

BOLETÍN TRIBUTARIO SEPTIEMBRE 2016

I. Leyes

No hay

II. Nuevos proyectos de ley.

No hay

III. Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Contratos especiales de operación de hidrocarburos frente a la reforma tributaria. (Oficio N° 2478 de 5 de septiembre de 2016)
2. Tratamiento tributario de la venta de acciones. (Oficio N° 2489 de 6 de septiembre de 2016)
3. Mecanismo para evitar que el pago de pensiones influya en la declaración anual de Impuesto a la Renta. (Oficio N° 2553 13 de septiembre de 2016)
4. Tributación primera enajenación bienes raíces agrícolas por un contribuyente que desde el 1 de enero de 1991 ha tributado sobre renta efectiva. (Oficio N° 2558 de 13 de septiembre de 2016)
5. Posesión de derechos sociales tenido por sociedad que estaba acogida al 14 quáter. (Oficio 2559 de 13 de septiembre de 2016)
6. Primera enajenación bien raíz agrícola efectuada por un contribuyente que desde el 1 de enero de 1991 ha tributado por renta efectiva. (Oficio N° 13 de septiembre de 2016)
7. Si se afecta con IVA la venta de terrenos en forma habitual cuando se han realizado en ellos caminos, obras de pavimentación, alumbrado, etc. (Oficio N° 2480 de 5 de septiembre de 2016)
8. Criterio en caso de gastos en el arrendamiento de inmuebles proporcionados a los trabajadores respecto de IVA. (Oficio N° 2481 de 5 de septiembre de 2016)
9. Exención importación tejido biológico destinado al trasplante médula ósea. (Oficio N° 2671 de 26 septiembre de 2016).
10. Criterio para aplicar el Impuesto de Timbres en un caso de financiamiento de exportaciones. (Oficio N° 2497 de 6 de septiembre de 2016)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Capacidad de los menores para formar parte de una sociedad de carácter civil. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 14 de septiembre de 2016, rol N° 35.495-15)
2. Desajustes en los registros contables y sus efectos. (Fallo de la I Corte Suprema 5 de septiembre de 2016, rol 16252-15)
3. Facultad del SII de revisar los antecedentes ante una devolución PPM (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 22 de septiembre de 2016, rol 26.914-15)
4. Procedencia de la exención del impuesto territorial respecto de inmueble destino educacional. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 14 septiembre de 2016, rol N°6725-15)

Desarrollo

1. Contratos especiales de operación de hidrocarburos frente a la reforma tributaria. (Oficio N° 2478 de 5 de septiembre de 2016)

Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando un pronunciamiento respecto de la situación tributaria de los contratos especiales de operación para

la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos que acompaña, frente a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

I ANTECEDENTES

Tras exponer antecedentes relativos a la estructura societaria y normas legales aplicables a los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos (en adelante, los “contratos”), formula, en lo fundamental, las siguientes consultas relacionadas con los efectos que tendrían las modificaciones legales introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la reciente reforma tributaria.

- 1) Invariabilidad de tasas y régimen tributario de contratos. Se consulta por la situación tributaria de contratos acogidos a lo dispuesto en el decreto ley N° 1.089 de 1975 (según el texto refundido, coordinado y sistematizado fijado por el decreto con fuerza de ley N° 2, de 1986), suscritos antes de las modificaciones que la Ley N° 20.780, introdujo al texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- 2) Distribución de utilidades desde las sociedades operativas sujetas a invariabilidad hasta las sociedades holding que no gozan de invariabilidad.
- 3) Problemas para presentar la declaración de impuesto a la renta en el formulario N° 22. Señala que el referido formulario, en su versión electrónica, no permite declarar con una tasa de impuesto de primera categoría inferior a la vigente, por lo que se encuentra obligado a declarar en un formulario físico.
- 4) Finalmente solicita confirmar los siguientes criterios:
 - a) Que, en razón de la invariabilidad tributaria de que gozan los partícipes del contratista de los contratos que individualiza, estos seguirán rigiéndose por la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha de la celebración de cada uno de los contratos, y por tanto deberían continuar rigiéndose por el artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el 31.12.2016.
 - b) Que en virtud de lo anterior, las utilidades generadas y distribuidas por los socios o accionistas de los partícipes de los contratistas a partir del 2017, tendrán el mismo tratamiento tributario que aquél FUT generado con anterioridad a esa fecha, y por tanto el impuesto de primera categoría será 100% acreditable contra el impuesto adicional, no obstante que el inversionista extranjero esté domiciliado en un país o jurisdicción que no haya suscrito convenios para evitar la doble tributación con Chile.
 - c) Que a contar del 01.01.2017, las pérdidas tributarias podrán continuar imputándose en contra de las utilidades retenidas o distribuidas y por tanto, se podrá continuar recuperando el impuesto de primera categoría pagado por dichas utilidades como un pago provisional por utilidades absorbidas.
 - d) Finamente, solicita que se instruya la forma en que se deberán cumplir las obligaciones de declaración anual de impuesto a la renta, considerando las particularidades de estos contribuyentes.

II ANÁLISIS

Como cuestión de orden general, es necesario analizar el alcance del decreto ley N° 1.089 de 1975 (cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto con fuerza de ley N° 2, de 1986), citado en su presentación; en particular los artículos 5° y 12.

En efecto, de acuerdo a los artículos citados:

- a) El contratista estará afecto a un impuesto calculado directamente sobre el monto de la retribución definida en el artículo 1°, equivalente a un 50% de dicha retribución; o bien, podrá serle aplicable el “régimen tributario” de la Ley de la Renta, según lo determine el Presidente de la República.

- b) No obstante, lo anterior, el Presidente de la República podrá, cualquiera que sea el sistema tributario fijado, disponer rebajas del impuesto, o de todos o cada uno de los impuestos de la Ley de la Renta.
- c) Cualquiera que sea el sistema fijado por el Presidente de la República en conformidad a este artículo, éste “substituirá todo otro impuesto directo o indirecto” que pudiere gravar la retribución o al contratista en razón de la misma, “y será invariable por el plazo que se otorgue”.
- d) El régimen, beneficios, franquicias y exenciones, establecidos en cualquiera de los artículos de este decreto ley, de los cuales deberá dejarse constancia en el contrato, permanecerán invariables durante la vigencia del mismo.

Conforme lo anterior, es posible conferir al contratista un régimen preferencial, sustitutivo e invariable limitado a los “impuestos” o, en términos más amplios, al “régimen tributario” general establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al respecto, de acuerdo al artículo duodécimo, impuestos y gravámenes, del texto refundido del contrato especial de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos área bloque TTT, las rentas de los partícipes del contratista estarán sujetas “al sistema tributario general” establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta y los dictámenes que han interpretado dicha ley, “vigentes a la fecha del Contrato”. Las disposiciones de la mencionada ley y sus dictámenes, que constituirían el “régimen de impuesto a la renta, sustituirán todo otro impuesto directo o indirecto que gravan a la Retribución o a los Partícipes del Contratista en razón de la misma y serán invariables por el plazo de este Contrato...”

En la misma cláusula se precisa que, para “estos efectos la Ley sobre Impuesto a la Renta es aquella establecida bajo el Artículo Primero del Decreto Ley ochocientos veinticuatro... y sus modificaciones hasta la fecha del Contrato”.

Conforme lo anterior “y de acuerdo a la total aplicación de la Ley sobre Impuesto a la Renta mencionada anteriormente y sus dictámenes y reglamentos, el esquema general tributario de cada Partícipe del Contratista, incluyendo a los accionistas, socios o Casa Matriz de cada Partícipe, será el siguiente...”

De las voces “sistema tributario general”, “régimen de impuesto a la renta”, “vigente a la fecha del Contrato”, “total aplicación” y “modificaciones hasta la fecha del contrato”, se desprende no sólo que cada partícipe del contratista puede invocar las cláusulas especiales dispuestas en cada contrato, sino además la invariabilidad del “régimen” completo establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente e interpretaciones, a la fecha del contrato.

De este modo, sólo cabe confirmar los criterios señalados en su presentación, todos los cuales parten del supuesto – correcto – que debe mantenerse el régimen tributario conforme al texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de perfeccionarse los respectivos contratos, sin afectarle, en consecuencia, las modificaciones posteriores introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

Lo anterior, de acuerdo al contrato, se extiende a cada partícipe del contratista, como también a los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe.

Sin perjuicio de lo anterior, se precisa que el tratamiento tributario de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la fecha de la suscripción de los CEOPS para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos suscritos con el Estado de Chile se mantiene vigente respecto de las rentas obtenidas por los partícipes y sus socios o accionistas, de acuerdo a lo dispuesto en el decreto ley N° 1.089 de 1975, únicamente sobre las rentas provenientes de dichos contratos y no respecto de otras rentas que eventualmente pueda obtener el contribuyente y, sobre las cuales, se aplican las reglas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta en caso de obtenerlas.

En lo que refiere a la solicitud de instruir sobre la forma de cumplir la obligación de declaración anual de impuesto a la renta, considerando las particularidades de estos contribuyentes, cabe señalar que mediante la Circular N° 14 de 2016 se publicó el Suplemento Tributario, con la normativa vigente para efectuar la declaración de los impuestos anuales a la renta

correspondientes al año tributario 2016, Suplemento que específicamente se refiere al tema de interés en el recuadro N° 7, Código 984, contenido en el reverso del Formulario 22.

III CONCLUSIÓN

En conformidad a lo dispuesto en el decreto ley N° 1.089 de 1975 y los contratos especiales de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, los partícipes del contratista, así como también los accionistas, socios o casa matriz de cada partícipe, deben sujetarse al régimen tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a la fecha de celebración del contrato.

Respecto de la forma en que estos contribuyentes deben cumplir con declaración anual de impuesto a la renta, estese a lo instruido en el Suplemento Tributario del año tributario 2016.

2. Tratamiento tributario de la venta de acciones. (Oficio N° 2489 de 6 de septiembre de 2016)

I.- ANTECEDENTES.

Expresa en su consulta, que su padre compró acciones de TTTT antes del año 2001. Ahora quiere vender sus acciones, debido a lo cual consulta si por esta operación de venta debe pagar impuestos a la renta o está exenta por ser una operación no habitual.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, el tratamiento tributario de la enajenación de acciones depende de una serie de circunstancias, como por ejemplo su fecha de adquisición; el monto al que asciende el mayor valor obtenido en la enajenación de dichos valores; la relación existente entre enajenante y adquirente, y además de las características propias del enajenante, como ser su carácter habitual o no en este tipo de operaciones; si se encuentra obligado a declarar su renta efectiva en la Primera Categoría, así como también de determinadas circunstancias cuya concurrencia debe ser observada tanto al momento de su adquisición como en el de su enajenación.

El análisis de tales circunstancias y por ende el tratamiento tributario que en cada caso corresponde, ha sido analizado extensamente por este Servicio por medio de su jurisprudencia administrativa. La referida jurisprudencia puede ser consultada en internet, en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

Respecto del tratamiento tributario que afecta a la referida enajenación a partir del 1° de enero de 2017, atendidas las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por las Leyes N°s.20.780 y 20.899, puede consultar las instrucciones de este Servicio sobre la materia contenidas en la Circular N°44 de 2016.

III.- CONCLUSIÓN.

Con la información que proporciona a través de su presentación, no es posible definir con precisión la situación tributaria de la enajenación de acciones a la que se refiere en su presentación, en los términos que en esta se requiere, es decir, si por dicha operación de venta debe o no pagar impuestos a la renta.

Por otra parte, cabe precisar que la apreciación de las características y circunstancias que se indican en el análisis anterior, dentro de ellas el carácter habitual o no de la referida operación, deben ser comprobadas una vez ocurridas, de modo que no es posible pronunciarse a priori sobre el tratamiento tributario de la enajenación de acciones a la que alude en su presentación.

3. Mecanismo para evitar que el pago de pensiones influya en la declaración anual de Impuesto a la Renta.

Se ha requerido a este Servicio informar sobre posibilidad de presentar iniciativa legal destinada a establecer un mecanismo para evitar que el pago de pensiones influya en la declaración anual de Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

Mediante el Oficio Ord. Indicado en el antecedente, esa Secretaría de Estado ha remitido a este Servicio, para su conocimiento e informe, la solicitud del H. Senador XXXX, en el sentido de analizar la posibilidad de presentar a trámite legislativo una iniciativa tendiente a establecer algún mecanismo que evite que el pago de las pensiones influya en la declaración anual del Impuesto a la Renta.

En este contexto, el H. Senador indicó que el bajo monto de las pensiones que, en general, reciben los jubilados, los obliga a seguir trabajando y dependiendo de la modalidad del contrato respectivo. Sin embargo, por tener ingresos adicionales, se debe declarar el Impuesto Global Complementario o efectuar una reliquidación del Impuesto Único de Segunda Categoría.

II ANÁLISIS

En relación con lo solicitado, se informa que la única forma de evitar que el monto recibido por concepto de pensión no se considere para los efectos de reliquidar el Impuesto Único de Segunda Categoría o no se incluya en la renta imponible del Impuesto Global Complementario – en aquellos casos en que el pensionado tuviere otras rentas provenientes de su actividad como trabajador, profesional independiente o empresario – sería excluir dicho monto de la renta líquida imponible de esos impuestos, lo que implicaría en la práctica darle el carácter de ingreso no renta.

Teniendo presente lo anterior, a continuación se analiza la petición en el contexto de la tributación a la renta que afecta a las personas naturales, contemplada en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El cuerpo legal indicado establece que las personas naturales están sujetas a Impuesto Único de Segunda Categoría o a Impuesto Global Complementario por la totalidad de las rentas que perciban o devenguen. El tributo se determina mediante una escala de tasas progresivas por tramos de renta, empezando con un primer tramo exento, y terminando en el último tramo con una tasa de 35%, a contar del 01.01.2017¹.

En el caso de personas que perciben rentas provenientes de un empleo o de una pensión de jubilación, el pagador de la renta debe retener mensualmente el Impuesto Único correspondiente y, si esas personas no tienen otras rentas, no están obligadas a efectuar una reliquidación del Impuesto Único.

En cambio, si obtienen rentas de más de un empleador u otro tipo de rentas afectas al Impuesto Global Complementario, deben presentar una declaración anual para reliquidar el Impuesto Único en el primer caso, o para declarar el Impuesto Global Complementario en el segundo. En ambos casos, el impuesto retenido por el pagador de la renta se imputa como crédito en contra del impuesto final que se determina.

El esquema de tributación someramente descrito responde a que tanto el Impuesto Único a las rentas del trabajo, entre las cuales están las pensiones de jubilación, como el Impuesto Global Complementario, son tributos de carácter progresivo y están concebidos para aplicarse sobre el total de las rentas que las personas naturales perciben o devenguen, con independencia de la actividad que desarrollen, origen o fuente de las rentas y de factores como la edad, condición de jubilado u otros que no digan relación con la capacidad contributiva del contribuyente, que es en definitiva lo que pretenden medir y gravar esos tributos.

Finalmente, se hace presente que la normativa vigente, según se expuso, contempla un primer tramo exento que alcanza a 13,5 unidades tributarias mensuales en el Impuesto Único de Segunda Categoría y 13,5 unidades tributarias anuales para el Impuesto Global Complementario.

¹ Conforme lo dispuesto en el artículo 1º, N° 32), de la Ley N° 20.780, que modificó el artículo 52 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con vigencia a partir del 01.01.2017, según lo dispuesto en el artículo primero transitorio, inciso primero, de la Ley N° 20.780.

En el caso, por ejemplo, del Impuesto Único de Segunda Categoría, si una persona percibe una remuneración mensual que no excede el primer tramo exento (hasta \$ 616.045,50 para el mes de junio de 2016), queda liberada de impuesto. Si su remuneración mensual sobrepasa el primer tramo (exento) pero no excede del segundo (hasta \$ 1.368.990, para el mes de junio de 2016), la tasa efectiva máxima de impuesto que le afecta es de 2,20%.

De lo anterior se puede concluir que:

- a) Dos personas que tengan el mismo ingreso, aunque provengan de fuentes y actividades distintas, estarán sujetas a la misma carga tributaria; y,
- b) Por efecto del tramo exento, gradualidad y carácter marginal del aumento de las tasas, se asegura que las personas de ingresos bajos o medios no quedan afectas a impuesto o, en el caso de quedar afectas, el impuesto es de un monto menor.

III CONCLUSIÓN

En relación con la iniciativa legal, téngase por evacuado informe de este Servicio en los términos indicados en el cuerpo del presente oficio.

4. Tributación primera enajenación bienes raíces agrícolas por un contribuyente que desde el 1 de enero de 1991 ha tributado sobre renta efectiva. (Oficio N° 2558 de 13 de septiembre de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre las disposiciones aplicables para la determinación de la parte del valor que no constituye renta, obtenido en la primera enajenación de bienes raíces agrícolas efectuadas a contar del 1° de enero de 2016, por un contribuyente que en atención al derogado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, ha debido tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa. Lo anterior, en consideración a las nuevas disposiciones sobre la materia establecidas en la Ley N.° 20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que una sociedad de responsabilidad limitada con giro agrícola, es propietaria de predios adquiridos con anterioridad al año 1985, los que son y han sido destinados a la explotación agrícola. Agrega que la sociedad pasó a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa en el año 1992, en virtud de las modificaciones efectuadas al artículo 20, N° 1, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), por la Ley N° 18.985. Con posterioridad a dicho cambio, la sociedad no ha enajenado dichos inmuebles, ni tampoco ha realizado alguna de las tasaciones indicadas en el N° 1, del artículo 5° transitorio de la misma Ley.

Añade que el citado artículo 5° transitorio tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2015, y a contar del 1° de enero de 2016, entrará en vigencia el N° 6), numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780.

En virtud de lo anterior, solicita un pronunciamiento sobre la posibilidad de aplicar a los bienes raíces señalados, las revalorizaciones previstas en el artículo 5° transitorio de la Ley N.° 18.985, o bien las que establece el artículo tercero transitorio, número 6 de la Ley N° 20.780, respecto de las enajenaciones que efectúe la sociedad, solicitando dilucidar específicamente lo siguiente:

1. Si la sociedad podría aprovecharse, para enajenaciones en ejercicios posteriores al 2016, de una tasación realizada durante el año 2015 en los términos de la letra c) del número 1 del artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985.
2. Si la sociedad podría aprovecharse, para enajenaciones en ejercicios posteriores al 2016, de una tasación realizada durante el año 2015 en los términos de la letra d) del número 1 del artículo 5° transitorio de la Ley N.° 18.985.

3. Si la sociedad, atendidas las características informadas, cumpliría con los requisitos para aprovecharse de las reglas contenidas en el número 6 del artículo tercero transitorio (sic), de la Ley N.º 20.780 de 2014, por la vía de resultar aplicable la disposición que reza «A las mismas normas anteriores se podrán sujetar los contribuyentes que desde el 1º de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, número 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 Transitorio de la Ley N.º 18.985».
4. Si en caso de resultar aplicable el número 6 del artículo tercero transitorio (sic), de la Ley N.º 20.780 de 2014, la sociedad puede registrarse por el artículo tercero transitorio, numeral 6º, número 1º, letra c) (sic) de la Ley N.º 20.780 de 2014, que permite establecer el valor comercial determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos.
5. Si en caso de resultar aplicable el número 6 del artículo tercero transitorio (sic), de la Ley N.º 20.780 de 2014, la sociedad puede registrarse por el artículo tercero transitorio, numeral 6º, número 1º, letra d) de la Ley N.º 20.780 de 2014, que permite establecer el valor comercial del predio por medio de un profesional, con la certificación de una Auditora o Sociedad Tasadora.

Al respecto les interesa dilucidar si resulta aplicable para esta sociedad la exigencia de que la tasación deba efectuarse dentro del primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa. Estiman que esta exigencia no debería ser aplicable atendido que todos los contribuyentes a quienes resulta aplicable el número 6 del artículo tercero transitorio (sic), de la Ley N.º 20.780 de 2014, por la vía de aplicar el numeral IV antes transcrito, pasaron a renta efectiva con mucha anterioridad a la dictación de la misma, y la disposición anterior no establecía plazo alguno para realizar esta tasación.

Así, dicha interpretación resulta a todas luces inequitativa para los contribuyentes que podían aprovecharse de esta letra d) hasta el inicio de la vigencia de la reforma tributaria, toda vez que la anterior redacción no exigía plazo alguno para realizar la tasación.

Al respecto, estiman que si bien el tenor literal de la regla parece ser claro, no debe perderse de vista que está destinada a los contribuyentes que deban pasar a tributar por renta efectiva a partir del 1º de enero de 2016. Por tanto, respecto de los contribuyentes que ya venían tributando por renta efectiva desde los años noventa, parece de toda lógica sostener una interpretación que no les permita aprovecharse de las tasaciones que se efectúen durante lo que queda de vigencia de la Ley N.º 18.985 (hasta 31 de diciembre de 2015) o bien otorgar a los contribuyentes un plazo de un año a partir del 1 de enero de 2016 para efectuar esta tasación conforme a la letra d).

II.- ANÁLISIS.

El artículo 17 N.º 11 de la Ley N.º 20.780, derogó a partir del 1º de enero de 2016, el artículo 5º transitorio de la Ley N.º 18.985.

Por su parte, el N.º 4, del N.º 6), del numeral IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N.º 20.780, modificado por la Ley N.º 20.899, establece lo siguiente:

4.- A las mismas normas anteriores se podrán sujetar los contribuyentes que desde el 1 de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, número 1, letra b), de la ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la ley N.º 18.985. **En estos casos, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra**

d), del número 1.- anterior, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016².

La Circular N° 37 de 2015, instruyó que las nuevas disposiciones que establece el N° 6) del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, relativas a la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio a régimen de renta efectiva, son también aplicables a los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Ahora bien, respecto del plazo para efectuar la tasación del valor comercial del predio, aplicable a la alternativa de valorización del ingreso no renta establecida en la letra d), del N°1, del N° 6) del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780; la Ley N° 20.899 incorporó la posibilidad de que los contribuyentes a los que se refiere su presentación, vale decir aquellos que desde el 1 de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, puedan efectuar la tasación del valor comercial del predio hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016. Así fue instruido también en el punto 1.5 de la Circular N°39 de 2016.

III.- CONCLUSIONES.

- a) El artículo 17 N.° 11 de la Ley N.° 20.780, derogó totalmente el artículo 5° transitorio de la Ley N.° 18.985.
- b) La primera enajenación de predios agrícolas efectuada a partir del 1° de enero de 2016, por contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, se sujeta a las disposiciones contenidas en el N° 6), del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780, modificadas por el artículo 8 N.° 5 letra c) literal ii) de la Ley N° 20.899.

En la situación descrita, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d) del N° 1, del N° 6), del Numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016.

- 5. Posesión de derechos sociales tenido por sociedad que estaba acogida al 14 quáter. (Oficio 2559 de 13 de septiembre de 2016)

Se ha requerido un pronunciamiento a este Servicio sobre las exigencias que deben cumplirse para que opere la tributación establecida en el artículo 14 quáter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR).

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta que su representado es un contribuyente clasificado en la Primera Categoría de la LIR, acogido al artículo 14 quáter de la LIR, que tributa en base a contabilidad completa.

En lo que respecta al requisito para acogerse al artículo 14 quáter mencionado, de no poseer ni explotar, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades ni formar parte de contratos de asociación o cuentas en participación manifiesta que su cliente no posee ni explota derechos sociales o acciones de sociedades en su calidad de empresario individual, si bien en forma personal en el año 2005, constituyó una sociedad de personas, la cual nunca tuvo movimiento de ningún tipo, sin dar inicio actividades ante el SII, indicando que entre los activos

² Lo resaltado fue agregado por el literal ii), letra c) del N.° 5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899 de 2016, vigente a partir del 1° de enero de 2016.

del negocio por el cual tributa y por el cual está acogido al artículo 14 quáter de la LIR, no tiene registrados dichos derechos sociales, ni menos, los ha explotado.

Finalmente, su cliente también cumple con la exigencia de poseer un capital propio no superior 14.000 UTM que exige la ley.

En relación con la prohibición de poseer derechos sociales, señala que existe un pronunciamiento de este Servicio, el cual establece que para determinar que si una determinada empresa tiene como actividad principal la posesión o explotación de derechos sociales o acciones, y, de acuerdo a ello, si puede o no acogerse a las normas del artículo 14 bis de la LIR, debe atenderse a los bienes que forman parte de los activos de dicha empresa, y si los referidos derechos sociales o acciones no forman parte de su activo, encontrándose excluidos de su contabilidad, el sólo hecho que el empresario individual mantenga tales derechos en su patrimonio personal no es un obstáculo para que la empresa individual pueda acogerse al artículo 14 bis de la LIR, siempre que se cumpla con los demás requisitos que indica la ley.

Por consiguiente, teniendo a la vista dicho pronunciamiento solicita se ratifique que no obstante que un empresario individual posea derechos sociales en las condiciones descritas, los que no explota, sin que formen parte del activo de su negocio, la sociedad a la cual pertenecen carece de movimiento y no ha hecho inicio de actividades ante este Servicio, puede acogerse a los beneficios previstos en el artículo 14 quáter de la LIR, haciendo presente que esta solicitud es importante para resolver una observación de su cliente a la Operación Renta 2013, del SII.

II.- ANÁLISIS.

La Ley N°20.780, de 2014, derogó el régimen especial de tributación del artículo 14 bis, y la exención del Impuesto de Primera Categoría establecida en el N° 7 del artículo 40 de la LIR, en concordancia con el artículo 14 quáter de la LIR.

No obstante ello, una de sus disposiciones transitorias establece que aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014, se encuentren acogidos a algunos de estos regímenes, podrán mantenerse en él hasta el 31 de diciembre de 2016, en tanto se cumplan con los requisitos para tal efecto.³

Precisado lo anterior, dejando establecido que en la actualidad no resulta posible acogerse a este sistema, procede señalar que el N°7, del artículo 40 de la LIR, dispone que estarán exentos del Impuesto de Primera Categoría, los contribuyentes que cumplan los requisitos del artículo 14 quáter del mismo texto legal, esto es, aquellos obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y que cumplan los demás requisitos que establece dicha disposición.⁴

Ahora bien, la letra b), del citado artículo 14 quáter, excluye de ese régimen tributario a los contribuyentes que posean o exploten, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, o formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación.

Este Servicio por la vía administrativa ha sostenido que para establecer si una determinada empresa posee o explota derechos sociales y acciones, es preciso atender a los bienes que forman parte de los activos de dicha empresa, y en el caso que los derechos sociales o acciones no formen parte de los activos de la empresa, en conformidad al N°1 del artículo 41 de la LIR, encontrándose excluidos de su contabilidad, el sólo hecho de que un empresario personal mantenga tales derechos o acciones en su patrimonio personal, no es obstáculo para que la empresa individual pueda acogerse al régimen de tributación del 14 bis de la LIR, criterio que resulta aplicable en el presente caso.⁵

III.- CONCLUSIÓN.

³ Circulares N°s. 55 y 69, ambas de 2014, del SII.

⁴ Instrucciones en Circular N° 63, de 2010, del SII

⁵ Oficios N°s 1.325 y 1.346, de 2013, y 309, de 2014, del SII.

Por las consideraciones precedentemente analizadas se concluye que la circunstancia que un contribuyente, en su calidad de empresario individual acogido al régimen de excepción del artículo 14 quáter de la LIR, posea derechos sociales en una persona jurídica, manteniendo tales derechos en su patrimonio personal, pero excluidos del activo de la empresa individual, no constituye impedimento para que pueda continuar acogido al citado régimen de excepción, en tanto cumpla con los demás requisitos que establece dicha norma.

6. Primera enajenación bien raíz agrícola efectuada por un contribuyente que desde el 1 de enero de 1991 ha tributado por renta efectiva. (Oficio N° 13 de septiembre de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre las disposiciones aplicables para la determinación de la parte del valor que no constituye renta, obtenido en la primera enajenación de un bien raíz agrícola efectuada a contar del 1° de enero de 2016, por un contribuyente que en atención al derogado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, ha debido tributar en base a renta efectiva según contabilidad completa. Lo anterior en consideración a las nuevas disposiciones sobre la materia establecidas en la Ley N° 20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Indica que una sociedad agrícola de responsabilidad limitada que se constituyó en 1987, es dueña de una propiedad agrícola respecto de la cual tributaba bajo el régimen de renta presunta hasta el 1° de enero de 1991, momento en el cual, en razón de la entrada en vigencia de la Ley N° 18.985, pasó a tributar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, situación que se mantiene hasta la fecha.

Señala a continuación, que el artículo 5° transitorio de la referida ley, dispone que el valor de la primera enajenación de los predios agrícolas que efectúen contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, N° 1, letra b), de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta, hasta la concurrencia de cualesquiera de cuatro cantidades que indica la norma, a elección del contribuyente.

Agrega que el artículo 17, N° 11 de la Ley N° 20.780, derogó el artículo 5° transitorio de la Ley N.° 18.985. Sin embargo, a pesar de dicha derogación, en su opinión, el artículo tercero transitorio, numeral IV, N.° 6) de la ley derogatoria, habría mantenido vigente el citado artículo 5° transitorio respecto de los contribuyentes que a contar del 1° de enero de 1991, hayan sido dueños o usufructuarios de predios agrícolas que tributen sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Señala que de acuerdo con la Circular N° 37 de 2015, a dichos contribuyentes se le aplicarían las instrucciones impartidas en el número 4 de la letra C) de la referida Circular, y por consiguiente, concluye, también se aplicaría el citado N° 6), del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780, que en su N° 1 letra d) señala que la tasación del valor comercial efectuada por peritos deberá efectuarse durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa. Afirma que dicha exigencia, resulta imposible de cumplir para la recurrente, en tanto, el primer año en el que tributó bajo renta efectiva según contabilidad completa fue el año 1991, y la normativa vigente en ese momento no imponía tal requisito.

Por consiguiente, solicita se confirme el criterio en cuanto a que la sociedad que indica, podría a su elección determinar el valor comercial del predio a la fecha de enajenación, no obstante que esta ocurra a contar del 1° de enero de 2016, no siéndole aplicable el requisito de efectuar la tasación del valor comercial por peritos durante el primer año en que el contribuyente determine sus rentas efectivas según contabilidad completa, y registrar cualquier diferencia positiva en una

cuenta de activo, separadamente de los bienes tasados, con abono a una cuenta de ingreso diferido.

II.- ANÁLISIS.

Tal como se señala en la presentación, el artículo 17, N° 11 de la Ley N° 20.780, derogó a partir del 1° de enero de 2016, el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985.

Por su parte, el N° 4, del N° 6), del numeral IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N.° 20.780, modificado por la Ley N° 20.899, establece lo siguiente:

“4.- A las mismas normas anteriores se podrán sujetar los contribuyentes que desde el 1 de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas del artículo 20, número 1, letra b), de la ley sobre Impuesto a la Renta, en los términos establecidos en el derogado artículo 5 transitorio de la ley N° 18.985. *En estos casos, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d), del número 1.- anterior, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016*”⁶.

En relación con la disposición citada, y al contrario de lo sostenido por el contribuyente, resulta necesario afirmar que el artículo 17 N° 11 de la Ley N.° 20.780, derogó definitivamente el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985. Por su parte, lo instruido a través de la Circular N° 37 de 2015, es que las nuevas disposiciones que establece el N° 6) del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, relativas a la primera enajenación de predios agrícolas posterior al cambio a régimen de renta efectiva, son también aplicables a los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, en virtud de las reglas establecidas en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Ahora bien, respecto del plazo para efectuar la tasación del valor comercial del predio, aplicable a la alternativa de valorización del ingreso no renta establecida en la letra d), del N°1, del N° 6) del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780; la Ley N° 20.899 incorporó la posibilidad de que los contribuyentes a los que se refiere su presentación, vale decir, aquellos que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, puedan efectuar la tasación del valor comercial del predio hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016. Así fue instruido también en el punto 1.5 de la Circular N° 39 de 2016.

III.- CONCLUSIÓN.

- c) El artículo 17 N° 11 de la Ley N° 20.780, derogó totalmente el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, y no contempla ninguna excepción como la aducida por el contribuyente.
- d) La primera enajenación de predios agrícolas efectuada a partir del 1° de enero de 2016, por contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, se sujeta a las disposiciones contenidas en el N° 6), del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780, modificadas por el artículo 8.-, N° 5, letra c), literal ii), de la Ley N° 20.899.

En la situación descrita, la tasación del valor comercial a que se refiere la letra d) del N° 1, del N° 6), del Numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016.

⁶ Lo resaltado fue agregado por el literal ii), letra c) del N.° 5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899 de 2016, vigente a partir del 1° de enero de 2016.

7. Si se afecta con IVA la venta de terrenos en forma habitual cuando se han realizado en ellos caminos, obras de pavimentación, alumbrado, etc. (Oficio N° 2480 de 5 de septiembre de 2016)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre el Impuesto al Valor Agregado que afectaría a la venta de terrenos efectuada por vendedores habituales, que previamente se han encargado de abrir caminos, realizar obras de pavimentación y obras de alumbrado en dichos sitios.

I.- ANTECEDENTES:

Expone que su representada está considerando la venta de varios sitios emplazados en una zona rural cercana a Santiago, para lo cual previamente efectuará apertura de caminos internos, obras de pavimentación y alumbrado y, posteriormente, la venta de los 153 sitios resultantes de la subdivisión, siendo cada adquirente el responsable de la construcción de su propia vivienda y de la solución particular de alcantarillado que se requiera. Como se puede apreciar, se trata de la venta de sitios eriazos, sin construcciones de ninguna especie, resultantes de la subdivisión de un terreno mayor, con los respectivos trabajos de iluminación y apertura de caminos pavimentados que permitan una adecuada separación y acceso a los diversos terrenos.

En base a lo anterior solicita la no aplicación del concepto urbanización en el caso descrito, lo cual a su juicio derivaría en la improcedencia de gravar con IVA la venta de estos terrenos en los cuales se han ejecutado las obras indicadas, teniendo presente además que la Ley N° 20.780, ha hecho mención expresa a la exclusión de los terrenos del hecho gravado con IVA.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado las ventas y los servicios. Para estos efectos el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, modificado por el Art. 2, N° 1, de la Ley N° 20.780, establece en lo pertinente que debe entenderse por “venta” “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta”.

Al respecto, la Circular N° 42, de 5/6/2015 que instruye sobre la materia, señala en su Título III, Subtítulo III.1, párrafo segundo, que “Con la modificación introducida a la norma aludida ya no es necesario que el contribuyente que transfiere el dominio de un inmueble sea una “empresa constructora”, pudiendo serlo cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, quienes en la medida que se den todos los elementos del hecho gravado, van a estar afectas al Impuesto al Valor Agregado por la realización de la operación denominada “venta” en conformidad al N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825”.

En los párrafos siguientes, la mencionada Circular agrega que la norma tuvo por objeto dejar claramente establecido que lo que se grava es la venta de un inmueble construido y no la mera venta de un terreno, razón por la cual el terreno debe descontarse al momento de determinar la base imponible afecta a IVA, cuando se trata de la venta de un inmueble construido. No así cuando se trata solamente de un terreno sin construcción alguna, en cuyo caso dicha venta no se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Sobre este último punto, cabe señalar que tal como se manifestó en Circular N° 26, de 1987 emitida por este Servicio, las urbanizaciones constituyen también, para efectos de la aplicación del gravamen, la construcción de un bien corporal inmueble. Estas instrucciones resultan plenamente vigentes aún después de las modificaciones introducidas al D.L. N° 825, tanto por la Ley N° 20.780,

como por la Ley N° 20.899, toda vez que el hecho gravado sigue recayendo en la venta de inmuebles construidos, tal como se instruyó en Circular N° 42, de 2015, sólo que en la actualidad no es requisito para la configuración de éste que dichos inmuebles sean de propiedad de una empresa constructora y que hayan sido construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.

Por lo tanto, la venta de un sitio urbanizado efectuada por un vendedor, conforme a lo que debe entenderse por tal, según lo dispuesto en el Artículo 2°, N° 3, del D.L. N° 825, se encuentra gravada con el tributo en comento, por tratarse, de acuerdo a lo señalado precedentemente, de la transferencia de un bien corporal inmueble construido.

En cuanto a su argumentación basada en el concepto utilizado por la Ley General de Urbanismo y la Ordenanza General de Urbanismo y Construcciones, en virtud de la cual concluye que las obras ejecutadas en los terrenos que se venderán con posterioridad no constituyen urbanizaciones, cabe manifestar que este Servicio ya se pronunció sobre la materia⁷, señalando que dichos argumentos no resultan aplicables ya que, para efectos tributarios, siempre se ha entendido por urbanización destinada a vivienda, la dotación de todos aquellos elementos que requiere una vivienda para su uso en óptimas condiciones, tales como: instalaciones de agua potable, electrificación, alcantarillado, colectores, pavimentación.

Ahora bien, sin perjuicio de que en dicho pronunciamiento se hacía referencia expresa a urbanizaciones destinadas a vivienda, este Servicio ya se había pronunciado con anterioridad⁸ en términos genéricos sobre dicho concepto, señalando que la urbanización de un terreno “consiste en proveerlo de aquellos elementos, tales como: alcantarillado, agua potable, energía eléctrica, pavimento de calles, etc., que lo transforman, precisamente en un terreno urbano”. Al respecto se manifestó también que “De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la expresión “urbanizar”, en una de sus acepciones, tiene el significado de “convertir en poblado una porción de terreno o prepararlo para ello, abriendo calles y dotándolos de luz, pavimento y demás servicios municipales”. Este mismo concepto fue utilizado en Ord. N° 2075, de 9/8/2012 y se encuentra plenamente vigente.

De lo anterior se desprende que la venta de terrenos urbanizados, se encuentra afecta a IVA, de acuerdo a las reglas generales contenidas en el D.L. N° 825. No obstante, cabe aclarar, que para que la venta de terrenos se encuentre gravada con IVA producto de la urbanización, las obras de pavimentación, luz, etc., deben encontrarse comprendidas al menos en parte en los terrenos que se venden, esto es, el comprador tiene que hacerse dueño de éstas, o co-dueño, si las obras están en espacios comunes.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis precedente, se concluye que si en los sitios que pretende vender el contribuyente, se encuentran comprendidas las obras de urbanización señaladas en su presentación, de forma tal que los compradores se hacen dueños o co-dueños de las mismas, dicha venta se encontrará gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme al Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, por tratarse de la venta de un bien corporal inmueble construido.

Por el contrario, si las obras de urbanización no son parte de la venta por no configurarse ninguna de las situaciones señaladas en el párrafo anterior, no procederá afectar con el tributo en comento la venta de los referidos sitios, porque en tales circunstancias se trataría de la venta de terrenos que no cuentan con ningún tipo de construcción.

⁷ Ord. 3386, de 26/11/2009.

⁸ Ord. N° 516, de 7/3/1997.

No obstante lo anterior, si la venta de los referidos terrenos se encuentre gravada con IVA por estimarse conforme a lo señalado en el primer párrafo de este Título, que se trata de la venta de sitios urbanizados, procede aplicar respecto de ésta, lo dispuesto en el Artículo Séptimo Transitorio, que libera del Impuesto al Valor Agregado la venta de bienes corporales inmuebles, que se hubiesen gravado como consecuencia de las modificaciones incorporadas al hecho gravado básico venta contenido en el Art. 2°, del D.L. N° 825, siempre que dichos bienes, en este caso las urbanizaciones, cuenten al 1° de enero de 2016, con el permiso a que se refiere la Ley General de Urbanismo y Construcciones y las ventas respectivas se realicen dentro del plazo de un año contado desde esa fecha.

Finalmente, de no proceder la aplicación de la exención antes mencionada, debiendo gravarse con IVA las referidas ventas, cabe tener presente, que para el cálculo de la base imponible le son plenamente aplicables las normas contenidas en el Art. 17°, del D.L. N° 825, respecto de la rebaja del terreno.

8. Criterio en caso de gastos en el arrendamiento de inmuebles proporcionados a los trabajadores respecto de IVA. (Oficio N° 2481 de 5 de septiembre de 2016)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, confirmar los criterios contenidos en los Oficios N° 4976 de 1992 y N° 349, de 23 de agosto de 2012, lo que permitiría a la empresa a la cual representa, que incurre en gastos de renta de arrendamiento de inmuebles proporcionados a sus trabajadores, utilizar el crédito fiscal para efectos del Impuesto al Valor Agregado, por considerar que éstos se tratan de gastos propios de la empresa.

I.- ANTECEDENTES:

Señala en el título I de su presentación, que su cliente es una empresa que se dedica al giro Ingeniería y Construcción, y actualmente está desarrollando un proyecto que comprende la construcción de una nueva planta desalinizadora de agua de mar **TTTT, ubicado en XXXXXX**, la que tendrá la capacidad de entregar 2.500 litros de agua por segundo a la industria minera. La planta incluye un sistema de captación y descarga de agua, un sistema de transporte de agua desde el puerto de TTTT a la mina emplazada a 185 Kilómetros de distancia y a una altitud de 3.300 metros sobre el nivel del mar. El agua será transportada por dos acueductos de tuberías de 42 pulgadas de diámetro y cuatro estaciones de bombeo de alta presión. El proyecto también comprende un reservorio de 500.000 litros cúbicos en la misma mina, con tuberías de distribución a las piscinas principales, 115 km de líneas de transmisión de alta tensión y siete subestaciones eléctricas.

Por el nivel de complejidad de las operaciones que se están llevando a cabo, es necesario que una gran cantidad de trabajadores (principalmente ingenieros) viaje a la ciudad de XXXXX regularmente en sistema de turnos, con el objeto de realizar sus funciones en la faena antes descrita, ya que las dependencias de su cliente están en Santiago y los ingenieros desarrollan sus labores normalmente en esta última ciudad.

Debido a lo anterior, los trabajadores que desarrollan sus funciones en la faena en XXXXX requieren de lugares de alojamiento durante el tiempo que dure la faena. Por esta razón la empresa optó por arrendar departamentos en XXXXX para que sus trabajadores alojen mientras dure la faena, toda vez que ésta se encuentra a 15 minutos de la ciudad y el campamento minero más cercano se encuentra a 90 kilómetros de distancia.

Estos arrendamientos se realizan con el sólo fin de asegurar alojamiento a los empleados de la empresa y sus filiales, los que deben ser trasladados temporalmente en sistemas de turnos desde

su lugar de residencia habitual, por el tiempo que todos ellos en forma agregada deban permanecer en dicha ciudad para efectos de realizar una faena u obra determinada, siendo además ésta una alternativa económicamente conveniente para la empresa dada la escasez hotelera en XXXXX.

Cabe hacer presente que el alojamiento provisto a los trabajadores de la empresa es exclusivamente transitorio, por cuanto éstos viajan solos (sin sus familias), compartiendo departamento con otros trabajadores en la mayoría de los casos, por períodos cortos de tiempo en régimen de turnos, sin el ánimo de residir en dicho lugar y exclusivamente por la duración de sus funciones en la faena específica; teniendo en consideración que estas personas trabajan de forma permanente para la empresa, cuyas oficinas permanentes se sitúan en la ciudad de Santiago.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado en diversos pronunciamientos la posibilidad de que una empresa que declare renta efectiva en la Primera Categoría pueda deducir como gasto el alojamiento proporcionado a sus empleados, y en consecuencia, pueda también utilizar en su beneficio el crédito fiscal derivado de las facturas que se emitan por tales conceptos, citando oficios N° 349 de 23 de agosto de 2012 y N° 4976 de 1992.

En el título II de la presentación se exponen algunos párrafos de los oficios citados precedentemente, a saber:

Oficio N° 4976 de 1992, en el cual, el Servicio de Impuestos Internos señaló lo siguiente:

“C) Finalmente, en relación a la utilización del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cabe tener presente que en la misma medida en que, en definitiva, se determine por la respectiva Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que la renta de arrendamiento del inmueble conforma un gasto general, necesario de la empresa que utiliza el bien, el I.V.A. que grave esa renta constituirá crédito fiscal para el arrendatario que lo soporte, de acuerdo a las reglas generales que establece el Artículo 23° del D.L. N° 825, sobre Impuesto a la Ventas y Servicios”.

Ordinario N° 349, que señala:

“En este contexto, se entiende que si es la empresa la que paga tales servicios, puede utilizar en su beneficio el crédito fiscal derivado de las facturas que se emitan por tales conceptos, y a su vez, registrar el gasto que ello representa, como un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo establecido en el artículo 31° de la Ley de la Renta, en la medida que dichos gastos cumplan con los requisitos copulativos que la ley dispone, a saber: que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio en relación al giro del negocio, que no se encuentren ya rebajados como parte del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, que se encuentren pagados o adeudados al término del período y que se acrediten y justifiquen fehacientemente ante el Servicio”.

II.- ANÁLISIS:

Al respecto y de acuerdo a lo señalado en su presentación, la empresa a la cual asesora, de giro Ingeniería y Construcción, la que en la actualidad se encuentra desarrollando un proyecto que comprende, entre otros, la construcción de una planta desalinizadora de agua de mar en el puerto de TTTT, ubicado en la zona sur de la ciudad de XXXXX, incurre en gastos de alojamiento para una gran cantidad de trabajadores (principalmente ingenieros), que trabajan por sistema de turnos, arrendando departamento en la ciudad de XXXXX, lo que les resulta una alternativa económicamente conveniente dada la escasez hotelera.

Este Servicio ha señalado⁹ que, en la medida que se determine que la renta de arrendamiento de un inmueble conforma un gasto general necesario de la empresa que utiliza el bien, el IVA que grave esa renta constituirá crédito fiscal para el arrendatario que lo soporte de acuerdo a las reglas generales que establece el artículo 23° del Decreto Ley N° 825, de 1974.

De acuerdo a lo señalado precedentemente es necesario tener presente que este Servicio ha señalado que 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, de conformidad al inciso primero del artículo 31° de la Ley de la Renta, resulta fundamental que se cumplan a su respecto una serie de requisitos¹⁰, en especial el que dice relación con su acreditación y justificación en forma fehaciente ante este Servicio, esto es, que el contribuyente pruebe la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos incurridos, con los medios probatorios que disponga o con aquellos que puede requerir este organismo, pudiendo impugnar dichos medios si por razones fundadas no los estima fehacientes.

Sin embargo, no es posible calificar a priori por esta Dirección Nacional, si los gastos por concepto de arrendamiento de departamentos, para alojar a los trabajadores en turnos rotativos, cumplen con los requisitos necesarios para ser calificados de necesarios para producir la renta, aspecto que debe ser determinado por la Unidad fiscalizadora respectiva, en la oportunidad que corresponda, con los antecedentes que lo sustentan.

III.- CONCLUSIÓN:

En la medida que se determine por la Unidad fiscalizadora respectiva, en la oportunidad que corresponda, que la renta de arrendamiento de un inmueble conforma un gasto general necesario de la empresa que utiliza el bien, el IVA que grave esa renta constituirá crédito fiscal para el arrendatario que lo soporte de acuerdo a las reglas generales que establece el artículo 23° del Decreto Ley N° 825, de 1974.

9. Exención importación tejido biológico destinado al trasplante médula ósea. (Oficio N° 2671 de 26 septiembre de 2016).

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional informar respecto de presentación efectuada por XXXX y TTTT, en términos de revisar la normativa legal vigente a fin de eximir del Impuesto al Valor Agregado la importación de tejido biológico destinado al trasplante de médula ósea de su hija.

I.- ANTECEDENTES:

Se recibió en esa Secretaría de Estado una presentación de XXXX Y TTTT, quienes exponen la situación de su hija YYYY, de 15 años de edad, quien debe someterse con urgencia a un trasplante de médula por padecer de Leucemia linfoblástica aguda de alto riesgo. Por razones de incompatibilidad genética con sus parientes residentes en el país, deben recurrir a bancos internacionales en búsqueda de un donante, agregando que, además del alto costo de la intervención quirúrgica, la situación empeora con los impuestos y derechos de aduanas que gravarían la importación del mencionado tejido biológico, solicitando que se revise la normativa a fin de evitar estos últimos pagos.

⁹ Oficio N° 4976, de 1992.

¹⁰ Oficio N° 1118, de 2004.

En atención a ello ese Ministerio somete a la consideración de este Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas lo expuesto por XXXX a fin de que cada uno, en las materias que le son propias de su competencia, se sirvan emitir los respectivos informes, considerando especialmente las normas de la Ley N° 20.422 y su Reglamento contenido en el Decreto de Hacienda N° 1253, del año 2010 que, entre otras materias, establece beneficios tributarios y franquicias aduaneras para las personas con discapacidad, y a las circunstancias que los órganos humanos, como en la especie sería la médula para trasplantes, no se encuentran comprendidos dentro de las actividades comerciales.

II.- ANÁLISIS:

El Impuesto al Valor Agregado es un tributo que afecta principalmente a las ventas y a los servicios, según lo dispuesto en el Art. 8°, del D.L. N° 825. Para tal efecto, en el Art. 2°, N° 1 y 2, el legislador definió lo que debe entenderse por “venta” y por “servicio”, a fin de identificar las operaciones a las cuales debe recargarse el tributo en comento.

Sin perjuicio de lo anterior, en el mismo artículo 8°, señalado precedentemente, se disponen una serie de otros hechos que el legislador asimiló también a ventas y servicios, según corresponda, para efectos de aplicarles Impuesto al Valor Agregado.

Entre ellos se encuentran, en el Art. 8°, letra a), las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales.

De este modo, independiente de quien realiza la importación, la frecuencia con que la realiza o el tipo de bien que se importe, dicha operación se encuentra siempre gravada con IVA, salvo que la propia ley la libere del tributo en forma expresa. De no ser así, el importador debe pagar dicho impuesto antes de retirar las especies del recinto aduanero.

Ahora bien, las liberaciones o exenciones de Impuesto al Valor Agregado, se encuentran establecidas en los Artículos 12° y 13°, del D.L. N° 825, no existiendo lamentablemente ninguna que favorezca la importación de tejido biológico. Tampoco existe en la Ley N° 20.422, liberación del tributo para la operación bajo análisis.

En este sentido, cumplo con informar a Ud. que las exenciones en materia tributaria son de derecho estricto, lo cual implica que deben ser interpretadas y aplicadas restrictivamente, vale decir a los casos expresamente contemplados en el texto legal que concede el beneficio, careciendo el suscrito de atribuciones para declarar franquicias o exenciones tributarias, que no estén especialmente establecidas por el legislador ya que éstas deben ser siempre materia de ley.

Finalmente, que la operación tenga o no carácter comercial, no resulta relevante para efectos de aplicar Impuesto al Valor Agregado. Ello, porque dicha característica no es uno de los elementos para que se configure el hecho gravado especial contenido en el Art. 8°, letra a) del D.L. N° 825, que grava con el tributo en comento, en general a todas las importaciones.

III.- CONCLUSIÓN:

De las normas legales precedentemente señaladas se concluye que al no existir una liberación de IVA establecida por Ley, para la importación de tejido biológico, dicha operación se encuentra afecta al tributo, careciendo el suscrito de facultades para liberarla administrativamente de éste.

Finalmente, y para su información, comunico a Ud. que XXXX efectuó la misma presentación directamente a este Servicio, la cual será resuelta en los mismos términos contenidos en éste oficio.

10. Criterio para aplicar el Impuesto de Timbres en un caso de financiamiento de exportaciones. (Oficio N° 2497 de 6 de septiembre de 2016)

Se ha solicitado a este Servicio confirmar ciertos criterios sobre la aplicación del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, contenida en el decreto ley N° 3.475 de 1980, en el caso de créditos destinados a financiar operaciones de importación otorgados bajo la modalidad que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, el Banco XXXX (en adelante, el “banco”) está desarrollando un producto para el financiamiento de importaciones, en los siguientes términos:

- a) El cliente solicita un crédito en pesos o UF, señalando que el propósito del crédito es financiar una importación e instruyendo que los pesos chilenos que obtenga en virtud del crédito, se destinen a comprar divisas y que con ellas se cancele al proveedor extranjero.
- b) Aprobado el crédito, el banco compraría las divisas correspondientes y, de acuerdo con las instrucciones del importador, pagaría directamente al proveedor, antes de la importación de las mercaderías al país o de su ingreso a la zona franca. Así se evitaría el riesgo económico del cliente respecto de la variación del tipo de cambio o el costo de contratar instrumentos financieros destinados a cubrir ese riesgo.
- c) El crédito se documentaría con un pagaré a plazo con vencimiento en una fecha posterior a la de aceptación del respectivo documento de destinación aduanera o de ingreso a zona franca de la mercadería.

Tras citar el texto del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas y analizar los elementos que, en su concepto, configuran el hecho gravado, la base imponible, tasa y devengo del impuesto, solicita confirmar los siguientes criterios:

- a) La importación de mercancías a través de un crédito otorgado al importador en pesos moneda local reúne los elementos constitutivos del hecho gravado establecido en el artículo 3° citado, toda vez que las partes suscriben un documento (contrato de crédito o pagaré) necesario para efectuar una importación y dicho crédito se pagará con posterioridad a la aceptación del documento de internación aduanera.
- b) Que la base imponible del impuesto sustitutivo será el monto de la cuota o del crédito en pesos moneda nacional, excluidos los intereses.
- c) Que la tasa aplicable será el porcentaje resultante de multiplicar 0.033% por cada mes o fracción de mes que medie entre la fecha de aceptación o ingreso del bien importado y la fecha de pago de la cuota o del crédito en pesos moneda nacional.
- d) Que el banco deberá enterar el impuesto dentro del mes siguiente al mes de devengamiento, esto es, dentro del mes siguiente a aquel en que se paga la cuota o el crédito.

En su opinión, una interpretación en sentido contrario vulneraría el principio de no discriminación en materia tributaria contenido en el N° 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, porque ante una misma situación, se perjudicaría a quien, con el objeto de protegerse de la fluctuación de tipo de cambio, decide contraer una obligación en moneda nacional.

II ANÁLISIS

Para efectos de una acertada inteligencia del precepto, forzoso es citar a continuación el texto literal del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas:

“En reemplazo de los impuestos establecidos en las demás disposiciones de esta ley, estará afecta al impuesto único establecido en este artículo la documentación necesaria para efectuar una importación o para el ingreso de mercaderías desde el exterior a zonas francas, bajo el sistema de cobranzas, acreditivos, cobertura diferida o cualquier otro en que el pago de la operación o de los

créditos obtenidos para realizarla se efectúe con posterioridad a la fecha de aceptación del respectivo documento de destinación aduanera o de ingreso a zona franca de la mercadería.

Este impuesto tendrá una tasa de 0,066% que se aplicará por cada mes o fracción de mes que medie entre la fecha de aceptación o ingreso y aquella en que se adquiera la moneda extranjera necesaria para el pago del precio o crédito, o la cuota de los mismos que corresponda, y se calculará sobre el monto pagado por dicha adquisición, excluyendo los intereses. En todo caso, la tasa que en definitiva se aplique no podrá exceder del 0,8%.

Para los efectos del presente artículo, se incluirán entre los documentos necesarios para efectuar una importación o para el ingreso a zona franca, todos aquellos que se emita o suscriban con ocasión del pago o la constitución de garantías a favor del exportador extranjero o de los bancos que intervienen en la operación.”¹¹

Conforme lo dispuesto en la parte final del inciso primero se sigue que, como requisito del impuesto sustitutivo, el pago de la operación o de los créditos obtenidos para realizarla se efectúe “con posterioridad” a la fecha de aceptación del respectivo documento de destinación aduanera o de ingreso a zona franca de la mercadería.

Lo anterior, a su turno, es consistente con el hecho que, de acuerdo al inciso segundo, la tasa se aplique por cada mes o fracción de mes que medie entre la “fecha de aceptación o ingreso” y aquella en que “se adquiera la moneda extranjera necesaria” para el pago del precio o crédito, o la cuota de los mismos que corresponda.

En consecuencia, de una interpretación armónica y sistemática de los incisos primero y segundo de la norma en comento se sigue que, para operar el impuesto sustitutivo, deben darse los siguientes elementos de orden temporal:

- a) En el tiempo uno, debe haber aceptación del respectivo documento de destinación aduanera o de ingreso a zona franca de la mercadería.
- b) A continuación, y en el tiempo dos, se debe “adquirir” la moneda extranjera necesaria para pagar el precio o crédito o la cuota de los mismos que corresponda.

Sobre este segundo elemento, si bien es posible – para efectos de la exención – pagar lo adeudado al exterior con “recursos propios” (de suerte que, en estricto rigor, no se “adquiere” moneda extranjera), igualmente se ha exigido que ese pago con recursos propios se verifique con posterioridad al momento descrito en la letra a) precedente, cuestión que no se verifica en su presentación.¹²

De no cumplirse esos hechos operativos, en el orden temporal dispuesto por la ley, no se verifica el impuesto sustitutivo ni es posible aplicar consecuentemente la tasa por cada mes o fracción de mes que medie entre las fechas indicadas.

Considerando que en el caso analizado la moneda extranjera necesaria para la operación se adquiere antes de ocurrida la importación, precisamente para evitarle al cliente las vicisitudes propias de las variaciones del tipo de cambio, no se verifican los elementos de orden temporal exigidos por la norma de suerte que no procede su aplicación.

Finalmente, se debe tener presente lo dispuesto en los artículos 14, inciso final, y 15 N° 4° de la Ley sobre Impuesto sobre Timbres y Estampillas.

De acuerdo al primer precepto legal, cuando el impuesto del artículo 3º deba ser ingresado en arcas fiscales por el banco o entidad que venda la moneda extranjera, el tributo se “devengará” al momento de dicha venta. En los demás casos, el impuesto “se devengará” cuando se efectúe el pago al exterior.

¹¹ En virtud de lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley N° 20.780, se modificaron las tasas del impuesto de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas. A su turno, conforme al artículo decimotercero transitorio de la misma ley, dichas tasas comenzaron a regir a contar del 01.01.2016.

¹² Circular N° 39 de 1991 y Oficio N° 1102 de 2000.

A su turno, conforme al artículo 15 N° 4, salvo norma expresa en contrario los impuestos de la referida ley “deberán pagarse” dentro del mes siguiente a aquel en que se “devengue” el impuesto del artículo 3º.

Luego, concediendo que la moneda extranjera se “venda” al momento inmediatamente posterior de otorgarse el crédito al importador en pesos moneda local (fijando el tipo de cambio), en ese mismo momento debiera entenderse devengado el impuesto (artículo 14, inciso final), de suerte que su pago debiera enterarse dentro del mes siguiente del devengo (artículo 15, N° 4).

Sin embargo, en el caso planteado, ello tampoco ocurre si el banco entiende que debe enterar el impuesto dentro del mes siguiente a aquel en que se paga la cuota o el crédito.

De este modo, atendido que el hecho generador del devengo y la época de su pago son elementos fijados por la propia ley, su configuración no queda sujeta al arbitrio de las partes. Asimismo, de la estructura del impuesto sustitutivo dispuesta en el artículo 3º de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampilla, no se vislumbra un vicio de entidad suficiente para vulnerar el principio de igualdad.

III CONCLUSIÓN

En razón de lo expuesto precedentemente, no es posible aplicar el artículo 3º de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas como tampoco confirmar los criterios señalados en su presentación respecto de la operación descrita en el antecedente.

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Si los menores, el curador nombrado o los padres de los menores son los contribuyentes respecto de los retiros de utilidades de una sociedad de la cual los menores son los titulares. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 14 de septiembre de 2016, rol N° 35.495-15)

La patria potestad de los menores de acuerdo al artículo 8, N° 5 del Código Tributario y 243 del Código Civil, corresponde a sus padres, quiénes en este caso solicitaron al Juzgado de Letras la designación de un curador especial para labores administrativas o de supervigilancia, sin facultad de administración de ingresos por las utilidades de los menores, con lo cual este hecho no ha impedido de quienes detentan la patria potestad ingresen en su propio patrimonio las rentas obtenidas por estos.

El fallo expresa que sentado lo anterior, “debe determinarse si las rentas declaradas en forma independiente por cada uno de los menores, representan el peculio profesional de estos, de modo tal que hayan debido presentar sus declaraciones de impuestos a la Renta en forma independiente de quienes detenta la patria potestad o si estas rentas deben incrementar el patrimonio de quien detenta la patria potestad, caso en el cual deben incluirlas en sus propias declaraciones de impuestos.

Según el contribuyente las rentas corresponden al peculio profesional de cada uno de los menores y correspondieron a retiros de una sociedad de la cual son socios.

La Corte señala que los menores no adquirieron los derechos sociales por trabajo como lo demanda el artículo 250 N°1 del Código Civil, para excluirlos de la patria potestad de sus padres, y por ende no forman parte de dicho peculio, con lo cual el incremento de patrimonio lo tienen los padres y no ellos.

2. Desajustes en los registros contables y sus efectos. (Fallo de la I Corte Suprema 5 de septiembre de 2016, rol 16252-15)

Se trata de reinversiones de un empresario con contabilidad a una sociedad y se detectaron por el SII diferencias entre la contabilización de las reinversiones y estas.

Lo que deseo destacar en este fallo que la unanimidad de la sala rechazó el recurso de casación interpuesto por el SII, entregando un criterio que es el siguiente:

“La desarmonía entre los Libros Diario y Mayor, por un lado y la declaración jurada 1821, el libro FUT y los formularios 22, por el otro, que dieron lugar a la práctica de las liquidaciones, solo imponían al reclamante de conformidad al artículo 21 del C Tributario, la carga de desvirtuar lo afirmado por el Servicio en dichas actuaciones.....”

A su vez expresa que “Entenderlo de otro modo, como parece postular el SII, conllevaría que un desajuste entre los registros contables inexorablemente impondría al contribuyente someterse dentro de esos registros discordantes, a aquellos de los que derive un pago, o un mayor recargo de impuesto – en este caso-, los libros Diario y Mayor, sin posibilidad de demostrar ni en la instancia administrativa ni en la jurisdiccional las razones por la que debe atenderse a aquellos que llevan a un resultado impositivo diverso, en este caso, el Libro FUT.....”

3. Facultad del SII de revisar los antecedentes ante una devolución PPM (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 22 de septiembre de 2016, rol 26.914-15)

El problema planteado es el del encabezamiento, esto es si el SII tiene o puede fiscalizar los antecedentes que dieron lugar a la devolución PPM. En otras palabras, si por haber presentado la reclamante una solicitud de devolución de PPM, el Servicio se encontraba constreñido a la erogación correspondiente dentro del plazo de 30 días, aun cuando la declaración de impuestos respectiva le merezca reparos.

El tribunal acoge la postura del Servicio declarando que la única forma que tiene el Servicio para dilucidar si la suma del impuesto de Primera Categoría resulta inferior al monto de los PPM enterados, y que, por ende, procede la devolución solicitada, es por la fiscalización. La Corte señala que el PPM no es un impuesto.

4. Procedencia de la exención del impuesto territorial respecto de inmueble destino educacional. (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 14 septiembre de 2016, rol N°6725-15)

Un establecimiento educacional mantiene un sitio calificado de eriazo, aun cuando en el proyecto original de la universidad formaba parte, el que además se recibió por una donación para fines educacionales, esto es destino único. En todo caso el predio no tiene edificaciones y solo arbustos nativos.

La Corte hace suyo los fundamentos de la Corte de Apelaciones, entre otros, al afirmar que no debe confundirse el destino del predio con la intención de habilitarlo. Además, que la norma está dirigida a beneficiar predios en los cuales se está proporcionando educación y no se refiere a predios en los cuales se tenga la intención de proporcionar educación como el presente caso.

En definitiva, el recurso de la Universidad fue rechazado.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETÍN TRIBUTARIO SEPTIEMBRE 2016

No hubo movimientos legislativos relacionado con tributos.

Cabe destacar la noticia del Servicio de Impuestos Internos en cuanto comenzará a aplicar, a contar de este mes un procedimiento electrónico simplificado para el trámite de Término de Giro para las empresas que registran más de 36 períodos tributarios continuos sin operaciones, pero que no han cumplido con la obligación legal de avisar el cese de sus actividades.

Esta alternativa es interesante lo que además, evitará multas y sanciones.

Asimismo es para destacar la publicación en el Diario Oficial de 8 de septiembre pasado el Decreto 149 de 2015, que contiene el reglamento del registro de contratos agrícolas, que como se había comentado anteriormente, permite crear un catastro electrónico, único, público, nacional y voluntario.

En cuanto a las Circulares, no hubo en vista de que las referidas a la reforma tributaria fueron ya publicadas.

En Oficios, destacamos aquellos que se tratan la tributación en la primera enajenación bienes raíces agrícolas por un contribuyente que desde el 1 de enero de 1991 lo ha hecho sobre renta efectiva. (Oficio N° 2558 de 13 de septiembre de 2016).

En este caso un contribuyente solicita un pronunciamiento sobre la posibilidad de aplicar a los bienes raíces señalados, las revalorizaciones previstas en el artículo 5° transitorio de la Ley N.° 18.985, o bien las que establece el artículo tercero transitorio, número 6 de la Ley N° 20.780.

El SII responde que debe sujetarse a las disposiciones contenidas en el N° 6), del numeral IV, del artículo tercero transitorio de la Ley N.° 20.780, modificadas por el artículo 8 N.° 5 letra c) literal ii) de la Ley N° 20.899.

Respecto de la posesión de derechos sociales tenido por una sociedad que estaba acogida al 14 quáter. (Oficio 2559 de 13 de septiembre de 2016) el SII concluye que la circunstancia que un contribuyente, en su calidad de empresario individual acogido al régimen de excepción del artículo 14 quáter de la LIR, posea derechos sociales en una persona jurídica, manteniendo tales derechos en su patrimonio personal, pero excluidos del activo de la empresa individual, no constituye impedimento para que pueda continuar acogido al citado régimen de excepción, en tanto cumpla con los demás requisitos que establece dicha norma. Nótese la diferencia entre la contabilidad y la persona que en ocasiones se intenta afectarlas sin esa diferenciación.

Otro caso de interés se refiere a si se afecta con IVA la venta de terrenos en forma habitual cuando se han realizado en ellos caminos, obras de pavimentación, alumbrado, etc. (Oficio N° 2480 de 5 de septiembre de 2016).

El SII ha hecho una positiva interpretación, concluyendo que, si en los sitios que pretende vender el contribuyente, se encuentran comprendidas las obras de urbanización, de forma tal que los compradores se hacen dueños o co-dueños de las mismas, dicha venta se encontrará gravada con Impuesto al Valor Agregado, conforme al Art. 8°, en concordancia con el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825, por tratarse de la venta de un bien corporal inmueble construido.

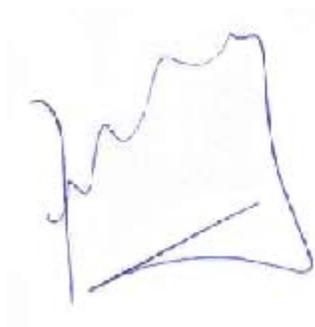
Por el contrario, si las obras de urbanización no son parte de la venta por no configurarse ninguna de las situaciones señaladas en el párrafo anterior, no procederá afectar con el tributo en comento la venta de los referidos sitios, porque en tales circunstancias se trataría de la venta de terrenos que no cuentan con ningún tipo de construcción.

En cuanto a Jurisprudencia Judicial, se ha destacado un caso que se refiere a que si los menores, el curador nombrado o los padres de los menores son los contribuyentes de los retiros de utilidades

de una sociedad de la cual los menores son los titulares. La Corte resolvió que los menores no adquirieron los derechos sociales por trabajo como lo demanda el artículo 250 N°1 del Código Civil, para excluirlos de la patria potestad de sus padres, y por ende no forman parte de su peculio, con lo cual el incremento de patrimonio lo tienen los padres y no ellos.

Otro caso de interés se refiere a los desajustes en los registros contables y sus efectos. (Fallo de la I Corte Suprema 5 de septiembre de 2016, rol 16252-15) donde la Corte resolvió que el SII al llevar a liquidación los impuestos directamente por desarmonía entre los Libros Diario y Mayor, y la declaración jurada 1821, el libro FUT y los formularios 22, conllevaría a que ese desajuste inexorablemente impondría al contribuyente a un pago, o un mayor recargo de impuesto, sin posibilidad de demostrar ni en la instancia administrativa ni en la jurisdiccional las razones por la que debe atenderse a aquellos que llevan a un resultado impositivo diverso.

En cuanto al fallo sobre la aplicación de impuesto territorial a terrenos de una universidad, (Fallo de la I Corte Suprema de fecha 14 septiembre de 2016, rol N°6725-15), respecto de un sitio calificado de eriazos, aun cuando en el proyecto original formaba parte de él, es importante pues determina que no debe confundirse el destino del predio con la intención de habilitarlo. Además, que la norma está dirigida a beneficiar predios en los cuales se está proporcionando educación y no a predios en los cuales se tenga la intención de proporcionar educación como el presente caso.



Franco Brzovic