

BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2015

I. Leyes.
No hay

II. Proyectos de ley.
No hay diferentes a los comentados anteriormente.

III. Circulares, Resoluciones y Jurisprudencia administrativa.

1. IPC a aplicar para declaraciones año 2015. (Circular N° 25 de 8 de abril de 2015).
2. Uso documentos tributarios de papel a los contribuyentes de Atacama y comunas de Antofagasta y Taltal. (Resolución N° 37 de 7 abril de 2015)
3. Individualiza a los sujetos pasivos de la ley del lobby. (Resolución N° 39 de 27 de abril de 2015)
4. Autoriza uso de documentos tributarios en papel para la Provincia Llanquihue y Comuna de Puerto Octay. (Resolución N° 41 de 30 de abril de 2015)
5. Devolución de sumas retenidas a título de impuesto por indemnización por término funciones pagadas a un trabajador por reconocimiento de años de servicios prestados en el extranjero a empresas pertenecientes a un grupo empresarial. (Oficio N° 914 de 1 abril de 2015)
6. Tributación que afecta al excedente producido en la desafiliación del sistema de pensiones. (Oficio N°1055 de 14 abril de 2015)
7. Requisitos para que la ganancia de capital en la venta de acciones acogidas al 107 de LIR constituyan ingresos no renta. (Oficio N° 1016 del 4 de abril de 2015)
8. Dedución como gastos en el arriendo de camionetas para transporte y el caso del crédito fiscal. (Oficio N° 1141 de 27 de abril de 2015)
9. Criterios retención del Impuesto Adicional de acuerdo a la modificación de la ley 20.712. (Oficio N° 1142 de 27 febrero de 2015)
10. Aplicación del artículo 21 a un préstamo a una compañía relacionada en el extranjero. (Oficio N° 1143 de 27 de abril de 2015)
11. Pronunciamiento en relación con la regulación aplicable al ejercicio de la potestad del Servicio de Impuestos Internos para requerir declaraciones juradas. (Oficio 1012 de 14 abril de 2015)

IV Jurisprudencia Judicial.

- 1.- Un contribuyente que en su pacto social no incluye hechos gravados con IVA y los realiza, es contribuyente de ese impuesto. (Fallo de la I Corte Suprema de 16 de abril de 2015, rol 11.841-14)
- 2.- El hecho que en el objeto social de la empresa aparezca inversiones, no necesariamente la hace habitual en este tipo de actividades. (Fallo de la I Corte Suprema de 6 de abril de 2015, rol N°9729-13)
- 3.- Naturaleza del Pago Provisional Mensual ante el no pago o pago parcial frente a la liquidación y giro. (Fallo de la I Corte Suprema de 2 de abril de 2015, rol 11.098-14)

Desarrollo

- 1.- IPC aplicar para declaraciones año 2015. (Circular N° 25 de 8 de abril de 2015).

Atendido a que la Variación del Índice de Precios de Consumidor (**VIPC**) comprendida entre el mes de noviembre del año 2014 y el mes de marzo del año 2015, correspondió a un **0,6%**, los Impuestos Anuales de la Ley de la Renta a declarar y pagar en el presente Año Tributario 2015 (hasta el 30 de abril del año 2015), en aquella parte del tributo no cubierta con créditos, impuestos retenidos y/o pagos provisionales mensuales efectuados durante el año 2014, quedan sujeto a dicho porcentaje de reajuste (**0,6%**), de conformidad a lo dispuesto por el inciso segundo del Artículo 72 de la Ley de la Renta. Por lo tanto, en la primera columna de la **Línea 69** del Formulario N° 22, se debe anotar como valor un **0,6%**.

2.- Uso documentos tributarios de papel a los contribuyentes de Atacama y comunas de Antofagasta y Taltal. (Resolución N° 37 de 7 abril de 2015)

VISTOS: Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 de Hacienda, de fecha 30 de Septiembre de 1980; el artículo 6° Letra A) N° 1), el artículo 30 y el artículo 34 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; el inciso segundo del artículo 54 de la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, contenido en el artículo 1° del D.L. N°825, de 1976; y,

CONSIDERANDO:

1° Que, mediante el Decreto N° 354 del 25 de marzo de 2015 de la Subsecretaría del Interior, publicado en el Diario Oficial el 31 de marzo de 2015 que Declara como Afectada por la Catástrofe Derivada de Mal Tiempo a la Región de Atacama.

2° Que, mediante el Decreto N° 355 del 25 de marzo de 2015 de la Subsecretaría del Interior, publicado en el Diario Oficial el 31 de marzo de 2015 que Declara como Afectada por la Catástrofe Derivada de Mal Tiempo a la comuna de Antofagasta.

3° Que, mediante el Decreto N° 357 del 26 de marzo de 2015 de la Subsecretaría del Interior, publicado en el Diario Oficial el 31 de marzo de 2015 que Declara como Afectada por la Catástrofe Derivada de Mal Tiempo a la comuna de Taltal.

SE RESUELVE:

1° Autorícese el uso de documentos tributarios en papel, según indica el inciso segundo del artículo 54 del DL N° 825 de 1974, a aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en la Región de Atacama y las comunas de Antofagasta y Taltal que se encuentren obligados por la Ley N° 20.727 de 2014 a emitir de manera electrónica facturas y demás documentos señalados en el inciso primero del artículo 54 del DL N° 825 de 1974.

Sin perjuicio de lo anterior aquellos contribuyentes que se encuentren en condiciones de continuar operando en la modalidad de emisión electrónica podrán continuar utilizando tales procedimientos.

2° El plazo de la autorización establecido en el resolutivo primero es el definido en el artículo 19 de la Ley N°16.282 de 1977, es decir, doce meses contados desde la fecha de la catástrofe.

Vigencia. Desde esta publicación.

3. Individualiza a los sujetos pasivos de la ley del lobby. (Resolución N° 39 de 27 de abril de 2015)

CONSIDERANDO:

1°.- Que, la Ley 20.730, en el inciso segundo del artículo 3°, establece que “el jefe superior del Servicio respectivo individualizará a las personas que en razón de sus función o cargo tengan atribuciones decisorias relevantes o influyan decisivamente en quienes tengan dichas atribuciones, y reciban por ello regularmente una remuneración. Agregando que las individualizará anualmente, mediante una resolución que deberá publicarse de forma permanente en los sitios electrónicos indicados en el artículo 9° de la ley. Que este artículo se remite a los sitios electrónicos a que hace referencia el artículo 7° de la Ley 20.285, sobre Acceso a la Información Pública.

2°.- Que, el Decreto Supremo N° 71, de 2014, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, sobre Reglamento de la ley 20.730, señala en su artículo 5°, que mediante resolución fundada, que se dictará el primer día hábil del mes de mayo, se individualizarán en una nómina como sujetos pasivos de lobby o gestión de intereses particulares las autoridades o funcionarios que en razón de su función o cargo cumplan con la condición establecida en la Ley 20.730 inciso segundo del artículo 3°.

RESUELVO:

DESÍGNASE en calidad de Sujetos Pasivos de la ley 20.730, a los siguientes servidores públicos, en razón del cargo y responsabilidad que en cada caso se indica. Las obligaciones respectivas recaerán también sobre quienes subroguen o suplan en dicha función, cuando la ejerzan:

SUBDIRECTOR DE ADMINISTRACIÓN

SUBDIRECTOR DE ESTUDIOS

SUBDIRECTOR DE INFORMÁTICA

SUBDIRECTOR DE AVALUACIONES

SUBDIRECTOR JURÍDICO

SUBDIRECTOR NORMATIVO

SUBDIRECTOR CONTRALOR INTERNO

SUBDIRECTOR DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE, y

JEFE DEPARTAMENTO ADQUISICIONES Y GESTIÓN DE CONTRATOS

En relación a estos Sujetos Pasivos, las obligaciones y deberes de la Ley 20.730, les serán exigibles desde el 28 de agosto de 2015, según se señala en el artículo Segundo Transitorio del cuerpo legal señalado.

4. Autoriza uso de documentos tributarios en papel para la Provincia Llanquihue y Comuna de Puerto Octay. (Resolución N° 41 de 30 de abril de 2015)

VISTOS: Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 de Hacienda, de fecha 30 de Septiembre de 1980; el artículo 6° Letra A) N° 1), el artículo 30 y el artículo 34 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; el artículo 54 de la Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, contenido en el artículo 1° del D.L. N°825, de 1976, modificado por el artículo 1° y 1° transitorio de la Ley 20.727, de 2014; y

CONSIDERANDO:

Que el Decreto N° 506 del 22 de abril de 2015 de la Subsecretaría del Interior, publicado en el Diario Oficial el 23 de abril de 2015, declara como afectada por la catástrofe derivada de la erupción del volcán Calbuco a la Provincia de Llanquihue y la comuna de Puerto Octay.

SE RESUELVE:

1° Autorícese el uso de documentos tributarios en papel, según indica el inciso segundo del artículo 54 del DL N° 825 de 1974, a aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en la Provincia de Llanquihue y la comuna de Puerto Octay que se encuentren obligados a emitir de manera electrónica facturas y demás documentos señalados en el inciso primero del artículo 54 del DL N° 825 de 1974, reemplazado por el artículo 1° de la Ley 20.727, de 2014.

Sin perjuicio de lo anterior, aquellos contribuyentes que se encuentren en condiciones de continuar operando en la modalidad de emisión electrónica, podrán continuar utilizando tales procedimientos.

2° El plazo de la autorización establecido en el resolutivo primero es el definido en el artículo 19 de la Ley N°16.282 de 1977, es decir, doce meses contados desde la fecha de la catástrofe.

3° La presente resolución entrará en vigencia a contar de su publicación en el Diario Oficial.

5.- Devolución de sumas retenidas a título de impuesto por indemnización por término funciones pagadas a un trabajador por reconocimiento de años de servicios prestados en el extranjero a empresas pertenecientes a un grupo empresarial. (Oficio N° 914 de 1 abril de 2015)

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que un ciudadano argentino celebró con XXX S.A. un contrato de trabajo el mes de mayo de 2004. Luego fue trasladado a Perú, celebrando en enero del año 2010 un contrato con la filial de TTT en este país. En modificación a este último, se estableció que en caso de término de los servicios por voluntad del empleador se pagaría una indemnización considerando los años de trabajo desde la fecha del contrato de origen.

El año 2011 fue destinado a Chile celebrándose un nuevo contrato, con la filial de TTT en el país, en el que se estableció que para el efecto del cálculo de las indemnizaciones laborales por término de funciones se tomaría como fecha de inicio de los servicios el momento en que fue contratado por TTT en Argentina.

Agrega, que su representado no discute los términos en que concluyó la relación laboral, que se produjo en febrero de 2013, pero sí la naturaleza jurídica de la indemnización que se le dio en el finiquito por parte de la filial de TTT Chile, ya que para el cálculo de los montos afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría sobre dichas indemnizaciones, se habría considerado como ingreso no renta sólo el promedio de remuneraciones (con límite de 90 Unidades de Fomento) multiplicado por el período de servicios prestados en la misma filial chilena (1 año); pero se habría calificado la diferencia de años prestados en el extranjero como sumas afectas a impuesto, al no quedar contemplados en el artículo 178 del Código del Trabajo; motivo por el cual se habría retenido a título de impuesto la suma de \$ xxxxxxxx

Luego de hacer una serie de consideraciones jurídicas respecto de la materia en estudio, de la norma del artículo 17 N°13 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), junto a dictámenes emanados tanto de este Servicio¹, como de la Dirección del Trabajo², referidos al tema en análisis, solicita se confirme que el traspaso del trabajador desde una sociedad a otra relacionada, debería ser considerado para el cálculo de las indemnizaciones por años de servicio calificadas como ingreso no renta, independiente de que el inicio de la relación laboral hubiera sido fuera del país, en atención a que su último empleador es en los hechos el continuador legal de la primera empleadora, los que forman parte de un mismo grupo empresarial o empresa; en atención a lo cual se debería haber estimado los años de servicios prestados en el extranjero, de acuerdo al artículo 178 del Código del Trabajo, en relación al N°13, del artículo 17 de la LIR, para efectos de determinar las rentas no afectas.

En definitiva, solicita la devolución de los montos que a su juicio fueron retenidos en exceso, esto es, la suma de \$ xxxxxxx.- más sus reajustes.

II.- ANÁLISIS.

Este Servicio ha compatibilizado desde el punto de vista tributario, la norma contenida en el inciso segundo del artículo 4º, del Código del Trabajo, con lo dispuesto en el artículo 17 N°13 de la LIR. La primera norma legal establece que las modificaciones totales o parciales relativas al dominio, posesión o mera tenencia de la empresa no alterarán los derechos y obligaciones de los trabajadores emanados de sus contratos individuales o de los instrumentos colectivos de trabajo, que mantendrán su vigencia y continuidad con el o los nuevos empleadores. Por su parte, el artículo 17 N°13 de la LIR, dispone que no constituye renta, la asignación familiar, los beneficios previsionales y la indemnización por desahucio y la de retiro hasta un máximo de un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses. Agrega la citada norma legal que tratándose de dependientes del sector privado, se considerará remuneración mensual el promedio de lo ganado en los últimos 24 meses, excluyendo gratificaciones, participaciones, bonos y otras remuneraciones extraordinarias y reajustando previamente cada remuneración de acuerdo a la variación que haya experimentado el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior al del devengamiento de la remuneración y el último día del mes anterior al del término del contrato.

¹ Oficios Ord. N° 38 de 2006 y 684 de 1999.

² Oficio Ord. N° 5.047/0220 de 2003.

En efecto, en relación con lo dispuesto por las normas legales antes citadas, este Servicio ha resuelto mediante los pronunciamientos que indica y otros dictados sobre la materia³, que sólo en el caso que, conforme a las normas de derecho aplicables, se compruebe que el trabajador se encuentre efectivamente en la situación prevista en la disposición referida del Código del Trabajo, le será aplicable el tratamiento tributario descrito en los Oficios señalados, respecto de los ingresos que perciba por concepto de indemnización, de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 N°13 de la LIR, debiendo considerarse en tal caso tanto las remuneraciones obtenidas como los años de servicios trabajados con el empleador original. Se debe hacer presente que, establecer si una situación determinada se encuentra comprendida dentro de aquellas previstas por la referida norma del artículo 4, inciso segundo, del Código del Trabajo, es una materia de índole laboral respecto de la cual debe pronunciarse el organismo competente, esto es, la Dirección del Trabajo.

Sin embargo, cabe indicar que de los antecedentes acompañados a la presentación, no es posible concluir que la empresa referida y el recurrente se encuentren en la situación regulada por el inciso segundo del artículo 4°, del Código del Trabajo, ya que como lo expresa el propio dictamen de la Dirección del Trabajo que acompaña a su presentación⁴, la situación que plantea difiere del contemplado en la precitada norma legal, pues de acuerdo con lo que relata en su requerimiento, se refiere a un caso particular en que no ha existido modificación, total o parcial, al dominio, posesión o mera tenencia de la empresa, por lo que ese dictamen en particular no resulta aplicable para los efectos tributarios indicados. No obstante lo anterior, el mismo dictamen reconoce la existencia de cambios o traslados entre distintas sedes del mismo empleador, calificando la indemnización pagada como de carácter convencional.

III.- CONCLUSIONES.

En base a las normas legales y consideraciones señaladas, es posible concluir que:

a) La Dirección del Trabajo resolvió mediante el dictamen N°4.049 de 2013, que en la situación específica planteada, no es necesario ni pertinente declarar que la empresa referida y el recurrente se encuentren en la situación regulada por el inciso segundo del artículo 4°, del Código del Trabajo. No obstante aquello, reconoce respecto de la referida relación laboral, la existencia de cambios o traslados entre distintas sedes, filiales o sucursales de un mismo empleador, la empresa TTT, calificando además la indemnización pagada como de carácter convencional.

b) La indemnización proviene entonces de un empleador con el cual mantiene una relación laboral desde mayo del año 2004, y tiene el carácter de convencional, y por tanto, para efectos tributarios, se sujeta al límite del ingreso no constitutivo de renta que establece el artículo 178 del Código del Trabajo, en concordancia con el número 13, del artículo 17 de la LIR.

La indemnización convencional por tanto, y conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 178 del Código del Trabajo, para ser calificada como un ingreso no constitutivo de renta, no puede exceder de la suma establecida en el número 13, del artículo 17 de la LIR, equivalente a un mes de remuneración por cada año de servicio o fracción superior a seis meses, considerándose para estos efectos, el total de años de servicios prestados a TTT, sea en sus sedes, filiales o sucursales en Chile como en el exterior. De acuerdo a ello, para el cálculo del ingreso no constitutivo de renta, deben considerarse los servicios prestados por el trabajador desde mayo de 2004.

c) Respecto de la solicitud de la devolución de los montos que a su juicio fueron retenidos en exceso, esto es, la suma de \$ xxxxxx.- más sus reajustes, cabe señalar que el afectado tiene derecho a solicitar su devolución, petición que deberá ser presentada por dicho contribuyente en la Dirección Regional o Unidad de este Servicio correspondiente a su domicilio, dentro del plazo de 3 años contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, sujetándose a la normativa establecida en el artículo 126° del Código Tributario y acompañando los antecedentes que acrediten y sustenten la

³ Oficio N° 2.999 de 1999 y Oficio N° 2.566 de 2004.

⁴ Oficio Ord. N° 4.049 de 2013, dictado a solicitud del requirente.

referida solicitud. La instancia de fiscalización respectiva, deberá verificar la efectividad de los supuestos de hecho que concurren en la situación analizada, así como los fundamentos de la referida petición, para resolver la eventual procedencia de dicha devolución.

6.- Tributación que afecta al excedente producido en la desafiliación del sistema de pensiones. (Oficio N°1055 de 14 abril de 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto a la tributación que afecta a los excedentes originados en el cambio voluntario de sistema previsional que indica.

I.- ANTECEDENTES.

La Contraloría General de la República, ha remitido a este Servicio, por ser de su competencia, presentación efectuada por Ud., en la cual expone que la Superintendencia de Pensiones ha señalado que no obstante la obligatoriedad y permanencia de la afiliación en una Administradora de Fondos de Pensiones (AFP), la Ley N° 18.225, excepcionalmente autoriza la desafiliación del sistema de pensiones de capitalización individual a quienes hayan sido imponentes del sistema previsional antiguo administrado por el Instituto de Previsión Social, que cumplan con los requisitos indicados en la norma. En base a ello, con fecha 22 de agosto de 2012, solicitó a la AFP XXXX su desafiliación del sistema de pensiones de AFP, siendo ésta autorizada con fecha 20 de noviembre del mismo año.

Posteriormente, a través de su Ordinario N°xxxx, el Instituto de Previsión Social (IPS), determinó la diferencia de tasa imponible entre el antiguo y el nuevo sistema de pensiones, resultando un saldo a su favor de \$xxxxxx, señalando que debía concurrir a partir del plazo de 20 días a retirar el monto señalado.

Ahora bien, la retención de impuesto practicada por la AFP a dicho excedente le resulta injusta, si se considera que durante la vigencia en el sistema de AFP, el sistema administró su dinero, cobrando una remuneración por tal concepto, sujeto a las contingencias del mercado, sin que corresponda que se viole su derecho de propiedad aplicando la ley en forma retroactiva.

Con motivo de su caso, la Superintendencia de Pensiones pidió a este Servicio un pronunciamiento, el que no ha sido respondido hasta la fecha, reiterando esa entidad tal petición con fecha 30 de octubre del presente.

Finalmente, indica que el artículo 18 del D.L. N° 3.500, de 4 de Noviembre de 1980, en su inciso final, señala que los incrementos que experimenten las cuotas de los fondos de pensiones no constituirán renta para efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma que avalaría su posición de no gravar la citada devolución con impuesto Único.

II- ANÁLISIS.

Sobre el particular, en primer término interesa puntualizar que este Servicio, a través de su Oficio N° 2.339 de 29.10.2013, dirigido a la Superintendencia de Pensiones, se pronunció sobre la obligación de retención del Impuesto Único de Segunda Categoría que afecta a la devolución de fondos de la cuenta de capitalización individual originada en la desafiliación del ocurrente del Sistema de Pensiones del D. L. N° 3.500 de 1980. Dicho régimen de tributación, había sido explicitado con anterioridad a través del Oficio N° 2.986 de 2012.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 1° de la Ley 18.225, autoriza la desafiliación al sistema de pensiones creado por el D.L. N° 3.500 de 1980, de las personas que hayan sido imponentes de instituciones de previsión del régimen antiguo que se encuentren en la situación que indica la misma norma. En los casos que opere esta desafiliación, la AFP transferirá de la cuenta de capitalización del interesado, a la institución del régimen previsional antiguo a la cual éste se reincorpore o incorpore, los fondos necesarios para pagar las imposiciones que le correspondan, de conformidad con la liquidación que para tales efectos practique dicha institución del régimen antiguo.

Ahora bien, por disposición del inciso final, del artículo 2° de la Ley 18.225, si los fondos acumulados en la cuenta de capitalización individual fueren superiores al monto de las imposiciones que el interesado debe enterar en la institución del régimen previsional antiguo, el remanente que quedare una vez efectuado el traspaso, deberá ser devuelto por la AFP al interesado.

En atención a ello, y conforme con lo indicado con anterioridad por este Servicio, en el caso en que por aplicación del inciso final, del artículo 2° de la Ley 18.225, deba procederse a la devolución de parte de las cotizaciones previsionales comprendidas dentro de las excepciones que contempla el N°1, del artículo 42 de la LIR, tales sumas pierden su carácter previsional, por lo que dicha cantidad, incluyendo los incrementos por concepto de rentabilidad que puedan comprender, se deben afectar con el Impuesto Único de Segunda Categoría de los artículos 42 N° 1 y 43 N°1 de la LIR.

Por otra parte, teniendo presente que la obligación de retener el Impuesto Único de Segunda Categoría afecta al pagador de las cantidades afectas a dicho tributo y que tal obligación se encuentra vigente desde antes incluso de la vigencia de la Ley N° 18.225, que dispuso o posibilitó la devolución de las sumas en cuestión, cabe expresar que las AFPs, se encuentran obligadas a practicar la retención en comento, en el caso en que efectúen el pago de la devolución del remanente que quedare en la cuenta de capitalización individual del imponente, en virtud de su desafiliación del Sistema de Pensiones del D.L. N° 3.500 de 1980.

III.- CONCLUSIÓN.

Se confirma lo resuelto por este Servicio en sus Oficios N°s. 2.986 de 2012 y 2.339 de 2013, en el sentido que las AFPs, en su calidad de pagadoras de rentas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría a los trabajadores, por la devolución del excedente del saldo de su cuenta de capitalización individual conforme a lo dispuesto en el inciso final, del artículo 2° de la Ley N°18.225, se encuentran obligadas a practicar la retención del referido impuesto de acuerdo a lo establecido en el N° 1, del artículo 74 de la LIR, cualquiera sea la fecha en que se haya efectuado dicha devolución, es decir, esta obligación resulta exigible desde que entró en vigor lo dispuesto en el inciso final, del artículo 2° de la Ley N°18.225.

7.- Requisitos para que la ganancia de capital en la venta de acciones acogidas al 107 de LIR constituyan ingresos no renta. (Oficio N° 1016 del 4 de abril de 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, que ratifique que la enajenación de acciones de una sociedad anónima abierta, a la que se refiere en su presentación, cumple con la norma del artículo 107 de la LIR y por lo tanto, el mayor valor que obtenga en dicha enajenación tal accionista controlador, no queda sujeto al Impuesto a la Renta.

I.- ANTECEDENTES.

Señala, que las acciones de una sociedad anónima abierta regulada por la SVS, cuyas acciones se encuentran inscritas en el Registro de Valores y se transan en la Bolsa de Comercio de Santiago, pertenecen en su mayoría (más del 95%) a un solo controlador extranjero que las adquirió en el año 2010, mediante un proceso de oferta pública de adquisición de acciones.

En la actualidad, agrega, el controlador se encuentra en un proceso de venta de su participación accionaria, el que dado que conlleva el control de la sociedad anónima abierta, se efectuará también mediante un proceso de oferta pública de acciones conforme al Título N° XXV de la Ley de Mercado de Valores.

Expresa además, que las acciones de la sociedad anónima abierta, se encuentran actualmente bajo un contrato de Market Maker con la corredora de Bolsa XXXX, todo lo anterior cumpliendo los requisitos que se disponen en la Norma de Carácter General de la Superintendencia de Valores y Seguros (NCG SVS) N° 327 del 2012 y el punto N° 4 de la Circular del Servicio N° 10 de 2012.

Desde el punto de vista impositivo, el controlador por la venta ad portas de sus acciones desea acogerse a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 107 de la LIR por cuanto:

- La adquisición de las acciones fue efectuada en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones en octubre de 2010, tal como lo requiere la letra b), del N° 1, del artículo 107 de la LIR.
- La venta de las acciones se efectuará también mediante un proceso de Oferta Pública de Acciones (OPA), tal como lo requiere la letra a), del N° 1, del artículo 107 de la LIR.
- Las acciones de la sociedad anónima abierta objeto de la venta, se encuentran inscritas en el registro de valores y registradas en la Bolsa de Comercio de Santiago. El contrato de market maker que la sociedad anónima abierta tiene vigente con una corredora de bolsa ampliamente conocida, asegura que la acción de propiedad del controlador tiene "presencia bursátil" como lo requieren los N° 1 y N° 4, ambos del artículo 107 de la LIR, cumpliéndose los requisitos dispuestos en la NCG SVS N°327 del 2012 y con la Circular del Servicio N° 10 de 2012.

Por tanto, solicita se ratifique el criterio tributario de su presentación, señalando que la referida venta de acciones, cumple con la norma del artículo 107 N°s. 1 y 4 de la LIR y por lo tanto, el mayor valor que se obtenga en la venta de estos títulos por parte del accionista controlador y vendedor de las acciones, no queda sujeto al Impuesto a la Renta.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe expresar que conforme a lo establecido en el N° 1, del artículo 107 de la LIR, no obstante lo dispuesto en los artículos 17, N° 8, de la misma ley, no constituye renta el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por sociedades anónimas abiertas constituidas en Chile, con presencia bursátil, que cumplan con los siguientes requisitos:

1.- La enajenación debe ser efectuada en:

- Una bolsa de valores del país autorizada por la Superintendencia de Valores y Seguros, o
- En un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la Ley N° 18.045 o
- En el aporte de valores acogido a lo dispuesto en el artículo 109;

2.- Las acciones deberán haber sido adquiridas en:

- Una bolsa de valores del país autorizada por la Superintendencia de Valores y Seguros, o
- En un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la ley N° 18.045, o
- En una colocación de acciones de primera emisión, con motivo de la constitución de la sociedad o de un aumento de capital posterior, o
- Con ocasión del canje de valores de oferta pública convertibles en acciones, o
- En un rescate de valores acogido a lo dispuesto en el artículo 109, y

3.- Se trate de acciones de una sociedad anónima abierta constituida en Chile que tengan presencia bursátil, considerando lo dispuesto en el N° 4, del artículo 107 de la LIR.

Al respecto, cabe hacer presente que la Ley N° 20.712 de 2014, modificó el N° 4, del artículo 107 de la LIR, eliminando su primer inciso que establecía cuando se entendería que las acciones tienen presencia bursátil.

Conforme a ello, debe a partir de tal modificación, considerarse lo dispuesto en la letra g), del artículo 4 bis, de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores, que establece que valores de presencia bursátil son aquellos que “cumplan con los requisitos establecidos para tales efectos por la Superintendencia a través de una norma de carácter general, los que deberán responder a condiciones que, de acuerdo a la Superintendencia, sean indicativas de la liquidez de los valores o de la profundidad de los mercados en que se negocien los valores en cuestión, a efectos de propiciar una correcta formación de precios...”

Ahora bien, la SVS estableció dichos requisitos en la Norma de Carácter General N° 327 de 2012, la cual fue analizada por este Servicio en la Circular 10 de 2012.

En estos instructivos se indica que se considerarán valores de presencia bursátil, en este caso las acciones respectivas, aquellas que, a la fecha de efectuar su determinación:

- a) Estén inscritos en el Registro de Valores;
- b) Estén registrados en una bolsa de valores de Chile, y
- c) Cumplan a lo menos uno de los siguientes requisitos:

1. Tener una presencia ajustada igual o superior al 25%.
2. Contar con un “Market Maker”, en los términos y condiciones establecidos en dicha norma.

Para efectos de la determinación del cumplimiento de las condiciones establecidas, se entiende que las acciones cuentan con “Market Maker”, en la medida que el emisor del respectivo valor haya suscrito un contrato con al menos un corredor de bolsa, que cumpla las siguientes condiciones:

- a) Que se ajuste al formato y contenido mínimo que establezca la reglamentación bursátil correspondiente para el servicio de “Market Maker”;
- b) Que tenga una duración mínima de 180 días;
- c) Que obligue al corredor de bolsa a mantener vigentes en los sistemas bursátiles de negociación, de calce automático, una oferta de compra y una de venta, ambas divisibles por el lote padrón mínimo que corresponde al tipo de valor sobre el que trata la presencia, en los siguientes términos:

1. Cada oferta deberá ser por un monto visible igual o superior a 500 UF diarias.
2. La suma de la oferta de compra y de venta deberá ser siempre igual o superior a las 1.000 UF diarias.
3. La diferencia de precios entre ambas ofertas no podrá superar el 3% del precio de la de compra.
4. Las ofertas deberán estar vigentes durante todo el horario de negociación bursátil o hasta que se hayan realizado en el mercado transacciones sobre el valor respectivo en el día correspondiente, por un monto igual o superior a las 1.000 UF; y

d) Que tanto el corredor de bolsa como el emisor, deban informar al público inversionista, a través de las bolsas de valores y con 30 días de antelación, el término del contrato.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado exclusivamente en los antecedentes que señala en su presentación, la operación de venta de acciones a la que se refiere en su consulta, cumpliría con los requisitos que establece el artículo 107 de la LIR, para que el mayor valor que se obtenga en la venta de las acciones no constituya renta, y por tanto, no se afecte con Impuesto a la Renta alguno, en caso que cumpla, como señala, con los siguientes requisitos:

1.- La adquisición de las acciones haya sido efectuada en un proceso de oferta pública de adquisición de acciones regida por el Título XXV de la Ley N° 18.045, en octubre de 2010, conforme a lo dispuesto en el numeral ii), de la letra b), del N° 1, del artículo 107 de la LIR.

2.- La venta de las acciones se efectúe también mediante un proceso de oferta pública de acciones regida por el Título XXV de la Ley N° 18.045, conforme a lo establecido en el numeral ii), de la letra a), del N° 1, del artículo 107 de la LIR.

3.- Se trate de acciones de una sociedad anónima abierta constituida en Chile que tengan presencia bursátil, considerando lo dispuesto en el N° 4, del artículo 107 de la LIR, y que para tal efecto ha suscrito un contrato de “market maker” que cumple con los requisitos señalados en la Norma de Carácter General de la SVS N° 327 de 2012, y la Circular de este Servicio N° 10 de 2012.

No obstante lo anterior, se precisa que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva verificar que los antecedentes de hecho en que se funda la conclusión anterior sean concordantes con aquellos que concurren en el caso particular del contribuyente.

8.- Deducción como gastos en el arriendo de camionetas para transporte y el caso del crédito fiscal. (Oficio N° 1141 de 27 de abril de 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento de este Servicio, relativo al uso de crédito fiscal y aceptación como gasto necesario para producir la renta de los desembolsos originados en arriendo de camionetas destinadas al desarrollo de su giro.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que dentro de las empresas que asesora, se encuentra un contribuyente que tiene como giro principal la construcción de inmuebles, la confección de obras subterráneas, mineras, civiles y de arquitectura para diversas empresas a lo largo del país.

Señala que las obras precisan el desplazamiento de ejecutivos a terreno, debiendo utilizar camionetas con cabina doble, las que, por sus características, posibilitan el traslado tanto de personas como de materiales y herramientas, y, teniendo presente el alto costo de los vehículos, a lo cual debe agregarse la suscripción de seguros y otros conceptos asociados le han llevado a desechar la idea de adquirirlas, optando en cambio por el arrendamiento de las mismas.

En la práctica, pretende suscribir en primera instancia con ejecutivos que cuenten con este tipo de vehículos, contratos de arrendamiento, quienes actuarán en calidad de empresarios individuales o mediante sociedades en las cuales ellos participen, permitiendo el uso de tales bienes, que atendida la naturaleza de sus actividades resultan vitales para su desarrollo, sin perjuicio de que estas mismas personas sean contratadas como trabajadores de la empresa.

En el evento que no prospere esta modalidad de operación, su cliente celebrará el arrendamiento de camionetas con terceros, no obstante que su prioridad es generar un nuevo negocio a sus empleados.

La renta de arrendamiento de los vehículos será determinada por las partes, teniendo en consideración la normativa civil y tributaria vigente, como la contenida en el artículo 31, de la Ley sobre Impuesto a la Renta y otras contenidas en el Código Tributario.

Así, producto de la celebración de estos contratos, su cliente recibirá de manera periódica facturas afectas a IVA, por cuanto dicha actividad resulta gravada con ese tributo de acuerdo con la letra g), del N° 8 del D.L. 825, por las cuales pretende utilizar el crédito fiscal.

En lo concerniente a la remuneración de los ejecutivos, estarán de acuerdo con las que normalmente reciben esas personas en labores de la misma industria o similares.

Por lo anterior, solicita se confirme el derecho que tiene su cliente a rebajar como gasto necesario para producir la renta el precio que pagará por el arriendo de las camionetas, las que resultan esenciales para el desarrollo de su giro, al servir como medio de desplazamiento de sus ejecutivos a distintas obras que estarán bajo la supervisión de estos últimos.

Del mismo modo, y en lo referido a las obligaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, solicita confirmar el derecho a utilizar el crédito fiscal contenido en las facturas recibidas con motivo de la celebración de los contratos de arrendamiento, por cuanto estos desembolsos constituyen un gasto general de aquellos indicados en el artículo 23, del D.L. 825, y se relacionan directamente con el giro de su representada.

II.- ANÁLISIS.

En base a los antecedentes aportados, se indica que la empresa que asesora el ocurrente, contratará como trabajadores a personas que posean camionetas con doble cabina, las cuales resultan indispensables para el desarrollo de su giro, quienes las arrendarán actuando como empresarios individuales o mediante sociedades. En caso de no prosperar esta modalidad de operación, se arrendará a terceros dichos vehículos. De ello se desprende una doble calidad de los trabajadores, pues serán trabajadores y arrendadores de vehículos o socios de empresas que las posean y entreguen en arrendamiento, siendo en este último caso una sociedad la dueña de ellas.

Al respecto, y frente a las obligaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), cabe advertir que el inciso primero, del artículo 31 de ese texto dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la misma Ley, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio estableciendo que no procederá la deducción de los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en

combustibles, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento; salvo cuando el Director del Servicio de Impuestos Internos los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo.

En relación con este tema, este Servicio a través de diversos pronunciamientos emitidos sobre la materia, que pueden ser consultados en su página web www.sii.cl, ha señalado los requisitos copulativos que deben concurrir para que un gasto pueda ser calificado de necesario para producir la renta y, por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la Renta Líquida Imponible. Aquellos desembolsos o pagos que no cumplen con estos requisitos copulativos, y a que se refiere el artículo 33, N°1, de la LIR, se encuentran sujetos a la tributación que dispone el artículo 21, del mismo texto legal.

De este modo, en el presente caso el análisis para la procedencia de la deducción de estos gastos debe centrarse en resolver si éstos son de aquellos que se relacionan directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente y si se trata o no, de gastos necesarios para producir la renta, entendidos como aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya Renta Líquida Imponible se está determinando.

En el caso concreto, la empresa tiene como giro la construcción de inmuebles, la confección de obras subterráneas mineras, civiles y de arquitectura para diversas empresas del país, para lo cual precisa el desplazamiento de sus ejecutivos a terreno, debiendo contar con una flota de vehículos de doble cabina, con aptitudes tanto para el transporte de personas y/o materiales o herramientas. De este modo, si se acredita que para el cumplimiento de su objeto, requiere ineludiblemente el uso de estos vehículos, los cuales no posee, viéndose en la necesidad de arrendarlos a sus trabajadores o a terceros, dichos desembolsos podrán ser deducidos de su renta bruta.

Por otra parte, en lo referido a la situación de este tipo de contratos frente a las normas establecidas en el D.L. 825, el N° 1 de su artículo 23, dispone en lo pertinente, que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado tienen derecho a un crédito fiscal en contra del débito fiscal determinado por el mismo período tributario, equivalente al Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas de adquisiciones de bienes o utilización de servicios, o pagado en la importación de especies, siempre que los bienes o servicios estén destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo, o correspondan a gastos de tipo general que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

A su vez, el artículo 23 N° 2 del Decreto Ley N°825 de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, dispone que no procede el derecho al crédito fiscal respecto de gravámenes pagados en la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor. Adicionalmente, el artículo 25, del referido Decreto Ley señala que para hacer uso del crédito fiscal los contribuyentes deben acreditar que el Impuesto al Valor Agregado le ha sido recargado separadamente en una factura, la cual ha sido a su vez debidamente registrada en los libros especiales que establece el Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, o bien, tratándose de importaciones, el referido tributo ha sido pagado según los comprobantes de ingreso.

De las normas transcritas, se desprende que la procedencia del uso como crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado soportado en adquisiciones de bienes y servicios descansa sobre el cumplimiento de exigencias de forma y de fondo. Desde una perspectiva documentaria, el Impuesto al Valor Agregado debe ser indicado separadamente en una factura emitida para documentar la transacción, o en el comprobante de ingreso en caso de importaciones, documentos los cuales a su vez deben haber sido registrados en los libros especiales que señala el Decreto Supremo N°55. A su vez, desde un enfoque substantivo, el adquirente del bien o servicio debe ser un contribuyente del Impuesto al Valor Agregado; el bien o servicio adquirido debe ser destinado a operaciones afectas al Impuesto al Valor Agregado que guarden relación directa con la actividad o giro del contribuyente; y por último, no debe tratarse de transacciones respecto de las cuales expresamente no se permite el uso del Impuesto al Valor Agregado pagado como crédito fiscal.

En consecuencia, conforme a las normas citadas, teniendo en consideración que resulta gravado con el impuesto establecido en ese texto el arriendo de los bienes corporales muebles, según lo prevé la letra g), del artículo 8°, de ese texto, ello posibilita la procedencia del crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas emitidas por los arrendadores, siendo determinante para ello, el cabal cumplimiento de los requisitos substanciales y de forma previstos en la Ley.

III.- CONCLUSIÓN.

Procederá la deducción de la renta bruta de los desembolsos originados en el arriendo de camionetas que celebre la empresa que asesora el ocurrente, en tanto cumplan con los requisitos generales establecidos en el artículo 31 de la LIR e instrucciones sobre la materia impartidas por este Servicio, siendo esencial que la utilización de dichos vehículos resulte necesario para el desarrollo de su giro, aspecto que deberá ser acreditado en la instancia de fiscalización respectiva.

En relación con la procedencia de la utilización del crédito fiscal originado en el recargo del IVA por concepto del arrendamiento de los vehículos, procederá en tanto el goce de dichos bienes diga relación con el giro o actividad del contribuyente y se cumpla con los requisitos de forma y fondo indicados precedentemente.

9.- Criterios retención del Impuesto Adicional de acuerdo a la modificación de la ley 20.712. (Oficio N° 1142 de 27 febrero de 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre los criterios que expone relativos a la obligación de retención establecida en el N° 7, del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), que fuera modificado por la Ley N° 20.712 a contar del 1° de mayo de 2014.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que producto de la modificación introducida por la Ley N° 20.712 al N° 7, del artículo 74 de la LIR, se traslada la responsabilidad de efectuar la retención de impuesto que ordena dicho numeral, desde los emisores de los instrumentos a que se refiere el artículo 104 de la misma Ley, hacia los representantes, custodios, intermediarios, depósitos de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en el país; entre los que se encontrarían los bancos que prestan el servicio de custodios.

En tal sentido, han recogido ciertas inquietudes de la industria bancaria, las que expone con la finalidad de ratificar las interpretaciones a que han llegado, planteando además algunos aspectos prácticos que facilitarían el logro del objetivo de esta reforma.

Al respecto, detalla las siguientes consideraciones generales:

1.- Existiría un problema de reajustabilidad producto del impuesto retenido sobre los intereses devengados durante el año anterior y el que debe efectivamente declararse y pagarse en enero del año siguiente.

2.- Considerando la vigencia de la modificación, el emisor de los instrumentos deberá realizar la retención por los intereses devengados hasta el 30 de abril del año en curso, lo que implica que los bancos custodios deberán efectuar la retención desde el 1 de mayo en adelante de acuerdo al procedimiento que se establezca para tales efectos.

3.- Se generaría un incumplimiento normativo para los bancos que actúen como agentes responsables del impuesto aludido, toda vez que éstos no están facultados para otorgar créditos en pesos a tales inversionistas extranjeros, y en ciertos casos no contarían con flujo alguno para la declaración y pago del impuesto. Por tal razón, la retención debiera efectuarse sobre el monto de la venta o cuando exista flujo -pago de cupón-.

4.- Se produce un desalineamiento entre el devengo del impuesto y el flujo de intereses, en relación a la retención del 4% sobre intereses devengados.

Plantea algunos casos en los que se observarían ciertas dificultades en cuanto al cumplimiento de la obligación de retener el impuesto, como ocurría por ejemplo:

a) Cuando se devengaron intereses durante el año, pero el pago de cupón es posterior a la fecha en que debe declararse y pagarse el impuesto, el agente retenedor no dispondrá de un flujo efectivo para enterar la retención.

b) Un inversionista que recibe el pago de un cupón dentro del año y los impuestos deben ser declarados y pagados en enero del año siguiente, según el artículo 79 de la LIR. El banco custodio podrá efectuar la retención del impuesto respectivo por lo devengado hasta la fecha de pago de cupón. En este caso se produciría un doble problema, el primero asociado a la reajustabilidad del monto retenido por los intereses devengados hasta el pago de cupón, y el segundo, por la no existencia de flujo que permita retener el impuesto sobre los intereses devengados posteriores al pago de cupón y hasta el 31.12 del año respectivo.

c) Si el inversionista vende el instrumento de renta fija entre períodos de pago de cupón. En este caso, se podría descontar del monto líquido de la venta el 4% de los intereses devengados en el período que lo tuvo en su cartera. El problema que se generaría es de reajuste respecto del monto devengado hasta enero del año siguiente, tal y como sucede en el caso anterior.

En atención a todo lo anterior, solicita autorización para efectuar pagos anticipados o provisionales voluntarios respecto de los intereses devengados durante el respectivo período, los cuales serán de forma definitiva a cuenta del monto que deba declararse y pagarse en enero del año siguiente a título de la retención que ordena el artículo 74 N°7, en virtud del inciso segundo, del artículo 88, ambos de la LIR. A su vez, solicita que se evalúen posibles modificaciones a los formularios y declaraciones juradas que correspondan, para efectos de poder realizar tales pagos anticipados o provisionales, en atención a las modificaciones legales y normativas antes indicadas.

II.- ANÁLISIS.

El numeral 6), del artículo tercero de la Ley N° 20.712, reemplazó el N° 7, del artículo 74 de la LIR, modificación que entró en vigencia el 1° de mayo de 2014, según lo establecido en el artículo 1° transitorio de la referida ley.

En virtud de lo anterior, a partir de la fecha indicada, la retención de impuesto que afecta a los intereses devengados en instrumentos de deuda a que se refiere el artículo 104 de la LIR, procede solamente cuando dichas rentas correspondan a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, en cuyo caso el obligado a retener, declarar y pagar el impuesto, será el representante o la persona domiciliada o constituida en Chile que haya sido designada o contratada por el contribuyente para cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de este tipo de instrumentos de deuda. Los custodios, intermediarios o depósitos de valores, según corresponda, serán responsables de la retención, sólo si han sido designados o contratados por el contribuyente en los términos antes señalados.

Según lo establecido en el artículo 79 de la LIR, las retenciones que se efectúen conforme a lo dispuesto en el N° 7, del artículo 74 de la misma Ley, deberán ser declaradas y pagadas dentro del mes de enero del año siguiente a aquél en que se devengaron los intereses.

Cabe hacer presente que en los casos señalados, se trata de rentas establecidas en la letra h), del N° 1, del inciso 4°, del artículo 59 de la LIR, afectas a Impuesto Adicional con tasa del 4% en carácter de único, por lo tanto, la obligación tributaria se cumple totalmente con la retención, declaración y pago del impuesto.

Ahora bien, en relación a las situaciones planteadas en su presentación, en primer lugar, es preciso aclarar, que respecto de los intereses devengados hasta el 30 de abril de 2014, se aplica la norma vigente hasta esa fecha, por lo tanto, será el emisor de los títulos de deuda quién debe efectuar la retención, declaración y pago del impuesto retenido. Sólo respecto de los intereses devengados a partir del 1° de mayo de 2014 en adelante, el obligado a efectuar la retención, declarar y pagar el impuesto, será el representante o quién haya sido designado o contratado por el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias derivadas de este tipo de instrumentos.

Se debe tener presente en estos casos, que la ley exige que el contribuyente designe a una persona para cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes, quién para estos efectos tendría la calidad de mandatario, por lo tanto, las relaciones jurídicas entre ambos se rigen por las reglas del contrato de mandato. En este sentido, el contribuyente estará obligado a proveer lo necesario para la ejecución del mandato y a reembolsar al mandatario los gastos razonables causados en la gestión del encargo.

Sin perjuicio de lo anterior, atendido que en los instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104 de la LIR, la tributación sobre los intereses es sobre la base de la renta devengada, desligándose la obligación de retener el impuesto del momento en que tales intereses son percibidos por el contribuyente, eventualmente podrían presentarse dificultades para el retenedor por la falta de fondos disponibles para enterar el impuesto, por lo tanto, con el objeto de precaver esta dificultad, el sujeto responsable de efectuar la retención podrá realizar pagos provisionales mensuales en forma voluntaria, conforme a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 88 de la LIR, los que servirán de abono al impuesto que deba declarar y pagar dentro del mes de enero del año siguiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 79 de la misma ley, puesto que dicho tributo es un impuesto de retención y pago anual.

Finalmente, respecto de la posibilidad de pagar en forma anticipada el impuesto en el caso que los instrumentos hayan sido enajenados durante el ejercicio respectivo y se tenga certeza del monto del interés devengado durante el período transcurrido entre el inicio del ejercicio o la fecha de adquisición, según corresponda, y la fecha de enajenación del instrumento; excepcionalmente el responsable de efectuar la retención podrá efectuar dicho pago en forma anticipada, antes del mes de enero del año siguiente -fecha establecida en el artículo 79 de la LIR-, a través del formulario 50, utilizando la línea y códigos destinados para la declaración de éstas rentas. No obstante, el hecho de haber efectuado este pago en forma anticipada, no afectará el cómputo de los plazos establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, los que se cuentan desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto, que en este caso sigue siendo el mes de enero del año siguiente a aquel en que se devengaron intereses.

III.- CONCLUSIÓN.

Considerando que en el Impuesto Adicional que se debe retener, declarar y pagar anualmente conforme a lo establecido en el N° 7, del artículo 74 y en el artículo 79, ambos de la LIR, se cumpliría el presupuesto establecido en el inciso 2°, del artículo 88 de la misma ley, los responsables de efectuar la retención del referido tributo, podrán efectuar pagos provisionales en forma voluntaria a cuenta de éste, sumas que se darán de abono al momento de efectuar la declaración y pago definitivo del impuesto.

No obstante el plazo establecido para la declaración y pago del impuesto, excepcionalmente, los representantes, custodios, intermediarios, depósitos de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en Chile que hayan sido designadas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, para cumplir con las obligaciones tributarias provenientes de la tenencia o enajenación de los instrumentos a que se refiere el artículo 104 de la LIR, podrán pagar el impuesto en forma anticipada, en caso que el contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile haya enajenado los instrumentos durante el ejercicio respectivo y se tenga certeza del monto del interés devengado durante el período transcurrido entre el inicio del ejercicio o la fecha de adquisición, según corresponda, y la fecha de enajenación del instrumento, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario.

10.- Aplicación del artículo 21 a un préstamo a una compañía relacionada en el extranjero.
(Oficio N° 1143 de 27 de abril de 2015)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación de la tributación establecida en el inciso 3°, del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), conforme a los criterios expuestos en la Circular N°45, y el Oficio N°723, ambos de 2013; respecto de un préstamo otorgado por una sociedad constituida en Chile, a una compañía relacionada domiciliada en el extranjero.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que, una de las circunstancias determinantes para concluir si un préstamo efectuado por una sociedad constituida en Chile que determina su renta efectiva mediante contabilidad completa, está sujeto a la tributación que ordena el inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, la constituye el análisis sobre el sujeto deudor y beneficiario final del préstamo, por cuanto para la procedencia de la recalificación que dispone esa norma legal es necesario, de acuerdo a su inciso final, el cumplimiento "copulativo" de los siguientes requisitos, sin perjuicio del cumplimiento de las demás circunstancias que frente a cada caso facultan a recalificar para los efectos de ese artículo las operaciones de un contribuyente:

a) Que el deudor sea cualquier persona relacionada con la sociedad acreedora, en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores y,

b) Se determine que el beneficiario final de los préstamos y garantías es el propietario, socio o accionista respectivo.

Agrega que, más allá de los demás elementos de juicio que permitan concluir a la autoridad que un determinado préstamo constituye o ha constituido un retiro encubierto de utilidades, con la tributación sancionatoria correspondiente, es determinante que el sujeto deudor del préstamo no sólo se encuentre bajo las hipótesis de relación del artículo 100 de la Ley N°18.045, sino que además como requisito adicional copulativo, se exige que indistintamente del sujeto deudor se determine que el beneficiario final de los préstamos y garantías es el propietario, socio o accionista respectivo de la sociedad que en Chile efectúa el préstamo al exterior. Agrega que lo anterior estaría corroborado en la Circular N°45, de 2013, al pronunciarse sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.630 al citado artículo 21, y en el Oficio N°723, del mismo año.

Señala que, YYY Ltda., es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en Chile dedicada al rubro minero, cuyos socios son cuatro compañías, que pertenecen al mismo grupo empresarial, y su propietario final es en último término TTT, que es una sociedad anónima abierta constituida en Canadá cuyas acciones son transadas públicamente en las bolsas de Toronto y Nueva York. La mencionada empresa se dedica fundamentalmente a la minería y refinería, y directamente o a través de sus filiales, posee diversas propiedades mineras, e instalaciones para la refinería de metales y químicos. Los intereses de TTT en Chile se canalizan principalmente a través de YYY Ltda., e incluyen minas de cobre, un proyecto minero y diversas actividades de exploración minera.

Añade que, desde el año 2010, se han efectuado inversiones en la exploración y desarrollo de un nuevo proyecto minero de gran escala y de larga duración, cuyas operaciones en un escenario de precios de minerales desfavorables y obtención de autorizaciones, podría retrasarse para el 2018, 2019 o 2020. En este contexto, YYY Ltda., proyecta rentabilizar los recursos de los que dispone hoy en día, a la espera de su desembolso en el proyecto de inversión antes indicado, mediante su préstamo a condiciones de mercado a TTT o a otra sociedad del grupo, sin que las empresas socias de YYY Ltda., tengan el carácter de deudoras o beneficiarias finales del préstamo.

Al respecto, solicita confirmar que en la situación consultada el o los préstamos que proyecta efectuar la sociedad YYY Ltda., a una sociedad relacionada en el exterior, en condiciones de mercado y en los términos que indica, no son susceptibles de la hipótesis de recalificación jurídica que ordena el artículo 21 de la LIR; en la medida que el beneficiario final del préstamo no es el socio o accionista de la sociedad chilena que efectúa el préstamo.

II.- ANÁLISIS.

El numeral ii), del inciso 3°, del artículo 21 de la LIR, dispone en lo pertinente que los préstamos que las empresas obligadas a declarar sus impuestos sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa y balance general, o bien, acogidos a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, efectúen a sus propietarios, socios o accionistas contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, se gravarán con los referidos tributos más su tasa adicional equivalente al 10% de las citadas cantidades, cuando este Servicio determine de manera fundada que corresponden a un retiro encubierto de cantidades afectas a dichos impuestos.

El inciso final, del citado artículo 21, establece en lo que resulta relevante para el análisis de la consulta que, para la aplicación de la tributación señalada, se considerará que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como deudor del préstamo a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y se determine que el beneficiario final de los préstamos es el propietario, socio o accionista respectivo.

Al respecto, la Circular N°45, de 2013⁵ de este Servicio, instruye en el sentido que la citada norma legal, busca evitar que por la vía del otorgamiento de un préstamo desde la sociedad o empresa a sus propietarios, socios o accionistas, éstos eviten el pago del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional sobre dichas cantidades, que atendidas las condiciones de dicho préstamo encubren un retiro o una distribución de rentas afectas a dichos tributos. Agrega este instructivo⁶ que, para efectos de determinar si existe un retiro encubierto de utilidades, ello debe concordarse con el inciso final del artículo 21 de la LIR, en cuanto establece que se considerará también que el préstamo se ha efectuado al propietario, socio o accionista respectivo, cuando el deudor sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente, o bien, cualquier otra persona relacionada con los primeros, en los términos del artículo 100 de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y siempre que además, se determine que el beneficiario final del préstamo es el propietario, socio o accionista respectivo.

En consecuencia, agrega esta Circular, si el préstamo se otorga directamente al propietario, socio o accionista, evidentemente es éste el beneficiario del mismo. Ahora bien, cuando se otorgue a una de las personas relacionadas con aquellos, deberá determinarse si finalmente ello redundará en un beneficio para el propietario, socio o accionista respectivo, ya sea en forma directa o indirecta, como ocurriría en caso que la utilización de los recursos de dicho préstamo, se destinen al uso o consumo de estos últimos, a bienes de su propiedad, o actividades realizadas por ellos.

Por consiguiente, sólo cabe ratificar lo ya expresado en el instructivo antes citado y confirmado en el Oficio N°723, de 2013, que cita en su requerimiento, en el sentido que el inciso final del artículo 21 de la LIR, de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley N°20.630, dispone que para la aplicación de la tributación establecida en su inciso 3°, se considerará también que el préstamo se ha efectuado al propietario socio o accionista, cuando dichas cantidades tengan como deudor a cualquiera persona relacionada con aquellos en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y siempre que se determine que el beneficiario final de los préstamos es el propietario, socio o accionista respectivo. Por lo anterior, para la aplicación de dicha disposición se requiere el cumplimiento de dos requisitos copulativos:

- a) Que el préstamo se haya efectuado al propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, o bien, tenga como deudor a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien, a cualquier persona relacionada con aquellos en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sobre Mercado de Valores, y
- b) Se determine que el beneficiario final de tales préstamos es el propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva.

⁵ Esta Circular imparte instrucciones sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la Ley N° 20.630 de 2012.

⁶ En el Título II, letra B, N° 2.2.5.b, de la Circular.

III.- CONCLUSIÓN.

Conforme a lo antes señalado, un préstamo efectuado por una empresa a una entidad perteneciente a un mismo grupo empresarial, relacionada en los términos del artículo 100, de la Ley N°18.045, sin que tenga como beneficiario final del referido préstamo, al propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, no cumple con la hipótesis indicada en los incisos 3° y final, del artículo 21 de la LIR.

Sin perjuicio de lo antes indicado, no corresponde que este Servicio confirme a priori, como lo solicita en su presentación, que en la situación consultada efectivamente se cumplen los criterios contenidos en la Circular N°45 y en el Oficio N°723, de 2013, ya que ello depende de las circunstancias particulares del caso y específicamente si la utilización de los recursos de dicho préstamo, redundan en un beneficio para el propietario, socio o accionista respectivo, ya sea en forma directa o indirecta, como ocurriría en caso que la utilización de los recursos de dicho préstamo, se destinen al uso o consumo de estos últimos, a bienes de su propiedad, o actividades realizadas por ellos; lo que sólo puede verificarse con motivo del ejercicio de sus funciones normales de fiscalización; a la vista de los respectivos antecedentes, y dentro de los correspondientes plazos de prescripción.

11.- Pronunciamiento en relación con la regulación aplicable al ejercicio de la potestad del Servicio de Impuestos Internos para requerir declaraciones juradas. (Oficio 1012 de 14 abril de 2015)

La Contraloría General de la República ha remitido a este Servicio la presentación anotada en el Ant., en la que se solicita la confirmación de ciertos criterios tributarios.

I. ANTECEDENTES

En la presentación, don XXXX solicita a la Contraloría General de la República, un pronunciamiento en relación con la regulación aplicable al ejercicio de la potestad del Servicio de Impuestos Internos para requerir declaraciones juradas, según lo establecido en los artículos 34 y 60 inciso 8°, citadas.

Luego de exponer un análisis de dichos artículos, el solicitante concluye que entre ambas disposiciones existirían diferencias fundamentales relacionadas con el objeto, oportunidad y personas que pueden ser llamados a declarar, para terminar solicitando que la Contraloría ratifique los siguientes criterios:

- a. Confirmar que una declaración jurada tomada al amparo del artículo 34 del Código Tributario sólo puede extenderse a los puntos contenidos en la declaración de impuestos del deponente.
- b. Confirmar que mediante una declaración jurada tomada al amparo del artículo 60 inciso 8° del Código Tributario solo es posible requerir información sobre terceros.
- c. Confirmar que previo a la toma de una declaración jurada al amparo del artículo 34 del Código Tributario a una persona jurídica, es indispensable que el Director Regional que corresponda emita un acto trámite designando específicamente a cual representante legal debe tomarse dicha declaración.
- d. Confirmar que una declaración jurada tomada al representante legal de una persona jurídica, invocando la potestad del artículo 34 del Código Tributario, sin que previamente el Director Regional respectivo determine a cual representante debe tomarse la declaración jurada, adolece de un vicio de nulidad de derecho público.
- e. Confirmar que el Servicio no puede utilizar una declaración jurada requerida al amparo del artículo 60 inciso 8° del Código Tributario para liquidar impuestos contra el declarante.

Por su parte, la Contraloría informó al recurrente que el Servicio de Impuestos Internos tiene la competencia privativa para interpretar, aplicar y fiscalizar las normas tributarias cuyo control no esté encomendado por ley a una autoridad diferente, como sucede en la especie, por lo que resolvió abstenerse de emitir el pronunciamiento solicitado y remitir la presentación a este Servicio, para los fines que sean pertinentes.

II. ANÁLISIS

El artículo 34 del Código Tributario establece la obligación de atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración de impuestos al contribuyente, a quienes las hayan firmado, así como a los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes. En el caso de sociedades, esta obligación recaerá además en sus socios, administradores, gerentes y directores, según indique la Dirección Regional.

De este artículo, el solicitante concluye que cuando se pretende requerir este tipo de declaración jurada a una persona jurídica, el artículo 34 fijaría un requisito previo, cual es, la indicación del representante al que debe tomarse la declaración, lo cual deberá materializarse mediante una resolución exenta del Director Regional que corresponda.

Sobre este punto, cabe señalar que la disposición citada no exige la emisión previa de una resolución por el Director Regional correspondiente. En efecto, además de que la ley no exige expresamente una resolución, el citado artículo 34 hace referencia a la “Dirección Regional” y no al “Director Regional”, es decir, se refiere a la unidad del territorio jurisdiccional respectivo, y no a su Director. Por otra parte, la facultad para solicitar esta declaración jurada a los socios, administradores, gerentes o directores de una sociedad, según corresponda, es uno de los medios de fiscalización con que la Ley dota a este Servicio para cumplir con los fines que ella misma le encomienda en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 de 1.980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos⁷ y, al respecto, debe considerarse lo dispuesto en el artículo 42 inciso 2° de dicha Ley, el cual expresamente dispone que “las facultades necesarias para la aplicación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias recaerán también en los funcionarios fiscalizadores de este Servicio...”. Estos mismos funcionarios tienen además de pleno derecho el carácter de ministros de fe para todos los efectos del Código Tributario y las leyes tributarias⁸.

Por lo anterior es que la declaración jurada que el Servicio puede exigir a socios, administradores, gerentes y directores de una sociedad, según corresponda, de acuerdo a la disposición legal citada, no requiere que previamente el Director Regional respectivo dicte una resolución exenta en la cual se individualice al representante al que se le debe tomar la declaración, pues la Ley le otorga esa atribución a la Dirección Regional y es legalmente procedente que la indicación del representante la efectúe directamente el funcionario fiscalizador a cargo del procedimiento, en la notificación a través del cual se requiere dicho trámite a uno o más de dichos personeros, la cual en todo caso, no será necesaria en caso que estas personas se presenten voluntariamente a declarar. Se debe señalar además, que la declaración tomada a una de estas personas, no imposibilita al Servicio para requerir también, una declaración a otra de las personas señaladas en la citada norma.

⁷ El artículo 1° del DFL N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda, establece que “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”.

⁸ Artículos 51 de la ley Orgánica del Servicio y 86 del Código Tributario.

Por otro lado, en lo que dice relación con la facultad establecida en el artículo 60 inciso 8° del Código Tributario, el solicitante señala que este artículo contemplaría “un ámbito de extensión mucho mayor para la información que el Servicio puede requerir en relación a la facultad establecida en el artículo 34”, y que en las declaraciones juradas que se tomen en virtud de este artículo, el Servicio no estaría limitado por los plazos de prescripción contemplados en el Código Tributario, como ocurriría con las declaraciones juradas tomadas al amparo del artículo 34.

Asimismo, el solicitante expresa que “las declaraciones juradas tomadas al amparo del artículo 34 del CT pueden efectivamente servir de base para liquidar un impuesto al propio declarante. En cambio, la declaración en calidad de “testigo” no debiera implicar consecuencias impositivas inmediatas para el declarante.”.

Sobre el alcance de la facultad que el artículo 60 inciso 8° del Código Tributario otorga a este Servicio, puede señalarse que, en base a ella, el Servicio puede pedir declaración jurada por escrito o bien citar a declarar, también bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceros, a toda persona domiciliada en la jurisdicción de la oficina que la cite, salvo las excepciones que la misma disposición contempla.

A diferencia de la declaración jurada a que se refiere el artículo 34 citado, que dice relación con los puntos contenidos en una declaración del contribuyente, la que autoriza el artículo 60 debe versar sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza, tales como contratos, acuerdos, pagos y otras operaciones. La aplicación de una u otra disposición en un caso concreto, debe resolverse considerando el principio de especialidad, prevaleciendo la obligación que sobre los técnicos y asesores impone el artículo 34, circunscrita, desde luego, a la declaración específica y sus antecedentes. No obstante lo anterior, no existe impedimento legal para que la declaración sea tomada al amparo de ambas normas, es decir del artículo 34 y 60 inciso 8° del Código Tributario, de manera que pueda referirse tanto a la declaración de impuestos del deponente, en la calidad que haya intervenido en ella, como asimismo a hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con terceras personas.

Por último, el artículo 60 inciso 8° del Código Tributario, no establece que el hecho de prestar declaración sobre la situación de un tercero, inhiba al Servicio de ejercer su acción fiscalizadora contra el declarante si, del contenido de su declaración u otro antecedente, se detectare a su respecto el incumplimiento de una obligación tributaria. En tal caso el Servicio podrá iniciar un nuevo proceso de fiscalización dirigido contra este contribuyente, considerando, desde luego, los plazos de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario.

III. CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo expuesto, a continuación se contesta cada una de las preguntas formuladas a la Contraloría General de la República, en el mismo orden en que fueron planteadas a dicha entidad de control:

- a. La declaración jurada que se presta según lo establecido en el artículo 34 del Código Tributario, solo se refiere a los puntos contenidos en una declaración de impuestos de un contribuyente o a los antecedentes para su confección o preparación. Obviamente, la declaración jurada de los terceros que la disposición legal indica (técnicos o asesores, socios, administradores, directores, gerentes, entre otros), no se refiere a su propia declaración de impuestos, sino que a la del contribuyente respectivo al cual asesoraron, o del que son socios, etc.

Sin perjuicio de lo anterior, debe considerarse que es legalmente posible que una declaración jurada sea tomada al contribuyente, tanto al amparo del artículo 34, como del artículo 60, inciso 8, citados.

- b. Como resulta del propio texto del artículo 60, inciso 8°, del Código Tributario, el objetivo de la declaración jurada prestada conforme a esta disposición, es recabar información sobre hechos, datos o antecedentes de cualquier naturaleza relacionados con una tercera persona, por lo que en este punto, es posible confirmar lo señalado por el solicitante en su presentación. No obstante, al igual que en la situación indicada en la letra a, precedente, debe considerarse que es legalmente posible que una declaración jurada sea tomada al contribuyente, tanto al amparo del artículo 60 inciso 8°, como del artículo 34, citados.
- c. Según lo dispuesto en los artículos 34 del Código Tributario y 42 inciso segundo de la Ley Orgánica de este Servicio, citados, no procede exigir como requisito previo a la declaración jurada a que se refiere el primero de dichos artículos, que el Director Regional emita una resolución designando específicamente al representante legal de la persona jurídica que debe prestarla.
- d. Respecto a la procedencia de la declaración de nulidad de Derecho Público a que se refiere el peticionario, esa es una materia cuyo conocimiento y resolución corresponde a los tribunales de justicia, razón por la cual este Servicio no se pronuncia.
- e. Como se ha indicado anteriormente, el hecho que un persona preste declaración según lo dispuesto en el artículo 60 inciso 8° del Código Tributario, no inhibe al Servicio de ejercer su acción fiscalizadora contra el declarante, si del contenido de esta declaración se detecta a su respecto el incumplimiento de una obligación tributaria, en la medida que dicha acción fiscalizadora no se haya extinguido por la prescripción.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia judicial y administrativa⁹, en ciertos casos el Servicio puede remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar el monto correcto de algunos valores, como ocurre por ejemplo con las pérdidas de arrastre o las depreciaciones de los bienes del activo inmovilizado, y que pueden servir de base para determinar impuestos correspondientes a periodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita.

IV. Jurisprudencia judicial.

1.- Un contribuyente que en su pacto social no incluye hechos gravados con IVA y los realiza, es contribuyente de ese impuesto. (Fallo de la I Corte Suprema de 16 de abril de 2015, rol 11.841-14)

El SII rechazó el crédito fiscal IVA a una empresa que tiene como giro la forestación y venta de bonos de carbono en vista de que según dicha repartición solo procedería por la venta de madera y no de los bonos.

Entre otros la Corte indicó que “el propósito principal sobre sus actividades no es suficiente para limitar el desarrollo posterior de otras que sean consideradas como sujetas el IVA,.....”, por lo que no cabe cuestionamiento de la autoridad a lo que queda dentro de la esfera de las decisiones de negocio del contribuyente y al margen de las atribuciones de los funcionarios del SII.

⁹ A modo de ejemplo, ver Oficios N° 293 de 2005 y N° 164 de 1997

2. El hecho que en el objeto social de la empresa aparezca inversiones, no necesariamente la hace habitual en este tipo de actividades. (Fallo de la I Corte Suprema de 6 de abril de 2015, rol N°9729-13)

Se trata del aporte de varios paquetes de acciones a una sociedad entre cuyo objeto se encontraba el de inversiones, la cual y después de varios años las enajenó también como un paquete, no realizando otras operaciones de inversiones.

El SII determinó que era habitual pues lo había expresado en su objeto social y giro, ante lo cual la Corte Suprema disintió y determinó que si bien la Circular N°158 interpretó como se ha indicado, “ese imperativo no resulta aplicable y menos obligatorio para los tribunales de justicia, por lo que lo dispuesto en el artículo 18 de la LIR carecería de sentido si sólo se mira el objeto social de la contribuyente...”. De aceptarse la tesis del SII no permitiría a la contribuyente desvirtuar el carácter de no habitual, lo cual para la Corte es necesario constatar, si es o no habitual, con las pruebas rendidas por el contribuyente.

En otras palabras aplica la teoría de la realidad tributaria.

3. Naturaleza del Pago Provisional Mensual ante el no pago o pago parcial frente a la liquidación y giro. (Fallo de la I Corte Suprema de 2 de abril de 2015, rol 11.098-14)

El artículo 98 de la LIR da el carácter de impuesto sujeto a retención para los efectos de declaración, pago y aplicación de sanciones. Entre otros permite al SII a liquidar y girar sin que sea necesaria la citación.

Es el caso que un contribuyente no pagó la totalidad de los PPM pero si enteró el impuesto completo en abril del año siguiente, para la Corte la liquidación y giro que se efectuó al contribuyente, para la Corte “priva el sustento del recurso”. “La sola discrepancia conceptual sobre la naturaleza jurídica no justifica el acogimiento del recurso”.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2015

Primeramente es necesario destacar que hay dos Resoluciones permitiendo a las provincias y comunas afectadas por la naturaleza para emitir documentos tributarios en papel.

En otra resolución se designan las autoridades del SII para los efectos de la ley del lobby.

En materia de tributación laboral, se trata sobre la devolución de sumas retenidas a título de impuesto por indemnización por término funciones pagadas a un trabajador por reconocimiento de años de servicios prestados en el extranjero a empresas pertenecientes a un grupo empresarial, para lo cual el SII estima que ello es posible y se afectará a la tributación general en materia de indemnizaciones por años de servicio.

En este mismo ámbito, y respecto la devolución de excedentes del saldo de cuenta de capitalización individual, el SII indica que las AFP se encuentran obligadas a practicar la retención del impuesto de acuerdo a lo establecido en el N° 1, del artículo 74 de la LIR, cualquiera sea la fecha en que se haya efectuado dicha devolución.

En cuanto a los requisitos para que la ganancia de capital en la venta de acciones acogidas al 107 de LIR constituya ingresos no renta. (Oficio N° 1016 del 4 de abril de 2015), y el crédito fiscal IVA por las compras relacionadas por el uso de camionetas, (Oficio N° 1141 de 27 de abril de 2015) no tienen ninguna interpretación diferente a lo que hemos comentado tantas veces anteriores.

Referido a los criterios retención del Impuesto Adicional de acuerdo a la modificación de la ley 20.712. (Oficio N° 1142 de 27 febrero de 2015), norma que traslada la responsabilidad de efectuar la retención desde los emisores de los instrumentos a que se refiere el artículo 104, hacia los representantes, custodios, intermediarios, depósitos de valores u otras personas domiciliadas o constituidas en el país; entre los que se encontrarían los bancos que prestan el servicio de custodios, el Oficio trata diversas situaciones que plantearon estas últimas entidades.

En el caso de la aplicación del artículo 21 a un préstamo a una compañía relacionada en el extranjero (Oficio N° 1143 de 27 de abril de 2015) en que se sanciona con multas especiales dicho gasto, el SII ha interpretado que si no tiene como beneficiario final del referido préstamo al propietario, socio o accionista de la empresa o sociedad respectiva, no cumple con la hipótesis indicada en los incisos 3° y final, del artículo 21 de la LIR, esto es, no se afecta con la multa especial.

Referido a la regulación aplicable al ejercicio de la potestad del Servicio de Impuestos Internos para requerir declaraciones juradas (Oficio 1012 de 14 abril de 2015) dada la casuística planteada por la Contraloría, en que además de la potestad para requerir dichas declaraciones juradas se remite a otros casos, como es el que se refiere a las facultades de pedir información más allá de la prescripción, requerimos que el lector vea su detalle en el Oficio indicado.

En materia de Jurisprudencia Judicial, se ha advierte que los fallos del mes de abril por primera vez la mayoría de ellos han sido favorables a los contribuyentes.

Hemos destacado tres, y partimos por el caso de un contribuyente que en su pacto social no incluye hechos gravados con IVA y los realiza.

Para la CS es posible recuperar el crédito fiscal por las razones que indica en el fallo, particularmente pues reconoce el principio de la realidad tributaria.

En segundo lugar hemos representado un importante fallo que, en base al principio de la realidad tributaria, una sociedad de inversiones que realizó sólo una compra y años después una venta de acciones, no la hace habitual por el hecho de que sea de inversiones.

El último fallo trata sobre la naturaleza del Pago Provisional Mensual ante el no pago o pago parcial frente a la liquidación y giro. En esta materia al Corte estimó que no enterando el PPM o enterándolo en forma parcial, y pagado en su totalidad con el impuesto en abril del año siguiente, no amerita acoger la pretensión del SII por la sola discrepancia conceptual.

Esto es interesante pues en otras palabras puede interpretarse que si no hay perjuicio fiscal no amerita entablar juicios en el ámbito civil.

Franco Brzovic G.