

BOLETIN TRIBUTARIO OCTUBRE 2023

I. Circulares

II. Resoluciones

III. Jurisprudencia Administrativa

- a. IVA
- b. Renta
- c. Varios

Desarrollo

I.- Circulares

1.- no hubo

II. Resoluciones

1.- Se fija el plazo para las declaraciones juradas para el año tributario 2024. (Resolución N°116 de 92.10.23) Ver página del SII.

2.- Se ajusta la nómina "Contribuyentes IVA SD Afectos a Cambio de Sujeto, excluyendo a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, individualizados en un Anexo de esta resolución, La exclusión de los contribuyentes de la nómina "Contribuyentes IVA SD Afectos a Cambio de Sujeto" regirá a contar del 1° de noviembre de 2023.

III. Jurisprudencia Administrativa.

a. IVA.

1.- El arriendo de oficinas virtuales en si no se encuentra gravado. Sin embargo, como es un contrato de carácter complejo y puede comprender diversas prestaciones, el prestador del servicio debe analizar individualmente cada una de ellas, gravando con IVA las que por su naturaleza se encuentran afectas a este impuesto y emitir la documentación tributaria que corresponda, según si la prestación particular se encuentra o no afecta a impuesto o exenta. Lo anterior no se ha visto alterado tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420 al hecho gravado "servicio", contenido en el N° 2°) del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. (Oficio N° 2664, de 13.10.2023)

2. Se trata de una sociedad domiciliada y residente en Chile la que contrata una licencia de software de propiedad de una sociedad extranjera, a través de su representante en Chile. A partir de este año, debe hacerlo de manera directa con el proveedor. La consulta es si el "invoice" que le otorga el prestador extranjero y el comprobante de transferencia bancaria son suficientes para acreditar la operación y el gasto asociado ante una eventual fiscalización. (Oficio N°2667 de 13.10.23)

En cuanto a la pregunta sobre el gasto, si dispone de la factura y el comprobante de la transferencia del pago son suficientes.

Sin embargo, aborda el IVA y Renta con juntamente diciendo que el pago por el software “estándar” se encuentra exento de impuesto adicional del artículo 59 de la LIR, pero afecto a IVA conforme al N° 3 de la letra n) del artículo 8° de la LIVS. Si la beneficiaria del servicio sea contribuyente de IVA, deberá informar dicha calidad al prestador extranjero para que éste no retenga ni pague directamente el impuesto. En ese caso, la beneficiaria del servicio deberá emitir una factura de compra por la operación, recargando el IVA correspondiente y enterándolo en arcas fiscales. (Oficio N° 2667, de 13.10.2023)

3.- Los servicios gratuitos prestados en caso accidentes establecidos en el artículo 29 de la Ley N° 16.744 (atención a la víctima de un accidente del trabajo o enfermedad profesional) no se encuentran gravadas con IVA y si la entidad lo contratare con terceros para que –previo pago de una remuneración– se encarguen de la prestación de los servicios contenidos dicha ley, estos servicios podrán acceder a la exención de IVA contemplada en el N° 20 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, en la medida que se configuren sus supuestos normativos. (Oficio N° 2677, de 18.10.2023)

4. Los cobros de cuotas que una comunidad de aguas a sus asociados para la mantención administración y distribución de agua para riego no se favorece con la exención de IVA. (Oficio N° 2716, de 25.10.2023)

b. Renta

1.- En el caso de un contribuyente que lleva su contabilidad en pesos, las diferencias de cambio constituirán un ingreso bruto para efectos del impuesto a la renta, de acuerdo con la parte final del inciso primero del artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o un gasto necesario para producir la renta en virtud del N° 8 del inciso cuarto del artículo 31 del mencionado texto legal, según corresponda. (Oficio N° 2592 del 04-10-2023)

2.- Dada la importancia que tendrán los directores y sus remuneraciones y/o dietas, ante la ley de Delitos Tributarios, transcribo este Oficio completamente. (Oficio N° 2593, de 04.10.2023)

Es el caso de un accionista mayoritario de una sociedad anónima cerrada, donde se desempeña como director y además percibe una remuneración en virtud de contrato de trabajo con la misma sociedad, y consulta si es correcto que el pago de esta remuneración sea declarado como gasto. También el SII se pronuncia sobre las dietas de directores.

Al respecto se informa que, de acuerdo al inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), en términos generales, los contribuyentes de primera categoría pueden deducir de su renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. Por su parte, el párrafo cuarto del N° 6 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR establece que, para fines tributarios, se aceptará como gasto la remuneración razonablemente proporcionada a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectivamente trabaje en el negocio o empresa. En todo caso, dichas remuneraciones se considerarán rentas del N° 1 del artículo 42 de la LIR. Al respecto, la Circular N° 53 de 2020, que imparte instrucciones sobre la materia, tiene presente que la norma analizada reconoce la situación de propietarios de empresas, especialmente de menor tamaño, que trabajan

efectivamente en ellas, dirigiendo, organizando, tomando decisiones y también realizando actividades operativas, por lo que si bien no califican bajo el concepto de “trabajadores”, al faltarles la dependencia y subordinación propia de un contrato de trabajo¹, en los hechos prestan servicios personales en la empresa, por lo que tributariamente corresponde aceptar como gasto una remuneración de mercado. Luego, se aplican a los sueldos, salarios y remuneraciones los requisitos generales del gasto establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR. El requisito de la necesidad del gasto, para estos casos, deberá evaluarse considerando especialmente si el accionista trabaja de forma efectiva en la empresa y en base al límite de un sueldo a un valor de mercado. En lo que respecta a las dietas o participaciones pagadas a los directores en su calidad de tales, es preciso señalar que las funciones o actividades que cumplen los directores están establecidas y reguladas por disposiciones legales, por tanto, no corresponden a una simple prestación de servicios a la sociedad y que los montos pagados, para su deducción como gasto, deben cumplir los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR. Lo anterior, sin perjuicio que la procedencia de los desembolsos por dietas y remuneraciones sea revisada en las respectivas instancias de fiscalización, especialmente en cuanto a la razonabilidad de ambos gastos y su cuantía. De no cumplirse los requisitos señalados, los desembolsos efectuados por la empresa quedarán afectos al inciso tercero del artículo 21 de la LIR, debiendo formar parte de la base imponible del impuesto global complementario del accionista, cuyo impuesto se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Por consiguiente, tratándose de la remuneración asignada al accionista de la empresa, que no corresponda a las asignaciones pagadas por las funciones o actividades que efectúe en su calidad de director, podrían rebajarse como gasto, en la medida que dicha remuneración cumpla con los requisitos generales establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR y los requisitos específicos del párrafo cuarto del N° 6 del inciso cuarto del mismo artículo. 1 Oficio N° 2649 de 2020. 2 Las instrucciones sobre la materia se encuentran contenidas en el N° 1 del capítulo II de la Circular N° 53 de 2020. 3 Oficios N° 641 y N° 672 de 2022, Oficios N° 780 y N° 1452 de 2021. 4 Principalmente en el Título IV de la Ley N° 18.046 sobre sociedades anónimas y Título IV del D.L. N° 702 de 2012 Reglamento sociedades anónimas. 5 Oficio N° 1075 de 2023 y Oficio N° 657 de 2015.

3.- Una Corporación sin fines de lucro deberá tributar por las sumas de dinero que obtenga de terceros, en la medida que dichas cantidades no se encuentren contempladas en alguna exención tributaria o dentro de los ingresos no renta establecidos en el artículo 17 de la LIR u otra norma legal. En otras palabras, sigue el régimen general a pesar de que es sin fines de lucro. (Oficio N° 2596, de 04-10-2023)

4.- División de una sociedad. (Oficio N° 2659, de 13.10.2023)

De acuerdo con lo resuelto por la Superintendencia de Valores y Seguros (actualmente Comisión para el Mercado Financiero) la fecha de la división corresponde a la fecha en que surte efecto según lo acordado en la respectiva junta extraordinaria de accionistas.

La sociedad que nace como resultado de la división debe dar aviso de inicio de actividades y obtener RUT dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se produjo la división.

Finalmente, la disminución del capital propio tributario en la sociedad que se divide y la corrección monetaria del capital propio asignado a la nueva entidad deben efectuarse desde la fecha en que se hubiera acordado realizar la división y la distribución patrimonial, según lo determinado en la respectiva junta extraordinaria de accionistas.

5. Cálculo de mayor o menor valor obtenido en adjudicación de bienes (Oficio N° 2662, 13.10.2023)

Se trata de una sociedad de responsabilidad limitada comercial sujeta al régimen de la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), la que iniciará el procedimiento de liquidación y adjudicación de bienes. Los socios son todas sociedades y/o empresarios individuales que tributan conforme al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, por lo cual no se les debe aplicar el impuesto de término de giro con tasa 35% del artículo 38 bis de la LIR.

En definitiva, lo que se solicita confirmar es que, al calcular el mayor o menor valor a considerar producto de la adjudicación de bienes de una sociedad que se liquida, se debe restar al valor tributario de los activos adjudicados el valor tributario de los pasivos recibidos por cada socio.

El SII responde que, de acuerdo al N° 10 del artículo 2° de la LIR, el capital propio tributario (CPT) se determina restando al total de activos que representan una inversión efectiva, el pasivo exigible, ambos a valor tributario. Además, el mencionado CPT representa al capital aportado y a las utilidades acumuladas a la fecha de término de giro, utilidades que en definitiva se entienden retiradas, remesadas o distribuidas, a los propietarios acogidos a los regímenes de la letra A) y N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. De acuerdo con lo anterior, si en el proceso de adjudicación de bienes de la sociedad se adjudican activos y pasivos (a valor tributario) a sus propietarios, la porción del CPT que en definitiva se les está asignando solo consiste en la diferencia positiva entre ambas partidas. Es decir, la diferencia entre los activos y pasivos recibidos por cada propietario corresponderá a su capital aportado y a las utilidades que les corresponden. Concluye el Servicio que, para determinar la existencia de un ingreso o gasto en los términos descritos en el párrafo segundo del N° 5 del artículo 38 bis de la LIR, el valor de los bienes adjudicados se debe entender como la diferencia entre los activos y pasivos recibidos a valor tributario. Lo anterior, sin perjuicio que el socio adjudicatario debe reconocer como costo tributario de los bienes recibidos el valor del bien adjudicado, sin descontar los pasivos que puedan estar asociados a dicho activo.

6.- Los ingresos obtenidos por una empresa inmobiliaria y constructora provenientes de las rentas de arrendamiento de bienes raíces no amoblados, que son parte del patrimonio de la empresa, se comprenden en el N° 1 del artículo 20 de la LIR, quedando gravadas con el régimen general, esto es, IDPC e impuestos finales. (Oficio N° 2666, de 13.10.2023).

7.- Para determinar el tope máximo anual de 600 UF de ahorros previsionales que pueden acogerse un trabajador y como sueldo patronal al beneficio tributario establecido en el artículo 42 bis de la LIR, se debe considerar la totalidad de ahorros efectuados por el contribuyente independientemente de las distintas modalidades que escoja de acuerdo con la ley. Esto es, sea con cargo al sueldo empresarial o como trabajador dependiente e independiente, mediante descuento por el empleador o de manera directa efectuados por el propio trabajador, sin perjuicio de que las distintas modalidades que señala la ley, a su vez deben cumplir con los topes máximos específicos dispuestos para cada una de ellas. (Oficio N° 2715, de 25-10-2023)

8.- Se trata de los pagos provisionales puestos a disposición de los socios consultando si esa distribución se debe efectuar según las necesidades de cada socio o según la participación societaria que cada uno tenga en la respectiva sociedad. (Oficio N° 2717, de 25.10.2023)

El SII responde que si puede ser imputado al impuesto global complementario o adicional que deban declarar los socios y que se considerará para todos los efectos de la ley como un retiro efectuado en el mes en que se realice la imputación. Eso sí que se aplica en términos generales a todos los

contribuyentes que no sean sociedades anónimas o sociedades por acciones, conforme a la definición de sociedades de personas establecida en el N° 6 del artículo 2 de la LIR; vale decir, EIRL, sociedades de personas, sociedades de hecho, sociedades de profesionales y comunidades establecidas en Chile, con las siguientes particularidades:

Caso de los contribuyentes de primera categoría no acogidos al régimen del N° 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR el SII ha interpretado que los remanentes de PPM que éstas distribuyan a sus propietarios, sea en proporción a su participación en las utilidades sociales, o en la proporción que convengan, deben imputarse al pago del impuesto global complementario o adicional que adeudaren según su propia declaración sólo hasta la concurrencia de los señalados impuestos, pues en ningún caso el monto del crédito que se haya puesto a su disposición podrá formar parte del “Saldo de crédito a devolver” respecto del propietario declarante. Por lo tanto, los PPM pueden ponerse a disposición atendiendo a las necesidades de cada socio o comunero para cubrir sus impuestos personales y no necesariamente en base a la participación que tengan en la sociedad o comunidad.

En el caso de los socios personas naturales individualmente sometidos al sistema de PPM –como el empresario individual– no pueden utilizar los remanentes asignados por las sociedades respectivas en la imputación de su propio impuesto de primera categoría, sino únicamente a su impuesto global complementario o adicional, cuando estos tributos no queden cubiertos con sus propios PPM. Dicha imputación, debe realizarse sólo hasta la concurrencia de sus impuestos personales, ya que en ningún caso el excedente de PPM podrá formar parte del monto del crédito a devolver del socio declarante.

En el caso de las Sociedades de profesionales de segunda categoría los socios pueden imputar contra su impuesto global complementario o adicional, los PPM efectuados por la sociedad sólo hasta la concurrencia de los impuestos que adeuden según su propia declaración

En conclusión, la ley no contempla la posibilidad de distribuir los remanentes de PPM a los accionistas de sociedades anónimas o sociedades por acciones y en el caso de sociedades de profesionales que tributen en primera categoría, los remanentes que pudieran producirse sólo corresponden ser devueltos a la respectiva sociedad a través de la declaración anual que, de todas maneras, está obligada a presentar. Así, los PPM pueden ponerse a disposición atendiendo a las necesidades de cada socio para cubrir sus impuestos personales y no necesariamente en base a la participación que tengan en la sociedad. Finalmente y en el caso de los PPM obligatorios pagados por la pyme serán puestos a disposición de los propietarios en la misma proporción en que sea asignada la base imponible del ejercicio.

c. Varios.

Código Tributario

1.-El SII se pronuncia sobre la procedencia de devolución de impuestos a contribuyente de impuestos finales por aumento del crédito de primera categoría, debido a la rectificatoria y pago de mayor impuesto de primera categoría para el año Tributario 2020 realizado por la sociedad de la cual es propietario todo ello para efectos del artículo 126 del Código Tributario. (Oficio N° 2669 DE 13.10.2023)

El SII concluye que en el marco de lo establecido por el artículo 126 del Código Tributario el hito, acto o hecho que sirve de fundamento para la solicitud de una mayor devolución de impuestos impetrada para el AT 2020, lo configuraría el pago realizado por la sociedad generadora del crédito por IDPC, con ocasión de la rectificatoria de sus impuestos para el AT 2020. Advierte eso si que para que proceda la mencionada devolución se debe haber enterado en arcas fiscales el impuesto respectivo.

2. La escritura en la cual consta el reglamento de copropiedad o su modificación, se inscribe en el Registro de Hipotecas y Gravámenes del Conservador de Bienes Raíces respectivo, y al no corresponder a la inscripción de una transferencia o transmisión de dominio, ni a la inscripción de la constitución de uno de los gravámenes que establece el artículo 74 del Código Tributario, no procede exigir se acredite en pago del impuesto territorial respecto del inmueble en copropiedad, al requerirse su inscripción en los términos del inciso final del citado artículo 8 de la Ley N° 21.442 sobre Ley de Copropiedad Inmobiliaria. (Oficio N° 2712 de 25.10.2023)

3. Utilización de sociedades para los efectos de adquirir bienes exentos de IVA y obtener devoluciones de impuestos mediante franquicias tributarias. (Oficio N° 2713 de 25.10.2023)

Es el caso de una persona constituyó una sociedad por acciones (SpA), con un único accionista, para participar como Proveedor de Servicios de Naves (sociedad A) y que pretende constituir una nueva sociedad anónima cerrada o por acciones, con giro de Agente de Naves (sociedad B).

Ambas empresas, tendrían al mismo accionista y la sociedad A prestaría servicios a la sociedad B, con el objeto de utilizar estas sociedades para efectos de adquirir bienes exentos de Impuesto al Valor Agregado ("IVA") y obtener devoluciones de impuestos mediante las franquicias tributarias.

Lo que debe resolver el SII si se produciría el aprovechamiento de la norma jurídica o alguna conducta ilícita, toda vez que ambas sociedades tendrían el mismo accionista o mandatario, como asimismo como se aplica el concepto de empresas relacionadas y, la prestación de servicios entre ellas, según el artículo 17 del Código Tributario.

Se debe aclarar que el concepto de Proveedor de Servicios de Naves (sociedad A) se refiere básicamente a aquellas personas naturales o jurídicas chilenas que venden provisiones a las naves de tráfico internacional de carga o pasajeros que llegan al país, y por extensión comprende también una amplia gama de servicios y productos, tales como materiales eléctricos, de cubierta y para sala de máquinas o equipamientos de seguridad. Por otro lado, de acuerdo con el artículo 917 del Código de Comercio, Agentes de Naves o consignatarios de naves (sociedad B) son las personas, naturales o jurídicas chilenas, que actúan, sea en nombre del armador, del dueño o del capitán de una nave y en representación de ellos, para todos los actos o gestiones concernientes a la atención de la nave en el puerto de su consignación. Al efecto, el aprovisionamiento de rancho que hace un Proveedor de Servicios de Naves, en territorio nacional, a las navieras prestadoras del servicio de transporte de pasajeros o carga, que lo efectúen sea desde Chile hacia el exterior o viceversa, o en naves que se hallen sólo en tránsito por el país y que por lo tanto no tomen ni dejen pasajeros, ni carguen o descarguen mercancías en Chile, se encuentra gravado con IVA, siendo las empresas navieras o sus representantes en Chile los únicos que pueden recuperar el IVA soportado en la adquisición del citado aprovisionamiento.

En relación a la consulta sobre el aprovechamiento de las normas jurídicas o el acaecimiento de alguna conducta ilícita en la figura expuesta, y teniendo en consideración que el objeto de la operación consultada es la adquisición de bienes exentos de IVA y acceso a franquicias tributarias; el Servicio, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y al amparo de lo dispuesto en los

artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, podría verificar, entre otros elementos, el objeto de la operación descrita, la relación entre los intervinientes, la efectividad de los servicios que prestaría sociedad A a sociedad B, los resultados tributarios de los intervinientes, y otras circunstancias que permitan determinar si la creación de las sociedades y prestación de los servicios, responden a razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales y/o administrativas distintas a las razones tributarias expuestas por el propio consultante.

En cuanto a la consulta sobre la existencia de alguna conducta ilícita en relación con la finalidad de perseguir con la creación de las empresas A y B de obtener devoluciones de contribuyentes que tuvieren un interés personal y directo en la operación de que se trate, y obtener franquicias tributarias, es una conducta que podría dar lugar a la comisión del delito contemplado en el artículo 97 N°4 inciso 3° del Código Tributario.

Relativo al concepto de empresas relacionadas el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario dispone que salvo que alguna disposición legal establezca algo distinto, se entenderá por “relacionados”, entre otras, a todas las entidades que se encuentren bajo un controlador común y, se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas o de tenedores de cuotas de otra entidad, empresa o sociedad. De esta manera, en el caso consultado, donde ambas sociedades tendrían el mismo accionista, el cual sería dueño de la totalidad de las acciones, ambas sociedades estarían relacionadas.

Finalmente, en relación con la consulta referida a la prestación de servicios entre empresas relacionadas, el Servicio ha señalado que, conforme a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 al artículo 31 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, estableció que en los casos en que las operaciones se realicen entre partes relacionadas se permite deducir de la renta líquida los gastos necesarios para producirla, en la medida que permitan el desarrollo o mantención del giro habitual, o que sean en interés de la empresa, y siempre que el monto de éstos sea razonable.

Franco Brzovic

Abogado Brzovic & Cía.