293, de 1984, el régimen aplicable al mayor o menor valor proveniente de la enajenación de tales títulos es el que contienen el N°8, del artículo 17, en relación con el artículo 18, de la LIR, vigentes al 31 de diciembre de 1983.

III.- CONCLUSIÓN.

En consecuencia, en la situación particular que expone en su presentación, al no resultar aplicable el inciso 1°, del artículo 41 B, de la LIR, ello por las razones indicadas en el análisis precedente, el mayor valor, incluido el reajuste del saldo de precio, obtenido en la enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas que señala, debe regirse por las normas generales de la LIR, esto es, lo dispuesto en el N°8, del artículo 17, en relación con el artículo 18, ambos del mismo texto legal; y, dado que las acciones habrían sido adquiridas con anterioridad al 31 de enero de 1984, conforme al artículo 3°, de la Ley N°18.293, de 1984, el régimen aplicable al mayor o menor valor proveniente de la enajenación de tales títulos es el que contienen el N°8, del artículo 17, en relación con el artículo 18, de la LIR, vigentes al 31 de diciembre de 1983. Por lo tanto, el referido mayor valor no constituye renta, en la medida que el vendedor o cedente no sea considerado habitual en este tipo de operaciones y no esté relacionado con el adquirente, y siempre y cuando al adquirir las acciones a que se refiere no haya tenido domicilio ni residencia en el país, de acuerdo a lo interpretado previamente por este Servicio mediante Oficio N° 1.950, de 25 de agosto de 2011.

4. Impuesto territorial que grava a una persona jurídica disuelta. (Oficio N° 1.386 de 5 de junio de 2012)

I. ANTECEDENTES

Conforme lo antecedentes aportados, AAA solicitó se declare la exención del 100% del Impuesto Territorial para inmuebles de su propiedad, amparándose en la doctrina del Oficio N° 746 de 2010, relativa al alcance de la exención contenida en la Ley N° 13.713 respecto de TTT, que comprendería a 'todo impuesto o contribución'.

II. ANÁLISIS

En este caso, para resolver la cuestión planteada, un aspecto previo y esencial a dilucidar consiste en determinar el alcance de la 'continuidad legal' establecida entre la disuelta 'BBB' y su sucesora legal 'AAA', ya que, si para efectos tributarios no existe tal continuidad, no cabe la aplicación de la Ley N° 13.713 ni el criterio del Oficio N° 746 de 2010 invocado.

Al respecto, la Ley N° 18.851, de 1989, ordenó la 'transformación' de la ex Empresa del Estado por una sociedad anónima, regida por las normas de las sociedades anónimas abiertas y sometida a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros (artículo 2°).

Asimismo, su artículo 3° dispuso que 'la sociedad anónima que se ordena constituir por esta ley será la continuadora legal de la BBB, a contar de la fecha en que inicie su existencia legal.'

Sobre el alcance del concepto 'continuador legal', este Servicio ha resuelto que "únicamente en aquellos casos en que el legislador utiliza términos claros y precisos, tales como 'continuadora legal' o 'sucesor legal', puede entenderse que la nueva entidad conserva el estatuto jurídico tributario y, en consecuencia, siguen vigentes a su respecto las franquicias tributarias que beneficiaban al órgano que se reemplaza".

Esta doctrina fue precisada recientemente, pues no basta el mero empleo de tales expresiones ('continuadora legal' o 'sucesora legal'), las cuales constituyen menciones necesarias, pero no suficientes, para conservar el mismo estatuto tributario. De este modo, a propósito de la continuidad legal de ZZZ y sus efectos tributarios, este Servicio resolvió que el beneficio contenido en el artículo 40 N° 1 de la ley sobre Impuesto a la Renta, que exime de ese tributo al Fisco (entre otras entidades), no procedía para la sociedad anónima sucesora, precisamente porque esta última, si bien era continuadora legal, no compartía la personalidad jurídica del Fisco como su antecesora.

Este Servicio precisó que, tratándose del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado generado por la antecesora legal, excepcionalmente se permitía su recuperación por parte de la sucesora legal en base a una interpretación del texto expreso de ley; haciendo presente que no podía 'extenderse dichos efectos a otras situaciones'.

En consecuencia, el sólo empleo de las expresiones 'continuadora legal' o 'sucesora legal' no garantizan la conservación del estatuto tributario anterior ni tiene efectos generales. Para determinar sus efectos debe analizarse el contexto general de la respectiva ley.

Al respecto, revisada la Ley N° 18.851, se comprueba que la continuidad legal no comprende ni el estatuto jurídico tributario ni, en general, los beneficios que amparaban a la primitiva Empresa del Estado. Así, por ejemplo, respecto de las materias tributarias, la ley dispuso expresamente que los boletos, las tarjetas y en general los medios que AAA que se utilicen para recepcionar apuestas de los juegos que administre, como asimismo los premios que deban pagarse como resultado de

ellos, estarán exentos de todo tipo de contribuciones y gravámenes fiscales y municipales, salvo el establecido en el artículo 2° de la ley N° 18.110 (artículo 10°, inciso primero).

Asimismo, la Ley N° 18.851 previó que, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la exención señalada corresponde a la establecida en el artículo 39, N° 2°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por otra parte, para los efectos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la Ley N° 18.851 hizo aplicable a la sociedad anónima que se constituya, la exención señalada en el artículo 13, N° 8), del decreto ley N° 825, de 1974 (artículo 10°, inciso segundo).

Según se aprecia, la continuidad legal en el caso analizado no alcanza al régimen jurídico tributario, salvo en aquellas materias expresamente señaladas por ley y en virtud de una homologación expresa (tal exención 'corresponderá' a tal otra; para los efectos de tal impuesto 'será aplicable' tal otro beneficio); entre las cuales no se comprende una exención de Impuesto Territorial.

Luego, conforme la doctrina del Oficio N° 2435 de 2010, salvo texto expreso en contrario, el beneficio tributario establecido a favor de una específica 'personalidad jurídica del Fisco' no se extiende a su sucesora.

III. CONCLUSIONES

El beneficio establecido en la Ley 13.713, si bien está vigente y tiene el alcance dado en el Oficio N° 746 de 2010 para la institución allí señalada, no ampara a AAA por tratarse de una persona jurídica distinta a la disuelta y ya inexistente BBB

La continuidad legal establecida en el artículo 3° de la Ley N° 18.851 es de alcance limitado y no incluye al régimen tributario anterior.

Por tanto, no corresponde reclamar la exención del 100% del Impuesto Territorial ni tampoco su devolución retroactiva.

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Uso de la franquicia del antiguo 57 bis. (Fallo de la I Corte Suprema de 26 de junio de 2012, rol N° 8974-2009)

En esta causa, la I Corte Suprema dictaminó que la ley N° 20.028 de 6 de junio de 2005 rige a contar del año tributario 2006, con lo cual desde ese año no pueden usarse los beneficios del artículo 57 bis. En lo particular se trata de clarificar si los beneficios de la rebaja tributaria por acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, (20%) en los impuestos Único al Trabajo y Global Complementario es aplicable.

Según el fallo indicado sólo podrá hacerse uso de esa franquicia hasta el año 2006.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO JUNIO 2012

En cuanto a la incompetencia del SII para condonar el pago de impuestos, el caso que se plantea es el siguiente. Una persona inválida que recibe una pensión de invalidez más remuneraciones por trabajos, con lo cual la ley la obliga a reliquidar las rentas, afectándolo con Global Complementario. Le solicita al SII, dado su calidad, que lo exima de ese impuesto.

El SII le responde que carece de facultades para ello.

En el caso de la tributación de un bien raíz perteneciente a una sociedad, el Servicio simplemente se remite a interpretaciones anteriores sin entregar mas antecedentes.

Sobre el tratamiento tributario en la enajenación de acciones de una sociedad anónima constituida en el exterior el caso que se consulta es respecto de una persona nacida en el extranjero que en el año 1982 compra acciones de una sociedad de su mismo país. Con posterioridad fija domicilio en Chile y vende las acciones que tenía de esa sociedad extranjera.

El SII sostiene que toda persona domiciliada o residente en Chile, paga impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él. Por tanto, en la situación antes indicada, vale decir, en el caso de la enajenación de acciones de una sociedad anónima, efectuada por una persona domiciliada o residente en Chile, el mayor valor obtenido en dicha operación queda afecto al tratamiento tributario que dispone la legislación chilena, ya sea que las acciones correspondan a sociedades anónimas constituidas en Chile o en el extranjero, salvo que las acciones se hubieran adquirido antes del año 1984, que fue lo que ocurrió.

Ahora bien ese valor, esto es la ganancia de capital no se afectará con impuestos en la medida que el vendedor o cedente no sea considerado habitual en este tipo de operaciones y no esté relacionado con el adquirente, y siempre y cuando al adquirir las acciones a que se refiere no haya tenido domicilio ni residencia en el país.

Referido a la Jurisprudencia judicial, se trata el caso de franquicias de acciones 57 bis, en que se invirtió en acciones. El beneficio que tenían, entre otros, la rebaja del Impuesto Único al Trabajo y Global Complementario del 20% de su valor quedó congelado el año 2006, esto es, no pudo hacerse uso de él a contar de esa fecha por disponerlo una ley.

Franco Brzovic G.