

BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2012

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

1. Segundo Proyecto ley sobre reforma tributaria.

A esta fecha el Congreso aprobó dicho proyecto, el cual se encuentra en trámite para su promulgación y publicación.

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Valor a considerar como gastos imputables a la franquicia Sence respecto viáticos y traslado de participantes. (Oficio N° 1940 de 3 de agosto de 2012).

2. Gastos de administración de las OTIC para capacitación. (Oficio N° 1941 de 3 de agosto de 2012).

3. Solicita se exima de impuestos a los bonos de término de conflicto en negociaciones colectivas. (Oficio N° 1951 de 3 de agosto de 2012).

4. Tratamiento tributario de las sumas cobradas por un mandatario. (Oficio N° 2061 de 9 de agosto de 2012).

5. Tratamiento tributario de los global depository notes. (Oficio N° 2013 de 7 de agosto de 2012).

6. Domicilio en Chile en que el asiento principal de los negocios sea realizado a través de una EIRL. (Oficio N° 2063 de 9 de agosto de 2012).

7. Calificación del domicilio o residencia de un contribuyente. (Oficio N° 2066 de 9 de agosto de 2012).

8. Posibilidad de no pagar IVA al efectuar una importación. (Oficio N° 1983 de 6 de agosto de 2012)

9. Tratamiento tributario en el IVA por la venta de terrenos urbanizados realizado por una sociedad de inversiones. (Oficio N° 2075 de 9 de agosto de 2012)

IV. Jurisprudencia judicial.

Modificaciones de una escritura dando por pagado del precio, la cual es modificada con posterioridad y una vez iniciado el proceso de fiscalización tributaria. (Fallo de la I. Corte Suprema de fecha 2 de agosto de 2012, rol 9513-2009)

Desarrollo.

II. Proyectos de ley

1. Segundo Proyecto ley sobre reforma tributaria.

A esta fecha el Congreso dio su aprobación a dicho proyecto, el cual se encuentra en trámite para su promulgación y publicación.

Anticipándolos en la espera de la ley, a continuación se destacan las modificaciones más importantes.

Incremento del impuesto de Primera Categoría.

Se eleva la tasa a un 20% a contar del año tributario 2013. Esta alza se aplica sobre rentas percibidas o devengadas durante el año comercial 2012. En todo caso no está claro en la ley que ocurre con la aplicación del impuesto de Primera Categoría en carácter de único, esto es desde cuando se aplica.

Fusiones.

Se regula el tratamiento tributario en los casos que el valor de la inversión total realizada, resulte menor al valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida.

Esa diferencia, debe distribuirse entre todos los activos no monetarios que se reciben con motivo de la fusión cuyo valor tributario sea superior al corriente en plaza. La distribución debe efectuarse en la proporción que represente el valor corriente en plaza de cada uno de dichos bienes sobre el total de ellos, disminuyéndose el valor tributario de éstos hasta concurrencia de su valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza.

De mantenerse la diferencia o una parte de ella, debe considerarse como un ingreso diferido e imputarse por el contribuyente dentro de sus ingresos brutos en un lapso de hasta diez ejercicios comerciales consecutivos contados desde aquel en que éste se generó, incorporando como mínimo un décimo de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación.

Se autoriza la amortización de las diferencias entre el valor de las acciones o derechos sociales y su patrimonio tributario, con lo cual en el caso de una fusión propia o impropia, es decir, que una empresa absorbe la propiedad de otra, la diferencia entre el valor de adquisición de los derechos sociales o acciones y el capital propio de la sociedad absorbida, debe en primer término ser distribuida proporcionalmente entre los activos no monetarios, aumentando el valor de éstos hasta su valor de mercado. En caso de existir diferencia, ésta debe considerarse como gasto diferido, pudiendo deducirse en partes iguales en diez ejercicios consecutivos en lugar de seis.

Enajenación de bienes raíces situados en Chile:

Se afectará la ganancia de capital de los mismos, salvo el caso de quien vende sea una persona natural o una sociedad de personas integrada por personas naturales, bajo condición de que concurren los siguientes requisitos copulativos, que el bien raíz que vendan no forme parte de su activo; que no declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa; que no hayan estado obligados, en el ejercicio inmediatamente precedente a la enajenación, a determinar sus rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Las sociedades de personas integradas por personas naturales, además de los requisitos anteriores, no deben ser el resultado de la división de una sociedad que debía declarar tales rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, en el ejercicio en que haya tenido lugar la enajenación, o en el ejercicio inmediatamente anterior al de la enajenación.

La exigencia anterior, se extiende a dos años calendarios, cuando la sociedad que resulte de la división, haya estado acogida a un régimen de presunción o de declaración de rentas efectivas según contrato o contabilidad simplificada, respecto de tales bienes, pero hubiere celebrado un contrato de promesa de venta o de arriendo con opción de compra sobre el bien raíz respectivo, dentro de los dos años calendarios en que debía estar acogido a los citados regímenes para dichos efectos.

Homologación del tratamiento de las sociedades anónimas al resto de las empresas o sociedades.

En particular los gastos del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta se restan de la renta imponible, y desde enero de 2013 se les aplicará un impuesto único de 35% cuando éstos no puedan ser atribuibles a un socio como retiro encubierto; y si estos gastos pueden atribuirse a un socio o accionista, quedan afectos al impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda, más una multa de 10%.

En el caso de la determinación del costo de los derechos sociales y el tratamiento tributario del mayor valor obtenido en su enajenación se dispone que el costo de enajenación de derechos y acciones será el que actualmente se aplica a estas últimas, esto es, el costo de adquisición corregido, con la salvedad de que se establece que dicho valor (de aporte o de adquisición), debe incrementarse o disminuirse, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante.

Precios de transferencia.

Se legisla sobre las normas de Acuerdos Anticipados de Precios (APAs) que permiten fijar con el Servicio de Impuestos Internos los precios de transferencia de forma anticipada e introduce la obligación para los contribuyentes de presentar una Declaración Jurada de Precios de Transferencia.

No devolución de los PPM por utilidades absorbidas.

Se establece que no procede la devolución de los pagos provisionales por utilidades absorbidas cuando dicho impuesto haya ingresado al FUT sin haber sido enterado de manera efectiva en las arcas fiscales, por haber sido cubierto por un crédito por impuestos pagados en el exterior, ya sea que este crédito haya sido generado por el mismo contribuyente o lo haya recibido desde alguna empresa relacionada.

Rentas de chilenos no residentes ni domiciliados en Chile.

Se establece que las rentas percibidas por esos contribuyentes no se gravarán con el 35% y quedaran sujetas a las mismas normas vigentes para los no residentes.

Renta Presunta.

Se modifican las reglas aplicables a la renta presunta de las actividades agrícola, transporte de pasajeros y transporte de carga, estableciendo que el límite de ventas incorpora proporcionalmente las ventas provenientes de las participaciones del contribuyente sobre las ventas de sus empresas relacionadas.

Exención IVA ingresos afectos al Impuesto Adicional

Elimina la exención de IVA respecto de los ingresos afectos a impuesto adicional, estableciéndose que en si los ingresos no fueron gravados con el impuesto adicional (ejemplo por convenio de doble tributación), se afectarán con IVA.

Rebajas tramos Glotal Complementario y Único al Trabajo.

Se rebajan a contar del 01 de enero del año 2013, las tasas marginales de cada tramo del impuesto global complementario y del impuesto único de segunda categoría para los primeros siete tramos de renta manteniéndose el 40% para las rentas más altas.

Reliquidación Impuesto Segunda Categoría.

Se podrá reliquidar el impuesto único de segunda categoría a partir de la operación renta correspondiente a abril de 2013 en forma anual.

Crédito para la enseñanza

Se podrá imputar anualmente como crédito de los impuestos único de segunda categoría y/o global complementario, 4,4 UF por cada hijo a los pagos a instituciones de enseñanza preescolar, básica, diferencial y media, reconocidas por el Estado, por concepto de matrícula y colegiatura, así como también otros gastos asociados a la educación.

Los beneficiarios no podrán tener un ingreso por hogar superior a 66 UF. Este crédito estará disponible en la operación renta correspondiente a abril 2013, donde se pueden imputar los gastos en educación incurridos en el año 2012 desde el primer día del mes siguiente al de la publicación de la ley.

Rebaja Impuesto Timbres y Estampillas

Se reduce la tasa máxima del Impuesto de Timbres y Estampillas de 0,6% anual a 0,4% anual, desde el año 2013 en adelante.

Exención software del Impuesto Adicional.

A partir del primer día del mes siguiente de publicada la ley, estarán exentos del impuesto adicional de 15% (Ley de Impuestos a la Renta) los software de tipo estándar, es decir, aquéllos cuyos derechos se transfieren para el uso de quien lo adquiere y no para la explotación comercial o de otro tipo.

Eliminación sobre tasa de casas rodantes.

Se elimina la sobretasa de 15% a la primera venta o importación de vehículos casas rodantes autopropulsadas.

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

**1. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 19.518, ART. 27° – D.S. N° 98, DE 1998, ART. 26 – D.S. N° 122, DE 1999, ART. 2°. (ORD. N° 1940, DE 03.08.2012)
VALOR A CONSIDERAR COMO GASTOS IMPUTABLES A LA FRANQUICIA TRIBUTARIA POR GASTOS DE CAPACITACIÓN CORRESPONDIENTES A VIÁTICOS Y TRASLADOS DE PARTICIPANTES.**

Se consulta sobre la autorización que debe conferir el SENCE a los desembolsos por concepto de gastos en viáticos y traslados de participantes en acciones de capacitación realizadas fuera de sus lugares de trabajo, cuando ésta se efectúe por vía directa o a través de un Organismo Técnico Intermedio de Capacitación OTIC y en este último caso, cuál es la forma en que se debe justificar los gastos por este concepto.

I.- ANTECEDENTES.

Respecto de la autorización de gastos por concepto de viáticos y traslados de participantes en acciones de capacitación realizadas fuera del habitual lugar de trabajo, componente consagrado en el artículo 26 del Decreto Supremo N° 98, de 1998, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, solicita se precise si se debe considerar para el cálculo de estos ítems, el

valor bruto o neto indicado en la respectiva factura con que debe justificar su gasto la empresa en cuestión.

Respecto de las acciones de capacitación intermediados por los OTIC, consulta si la factura relativa a la justificación de los viáticos y traslados puede ser emitida a nombre de la empresa adherente al OTIC, debiendo éste último reembolsar a la empresa el gasto indicado en la factura, y resguardando la copia original de ésta en su poder, a manera de respaldo documental. A juicio de ese Servicio este procedimiento es pertinente, dado el flujo de procesos asociados a la gestión de las actividades de capacitación.

En ambos casos solicita se le indique cuál es el criterio a adoptar si la facturación es electrónica.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 26, del Decreto Supremo N°98, de 1998, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, sobre Reglamento del Estatuto de Capacitación y Empleo, preceptúa que los gastos por concepto de viáticos y traslados de los participantes que asistan a cursos que se desarrollen fuera de su lugar habitual de trabajo, podrán ser autorizados por el SENCE para imputarlos a la franquicia tributarias, siempre que los mismos no excedan del diez por ciento de los costos directos anuales acogidos a la franquicia tributaria. Agrega esta disposición, que el SENCE autorizará los viáticos y traslados siempre que estos se ajusten a valores reales y apropiados, y que, para dicho fin, las empresas deberán solicitar a ese organismo, conjuntamente con la comunicación de la actividad de capacitación, la aprobación previa del viático y traslado.

En concordancia con lo anterior, el artículo 9°, del Decreto Supremo N°122, de 1999, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, sobre Reglamento de los OTIC, prescribe que los gastos por concepto de viáticos y traslados en que incurran los trabajadores, con ocasión de la participación de los mismos en cursos de capacitación efectuados a través de los OTIC, podrán rebajarse del aporte efectuado por la empresa hasta la concurrencia del 10% de éste.

Respecto de la materia en análisis cabe indicar que se entiende por viático, la suma de dinero de monto razonable y prudente que los empleadores pagan a los trabajadores a fin de que estos solventen los gastos de alimentación, alojamiento o traslado en que incurran con motivo del desempeño de sus labores, siempre que para dichos efectos deban ausentarse del lugar de su residencia habitual.

Ahora bien, en el primer caso, vale decir cuando la capacitación es efectuada directamente por las empresas, tal y como indica la norma, las sumas correspondientes a viáticos y traslados, están sujetas a la aprobación previa por parte del SENCE, esto es, en la oportunidad en que se comunique la actividad de capacitación. Por su parte, cuando la capacitación es efectuada a través de las OTIC, el desembolso que efectúan las empresas por dicho concepto, tiene un límite del 10% del aporte entregado por las empresas a las OTIC.

De acuerdo con la definición y con las disposiciones señaladas, cabe expresar que lo que corresponde considerar como desembolsos por concepto de capacitación, son las sumas que las empresas entregan por concepto de viáticos y traslados a los participantes en acciones de capacitación, no el uso que en definitiva éstos hagan de dichas sumas ya sea en hotelería, alimentación o traslado. De lo dicho se sigue, que en los casos en que dichas sumas son utilizadas para financiar gastos afectos al Impuesto al Valor Agregado (IVA), como ocurre con la hotelería y la alimentación de los participantes, las empresas en ningún caso tendrán derecho a recuperar el crédito fiscal del IVA, sin perjuicio que el monto total desembolsado por la empresa, en la medida en que se cumplan los requisitos legales y reglamentarios, podrá acogerse al beneficio a la capacitación materia de análisis.

Respecto de la documentación que justifica el uso por parte de los participantes en las actividades de capacitación, de las sumas entregadas por las empresas por concepto de viáticos y traslados, en los casos en que la actividad de capacitación sea intermediada por los OTIC, y sobre el procedimiento que señala al efecto, cabe expresar que el artículo 27 de la Ley

N°19.518, dispone que corresponderá al SENCE velar por que estos organismos observen sus disposiciones, las de su reglamento y las instrucciones de carácter general que se dicten por los organismos respectivos para el desarrollo de acciones comprendidas en la ley, y fiscalizar sus actividades.

III.- CONCLUSION.

Para efectos de la autorización que debe otorgar el SENCE a los gastos incurridos en viáticos y traslados se debe considerar el monto total que por dichos conceptos efectivamente entreguen las empresas a sus participantes, con los límites que establecen las disposiciones contenidas en el Estatuto de Capacitación y Empleo y sus reglamentos.

Además, corresponde al SENCE la fiscalización de las actividades de los OTIC, siendo materia de su competencia, y no de este Servicio, determinar sobre el procedimiento que debe seguirse respecto de la emisión de la documentación que justifica el uso, por parte de los participantes en las actividades de capacitación, de las sumas entregadas por las empresas por concepto de viáticos y traslados.

2. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – LEY N° 19.518, ART. 27°, ART. 36° – D.S. N°122, DE 1999, ART. 1°. (ORD. N° 1941, DE 03.08.2012) GASTOS DE ADMINISTRACIÓN DE LOS ORGANISMOS TÉCNICOS INTERMEDIOS PARA CAPACITACIÓN

En el marco de la revisión que la Unidad de Auditoría Interna del SENCE está realizando al OTIC YYYY, requiere un pronunciamiento respecto al uso que los OTIC pueden dar al 15% de los Gastos de Administración, y si estos pueden ser utilizados en conceptos tales como pago de pasajes aéreos a España, pagos de magíster, compras de computadores y cámaras fotográficas, a los encargados de Recursos Humanos de los organismos aportantes, además de la colocación de personal propio de la OTEC para desarrollar funciones propias y brindar apoyo a las organizaciones en donde operan.

Asimismo, solicita se indique qué ocurre con los intereses generados y pagados por los OTIC a la Cooperativa, y si estos fondos pueden ser descontados del 15% de los Gastos de Administración.

II. ANÁLISIS.

El artículo 36, de la Ley N°19.518, que establece el crédito tributario por gastos en capacitación, dispone que dicha franquicia resulta aplicable tanto a las actividades de capacitación que ejecuten las empresas por sí mismas, como a aquellas que contraten con las instituciones citadas en el artículo 12 del mismo texto legal, o con los OTIC. En conformidad con lo dispuesto por el artículo 23, de la Ley N°19.518, los OTIC tienen por objeto otorgar apoyo técnico a sus empresas adheridas, principalmente a través de la promoción, organización y supervisión de programas de capacitación y de asistencia técnica para el desarrollo de recursos humanos.

Por su parte, el Reglamento de la Ley N°19.518, relativo a los OTIC, contenido en el D.S. N°122, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, publicado en el Diario Oficial de 30 de marzo de 1999, dispone en el inciso 1°, de su artículo 10, que estos organismos destinarán para la organización de cursos de capacitación, no menos del 85% del monto de los aportes que perciban de sus empresas afiliadas. Seguidamente, en su inciso 3°, expresa que para los efectos de este artículo, se considerarán costos de administración los gastos que deban efectuar los referidos organismos técnicos intermedios, en el contexto de una normal y eficiente administración, tales como arriendo de oficinas, remuneraciones del personal, adquisición de bienes, contratación de servicios, gastos de mantención y reparaciones, y en general aquellos que sean necesarios para su regular funcionamiento administrativo, en el marco de las finalidades que la ley les reconoce.

El artículo 27, de la Ley N°19.518, dispone que corresponderá al SENCE velar por que estos organismos observen sus disposiciones, las de su reglamento y las instrucciones de carácter general que se dicten por los organismos respectivos para el desarrollo de acciones comprendidas en esta ley, y fiscalizar sus actividades.

Para efectos de hacer valer el crédito tributario que corresponda, el artículo 43, de la Ley N°19.518, dispone que las empresas que realicen sus actividades de capacitación a través de un OTIC, deben mantener un certificado de dicho organismo en que conste si éstas fueron realizadas o no, así como el monto y la fecha en que se efectuaron los respectivos aportes. Agrega la norma que tales antecedentes deben estar visados por el SENCE quien, sin perjuicio de sus propias facultades de fiscalización, pondrá en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos cualquier circunstancia que modifique los costos previstos en el programa o les haga aparecer como injustificados o excesivos, con el objeto que éste último ejercite sus facultades fiscalizadoras.

Finalmente, cabe señalar que de acuerdo al artículo 79 de la misma Ley, si los aportes que efectuaren los asociados a los organismos técnicos intermedios para capacitación no se destinaren a los fines previstos en el artículo 23, no habrá lugar a la franquicia tributaria correspondiente que contempla este cuerpo legal. Todo ello, sin perjuicio de la cancelación de la inscripción en el registro del organismo y de las acciones legales que procedieren.

III. CONCLUSIÓN.

No corresponde al Servicio de Impuestos Internos determinar si los desembolsos que indica en su consulta pueden o no ser calificados como gastos de administración de los OTIC autorizados por la Ley N°19.518 y su Reglamento. En caso que no fuere así, se encuentra entre los deberes del SENCE informar a este Servicio con la finalidad que ejerza sus facultades en relación con los aspectos tributarios de la franquicia. Cabe hacer presente, que lo anterior es sin perjuicio de la tributación que pudiere corresponder a quienes percibieron los desembolsos efectuados por los OTIC, si se determina que en virtud de los mismos se les ha generado un incremento de patrimonio, lo que deberán apreciar las instancias fiscalizadoras de este Servicio en la oportunidad que corresponda.

3. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 42°, N°1. (ORD. N° 1951, DE 03.08.2012). SOLICITA SE EXIMA DE IMPUESTOS A LOS BONOS DE TÉRMINO DE CONFLICTO PRODUCTO DE NEGOCIACIONES ENTRE LAS EMPRESAS.

1. Por especial encargo del XXXX del YYYY, se da respuesta a la presentación que usted hiciera a S.E. el Presidente de la República, en la que pide que los “bonos de término de conflicto” que se acuerdan entre las empresas y los trabajadores dentro del proceso de negociación colectiva, queden exentos del pago del impuesto la renta.

2. Al respecto, cabe señalar en primer término que el artículo 42 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que las rentas consistentes en sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación, se encuentran afectas al impuesto Único de Segunda Categoría establecido en el N°1 del artículo 43 de dicha Ley.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 45 del mismo texto legal, preceptúa que para los efectos de calcular el impuesto contemplado en el artículo 42 N°1, las rentas accesorias o complementarias al sueldo, salario, pensión, tales como bonificaciones, horas extraordinarias, premios, dietas etc., se considerará que corresponden al mismo período en que se perciben, cuando se hayan devengado en un solo período habitual de pago. Si ellas se hubieren devengado en más de un período habitual de pago, se computarán en los respectivos períodos en que se devengaron

En el caso específico de los “bonos de término de conflicto”, éstos constituyen una remuneración accesoria o complementaria al sueldo, afectos al Impuesto único de Segunda Categoría a que se refieren los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la Ley de la Renta, tributo que debe determinarse en la forma señalada en el artículo 45 del mismo cuerpo legal. 3. En cuanto a la posibilidad de eximir de impuesto a la renta a este tipo de bonificaciones que los trabajadores obtienen al término de una negociación colectiva, se hace presente que dentro del contexto de un impuesto a la renta de carácter progresivo, como es el que se encuentra vigente, técnicamente no es conveniente contemplar exenciones respecto de determinados tipos de renta que, como en este caso, no benefician a la totalidad de los contribuyentes. Ello, porque se altera la progresividad de ese gravamen e introduce inequidades en el sistema impositivo, ya que personas que tienen el mismo nivel de ingresos, pero que perciben rentas por distintos rubros, quedan sujetas a una disímil carga tributaria. Por lo expuesto, se estima preferible respecto de este gravamen establecer normas que beneficien a la totalidad de los contribuyentes, y no respecto de algún tipo específico de rentas. En el proyecto de ley que S.E. el Presidente de la República envió recientemente al H. Congreso Nacional para perfeccionar la legislación tributaria, se siguió ese criterio. En efecto, en el mensaje con que se remitió el proyecto, se dice que entre los ejes de la iniciativa está el alivio económico de la clase media, mencionando que busca reducir considerablemente el pago de impuestos personales, mediante la reducción de las tasas marginales del Impuesto único de Segunda Categoría y Global Complementario, con la introducción de la reliquidación del impuesto en caso de trabajadores dependientes cuyas remuneraciones, por distintas causas, varíen durante un determinado año.

Además, el proyecto permite, bajo ciertas condiciones, descontar los gastos de educación escolar de los hijos, de los impuestos personales pagados por personas de la clase media. En esa misma línea, el proyecto de ley reduce sustancialmente el impuesto de timbres y estampillas, lo que producirá una baja en el costo de los créditos.

**4. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – OFICIOS N°S 2024, DE 2010 Y 328, DE 2011. (ORD. N° 2061, DE 09.08.2012)
REQUIERE SE RATIFIQUE ANTERIORES PRONUNCIAMIENTOS DEL SERVICIO SOBRE EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS SUMAS COBRADAS POR UN MANDATARIO EN CUMPLIMIENTO DE UN ENCARGO EN REPRESENTACIÓN DEL MANDANTE.**

I.- ANTECEDENTES.

Plantea que una sociedad anónima, cuyo giro consiste en la Prestación de Servicios de Cobranza, Promoción e Inversiones para médicos, con el objeto de facilitar el cobro de los honorarios derivados de los servicios de salud que los médicos o sociedades de médicos prestan a XXX Ltda., celebró un contrato de mandato, para que en su nombre y representación cobre a esta última los honorarios que se generen a favor de sus mandantes. Respecto del servicio de cobranza prestado recibe de sus mandantes la remuneración respectiva.

Expresa a continuación, que la sociedad anónima actuando como mandataria en nombre y representación de los médicos o sociedades médicas, registra como una cuenta por pagar (pasivo) las sumas que cobre en la ejecución del mandato. Por lo tanto no considera estos montos para efectos de determinar el impuesto de Primera Categoría a pagar, ni para cumplir con su obligación tributaria de enterar los pagos provisionales mensuales, ya que estos ingresos son tributados por los médicos o sociedades médicas mandantes.

Por lo anterior, solicita a este Servicio se ratifique que los Oficios N°s 328 de 2011 y 2.024 de 2010, resultan aplicables a la situación que plantea.

II.- ANÁLISIS.

En relación con su solicitud, cabe señalar que este Servicio a través de los Ords. N°s 2.024, de 04.11.2010; y 328, de 04.02.2011, analizó los efectos tributarios de la celebración de actos realizados en virtud de un mandato, distinguiendo si el mandatario obra en representación del mandante, ó bien si obra a nombre propio.

III.- CONCLUSIONES.

Basado estrictamente en lo señalado en su presentación y en el formato de contrato que acompaña, respecto a que la sociedad anónima a la que se refiere su presentación actúa como mandataria, en nombre y representación de sus mandantes, cabe expresar que los términos de los referidos pronunciamientos en la parte referida al mandatario que obra en representación del mandante, son aplicables a la situación que describe.

De acuerdo con ello, las sumas que cobra en virtud del mandato con representación, en tanto no son ingresos propios del mandatario, no deben incidir en la determinación de sus propias obligaciones tributarias establecidas en la LIR, debiendo reconocer como ingreso propio para tales efectos, sólo la remuneración a que tiene derecho en virtud del acuerdo celebrado entre las partes.

5. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 11° – OFICIOS N° 324, DE 1990, N° 3985, DE 1994 Y 3708, DE 1999. (ORD. N° 2013, DE 07.08.2012)

SOLICITA PRONUNCIAMIENTO SOBRE DIFERENTES ASPECTOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON LOS VALORES DENOMINADOS GLOBAL DEPOSITARY NOTES.

I. ANTECEDENTES.

Su cliente, una entidad bancaria organizada bajo las leyes del Estado de TTT de Estados Unidos de América (el Banco Depositario), analiza emitir y colocar en dicho país títulos de deuda denominados Global Depositary Notes (GDNs), los que se encontrarán respaldados con títulos de renta fija de la deuda pública chilena emitidos por el XXXX o por la YYYY, o bien, por bonos emitidos por empresas constituidas en Chile (TD)

El proceso de emisión y colocación de los GDNs sería el siguiente: (a) Un Broker adquiere en el mercado local primario o secundario los TD, con dineros de los inversionistas; (b) el Broker entrega en depósito los TD a un banco local en Chile (Banco Custodio) en la cuenta del Banco Depositario; (c) el Banco Depositario procede a la emisión de los GDNs en el exterior. Este documento de emisión establece entre otras cosas: (i) una relación de cambio entre los GDNs y los TD, la que se mantendría invariable durante la vida de la emisión; (ii) la forma y oportunidad en que los tenedores de los GDNs recibirán los frutos de su inversión; (iii) la forma y oportunidad en que los tenedores de GDNs podrán canjearlos por TD; y (iv) que en caso de la posterior enajenación de los TD canjeados por GDNs, corresponderá al valor más alto de cotización de los TD en el día y mercado local en el que se produzca el canje. Afirma que los GDNs en su naturaleza son idénticos a los American Depositary Receipts (ADRs), con la sola salvedad que en lugar de estar respaldados por acciones de sociedades anónimas chilenas, lo están con instrumentos de renta fija emitidos por entidades públicas o privadas. De acuerdo con ello, y luego de un detallado análisis sobre los aspectos tributarios relacionados con los GDNs, solicita confirmar los siguientes criterios: a) Debido a que, tanto los ADRs como los GDNs son certificados de inversión emitidos bajo ley extranjera con el respaldo de títulos de inversión emitidos por entidades locales, el tratamiento tributario de los segundos es el mismo que se ha otorgado a los primeros; b) Que para los tributarios establecidos en la LIR, los GDNs deben ser considerados como bienes situados en el exterior.

c) Que la ganancia obtenida en la enajenación de GDNs por parte de contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile se debe considerar como renta de fuente extranjera.

d) Que las ganancias distribuidas por el Banco Depositario a los titulares de GDNs que sean contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, constituyen rentas de fuente extranjera, no sujetas a tributación en Chile;

e) Que el canje de los GDNs por los TDs, conforme a la relación de cambio acordada, no produce efectos tributarios de utilidad ni pérdida;

f) Que el costo a rebajar en la enajenación posterior de los TDs equivale al precio de transacción más alto de estos valores en el mercado local en el que se realiza el intercambio, si así se ha establecido en el contrato que se acuerde entre el Banco Depositario y el

inversionista;

g) Que la ganancia obtenida en dicha enajenación califica como renta de fuente chilena.

II. ANÁLISIS.

Este Servicio, para efectos de analizar el régimen tributario aplicable a los GDNs, solicitó previamente un pronunciamiento al XXXX y a la ZZZZ, para clarificar si de acuerdo con la normativa aplicable, es posible la emisión y transacción de dichos títulos, las regulaciones que los regirían, y si las respectivas operaciones serían equivalentes a las llevadas a cabo con los ADRs. Dichas instituciones dieron respuesta a este requerimiento por medio de los Oficios N°s 3.460 de 29.04.2011 y 3.944 de 03.02.2012, respectivamente.

El XXXX, informó que de acuerdo a la legislación y normativa cambiaria vigente, la operación descrita configura en sí misma una operación de cambios internacionales regulada, comprendida en el concepto de inversiones definido en el numeral 2.3 del Capítulo XIV del Compendio de Normas de Cambio Internacional (CNCI). Por tanto, el Broker que adquiera los referidos TDs con divisas provenientes del exterior, y el Banco Depositario que los mantenga depositados a su nombre en un Banco Custodio Local, actuando por cuenta de inversionistas domiciliados o residentes en el exterior, deberán cumplir con informar y efectuar las operaciones correspondientes a través del Mercado Cambiario Formal, de conformidad con los Capítulos II y XIV del CNCI. Además, considerando la regulación cambiaria contenida en el Párrafo Octavo del Título III de la Ley Orgánica Constitucional que rige a dicho Banco, especialmente lo dispuesto en el artículo 42 del citado texto legal, los GDNs que se emitan, en la medida que acrediten la existencia de derechos de propiedad respecto de los TDs emitidos en Chile, deberán estar denominados y ser pagaderos en moneda extranjera, como asimismo, transarse en dicha moneda.

Por su lado, la SVS, indicó que la legislación chilena no ha regulado expresamente la emisión de ADRs y GDNs, ya que se trata de valores emitidos en el extranjero, conforme a la legislación extranjera, y por tanto, en nuestro país, su tratamiento será el de valores extranjeros, los que podrán ser transados en Chile de conformidad con las normas del Título XXIV de la Ley de Mercado de Valores. Para estos efectos, deben ser inscritos en el Registro de Valores Extranjeros de la SVS, lo que sólo podrá realizarse cuando el emisor originario de los valores esté inscrito en la entidad supervisora o reguladora competente de su país de origen o de otro país donde se transen efectivamente sus valores. Respecto de la materia tributaria consultada, e independiente de las demás obligaciones que los intervinientes en este tipo de operaciones deban cumplir ya sea ante el XXXX y ante la ZZZZ, cabe señalar que este Servicio, a través de diversos pronunciamientos, se ha referido al tratamiento tributario de los ADRs, el que, en principio, sería también aplicable a los GDNs, toda vez que ambos valores se instituyen a través de un similar proceso de emisión y colocación; el documento de emisión de los GDNs establece similares características al documento de emisión de los ADRs y, además, considerando lo informado por la ZZZZ, respecto a que ambos tendrían la misma naturaleza de instrumentos de inversión emitidos en el extranjero con respaldo en valores chilenos, diferenciándose en que la emisión de ADRs se encuentra respaldada por acciones de sociedades anónimas abiertas constituidas en el país, y los GDNs por títulos de deuda emitidos por entidades públicas o privadas chilenas.

III. CONCLUSIÓN.

De conformidad con lo informado por la ZZZZ, los GDNs tendrían la misma naturaleza que los ADRs, esto es, corresponden a valores extranjeros con respaldo en valores chilenos. De acuerdo con ello, es posible informar lo siguiente:

- a) El tratamiento tributario de los GDNs es similar al otorgado a los ADRs, siempre y cuando se cumplan los requisitos legales y reglamentarios que correspondan para su transacción, si fuera el caso, en nuestro país, y se den los mismos supuestos de hecho en los que se fundamenta el tratamiento tributario otorgado a los ADRs;
- b) Para los fines tributarios, los GDNs se consideran bienes situados en el exterior;

- c) De acuerdo con lo señalado en la letra b) precedente, los resultados obtenidos en la enajenación de los GDNs, tienen su fuente en el extranjero;
- d) Las rentas que provengan de los TDs chilenos (intereses), constituyen rentas de fuente chilena, ello en consideración a lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 11, de la LIR;
- e) En relación a su afirmación respecto a que el canje de los GDNs por los TDs no produce efectos tributarios de utilidad o pérdida, cabe expresar que al igual que lo señalado para el caso de los ADRs, con motivo del ejercicio de dicho derecho de canje no se genera renta de naturaleza alguna en los términos de la LIR.
- f) El valor de canje para fines tributarios, independiente del que hayan establecido las partes en el contrato, corresponderá al valor de adquisición de los títulos más la variación de IPC, menos los pagos de capital del bono.
- g) Los resultados obtenidos en la enajenación de TDs, son rentas de fuente chilena.

6. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ART. 3°, ART. 4° – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 8°, N°8 – CÓDIGO CIVIL, ART. 65° – LEY N° 19.857, ART. 18°. (ORD. N° 2063, DE 09.08.2012)
MANTENCIÓN DEL DOMICILIO EN CHILE, EN CASO DE CONSERVAR EN NUESTRO PAÍS EL ASIENTO PRINCIPAL DE SUS NEGOCIOS, A TRAVÉS DE UNA EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA (EIRL)

ANTECEDENTES.

Manifiesta que un chileno acaba de ser contratado por una empresa alemana, bajo la modalidad de un contrato de trabajo dependiente, de carácter indefinido, con un mínimo de tres años de permanencia en dicho país, para trabajar como gerente comercial en el extranjero de forma permanente con algunas visitas esporádicas a Chile, siendo su ánimo residir en el extranjero.

Se trata de una persona soltera, sin hijos, que no es dueña de inmuebles y en Chile mantendría una EIRL, con un capital de M\$ XXX; y además conservaría en custodia, en una corredora del país, títulos de valores por un total de casi M\$ XXXX

En opinión del recurrente, y a la luz de lo dispuesto en el artículo 4°, de Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), dicha persona perdería el domicilio en Chile cuando haga abandono del país, y en caso de obtener dividendos u otros valores de cualquier sociedad Chilena, debería soportar el impuesto Adicional como cualquier persona sin domicilio ni residencia en el país, sin que como contrapartida deba declarar en nuestro país las remuneraciones obtenidas en el exterior, esto en aplicación de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 3°, del citado texto legal.

Por lo anterior, solicita que este Servicio confirme su interpretación, en el sentido que en la situación expuesta, el contribuyente perdería el domicilio y residencia en Chile con los efectos tributarios antes reseñados.

ANÁLISIS.

De acuerdo con el artículo 3° de la LIR, toda persona domiciliada o residente en Chile paga impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán afectas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente de entrada esté dentro del país.

Seguidamente, el artículo 4° de la LIR, dispone que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.

Teniendo en consideración las normas contenidas en los artículos 65, del Código Civil y 4°, de la LIR, este Servicio a través de su jurisprudencia ha sostenido, que ambos cuerpos normativos

coinciden en consignar como uno de los factores que determinarían la pérdida del domicilio en el país, la circunstancia del lugar donde la persona ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses, antecedente éste que en cuando concierne a la LIR resulta un elemento consustancial a ella, atendido el carácter económico que le sirve de fundamento y que expresamente reconoce al establecer, que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida del domicilio en Chile respecto de las personas que se ausenten del país conservando la fuente principal de sus negocios en Chile.

Por consiguiente, concluye la referida jurisprudencia, en el caso que un contribuyente que ha estado domiciliado en Chile, que no tiene residencia en Chile, de acuerdo a lo dispuesto en el N°8, del artículo 8°, del Código Tributario y que, además, no conserva en Chile el asiento principal de sus negocios, ha perdido su domicilio en Chile.

De acuerdo con la Ley N° 19.857, texto legal que autoriza el establecimiento de EIRL, fijando las condiciones y requisitos que deben cumplir para su constitución y el régimen tributario a que estarán afectas y, en conformidad con las instrucciones impartidas por el Servicio, la EIRL es una persona jurídica con patrimonio propio distinto al del titular, es siempre comercial y está sometida al Código de Comercio cualquiera que sea su objeto; podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas. En conformidad a lo dispuesto por el artículo 18, de dicha ley, en lo demás, se aplicarán a la EIRL, las disposiciones legales y tributarias, aplicables a las sociedades comerciales de responsabilidad limitada, incluyendo las normas sobre saneamiento de vicios de nulidad, establecidas en la ley N° 19.499.

CONCLUSIÓN.

En la situación planteada, si la EIRL y los títulos de valores a que se refiere en su presentación, representan la fuente de la que, el contribuyente sobre el cual se consulta, obtiene la mayor parte de sus ingresos, circunstancia que probaría que el asiento principal de sus negocios se conserva en Chile, dicho contribuyente, no obstante su ausencia, mantiene su domicilio en el país, ello en conformidad a lo dispuesto en el artículo 4° de la LIR. Por lo tanto, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 3°, de este mismo texto legal, debe pagar sus impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él.

7. RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 2°, N°7, ART. 3° – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 8°, N°8 – OFICIOS N1683, DE 1992, 1583, DE 2008, 2757, DE 2009 Y 863 DE 2008. (ORD. N° 2066, DE 09.08.2012) CALIFICACIÓN, PARA LOS EFECTOS TRIBUTARIOS, DEL DOMICILIO Y LA RESIDENCIA DE UN CONTRIBUYENTE.

I.- ANTECEDENTES.

Expresa que es de nacionalidad Argentina, con domicilio laboral, comercial y particular en Chile, y que el año 2006, fue elegido Presidente del Directorio del XXX, cargo que mantuvo hasta el presente año, siendo actualmente miembro del directorio de dicha institución y accionista propietario del 19% del capital accionario de la referida sociedad anónima. Respecto de los cargos de Presidente y Director, manifiesta no haber recibido remuneraciones del XXX. Señala además ser propietario de un bien raíz, que corresponde a su domicilio particular.

Manifiesta a continuación, que a partir de Septiembre de 2008, fue contratado en Chile para prestar diversos servicios profesionales de asesor deportivo en el área del fútbol profesional y aficionado; intermediación, gestión y captación de contratos de jugadores de fútbol; organización y producción de eventos deportivos; todos ellos prestados a una sociedad deportiva, con una remuneración que, de acuerdo con su actual contrato, asciende a la suma de \$ xxxx mensuales, de los cuales la empresa pagadora le retiene un 20% mensual para el pago del impuesto a la renta.

Finalmente manifiesta reunir los requisitos para considerarse domiciliado en Chile y aclara que no ha tenido seis meses de permanencia continua en Chile, pero que en los dos últimos años reúne mucho más de seis meses de residencia.

II.- ANÁLISIS.

Para los fines de la resolución de su consulta, debe considerarse las siguientes disposiciones legales:

- a) El N° 8º, del artículo 8º, del Código Tributario que señala que debe entenderse por residente, “toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.”
- b) El N° 7, del artículo 2º, de la LIR, que define por “año calendario” el período de doce meses que termina el 31 de Diciembre. Por su parte, el N° 9, del mismo artículo 2º, de la misma LIR, señala que “año tributario” es el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.
- c) El artículo 4º, de la LIR que expresa que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.
- d) El inciso primero del artículo 29º, del Decreto Ley N° 1.094, de 1975, Ley de Extranjería, que dispone que, se otorgará visación de residente temporario al extranjero que tenga el propósito de radicarse en Chile, siempre que acredite vínculos de familia o intereses en el país cuya residencia sea estimada útil o ventajosa, visación que se hará extensiva a los miembros de su familia que vivan con él.

En relación con la materia en consulta, el Servicio, a través de su jurisprudencia, ha especificado la forma en que se debe computar los seis meses de permanencia en Chile para los fines de calificar la residencia, y además que para tales efectos la permanencia en Chile debe ser ininterrumpida.

De igual forma, la jurisprudencia del Servicio ha expresado, que el concepto de domicilio no ha sido definido en nuestro ordenamiento tributario, ante lo cual debe recurrirse a la definición que del término proporciona el artículo 59º del Código Civil, el cual dispone que: “El domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella.”. De lo antes expuesto, se desprende que dos son los elementos que deben distinguirse para que una persona pueda entenderse domiciliada en un lugar, la residencia, y el ánimo de permanecer en éste, y por lo tanto, una persona que carece, sea de uno o de ambos requisitos, no tiene domicilio en Chile. Sin embargo, agregan los pronunciamientos señalados, el concepto de domicilio o la calidad de domicilio, no está condicionado a la permanencia del extranjero en el país por más de seis meses ni por ningún otro lapso, puesto que si bien, el extranjero que ingresa al país debe ser considerado en principio como no domiciliado en Chile, si éste alegare que constituyó domicilio desde su ingreso y lo prueba con antecedentes como haberse mudado a Chile con toda su familia; que arrendó o compró su casa habitación en Chile; que sus hijos estudian en colegios del país; y que además, se vino a Chile en razón de un contrato de trabajo, tales circunstancias podrían ser indicativas que el extranjero constituyó domicilio desde el primer día de su ingreso al país; a menos que este Servicio contara con otros antecedentes que prueben que el afectado mantiene su domicilio en el extranjero.

III.- CONCLUSIONES.

Basado sólo en los antecedentes que cita en su consulta, de acuerdo con los cuales no tendría residencia en Chile, pues, según propia afirmación, no ha permanecido seis meses en Chile en forma ininterrumpida, en principio se trataría de un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, y consecuente con ello estaría sujeto a impuesto sólo sobre sus rentas cuya fuente esté dentro de Chile, ello en conformidad a lo dispuesto por el artículo 3º, de la LIR, debiendo

tributar en conformidad a las normas del impuesto Adicional establecidas en los artículos 58 al 64 de este mismo texto legal.

Sin embargo, si en base a las circunstancias señaladas en el análisis anterior, las cuales deben ser apreciadas cuando corresponda, por la unidad fiscalizadora respectiva de este Servicio correspondiente a su domicilio, se determina que ha constituido domicilio en Chile, estará sujeto a impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, ello de acuerdo con lo dispuesto por el mismo artículo 3° de la LIR, debiendo tributar en tal caso sobre dichas rentas con los impuestos de categoría que correspondan y con el impuesto Global Complementario.

Se reitera que las conclusiones contenidas en este Oficio se basan sólo en los antecedentes indicados en su presentación, por lo que la concurrencia de las circunstancias específicas podrán ser verificadas y apreciadas por la respectiva unidad de este Servicio, conforme a los criterios señalados previamente

**8. VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 3°, ART. 8°, LETRA D), ART. 23°, ART. 64°. (ORD. N° 1983, DE 06.08.2012)
POSIBILIDAD DE NO PAGAR EL IVA AL EFECTUAR UNA IMPORTACIÓN, O BIEN DE GENERAR UN CRÉDITO EQUIVALENTE, QUE EVITE GENERAR EL DESEMBOLSO DE DICHO IMPUESTO.**

I.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, letra a), del D.L. N° 825, de 1974, grava con Impuesto al Valor Agregado a las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales.

De lo anterior, se desprende que en el sistema tributario chileno, las importaciones se encuentran siempre gravadas con Impuesto al Valor Agregado, independientemente de quien las realice y si éstas son efectuadas en forma habitual o no.

Respecto de la posibilidad de generar un crédito fiscal, cabe señalar a Ud. que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, entendiéndose por tales aquellos señalados en el Art. 3°, del D.L. N° 825, tienen derecho, conforme a lo dispuesto en el Art. 23°, del D.L. N° 825 a un crédito fiscal contra el débito fiscal generado por sus operaciones gravadas y determinado por el mismo período tributario.

Dicho crédito será equivalente al Impuesto al Valor Agregado soportado en la adquisición o pagado en la importación de bienes, o en la utilización de servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo o el relacionado con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente.

De este modo, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, al importar bienes para ser incorporados a su activo fijo o realizable o bien relacionados con gastos de tipo general que digan relación con su giro, pueden utilizar como crédito fiscal una suma equivalente al impuesto pagado por este concepto al efectuar la internación legal de los referidos bienes. Sin embargo, ello no evita el desembolso del tributo al efectuar la importación, ya que éste debe ser pagado antes de retirar las especies del recinto aduanero, por lo que el contribuyente debe pagar el impuesto, y luego con el comprobante de pago, puede utilizar el tributo como crédito fiscal, conforme a las normas del Art. 23° y 25°, del D.L. N° 825.

Por el contrario, si quien importa los bienes no es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, no le resulta aplicable lo señalado en el párrafo precedente, relativo al crédito fiscal. En este caso, el ocurrente debe pagar el tributo antes de retirar los bienes del recinto aduanero, o bien optar por efectuar dicho pago, en forma diferida en las fechas y cuotas que fije la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos, pudiendo ésta exigir las garantías personales o reales que estime conveniente para el debido resguardo del interés fiscal, según lo establece el Art. 64, inciso cuarto, del D.L. N° 825, de 1974.

II.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de las normas legales, se concluye que la importación se encuentra siempre gravada con Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, si el ocurrente tiene la calidad de contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, esto es, que realice ventas o preste servicios o efectúe cualquier otra operación gravada con el tributo en comento, deberá pagar dicho tributo antes de retirar las especies del recinto aduanero, pudiendo utilizar dicho impuesto como crédito fiscal, conforme a las normas del Art. 23°, del D.L. N° 825. Para ello, debe acreditar su pago con el comprobante de ingreso correspondiente.

En caso contrario, esto es, que el ocurrente no tenga la calidad de contribuyente de este impuesto, podrá optar por pagar dicho gravamen en forma diferida, conforme a lo dispuesto en el inciso cuarto, del Art. 64°, del D.L. N° 825.

Sin embargo, en ambos casos debe solucionar mediante pago efectivo el monto de Impuesto al Valor Agregado devengado en la importación.

9. VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2°, ART. 17° – CIRCULAR N° 26, DE 1987, OFICIOS N°S 516 DE 1997, 393, DE 1998 Y 1051 DE 2011. (ORD. N° 2075, DE 09.08.2012) TRATAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LA VENTA DE TERRENOS URBANIZADOS REALIZADO POR UNA SOCIEDAD DE INVERSIONES, ADEMÁS DE LA CESIÓN DE DERECHOS DE APROVECHAMIENTO DE AGUAS DE PROPIEDAD DE UNA EMPRESA CONSTRUCTORA.

I.- ANTECEDENTES:

El recurrente manifiesta que mediante un crédito hipotecario, compró a la sociedad XXX S.A. una parcela, de las catorce en que se habría subdividido el predio número dos ubicado en el sector de YYY, de la ciudad de TTT. Agrega que sería la sociedad vendedora quien habría realizado la urbanización del inmueble.

En conjunto con la compra de la parcela, adquirió además derechos de aprovechamiento de agua, pertenecientes a la sociedad Constructora e Inmobiliaria AAA Ltda., equivalentes a una determinada cantidad de acciones del canal xxx, por la suma de 100,14 UF.

En el precio total de la compraventa antes señalada se entendieron incluidos:

- Valor del terreno

- Valor de los derechos de agua

- Estanque de gas de 500 litros de capacidad provisto por Xxxx

- Calzadas estabilizadas, con sus respectivas soleras

- .- Fosa séptica de 1.500 litros de capacidad

- Cierros de condominio con la carretera con la que deslinda el condominio, de una cantidad aproximada de 300 metros (la parte proporcional).

En relación a lo anterior, consulta:

- Dado que la parcela formaba parte de las existencias de la Sociedad XXX S.A., ¿Se encontraría afecta a Impuesto al Valor Agregado la respectiva venta?

- Todos los bienes incluidos en el precio de venta y que corresponden a instalaciones, ¿Deberían estar también afectos a IVA?

II.- ANÁLISIS:

El Impuesto al Valor Agregado afecta la venta de inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ellas. La norma se refiere específicamente a construcciones y no a cualquier tipo de inmueble, sino a aquellos que sean de propiedad de una empresa constructora.

Para estos efectos, y conforme a lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se entiende por empresa constructora cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ellas o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.

La misma norma agrega que corresponderá a este Servicio calificar, a su juicio, la habitualidad.

En base a lo anterior, en cuanto a la venta de terrenos urbanizados, este Servicio a través de instrucciones y en pronunciamientos anteriores ha señalado que para determinar su afectación con Impuesto al Valor Agregado, procede distinguir si la respectiva urbanización se hace por cuenta propia o a través de un tercero. Sólo en el primer caso la venta queda afecta al Impuesto al Valor Agregado, por cuanto la urbanización, para efectos de la aplicación del mencionado impuesto, constituye la construcción de un bien corporal inmueble.

En este contexto, cabe tener presente que la urbanización del terreno consiste en proveerlo de ciertos elementos a fin de que sean habitables los edificios que se construyan sobre él, lo que se traduce en dotarlo de los servicios necesarios, tales como instalaciones de agua potable, electrificación, alcantarillado, colectores, pavimentación, etc., que lo transforman, precisamente, en un terreno urbano.

Asimismo, este organismo considera que, en el caso del urbanizador particular, existiría habitualidad en la venta de dichos sitios por cuanto las obras de urbanización no se están ejecutando para su uso, por lo que el ánimo al efectuarlas sería la venta.

Ahora bien, la base imponible en este hecho gravado está constituida por el precio de venta, previa deducción de la parte o proporción que corresponda al valor del terreno incluido en la operación.

Consecuentemente y en relación a su segunda consulta, los bienes individualizados en la presentación son de aquellos que le dan el carácter de urbano al terreno, por lo tanto, se entienden incorporados al bien, constituyendo su venta la única operación, que de darse el supuesto anteriormente señalado, se encontrará afecta a IVA en su totalidad.

Por otra parte, en cuanto a la venta de derechos de aprovechamiento de aguas, cabe señalar que conforme a lo expresado en pronunciamientos anteriores, en general, ésta no se encuentra afecta a Impuesto al Valor Agregado, por cuanto la transferencia recae sobre un bien incorporal, como es el derecho real de aprovechamiento, y no sobre el dominio de las aguas. En efecto, los bienes incorporales sólo se gravan cuando se trate de actos o convenciones onerosas que sirven para enajenar derechos reales constituidos sobre bienes muebles o inmuebles de una empresa constructora, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ellas.

En la especie, la operación descrita no configura el supuesto impositivo de venta descrito, puesto que en la situación analizada, si bien el titular de derecho real que se transfiere es una empresa constructora, éste no recae sobre un bien inmueble construido por ella o en parte por un tercero para ella.

III.- CONCLUSIÓN:

Conforme a lo anteriormente expresado, es posible concluir que la venta de terrenos urbanizados se encontrará gravada con Impuesto al Valor Agregado en la medida que el vendedor propietario del sitio sea la constructora de la urbanización de los mismos.

Por lo tanto, en la especie, si la sociedad XXXX S.A en su calidad de propietaria y vendedora de los sitios, ha realizado por sí misma la respectiva urbanización, dicha venta se encontrará afecta al tributo en comento.

En tal caso, para efectos del cálculo del impuesto respectivo se deberá deducir de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, el valor de adquisición del terreno, conforme a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En cuanto a la venta de derechos de aprovechamiento de agua, ésta no se encuentra afecta al tributo bajo análisis, por no cumplirse a su respecto algún supuesto impositivo.

Sin perjuicio de lo anterior, se informa a Ud., que los antecedentes del caso han sido enviados a la unidad de fiscalización respectiva a fin de que se tomen las medidas pertinentes con el objeto de verificar la correcta tributación de la operación señalada.

IV. Jurisprudencia judicial.

Modificaciones de una escritura dando por pagado del precio, la cual es modificada con posterioridad y una vez iniciado el proceso de fiscalización tributaria. (Fallo de la I. Corte Suprema de fecha 2 de agosto de 2012, rol 9513-2009)

Se trata de lo indicado, esto es que la escritura que dio cuenta del precio pagado por una empresa en la compra de derechos en una sociedad, y ante la fiscalización del SII para justificar el origen de los fondos, modifica la escritura y en particular declarando que el precio se pagó con posterioridad.

La Corte Suprema rechaza el recurso del contribuyente por diversas razones jurídicas, reprochando además de de irregular lo realizado por aquel.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO AGOSTO 2012

En materia de proyectos de ley se resume el que ha sido aprobado recientemente por el Congreso, destacando principalmente el hecho de haber igualado el tratamiento tributario de las sociedades de personas con las anónimas.

En cuanto a los Oficios del SII, no han ninguno que se destaque en particular por su interés o cambios de criterio, salvo en cuanto aquellos referidos al valor a considerar como gastos imputables a la franquicia Sence respecto viáticos y traslado de participantes. (Oficio N° 1940 de 3 de agosto de 2012) y gastos de administración de las OTIC para capacitación. (Oficio N° 1941 de 3 de agosto de 2012).

En el primero de los casos el SII indica que la justificación de esos gastos corresponde fiscalizarlos el SENCE y no el SII.

En el segundo de los casos y en el marco de la revisión que la Unidad de Auditoría Interna del SENCE está realizando al OTIC YYYY, esta solicitó un pronunciamiento respecto al uso que los OTIC pueden dar al 15% de los Gastos de Administración, y si estos pueden ser utilizados en conceptos tales como pago de pasajes aéreos a España, pagos de magíster, compras de computadores y cámaras fotográficas, a los encargados de Recursos Humanos de los organismos aportantes, además de la colocación de personal propio de la OTEC para desarrollar funciones propias y brindar apoyo a las organizaciones en donde operan. Asimismo, solicita se indique qué ocurre con los intereses generados y pagados por los OTIC a la Cooperativa, y si estos fondos pueden ser descontados del 15% de los Gastos de Administración.

El SII reitera que no le corresponde determinar si los desembolsos que indica en su consulta pueden o no ser calificados como gastos de administración de los OTIC autorizados por la Ley N°19.518 y su Reglamento. En caso que no fuere así, se encuentra entre los deberes del SENCE informar a este Servicio con la finalidad que ejerza sus facultades en relación con los aspectos tributarios de la franquicia. Cabe hacer presente, que lo anterior es sin perjuicio de la tributación que pudiere corresponder a quienes percibieron los desembolsos efectuados por los OTIC, si se determina que en virtud de los mismos se les ha generado un incremento de patrimonio, lo que deberán apreciar las instancias fiscalizadoras de este Servicio en la oportunidad que corresponda.

Es interesante además el resultado de una consulta que hizo un contribuyente al SII, en cuanto al tratamiento del IVA en la venta de terrenos urbanizados, y en la cesión de derechos de aguas, estanques, fosas séptica, etc. (Oficio N° 2075 de 9 de agosto de 2012).

Lo importante del caso es que sin perjuicio de lo que interpretó, informó al contribuyente que los antecedentes del caso se enviaron a la unidad de fiscalización respectiva a fin de que se tomen las medidas pertinentes con el objeto de verificar la correcta tributación de la operación señalada.

Este hecho es grave en cuanto a que en el futuro los contribuyentes se sentirán inhibidos de hacer consultas pues ellas pueden derivar en fiscalizaciones.

Franco Brzovic G.