

BOLETÍN TRIBUTARIO FEBRERO 2011

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Jurisprudencia Administrativa.

1. Forma y plazo de declaración jurada anual a aquellos que integran la nómina de grandes contribuyentes. (Resolución N° 15 de 4 febrero de 2011)
2. Forma y plazo declaración jurada anual a contribuyentes clasificados como de Gran Empresa. (Resolución N° 16 de 4 de febrero de 2011)
3. Declaración jurada y modelo certificado a presentar por los empleadores de rentas del trabajo respecto de los créditos por donaciones de la ley de reconstrucción N° 20.444. (Resolución N° 17 de 4 de febrero de 2011)
4. Forma y plazo declaración jurada anual contribuyentes clasificados como de Gran Empresa. (Resolución N° 18 de 4 febrero de 2011)
5. Requisitos para los beneficios tributarios del precontrato. (Oficio N° 275 de 2 de febrero de 2011)
6. Tributación de un comisionista. (Oficio N° 328 de 4 de febrero de 2011)

IV. Jurisprudencia Judicial

Devolución IVA exportador respecto de facturas irregulares. (Fallo Corte de Apelaciones de Santiago, rol 5305-5).

Desarrollo

III. Jurisprudencia Administrativa.

1. Forma y plazo de declaración jurada anual a aquellos que integran la nómina de grandes contribuyentes. (Resolución N° 15 de 4 febrero de 2011)

Hoy se ha resuelto lo que sigue:

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 6°, letra A), N° 1, y en artículos 16°, 29°, 30°, 33°, 34°, 35°, 60° inciso octavo y 63° inciso primero, todos del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D. L. N° 830, de 1974; en los artículos 1°, 3° bis y 7°, letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda, la Resolución Ex. N° 2154, de 1991, emitida por este Servicio y la Resolución Exenta SII N° 79, de 2010; y

CONSIDERANDO:

1° Que, por ley le corresponde a este Servicio, la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente;

2° Que, el artículo 34 del Código Tributario establece que están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes que la hayan firmado, los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción;

3° Que, el artículo 35 del Código Tributario establece que el Servicio podrá exigir a los contribuyentes, junto con las declaraciones, la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de las cuentas de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad;

4° Que, en virtud del artículo 35 precitado, por medio de la Resolución Ex. 2154, de 1991, este Servicio estableció la obligación a los contribuyentes de determinar la renta líquida imponible en un libro especial denominado Registro de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables. Asimismo, se deberá presentar el Balance de Ocho Columnas junto con las declaraciones de impuesto a la Renta;

5° Que, mediante la Resolución Ex. SII N° 79, de 2010, el Director de este Servicio, fijó la nómina de “Grandes Contribuyentes” y los criterios de selección que indica, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 3 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, el cual, fija la competencia de la Dirección de Grandes Contribuyentes sobre aquellos contribuyentes calificados como grandes contribuyentes por resolución del Director, cualquiera fuera su domicilio;

6° Que, con el objeto de cumplir de forma oportuna y eficiente con las obligaciones propias del Servicio, se hace necesario contar con un detalle de las diferencias entre los valores tributarios y financieros, para efectos de la determinación de renta líquida imponible, que complemente la declaración anual de renta, que deben presentar todos los contribuyentes que se encuentren comprendidos en la nómina de la Dirección de Grandes Contribuyentes;

7° Que, la transmisión electrónica de datos vía Internet ofrece mayores garantías de seguridad y rapidez que cualquier otro medio actualmente disponible, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

SE RESUELVE:

1° Los contribuyentes que se encuentren calificados como “Grandes Contribuyentes” por resolución del Director a que se refiere el artículo 3 bis de la ley Orgánica del Servicio precitada, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, una Declaración Jurada Anual a través del Formulario **N° 1872** denominado "**Declaración Jurada Anual sobre Diferencia de Valores Financieros y Tributarios**", donde se informe el detalle de los ajustes en la determinación de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría, que corresponde a todas aquellas partidas y cuentas contables agrupadas a nivel de rubros, de los activos, pasivos y patrimonio, cuya valorización tributaria y financiera genera diferencias que inciden en la determinación de la base imponible, según formato e instrucciones que se contienen en los Anexos N°s 1 y 2 de la presente Resolución

2° El plazo para presentar la declaración jurada anual a que se refiere el resolutivo anterior, es **hasta el 15 de mayo de cada año**, a partir del año tributario 2011. Aquellos contribuyentes que hayan dejado de ser calificados como “Grandes

Contribuyentes” de acuerdo al artículo 3 bis de la norma precitada, a la fecha de vencimiento de la presentación de la Declaración Anual de Impuestos a la Renta (Formulario 22) del año tributario respectivo, se encuentran liberados de presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución.

3° Los Anexos N°s 1 y 2 de esta Resolución se entienden forman parte íntegra de ella, cualquier modificación de su formato o contenido se publicará oportunamente en la página Internet del Servicio, www.sii.cl.

4° El Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes que no puedan acceder a Internet, los medios tecnológicos necesarios para realizar la transmisión electrónica de los datos que permita presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución.

5° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada, Formulario N° 1872, será sancionado conforme lo dispuesto en el N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.

6° La presente Resolución se publicará, en extracto, en el Diario Oficial.

Anexos:

Anexo N°1:	Formato	Formulario	Declaración	Jurada	1872
Anexo N°2:	Instructivo de llenado Declaración Jurada 1872				

2. Forma y plazo declaración jurada anual a contribuyentes clasificados como de Gran Empresa. (Resolución N° 16 de 4 de febrero de 2011)

Hoy se ha resuelto lo que sigue:

VISTOS: Lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1 y en los artículos 16°, 29°,30°, 33°, 34°, 35°, 60° inciso octavo y 63° inciso primero, todos del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D. L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7°, letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda, la Resolución N ° 2154, de 1991, emitida por este Servicio; y

CONSIDERANDO:

1° Que, por ley le corresponde a este Servicio, la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente;

2° Que, el artículo 34 del Código Tributario establece que están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado, los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción;

3° Que, el artículo 35 del Código Tributario establece que el Servicio podrá exigir a los contribuyentes, junto con las declaraciones, la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de las cuentas de pérdidas y ganancias, documentos

o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad;

4° Que, en virtud del artículo 35 precitado, por medio de la Resolución Ex. 2154, de 1991, este Servicio estableció la obligación a los contribuyentes de determinar la renta líquida imponible en un libro especial denominado Registro de Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Fondo de Utilidades Tributables. Asimismo, se deberá presentar el Balance de Ocho Columnas junto con las declaraciones de impuesto a la Renta;

5° Que, a objeto de facilitar permanentemente el cumplimiento tributario de los contribuyentes el Servicio de Impuestos Internos implementó la segmentación de contribuyentes, atendiendo sus características y necesidades específicas para facilitar la prestación de servicios de alta calidad que apoyen el cumplimiento voluntario del pago de impuestos.

Conforme a lo anterior, cada contribuyente puede conocer el segmento al que pertenece, según la clasificación utilizada por este Servicio, ingresando al sitio Web del SII, registrándose con su RUT y Clave Secreta en el portal “Mi SII”;

6° Que, con el objeto de cumplir de forma oportuna y eficiente con las obligaciones propias del Servicio, se hace necesario contar con un detalle de la determinación de la base imponible del impuesto de primera categoría, que complemente la declaración de renta anual que deben presentar todos los contribuyentes clasificados como Gran Empresa;

7° Que, la transmisión electrónica de datos vía Internet ofrece mayores garantías de seguridad y rapidez que cualquier otro medio actualmente disponible, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

SE RESUELVE:

1° Los contribuyentes que se encuentren clasificados por este Servicio como “Gran Empresa”, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración jurada anual a través del Formulario N° 1846 denominado "**Declaración Jurada Anual Base Imponible y Datos Contable Balance**", donde se informe un desglose de los datos contenidos en Recuadro N° 2 Base Imponible de Primera Categoría del Formulario 22, el cual contendrá información relativa a los ingresos, costos y gastos incluidos en la determinación de la renta bruta, las partidas de corrección monetaria incluidas en el estado de resultado y los ajustes en la determinación de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría, según formato e instrucciones que se contienen en los Anexos N°s 1 y 2 de la presente Resolución.

2° El plazo para presentar la declaración jurada anual a que se refiere el resolutivo anterior, es hasta el **15 de mayo de cada año**, a partir del año tributario 2011.

Aquellos contribuyentes que hayan dejado de ser clasificados como “Gran Empresa”, a la fecha del vencimiento de la presentación de la Declaración Anual de Impuestos a la Renta (Formulario 22) del año tributario respectivo, se encuentran liberados de presentar la declaración jurada a que se refiere el resolutivo anterior.

3° Los Anexos N°s 1 y 2 de esta Resolución se entienden forman parte íntegra de ella, cualquier modificación de su formato o contenido se publicará oportunamente en la página Internet del Servicio, www.sii.cl.

4° El Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes que no puedan acceder a Internet, los medios tecnológicos necesarios para realizar la transmisión electrónica de

los datos que permita presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución.

5° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada, Formulario N° 1846, será sancionado conforme lo dispuesto en el N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.

6° La presente Resolución se publicará, en extracto, en el Diario Oficial.

Anexos:

[Anexo N°1](#): Formato Formulario Declaración Jurada 1846

[Anexo N°2](#): Instructivo de llenado Declaración Jurada 1846

3. Declaración jurada y modelo certificado a presentar por los empleadores de rentas del trabajo respecto de los créditos por donaciones de la ley de reconstrucción N° 20.444. (Resolución N° 17 de 4 de febrero de 2011)

Hoy se ha resuelto lo que sigue:

VISTOS : Lo dispuesto en los artículos 1° y 7° letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; en el artículo 6° letra A) N° 1 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del DL N° 830, de 1974; y en los artículos 5° inciso segundo, 9° N°2 y 12 de la Ley N° 20.444, publicada en el Diario Oficial el 28 de Mayo de 2010; y

CONSIDERANDO:

1.- Que, la Ley N° 20.444, en sus artículos 5° inciso segundo y 9° N°2, establece un beneficio tributario para los contribuyentes afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría, consistente en un crédito en contra dicho impuesto equivalente a un porcentaje de las donaciones en dinero efectuadas al Fondo Nacional de la Reconstrucción creado por la ley antes mencionada. Los preceptos legales indicados establecen los siguientes beneficios tributarios:

a) El artículo 5° inciso segundo de la Ley N° 20.444, señala que los contribuyentes afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría tendrán derecho a un crédito contra el impuesto respectivo equivalente al 40% del monto donado en dinero que se destine al Fondo en conformidad con la ley precitada y que se haya efectuado mediante descuento por planilla acordado con sus empleadores, habilitados o pagadores.

b) El artículo 9° N°2 de la Ley N° 20.444, señala que en el caso de las donaciones efectuadas por contribuyentes del Impuesto Global Complementario y del Impuesto Único de Segunda Categoría a obras específicas, tendrán derecho a un crédito equivalente al 27% de la donación efectuada.

2.- Que, el artículo 12 de la Ley N° 20.444, señala que los donantes, sus representantes, retenedores o pagadores, deberán informar al Servicio de Impuestos Internos el monto de las donaciones efectuadas, en la forma y plazo que dicho Servicio determine.

SE RESUELVE:

1.- Los empleadores, habilitados o pagadores de rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley de la Renta , consistente únicamente en sueldos, pensiones y cualesquiera otras rentas similares y cuyos trabajadores o pensionados les hayan solicitado que se les descuenta de sus remuneraciones las donaciones efectuadas al Fondo Nacional de Reconstrucción, creado por la Ley N°20.444, del 2010, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos, antes del 15 de Marzo de cada año, una Declaración Jurada Anual con la información sobre los créditos por las donaciones realizadas y que fueron descontados mensualmente del Impuesto Único de Segunda Categoría que afectó a las personas antes mencionadas.

2.- La referida información deberá proporcionarse mediante el Formulario N° 1844 denominado "DECLARACIÓN JURADA ANUAL SOBRE CRÉDITO POR DONACIONES EN CONTRA DEL IMPUESTO ÚNICO DE SEGUNDA CATEGORÍA SEGÚN ARTÍCULOS 5° INCISO SEGUNDO Y 9° N°2 DE LA LEY N° 20.444 DEL AÑO 2010", identificando el Rut del trabajador o pensionado que realiza la donación, monto del crédito por donación, y los meses en que se realizó la donación.

3.- La Declaración Jurada a que se refiere el resolutivo 2 anterior, deberá enviarse mediante la transmisión electrónica de datos, vía Internet, y su formato e instrucciones se encuentran disponibles en la página Web del Servicio de Impuestos Internos: www.sii.cl

4.- Las mismas personas señaladas en el Resolutivo N° 1 anterior, deberán emitir a los trabajadores o pensionados que realizaron donaciones, conforme a las normas de la Ley N° 20.444, antes del 15 de marzo de cada año, un Certificado conteniendo la información que se indica en el Modelo de Certificado N° 35, que se adjunta como Anexo N° 2 a esta Resolución y que estará disponible en la página web de este Servicio: www.sii.cl.

El Certificado antes señalado deberá emitirse cualquiera sea el monto del crédito por donación, sin perjuicio de emitirse cuando sean solicitados expresamente por los donantes. Dichos documentos deberán extenderse en duplicado, entregándose el original al donante o enviarse a su domicilio que tenga registrado el pagador de la renta, la copia respectiva deberá quedar en poder del empleador, habilitado o pagador de la renta y a disposición de este Servicio cuando lo requiera. En el caso de no contar con el domicilio del donante, los citados certificados deberán estar disponibles para que sean retirados por éste.

5. El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada a que se refiere esta Resolución, se sancionará de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario. Por su parte, la no emisión del certificado indicado en el resolutivo precedente, su emisión fuera de plazo, en forma parcial o errónea, será sancionada conforme a lo establecido por el artículo 109 del Código Tributario.

6.- La presente Resolución regirá para las Declaraciones Juradas y certificaciones que deban presentarse o realizarse a partir del Año Tributario 2011 y siguientes.

7.- Los Anexos N° 1 y N° 2 de esta Resolución, y que se entienden forman parte íntegra de ella, se publicarán oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación de los anexos aludidos en el párrafo anterior, se efectuará mediante su oportuna publicación en la página web de este Servicio.

4. Forma y plazo declaración jurada anual contribuyentes clasificados como de Gran Empresa. (Resolución N° 18 de 4 febrero de 2011)

Hoy se ha resuelto lo que sigue:

VISTOS: Lo dispuesto en el artículo 6°, letra A), N° 1 y en artículos 16°, 29°, 30°, 33°, 34°, 35°, 60° inciso octavo y 63° inciso primero, todos del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D. L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7°, letra b), de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7 de 1980, del Ministerio de Hacienda; y

CONSIDERANDO:

1° Que, por ley le corresponde a este Servicio, la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro

carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente;

2° Que, el artículo 34 del Código Tributario establece que están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado, los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción;

3° Que, el artículo 35 del Código Tributario establece que el Servicio podrá exigir a los contribuyentes, junto con las declaraciones, la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de las cuentas de pérdidas y ganancias, documentos o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad;

4° Que, a objeto de facilitar permanentemente el cumplimiento tributario de los contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos implementó la segmentación de contribuyentes, atendiendo a sus características y necesidades específicas, con el fin de promover la prestación de servicios de alta calidad que apoyen el cumplimiento voluntario del pago de los impuestos.

Conforme a lo anterior, cada contribuyente puede conocer el segmento al que pertenece, según la clasificación utilizada por este Servicio, ingresando al sitio Web del SII, registrándose con su RUT y Clave Secreta en el portal “Mi SII”;

5° Que, con el objeto de cumplir de forma oportuna y eficiente con las obligaciones propias del Servicio, se hace necesario contar con un detalle de las cuentas del Balance de Ocho Columnas , que complemente la declaración anual de renta, que deben presentar todos los contribuyentes clasificados como Gran Empresa;

6° Que, la transmisión electrónica de datos vía Internet ofrece mayores garantías de seguridad y rapidez que cualquier otro medio actualmente disponible, por cuanto permite recibir en forma directa los antecedentes proporcionados por el interesado, validar previamente la información y dar una respuesta de recepción al instante.

SE RESUELVE:

1° Los contribuyentes que se encuentren clasificados en el segmento de “Gran Empresa”, deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración jurada anual a través del Formulario N° 1847 denominado "**Declaración Jurada Anual sobre Balance de 8 Columnas**", donde se informe el detalle de las cuentas contenidas en el Balance de Ocho (8) Columnas y el Estado de Resultados, al 31 de diciembre del ejercicio anterior, según formato e instrucciones que se contienen en los Anexos N°s 1 y 2 de la presente Resolución.

2° El plazo para presentar la declaración jurada anual a que se refiere el resolutivo anterior, es hasta el **15 de mayo de cada año**, a partir del año tributario 2011.

Aquellos contribuyentes que hayan dejado de ser clasificados como “Gran Empresa”, a la fecha del vencimiento de la presentación de la Declaración Anual de Impuestos a la Renta (Formulario 22) del año tributario respectivo, se encuentran liberados de presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución. Igualmente, no estarán obligados a presentar esta declaración jurada, aquellos contribuyentes que operen bajo la modalidad de contabilidad electrónica, conforme a lo dispuesto en la Resolución Exenta SII N° 150, del 29 de diciembre de 2005.

3° Los Anexos N°s 1 y 2 de esta Resolución se entienden forman parte íntegra de ella, cualquier modificación de su formato o contenido se publicará oportunamente en la página Internet del Servicio, www.sii.cl.

4° El Servicio pondrá a disposición de los contribuyentes que no puedan acceder a Internet, los medios tecnológicos necesarios para realizar la transmisión electrónica de los datos que permitan presentar la declaración jurada a que se refiere la presente Resolución.

5° El retardo u omisión en la presentación de la declaración jurada, Formulario N° 1847, será sancionado conforme lo dispuesto en el N° 15 del artículo 97 del Código Tributario.

6° La presente Resolución se publicará, en extracto, en el Diario Oficial.

5. Requisitos para los beneficios tributarios del precontrato. (Oficio N° 275 de 2 de febrero de 2011)

Se ha solicitado a este Servicio pronunciarse respecto del tipo de empresas que pueden acceder al beneficio tributario que contempla el artículo 1 de la Ley N° 20.454.

I. ANTECEDENTES.

Plantea que la Ley N° 20.454, que incentiva el Precontrato, para los efectos de acceder al beneficio tributario consistente en rebajar de los pagos provisionales mensuales (PPM) los gastos efectuados en acciones de capacitación de trabajadores eventuales de conformidad con dicho texto legal, no distingue respecto de los ingresos de las empresas que pueden acceder a dicho beneficio, como sí lo hizo la Ley N° 20.326. Por tanto, solicita un pronunciamiento respecto a si el descuento vía PPM que contempla la Ley N° 20.454 rige para todos los contribuyentes en general, o sólo para aquellos que, en el respectivo año tributario anterior, hubiesen obtenido ingresos brutos totales iguales o inferiores al equivalente a 100.000 unidades de fomento (Ley N° 20.326).

II. ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que la Ley N° 20.454 autoriza durante su vigencia a descontar del monto de los PPM obligatorios, los gastos efectuados en acciones de capacitación efectivamente realizadas y liquidadas ante el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE) de los eventuales trabajadores a que se refiere el inciso 5°, del artículo 33, de la Ley N° 19.518, cuando el contribuyente que cumple con los requisitos legales al efecto se acoge a las disposiciones de esta norma. Las instrucciones sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 54, de 2010, la que especifica los requisitos que deben cumplir las acciones de capacitación para otorgar derecho al beneficio y quiénes son los contribuyentes que pueden acceder al mismo.

En este sentido, y de conformidad con el artículo 1 de esta Ley, se aclara que los contribuyentes que tienen derecho al beneficio, son los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), con excepción de aquellos cuyas rentas provengan únicamente de las letras c) y d), del N° 2, del artículo 20, de dicho texto legal. Cabe agregar que no se establecen distinciones en cuanto a los ingresos que pudieren haber obtenido los citados contribuyentes, pues la Ley N° 20.454 no contempla requisitos al respecto.

III. CONCLUSIÓN.

La Ley N° 20.454 no estableció límites en cuanto a los ingresos del contribuyente para los efectos de acceder al beneficio tributario que ella contempla; por tanto, podrán acceder al mismo aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos legales al efecto, independientemente de los ingresos que hubiesen obtenido el año tributario anterior.

6. Tributación de un comisionista. (Oficio N° 328 de 4 de febrero de 2011)

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento respecto de la tributación que afectaría a un comisionista que actúa a nombre propio en el caso que se indica.

I. ANTECEDENTES

Plantea que a partir de la firma de diversos tratados de libre comercio, Chile se ha convertido en una opción atractiva para que se instalen nuevos centros de servicios que apunten a llegar a los diferentes mercados de la región en mejores condiciones. En ese contexto, a contar del mes de febrero de 2010, XXXX, una de las principales empresas del mundo que presta servicios de logística para el transporte marítimo internacional de mercaderías, prestará ya no desde Suecia, sino que desde Chile sus servicios internacionales para los distintos transportes que se realizan a nivel mundial, sea para transportes desde y hacia puertos chilenos como para transportes desde y hacia cualquier puerto en el orbe, a través de la empresa chilena “YYYY” (en adelante YYY Chile).

YYYY actuará como coordinador de los distintos transportes navieros que requieran los diversos clientes del grupo XXXX a lo largo del mundo, centralizando la contratación de dichos servicios por tales clientes, locales o extranjeros. Para estos efectos, YYY Chile emitirá los conocimientos de embarque a nombre propio, bajo la figura de “transportador armador”.

De conformidad con el artículo 977 del Código de Comercio, el conocimiento de embarque prueba la existencia de un contrato de transporte marítimo y acredita que el transportador ha tomado a su cargo las mercancías y se ha obligado a entregarlas contra la presentación de ese documento.

De acuerdo con el artículo 1014 del citado cuerpo legal, el conocimiento de embarque puede ser firmado por una persona especialmente autorizada por el transportador, como será el caso de YYY Chile.

Por otro lado, el artículo 2152 del Código Civil admite la figura del mandato a nombre propio, la cual también se encuentra especialmente contemplada en el Código de Comercio en el artículo 245, conforme al cual el comisionista puede actuar a nombre propio. En el caso planteado, YYY Chile operaría como mandatario a nombre propio de la empresa que transporta las mercaderías de los clientes del grupo XXXX. Agrega que de conformidad con el artículo 256 del Código de Comercio, es perfectamente legítimo que el mandatario se reserve el derecho a declarar más tarde por cuenta de qué persona celebra el contrato. Una vez que se haya realizado esta declaración, el mandatario quedará desligado de todo compromiso y la persona nombrada le sustituirá retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes del contrato.

YYY Chile, celebrará los contratos de transporte con las respectivas empresas navieras, los que se protocolizarán en una Notaría Pública de Santiago de Chile, a fin de que tengan fecha cierta de conformidad con los artículos 1703 del Código Civil y 419 del Código Orgánico de Tribunales.

En la contabilidad de YYYY Chile se registrarán sólo las comisiones que se cobren por la intermediación realizada, no reflejándose ingreso alguno por el transporte en sí, ya que este corresponderá a la empresa naviera comitente.

En definitiva, YYYY Chile es parte del contrato de transporte con sus clientes y como emisor del conocimiento de embarque está obligado al transporte de las mercaderías, y también es acreedor del precio pactado por el flete. Pero lo anterior lo efectúa en su calidad de comisionista a nombre propio, y una vez hecha la declaración pública de que ha contratado por cuenta e interés de la respectiva empresa naviera, se entiende que es ésta la única que obtiene el ingreso por concepto de transporte. Por tanto, solicita confirmar que YYYY no obtiene un ingreso, ni menos una renta originada en el precio del contrato de transporte, sino que deberá reconocer sólo un ingreso por aquella cantidad que cobre a título de servicios de logística.

II. ANÁLISIS.

Sobre el particular, cabe señalar que de conformidad con el artículo 233 del Código de Comercio, el mandato comercial es un contrato por el cual una persona encarga la ejecución de uno o más negocios lícitos de comercio a otra que se obliga a administrarlos gratuitamente o mediante una retribución y a dar cuenta de su desempeño.

Una de las especies de mandato comercial es la comisión. El mandato comercial toma el nombre de comisión cuando versa sobre una o más operaciones mercantiles individualmente determinadas (artículo 235 del Código de Comercio).

El comisionista puede obrar en nombre propio o a nombre de sus comitentes, y en conformidad con el artículo 255 del Código de Comercio, el comisionista que obra a su propio nombre se obliga personal y exclusivamente a favor de las personas que contraten con él, aun cuando el comitente se halle presente a la celebración del contrato, se haga conocer como interesado en el negocio, o sea notorio que éste ha sido ejecutado por su cuenta.

Puede apreciarse entonces, que al igual que ocurre con el mandato civil, en el mandato mercantil, cuando el mandatario es representante del mandante, los efectos del contrato que aquél celebra se producen para el mandante y no para el mandatario. Sin embargo, cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo. Como puede apreciarse, a diferencia de lo que ocurre en el mandato con representación, cuando el mandatario obra a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre en virtud del mandato se radican directamente en su patrimonio, y sólo en el momento en que se efectúa la rendición de cuentas se procede a traspasar dichos efectos al patrimonio del mandante. En este sentido, de conformidad con el artículo 256 del Código de Comercio, puede el comisionista reservarse el derecho de declarar más tarde por cuenta de qué persona celebra el contrato. De acuerdo con la misma norma, sólo una vez hecha la declaración, el comisionista quedará desligado de todo compromiso, y la persona nombrada le sustituirá retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes del contrato. Precisamente, atendido que los efectos de los actos celebrados por el mandatario a

nombre propio se radican en su patrimonio, el artículo 257 del Código de Comercio dispone que el comitente carece de acción directa contra los terceros con quienes el comisionista hubiere contratado en su propio nombre; pero podrá compeler a éste a que le ceda las acciones que hubiere adquirido.

Por lo mismo, en el caso que el comitente declare a los terceros que han contratado con el comisionista que el contrato le pertenece y que toma sobre sí su cumplimiento, dicha declaración, deja subsistentes las relaciones establecidas entre el comisionista y los terceros, y sólo constituirá al comitente fiador de los contratos que aquél hubiere celebrado a su propio nombre.

Por su parte, el artículo 279 del Código de Comercio dispone que evacuada la negociación encomendada, el comisionista está obligado a:

- 1° dar inmediatamente aviso a su comitente;

- 2° poner en manos del mismo, a la mayor brevedad posible, una cuenta detallada y justificada de su administración, devolviéndole los títulos y demás piezas que el comitente le hubiere entregado, salvo las cartas misivas, y
- 3° reintegrar al comitente el saldo que resulte a favor de él, debiendo valerse para ello de los medios que el mismo comitente hubiere designado, o en su defecto, de los que fueren de uso general en el comercio.

III. CONCLUSIÓN.

En cuanto a su consulta, cabe indicar que en la medida que el mandatario obre a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre se radican en su propio patrimonio, y por tanto, las cantidades que perciba con motivo del contrato de transporte que celebra a nombre propio, constituyen para él un ingreso propio, mientras no se cumpla con la obligación de rendir cuenta y se traspasen los efectos patrimoniales al mandante, y consecuentemente, mientras esto no ocurra, deberá cumplir respecto de los mismos con la obligación de efectuar los pagos provisionales mensuales que correspondan de conformidad con la ley.

Atendido que el Impuesto a la Renta se determina anualmente, si la rendición de cuentas no se efectúa dentro del ejercicio respectivo, las cantidades que haya adquirido a consecuencia o con motivo de los actos que celebró en virtud del mandato, constituirán un ingreso que deberá considerar en la determinación de su Renta Líquida Imponible y tributar de conformidad con las reglas generales.

Sólo una vez que el mandatario comisionista proceda a rendir cuenta y traspase los efectos patrimoniales de los actos celebrados a nombre propio a su mandante, el comitente podrá sustituirle retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes de conformidad con el artículo 256 del Código de Comercio. Por tanto, si existen derechos y obligaciones pendientes, estos pasarán al patrimonio del mandante y el mandatario no deberá reconocerlos como propios. En cambio, respecto de los derechos y obligaciones que se ya se hubieren extinguido, el mandatario deberá reintegrar al comitente el saldo que resulte a favor de este último de conformidad con lo dispuesto en el artículo 279 del Código de Comercio, efectuando la correspondiente rebaja en sus resultados determinados para fines tributarios en cuanto proceda según con las reglas generales.

IV. Jurisprudencia Judicial

Devolución IVA exportador respecto de facturas irregulares. (Fallo Corte de Apelaciones de Santiago, rol 5305-5).

La I. Corte de Apelaciones de Santiago revocó una sentencia dictada por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, que había dado lugar en parte a una reclamación tributaria presentada en contra de determinadas liquidaciones de impuestos notificadas a un contribuyente por Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta de Primera Categoría, las que determinaron la utilización indebida del procedimiento establecido en el artículo 36 del D.L. 825, de 1974, al solicitarse la devolución de IVA Exportador proveniente de Crédito Fiscal basado en facturas irregulares que consignaban operaciones inexistentes.

El tribunal de alzada señaló haber llegado al convencimiento de que todas las facturas emitidas por los proveedores cuestionados cumplieron con los requisitos legales, por lo que no pueden ser estimadas como irregulares. Lo anterior, en cuanto se encuentran acreditados los pagos a los proveedores con diversos cheques y depósitos, las facturas se encuentran debidamente timbradas y la actividad de exportación aparece de sus libros, las que están facturadas y con las órdenes de embarque respectivas.

El texto de la sentencia es el siguiente:

Santiago, quince de julio de dos mil nueve.
Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de los siguientes fundamentos que se eliminan: 22°, 33°, 34°, 37°, 40°, 42°, 43°, 62°, 63° y 64°. Y se tiene en su lugar y además presente:

1°) Que en lo tocante a las facturas emitidas por don Héctor Manuel Román Álvarez se cuenta con antecedentes probatorios, que se detallan en la sentencia que se revisa, que permiten afirmar que tales facturas cumplen con los requisitos formales exigidos en la época de su emisión, incluido su timbraje, que el impuesto fue declarado y que -lo que es muy relevante- las operaciones a que ellas se refieren se efectuaron realmente, más allá de cualesquiera observaciones sobre atipicidad en la forma de las compraventas o de los pagos, lo que es muy explicable por el carácter de pescador artesanal del emisor.

2°) Que, en el contexto de lo anteriormente relacionado, cabe destacar, reforzando lo concluido, que el monto de las facturas asciende a \$ 13.161.445, incluido el IVA, mientras que la suma de los cheques utilizados en su pago asciende a \$ 13.061.464, esto es, se trata de cantidades prácticamente iguales; además de la circunstancia de haber realizado Pesquera Trubetta Limitada una serie de exportaciones que constan en sus libros (fs. 314) y que se encuentran debidamente facturadas y con sus órdenes de embarque (fs. 96 a 146) sobre mercaderías que son los pulpos y locales que, entre otros, compraba al proveedor señor Román Álvarez.

3°) Que respecto a las compras efectuadas al proveedor señor Carlos Díaz Álvarez y a las tres facturas emitidas por éste, concurren similares antecedentes probatorios, que se relacionan en la sentencia que se encuentra en alzada, de los cuales fluyen elementos de convicción suficientes para tener por establecido que ellas cumplen con todos los requisitos pertinentes, incluido su timbraje y que las compras a que se refieren fueron reales, también en condiciones y circunstancias que son las propias de las transacciones efectuadas con pescadores artesanales; del mismo modo que son pertinentes a su respecto las consideraciones referidas al monto de las compras versus monto de los documentos pagados, así como a la exportación de los productos comprados.

4°) Que, finalmente, cabe consignar que las facturas emitidas por el proveedor Roberto Lobos Serra, cuyo monto total suma \$ 37.051.161, corresponden también, acorde con la prueba rendida y que se detalla en la sentencia que se revisa, a operaciones reales, contándose con una serie de documentos que así lo acreditan, tales como el contrato de prestación de servicios para el procesamiento y congelado de pulpos y locates, diversos cheques y depósitos que acreditan el pago de parte importante de las mercaderías a través de esos mecanismos, sin perjuicio de los pagos que pudieron hacerse en dinero efectivo por los servicios de maquilaje que prestaba este proveedor, fallecido en el mes de enero de 1995.

5°) Que parece del todo plausible que el fallecimiento del proveedor Lobos Serra, en la fecha recién indicada, pudo ser motivo de la imposibilidad de verificar algunos antecedentes que contribuyeron contribuir a una mejor prueba en el caso de las facturas que lo tienen por emisor.

6°) Que esta Corte ha llegado al convencimiento que todas las facturas emitidas por los proveedores mencionados anteriormente cumplieron con los requisitos legales, por lo que no pueden estimarse irregulares; y que las operaciones de que ellas dan cuenta se efectuaron realmente, lo que impide rechazar el crédito fiscal IVA y el costo en el impuesto a la renta argumentándose, como lo hace el servicio, que no son efectivas tales operaciones.

7°) Que por todo lo dicho corresponde dar lugar al reclamo presentado por el contribuyente.

8°) Que, no obstante lo dicho, cabe consignar que, en opinión de esta Corte, las circunstancias en que se ha desenvuelto el presente juicio, que se refiere a hechos que datan del mes de septiembre de 1993 y cuya duración se extiende ya por más de doce años, no se ajustan a las normas sobre el debido proceso legal, establecidas en el numeral tercero del artículo 19 de la Carta Fundamental, en términos tales que no puede ser considerado racional y justo; lo que importa también una infracción al principio de la justicia pronta contenido en el artículo 8.1 del Pacto de San José de Costa Rica, que proclama que toda persona tiene derecho a ser oída por un Juez o Tribunal competente independiente e imparcial, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter. Requerimiento imperativo que, obviamente, no se ha cumplido en el caso de autos.

Por estos fundamentos, se revoca la resolución de veinticinco de abril de dos mil cinco, escrita a fs. 485 y siguientes, que acogió parcialmente la reclamación, declarándose, en cambio, que ella queda acogida en su totalidad y que se dejan sin efecto las liquidaciones reclamadas.

Regístrese y devuélvase.

Redacción del Ministro señor Cisternas.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETÍN TRIBUTARIO FEBRERO 2011

En materia de Resoluciones del SII, hay que tener presente las formas y plazos para las declaraciones juradas de la nómina Grandes y Gran Contribuyente, como asimismo información que deben dar las empresas sobre las donaciones de sus dependientes para el Fondo de Reconstrucción.

En cuanto a los Oficios, se destaca el que trata los requisitos para acogerse a los beneficios tributarios de los precontratos, que al parecer poco ha sido ocupado por las empresas, probablemente por desconocimiento.

Al efecto se recuerda que la ley N° 20.454, que incentiva el Precontrato, dispone que al beneficio tributario consistente en rebajar de los pagos provisionales mensuales (PPM) los gastos efectuados en acciones de capacitación de trabajadores eventuales.

Lo que se consultó al SII fue si el descuento vía PPM que contempla rige para todos los contribuyentes en general, o sólo para aquellos que, en el respectivo año tributario anterior, hubiesen obtenido ingresos brutos totales iguales o inferiores al equivalente a 100.000 unidades de fomento conforme lo dispone esa ley.

El Oficio aclara que esa ley no estableció límites al respecto, con lo cual se podrá acceder a dicho beneficio aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos legales, independientemente si los ingresos que hubiesen obtenido el año tributario anterior.

Finalmente en materia de Jurisprudencia Judicial se ha destacado un fallo de interés, en cuanto a que la Corte de Apelaciones estimó que si todas las facturas emitidas por los proveedores cumplen con los requisitos legales, no pueden estimarse irregulares. En el caso del juicio, se encuentran acreditados los pagos a los proveedores con diversos cheques y depósitos, las facturas se encuentran debidamente timbradas y la actividad de exportación aparece de sus libros, las que están facturadas y con las órdenes de embarque respectivas.

Franco Brzovic González