

BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2018

I. Leyes y proyectos de ley.

No hay.

II. Noticias relevantes.

Se ha anunciado por el Presidente de la República sobre algunos lineamientos sobre la reforma tributaria, que al parecer se orientará preferentemente a la simplificación. Según declaraciones de gobierno, parte importante, además de los sistemas de renta, se orientará al IVA, lo cual parece absolutamente razonable, igual que su fiscalización incluso en el comercio callejero, pues este impuesto significa en términos simples un 50% de la recaudación.

Destacó también en la cuenta pública destacó que no habrá aumento de las tasas del impuesto a la Renta. Es de esperar que ello signifique una herramienta negociadora con la oposición para volver al régimen integrado total en la Renta.

Asimismo, se han anunciado errores en los avalúos, lo cual deberá esperarse la posición del SII.

Por otra parte, se aprecia el gran incremento de consultas al SII las que provienen de la aplicación de las reformas tributarias y por las consecuencias y temores de las normas antielusivas. En este Boletín se analizan 21 Oficios.

III. Circulares.

1. Extensión plazo para no aplicar la obligación de restitución a domiciliados en países con Convenio para evitar la doble tributación y tratamiento donaciones al Fisco. (Circular N°31 de 23.05.19).

La Ley N°21.047 de 23 noviembre de 2017 modificó la Ley N°20.899 de 2016, que simplifica el sistema de tributación, y al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, que contiene las normas sobre Adquisición, Administración y Disposición de Bienes del Estado.

Para el primer caso, extiende el plazo del artículo cuarto transitorio, en cuanto a liberar de la obligación de restitución del impuesto de Primera Categoría que beneficia a residentes de un país que haya suscrito con Chile un Convenio para Evitar la Doble Tributación hasta el 31 de diciembre de 2021.

En el segundo caso, la modificación al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, por una parte, otorga a las donaciones efectuadas al Fisco la calidad de gasto necesario para producir la renta afecta a los impuestos de la LIR; y adicionalmente se las excluye del cálculo del Límite Global Absoluto (LGA) del artículo 10 de la Ley N°19.885 de 2003.

IV. Resoluciones.

1. Obligación de presentar declaración jurada sobre trust, fija formatos y mecanismos. (Resolución N°46 de 18.05.18).

En esta resolución se define trust y modalidades que necesitan informarse a través de las declaraciones juradas.

V. Oficios.

1. IVA en la prestación de servicios intra-holding y clarificación agencia de negocios. (Oficio N° 842 de 02.05.18).

Es el caso de una sociedad que presta servicios a dos sociedades del mismo grupo, específicamente de proveer personal especializado.

El criterio del SII es que si se trata de una agencia de negocios todos los servicios quedan gravados con IVA. Para el SII una Agencia de Negocios es “una empresa que supone una organización estable, que puede prestar servicios a distintas personas a la vez, y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más diversa índole, tanto civiles como mercantiles, y pudiendo realizar por sí misma las operaciones encargadas, pero por cuenta ajena; y debiendo tratarse de una empresa abierta al público, esto es, que ofrezca sus servicios al mercado”.

En el caso de la consulta si la sociedad presta solo servicios a entidades integrantes de su grupo empresarial, sin encontrarse abierta al público y comprendiendo una prohibición estatutaria de ofrecer sus servicios al mercado, no se estaría en presencia de una agencia de negocios, con lo cual los servicios indicados no constituirían una prestación de servicios gravada con IVA.

2. Efecto cuando se solicita retasación de terrenos para la venta de inmuebles construidos. (Oficio N°02.05.18).

Una sociedad inmobiliaria construyó en terrenos destinados a viviendas los que se subdividieron y desde esa fecha a la venta transcurrieron 3 años. De acuerdo con la ley podrá determinar la base imponible de IVA (restar) solo hasta un valor no superior al doble del avalúo fiscal del terreno siendo el interés de la empresa retasar únicamente para estos efectos a cada porción de terreno que ocupa cada inmueble.

El SII responde que si solicita retasación solicitando un nuevo avalúo del terreno de acuerdo con el inciso 4°, del artículo 17° del D.L. N° 825 al objeto de deducir el valor de éste o la proporción correspondiente, al determinar la base imponible afecta a IVA en la venta de los bienes raíces, dicha solicitud se sujetará a las normas de la Ley N° 17.235, y tendrá por tanto efectos para fines de la determinación de las contribuciones de bienes raíces.

3. Casos del IVA en arriendo de departamentos amoblados. (Oficio N°943 de 11.05.18).

El SII no ha definido lo que son inmuebles amoblados y usa mas bien caracterización. En este Oficio ha tomado una posición interesante. En efecto al consultarle si 5 tipos de departamentos con determinado equipamiento diferente cada uno, como cortinas, microondas, refrigerados, lavadoras, etc., se considera amoblados.

De lo interpretado del SII se puede concluir que cuando los bienes se encuentran empotrados, no se entiende amoblados.

4. Efectos en el IVA en caso devolución montos anticipados por el Sence a una OTIC en cursos no realizados. (Oficio N°944 de 11.05.18).

En estos casos el SII responde que es procedente la nota de crédito, la que también es requisito para que la empresa solicite la devolución de las sumas pagadas indebidamente o exceso a título de impuestos, de conformidad con las normas del artículo 126° del Código Tributario.

5. Nuevamente se trata sobre las ventas del extranjero de bienes como revistas y música que son descargados por internet en cuanto se encuentran gravadas o con IVA. (Oficio N°945 de 11.05.18).

El SII no da respuesta al caso que se solicita, esto es compra productos en forma on line, como por ejemplo música y revistas electrónicas pues no se adjuntaron los antecedentes ni se acompañaron los contratos para determinar con mayor exactitud los hechos en cuanto a si se está en presencia de una licencia de uso, en virtud de la cual quien tiene la titularidad del derecho de autor, sea por sí mismo o como cesionario de aquel, o bien otorga la autorización para descargar un libro o revista en el equipo del usuario final.

El SII concluye que, si ellas involucran la cesión de una licencia de uso, la remuneración cobrada por la operación se encontraría gravada con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del Art. 8°, letra h), del D.L. N° 825, pues se trata de servicios prestados en el extranjero, pero utilizados en Chile.

Ahora bien, si dicha remuneración se encuentra gravada con el Impuesto Adicional estaría exenta de Impuesto al Valor Agregado.

6. Se consulta sobre una serie de servicios que prestan diversas empresas en cuanto a si estuvieran gravados con IVA y si constituyen agencia de negocios, los que por su extensión deberá el lector remitirse al Oficio. (Oficio N° 961 de 11.05.18).

Entre ellos destacan Servicios de Asesoría, de inteligencia de mercado, de Ingeniería, de Recursos Humanos, de Sistemas de Información, de Contabilidad, de Tesorería, de Crédito y Cobranzas, etc.

En general es importante por la casuística y cuando o no constituyen agencia de negocios.

7. Tratamiento tributario de rebates o rebajas de fletes en el comercio exterior. (Oficio N°838, de 30.04.2018).

EL SII sostiene que un pago al extranjero por el servicio de transporte de carga internacional por un contribuyente nacional, respecto del cual en forma posterior obtendría de parte de una empresa Naviera al término de la temporada por la carga transportada, el “rebate” o descuento que señala, desde el punto de vista de la LIR como del IVA y para el análisis tributario éste no puede ser considerado en forma independiente de la contratación del servicio con la que se encuentra relacionado, puesto que precisamente, el precio pagado en tal operación es el antecedente que lo origina.

Desde el punto de vista tributario de la LIR, es un menor costo o un menor gasto de los artículos 30 y 31 de la LIR, correspondiente al período en que se efectúe el descuento, dependiendo naturalmente tal calificación, del tratamiento tributario que, conforme con las disposiciones tributarias de la LIR, se aplicó a la contratación del servicio con la que el rebate o descuento se encuentre relacionado.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, el servicio de transporte de carga internacional prestado al Exportador se encuentra exento de IVA de conformidad con el N° 2, de la letra E, del artículo 12° del D.L. N° 825, de 1974 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, razón por la cual, en la medida que el Rebate otorgado desde el exterior por la empresa Naviera dice relación con este servicio, no deberá tampoco afectarse con IVA.

En mi opinión este Oficio no resuelve las diferentes formas de contratación en las exportaciones, sino solamente una, cuando la modalidad o condición del contrato con el comprador extranjero incluye el flete.

8. Tratamiento tributario de sociedad de inversiones que carece de propietarios contribuyentes de impuestos finales. (Oficio N° 839 de 30.04.18).

Esto ha sido preguntado antes y en este caso se trata de una SpA, cuyos títulos se encuentran

radicados en un 100% en manos de una corporación sin fines de lucro. Tiene varias subsidiarias de distintos tipos societarios, y como es la dueña final de la propietaria de las filiales, ella, la organización sin fines de lucro tributa en el régimen del artículo 20 y no 14, esto es con tasa del 25%.

9. Fusión por absorción (fusión inversa) de sociedad chilena con extranjera que la primera es filial. (Oficio N°840 de 30.04.18).

El asunto de fondo que trata es si se aplican las reglas del artículo 64, esto es facultad de tasar del SII tratándose de una sociedad extranjera la que participa.

Al efecto el SII interpreta que si la fusión tiene las mismas características que en nuestro país no se aplicará la facultad de tasar. El costo tributario de los derechos que recibe en canje de los derechos que poseía en la entidad absorbida debe corresponder al costo que tenían estos últimos a la fecha de la fusión.

10. Diversos casos sobre tasación de predios agrícolas en el caso de primera enajenación. (Oficio N°874 de 04.05.18).

Se trata de las fechas de tasación de las distintas situaciones de bienes agrícolas. En general este Oficio repite las alternativas existentes, y fija el principio que existe derecho adquirido en el valor del predio actualizado al momento de tránsito a renta efectiva o cuando se mantiene en el régimen. En otras palabras, solo la plusvalía del predio con posterioridad a la revalorización o tasación correspondiente se afecta con impuestos en el caso de su venta.

11. El límite máximo imponible a considerar para la cotización de salud es de UF60. (Oficio N°875 de 04.05.18).

12. Reorganización empresarial efectuada en el extranjero y en Chile. (Oficio N°888 de 04.05.18)

El caso es similar al desarrollado en el punto 9. Las conclusiones son las mismas.

13. Tratamiento tributario en la enajenación viviendas DFL2 y si aplica el límite de las UF8000. (Oficio N°933 de 10.05.18).

Si bien en este Oficio trata un caso especial, como es la tributación en un contrato de arrendamiento con opción de compra de una vivienda DFL2, desarrolla todas las opciones del tratamiento tributario de la ganancia de capital de dichos tipos de viviendas.

En general las normas del referido DFL priman sobre las normas de las reformas tributarias, en particular los límites de las UF8000 que no aplican, este Oficio es importante para resolver la mayoría de los casos que pueden presentarse.

14. Fusión de una sociedad de responsabilidad limitada que tributa según contrato con una sociedad acogida a la letra B) del artículo 14 de la LIR, siendo esta la absorbente. (Oficio N°934 de 10.05.18).

Este caso muestra todos los efectos tributarios en esta fusión, particularmente al tratarse una sociedad acogida a las normas del 14B de la LIR.

15. Efectos tributarios de una fusión parcial de una sociedad domiciliada en España. (Oficio N° 947 de 11.05.18).

El caso es muy similar y la respuesta idéntica a los casos vistos antes números 9 y 11.

16. Suspensión PPM cuando existe pérdida tributaria, independiente lo que establezcan los registros que se indicarán. (Oficio 950 de 11.05.18).

A partir del 2018 procede la suspensión de los PPMO normado por el artículo 90 de la LIR, cuando al cierre de un ejercicio comercial inmediatamente anterior el contribuyente determine una Renta Líquida Imponible de Primera Categoría (RLI) negativa conforme a los artículos 29 al 33 de la LIR (pérdida tributaria), independientemente del saldo positivo o negativo que puedan tener a la misma fecha los registros de rentas empresariales propios del régimen de tributación al que se encuentre sujeto (RAP, RAI, DDAN o REX).

17. Tributación criptomonedas. (Oficio N°963 de 2018).

En materia de renta se consulta sobre la tributación que afecta a los ingresos obtenidos en dichas operaciones y si dichos ingresos debe declararlos en el Formulario 22 y en qué códigos y como son ventas virtuales el único respaldo que recibe por el egreso es el comprobante de transferencia electrónica si este comprobante acredita debidamente el gasto y si en definitiva dicho gasto es aceptado para su representada.

En relación con el IVA, si la venta de bitcoins se encuentra afecta a dicho impuesto, y si puede emitir facturas por las referidas ventas y si aquella debe presentar mensualmente el Formulario 29, con indicación de qué códigos.

Después de definir que son las bitcoins o criptomonedas, concluye que las rentas que obtenga producto de la compra y venta de bitcoins, o de cualquier otro activo virtual o digital, se clasifican en el N° 5, del artículo 20 de la LIR, las que deberán declararse en el Formulario N° 22, sobre Declaración Anual de Impuestos a la Renta –de acuerdo a las instrucciones de llenado que al efecto se publiquen en el respectivo suplemento tributario– y afectarse con los impuestos generales de dicha ley.

La empresa deberá deducir como costo directo en la determinación de su Renta Líquida Imponible, el valor de adquisición de los bitcoins, o de los activos virtuales o digitales de que se trate, cuyas ventas generen los ingresos brutos del ejercicio correspondiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la LIR, costos que deberá acreditar con los respectivos comprobantes de transferencia electrónica o con las facturas de ventas no afectas a IVA, según corresponda.

En el caso de la venta de bitcoins u otros activos virtuales o digitales, no se encuentra afecta a IVA, por recaer, en este caso, sobre bienes incorporeales. No obstante, las empresas deberán emitir por tales ventas los documentos regulados en la Resolución Ex. N° 6080 de 1999.

18. Cuando pueden deducirse los intereses pagados por créditos para la adquisición de acciones. (Oficio N°1019 de 23.05.18).

El caso aborda la pérdida de arrastre del régimen del Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, acumulada en el registro FUNT al 31 de diciembre de 2016, originada por gastos asociados a activos que al ser enajenados a contar del 1° de enero de 2017, se sujetarán al régimen general de tributación con motivo de la derogación del régimen señalado, se deberán reversar en dicha fecha en el registro REX e imputarse como gasto necesario en la determinación de la Renta Líquida Imponible del mismo ejercicio, sin reajuste alguno.

En términos resumidos el SII interpreta que si el activo fue enajenado antes del 1° de enero de 2017 y el régimen tributario que gravó a la renta quedó zanjado, correspondiendo al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único, los gastos asociados a tal operación, sean pagados o adeudados antes o después de la fecha señalada, y formen o no parte de una pérdida tributaria de arrastre registrada en el FUNT al 31 de diciembre de 2016, no podrán ser reversados en el registro REX como tampoco rebajados de la Renta Líquida Imponible del ejercicio, dado que el régimen tributario al cual acceden se encuentra debidamente determinado.

19. Si se recibe un “galardón” por un denunciante de derechos hereditarios a favor del Fisco dicho emolumento es ingreso no constitutivo de renta. (Oficio N° 1022 de 23.05.18).

20. Si se aplican las normas antielusivas a la situación indicada. (Oficio N°883 de 04.05.18).

Un contribuyente chileno, persona natural, reside en Australia el cual ha perdido su residencia en Chile, no obstante, no su domicilio, pues posee inversiones en el país.

Una empresa australiana (de la cual es partícipe) está interesada en adquirir los activos del contribuyente chileno persona natural, situación tras la cual perdería su domicilio pues ya no tendría intereses que lo relacionaran con Chile.

En este caso no correspondería aplicar la normativa general anti elusiva, debiendo someterse dichas operaciones a las facultades generales de fiscalización.

21. Aporte de un centro comercial como establecimiento de comercio y las facultades de tasación del SII. (Oficio N°1018 de 23.05.18).

Es el caso que la empresa dueña del centro comercial aportaría el centro en la constitución de una sociedad o como aumento de capital de una sociedad existente. Por acto separado, se aportarían derechos sociales y/o acciones de las filiales y coligadas en las que participa la empresa a una nueva sociedad o a una ya existente, con el objeto de separar los distintos formatos de negocio.

Los aportes se realizarían al valor tributario en que estaban registrados en XXXXX, sin originar flujos de dinero efectivo y subsistiendo la sociedad aportante.

En el caso propuesto, en la medida que lo aportado sea un inmueble junto con una serie de otros bienes incorporeales vinculados a la operación y funcionamiento de un centro comercial, en principio puede estimarse que lo aportado es un “establecimiento de comercio”.

En cuanto a las facultades de tasar, si fuere “establecimiento de comercio” no las tendría en la medida que sólo envuelva “activos” (de cualquier clase) y no garantías u obligaciones vinculadas al establecimiento de comercio. En caso contrario, no se cumple uno de los requisitos establecidos en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, pudiendo el Servicio ejercer sus facultades de tasación.

Resuelve además el SII que el aporte del centro comercial, en caso de conformar un establecimiento de comercio, no se grava con el Impuesto a las Ventas y Servicios, en la medida que el aporte del centro comercial no envuelva bienes muebles o inmuebles de su giro.

VI. Jurisprudencia Judicial.

1. El exceso de retiros de una sociedad de personas respecto del cual terceros son usufructuarios de los derechos de un socio, que antes de la reforma no se tributaba por dicho retiro, el tribunal resolvió que no procede la falta de tributación del usufructuario por dichos retiros pues en esa calidad la ley no distingue de donde provienen esos flujos, si de operaciones gravadas o no. (Fallo de la I. C Suprema de 08.05.18, rol 44.149-16).

Se ha destacado este fallo por diversas razones, entre ellas pues resolvió que el usufructuario siempre queda afecto al impuesto personal cuando hay retiros, independiente si esos retiros se gravaron o no. Además, que se reformó la ley de la renta en cuanto a que en el régimen atribuido el que tributa es el nudo propietario y no el usufructuario. (Artículo 2 numero 2).

2. El contribuyente que se encuentra sujeto a contabilidad completa debe mantener sus balances en forma cronológica y sistemática, con lo cual, si solo estaban confeccionados en borradores a la época en que solicitó una rectificatoria de su declaración, no son suficientes como instrumentos acreditadores de la contabilidad. (Fallo de la I Corte Suprema de 08.05.18 rol N°28.577-16).

3. Gasto rechazado en operación de leaseback. (Fallo de la I Corte Suprema de 07.05.18, rol N°99.963-16).

Una empresa celebró un contrato de leaseback de dos inmuebles y se lo enajena a un banco en un sistema leaseback a un valor bastante menor que su compra reconociendo la pérdida en su contabilidad.

La Corte sostuvo que el SII actuó dentro de sus facultades de tasar, impugnadas por la empresa, que el precio de los activos fijos vendidos era inferior al de mercado y al de tasación, concluyendo el fallo que hubo un uso excesivo del gasto.

La sentencia discurre sobre las exigencias del gasto para ser considerado necesario, repitiendo lo que históricamente ha dicho, y dispuso también que la operación de leaseback no supone necesariamente que con su sola celebración sea procedente el gasto que sustenta la pérdida, pues también debía demostrar la necesidad del mismo para producir la renta, esto es que fueron inevitables u obligatorios en relación con el giro del reclamante, que debían ser habituales y regulares para así establecer su necesidad, todos aspectos que no fueron aclarados por el contribuyente.

Para este autor el tema es de importancia para la institución del lease back, pues muchas veces se usan valores diferentes a los de mercado, pues su naturaleza es una operación financiera. Puede que el fondo del asunto, que no se trata en el fallo, se debió a que el resultado financiero se transfirió al tributario idénticamente.

4. Si las entradas a un Museo están o no gravadas con IVA y los efectos que trate en la inversión de activos fijos (27 bis) y otros. (Fallo de la I Corte Suprema de 22.05.18, rol N°33981-16).

Se trata de un museo que se construyó en terrenos de una Municipalidad y sostuvo que las entradas a una exposición se encontraban gravadas con IVA.

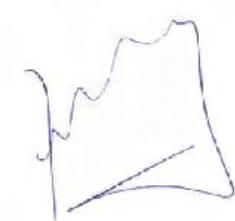
El fallo indicó que la Fundación es contribuyente de IVA, lo cual le permite realizar actividades gravadas y no gravadas y que las entradas a dicha exposición no se encuentran gravadas con IVA con lo cual, para los beneficios de la inversión de activos fijos, (27 bis), solo podrían usar el crédito fiscal proporcional. Por otra parte, la Fundación alegó que en el pasado el SII no había puesto problema en la forma tributaria del IVA idéntico al que se le reprocha ahora. La Corte resolvió que esos son hechos que no empecen a este proceso.

En definitiva, la Fundación perdió todas las instancias del caso.

Es muy recomendable revisar con detención este fallo.

Comentarios generales.

Básicamente parece destacar la mayor severidad de la Corte en cuanto a las costas. Se ha notado en los fallos de los últimos meses que se ha hecho habitual dicha condena, la mayor de las veces sin el acuerdo de uno de los Ministros.



Franco Brzovic