

BOLETIN TRIBUTARIO NOVIEMBRE 2012

I Leyes.

No hay

II. Proyectos de ley.

No hay

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Modificaciones ley 20565 sobre donaciones. (Circular N° 49 de 5 noviembre de 2012)
2. Procedimiento presentaciones reavalúos de bienes raíces. (Circular N° 54 de 15 noviembre de 2012)
3. Tratamiento tributario acuerdo de operación conjunta. (Oficio N° 2984 de 31 de octubre de 2012)
4. Efectos tributarios de la caducidad de derechos en el DL 600. (Oficio N° 3006 de 5 de noviembre de 2012)
5. Costo tributario de los activos aportados en un aumento de capital a una sociedad preexistente, en el caso good will. (Oficio N° 3209 de 20 de noviembre de 2012).
6. Procedimiento para solicitar devolución del Impuesto Único de Segunda Categoría retenido indebidamente o en exceso. (Oficio N° 3210 de 20 de noviembre de 2012)
7. Reconocimiento como activo o pasivo, para fines tributarios de los derivados financieros, corrección monetaria y el momento que debe reconocerse sus resultados. (Oficio N° 3211 de 20 de noviembre de 2012)
8. Tratamiento en la resciliación de servicios en relación con el IVA. (Oficio N° 2994 de 5 de noviembre de 2012)
9. IVA en el arrendamiento de bienes inmuebles rurales con instalaciones. (Oficio N° 3026 de 6 de noviembre de 2012).
10. IVA en arrendamiento bienes inmuebles rurales con instalaciones (Segundo Oficio N° 3153 de 15 de noviembre de 2012)
11. Uso del crédito fiscal IVA pagado al cesionario de una factura no fidedigna o falsa. (Oficio N° 3154 de 15 de noviembre de 2012)

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Actividades primarias de la economía no están gravadas con patente municipal. (Fallo de la Corte Supremas rol 8351-2011, de fecha 22 de noviembre de 2012)
2. Bienes para el uso personal en predios agrícolas son gasto rechazado. (Fallo de la Corte Suprema rol 2835-2010 de 9 de noviembre de 2012)

Desarrollo.

I Leyes

No hay

II. Proyectos de ley

No hay

III. Circulares, resoluciones y jurisprudencia administrativa.

1. Modificaciones ley 20565 sobre donaciones. (Circular N° 49 de 5 noviembre de 2012)

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 8 de febrero de 2012, se publicó la Ley 20.565, que modifica la Ley 19.885, sobre donaciones con Fines Sociales y Públicos. La presente Circular tiene por objeto impartir instrucciones sobre tales modificaciones.

Los textos íntegros y actualizados de las Leyes 20.565 y 19.885, se encuentran publicados en la página web del Congreso Nacional de Chile, www.bcn.cl.

II.- INSTRUCCIONES.

Las instrucciones de este Servicio sobre el tratamiento tributario de las donaciones con Fines Sociales y Públicos, están contenidas en la Circular 71, de 2010, la cual se encuentra publicada en su página web, www.sii.cl. De acuerdo con las modificaciones incorporadas a la Ley 19.885, por el artículo 2° de la Ley 20.565, dichas instrucciones se modifican de la siguiente manera:

1.- Modificaciones efectuadas al N° 5, del artículo 1°, de la Ley N° 19.885.

De la obligación de informar. La letra a), del N°1, del artículo 2°, de la Ley 20.565, deja sin efecto la obligación que pesaba sobre los donantes, de informar a este Servicio el monto de las donaciones, el domicilio, RUT e identidad del donatario en la forma y plazo que éste determine, traspasando tal responsabilidad directamente a los donatarios, con algunas modificaciones.

En consecuencia, quedan sin efecto las instrucciones impartidas en el párrafo 1°, de la letra I), del N° 1, del Capítulo II, de la Circular 71, de 2010, sin perjuicio de aquellas relativas al llenado del reverso del Formulario 22, las que se mantienen vigentes para los contribuyentes que corresponda.

Por su parte, de acuerdo a lo establecido en las letras a), b) y c), del N° 1, del artículo 2°, de la Ley 20.565 y considerando que la obligación de informar sobre las donaciones que se efectúen, se traspasa directamente a los donatarios, se complementan las instrucciones contenidas en la letra J), del N° 1, del Capítulo II, de la Circular 71, incluyendo lo siguiente:

“J-4) Obligación de informar:

1 La obligación de informar el ingreso y uso de las donaciones se encuentra establecida en Res. Ex. N°204, de 2009, que reemplazó a la Res. Ex. N° 120, de 2008, las cuales se encuentran publicadas en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

Los donatarios deben informar a este Servicio el monto de las donaciones, el domicilio, rol único tributario y la identidad del donante y donatario, en la forma y plazo que éste determine.

Se hace presente que la información referida, por disposición de la letra c), del N° 1, del artículo 2°, de la Ley N° 20.565, no quedará amparada en el secreto establecido en el artículo 35, del Código Tributario.” 2

2.- Modificaciones efectuadas a los N°s 7, 8, 9 y 10, del artículo 1°, de la Ley N° 19.885.

De acuerdo con el anterior texto de estas disposiciones, el beneficio tributario que éstas establecían, era distinto, según fuera el monto anual de las donaciones de cada donante. Por ello, las instrucciones impartidas en la Circular 71, se refirieron en forma separada a las donaciones anuales de un monto inferior a 1.000 UTM y a aquellas de un monto igual o superior a dicha suma. Las modificaciones incorporadas a estas disposiciones por la Ley N° 20.565, establecen que las donaciones tendrán a partir de su vigencia un mismo tratamiento tributario desde el punto de vista de sus beneficios, sin importar el monto anual al que asciendan las donaciones efectuadas por un contribuyente.

En efecto, al tenor de las normas modificadas se aplica un porcentaje de crédito sobre la parte de las donaciones anuales que sea igual o no exceda de 1.000 UTM y otro porcentaje de crédito distinto sobre la parte de las mismas que exceda de 1.000 UTM.

A continuación, se analizan las modificaciones incorporadas a los números 7 al 10, del artículo 1°, de la Ley N° 19.885:

Parte de las Donaciones que no exceda de 1.000 UTM. De conformidad a la modificación introducida por el N°2, del artículo 2°, de la Ley 20.565, las donaciones en la parte que no exceda de un monto de 1.000 UTM, efectuadas directamente a las instituciones señaladas en el artículo 2° de la Ley 19.885, o al Fondo, tendrán derecho a un crédito equivalente al 50% de tales donaciones contra los impuestos indicados en el inciso 1°, del artículo 1°.

Elimina requisito de donar a lo menos a dos instituciones. Por otra parte, el mismo N°2, del artículo 2°, de la Ley 20.565, eliminó el requisito adicional que debían cumplir los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, en cuanto a que para la procedencia de este beneficio, las donaciones que se realizaban en un mismo año debían ser efectuadas a lo menos a dos instituciones distintas, no pudiendo superar ninguna de ellas del equivalente a 700 UTM.

Parte de las Donaciones que excede de 1.000 UTM. De conformidad a la modificación introducida por el N°3, del artículo 2°, de la Ley 20.565, aquella parte de las donaciones que supere las 1.000 UTM, y de la cual a lo menos el 33% de dicha parte haya sido donada al Fondo, tendrán derecho a un crédito equivalente al 50% del monto de la donación, en la parte que excede a las 1.000 UTM. En este caso, el donante puede proponer el área de proyectos o programas a que se destinará la suma donada al Fondo, en la forma que establece el reglamento a que se refiere el artículo 6°, de la Ley 19.885, contenido en el Decreto Supremo 77, de 02 de junio de 2009, publicado en el Diario Oficial de 26 de enero de 2010. Por su parte, aquella parte de las donaciones que supere las 1.000 UTM, y de la cual un porcentaje inferior al 33% de dicha parte haya sido donado al Fondo o no se done a éste, tendrán derecho a un crédito equivalente al 35% del monto que exceda las 1.000 UTM.

Consolidación de donaciones a una misma institución. De conformidad a la modificación introducida por el N°4, del artículo 2°, de la Ley 20.565, para los efectos de lo señalado en los números anteriores, todas las donaciones de un monto inferior **o igual** a 1.000 UTM realizadas por un donante **a una misma** institución de aquellas señaladas en el artículo 2°, en el mismo año calendario, serán consideradas una única donación por el monto total donado en dicho período para efecto de **determinar el crédito tributario aplicable.**

Donaciones destinadas a proyectos y programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones al alcohol o drogas. El N°5, del artículo 2°, de la Ley 20.565, mediante su letra a), modificó el inciso 1°, del N° 10, del artículo 1°, de la Ley 19.885, eliminando el requisito adicional que debían cumplir los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, para efectuar donaciones de hasta 1.000 UTM a proyectos y programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones al alcohol o drogas, certificados de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 5°,

completando, en total, hasta 2.000 UTM. Con anterioridad a la modificación, el beneficio señalado sólo se aplicaba cuando estas donaciones eran destinadas en un mismo año a lo menos a dos instituciones distintas, no pudiendo ser las mismas que habían recibido donaciones de acuerdo al N°7, del artículo 1, y sin que una única donación superara el monto equivalente de 700 UTM.

Por otra parte, las letras b) y c), del N° 5, del artículo 2°, de la Ley 20.565, modificaron el inciso 2°, del N° 10, del artículo 1°, de la Ley N° 19.885. A partir de estas modificaciones, estas donaciones también tienen un porcentaje de crédito respecto de las 1.000 UTM y otro distinto sobre las sumas 3

donadas que superen dicho monto. En efecto, aquella parte de las donaciones indicadas en el párrafo anterior que supere las 1.000 UTM y de la cual, al menos el 25% haya sido donada al Fondo, tendrá derecho a un crédito equivalente al 50% de dicha parte. Ahora bien, si no se donare al Fondo o la donación efectuada fuese inferior al referido 25%, el crédito por el monto donado que supere las 1.000 UTM equivaldrá al 40% de dicho monto.

En consecuencia, de acuerdo a lo indicado en los literales i) al iv) anteriores, se reemplazan las instrucciones contenidas en la letra D-1), del N° 1, del Capítulo II, de la Circular 71, de 2010, por las siguientes:

“D-1: Contribuyentes de la Primera Categoría:

a) Donaciones efectuadas a las instituciones señaladas en el artículo 2° o al Fondo Mixto de Apoyo Social, en conformidad a lo dispuesto por el N°7, del artículo 1°, de la Ley 19.885.

a-1) Contribuyentes que pueden acogerse a los beneficios: Se trata de donantes que sean contribuyentes de la Primera Categoría, que efectúen donaciones con fines sociales directamente a las instituciones señaladas en el artículo 2°, o al Fondo Mixto de Apoyo Social. Lo anterior, sin perjuicio del beneficio adicional establecido en el N° 10, del artículo 1°, el cual se trata en la letra b) siguiente.

a-2) Requisitos: Para que proceda el derecho a los beneficios tributarios que se indican, las donaciones a que se refiere el N°7, del artículo 1°, de la Ley 19.885, realizadas durante el ejercicio comercial respectivo, deben efectuarse a las instituciones señaladas en el artículo 2°, para el cumplimiento de los fines que determinadamente establece el mismo artículo. En caso que estas donaciones no cumplan los requisitos señalados, el donante no tiene derecho a los beneficios tributarios.

a-3) LGA de las donaciones con beneficios tributarios: De acuerdo con lo dispuesto por el N°3, del artículo 1°, de la Ley 19.885, en concordancia con el artículo 10 del mismo texto legal, la parte de las donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios, es aquella que cumpla con los requisitos establecidos en la Ley y que se encuentren dentro del LGA equivalente como máximo al 5% de la Renta Líquida Imponible (RLI) del Impuesto de Primera Categoría del donante.

Para los fines de la determinación del referido límite, se debe considerar el conjunto de las donaciones efectuadas por los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, sea para los fines que señala esta Ley o para los establecidos en el artículo 69 de la Ley N° 18.681; artículo 8° de la Ley N° 18.985; artículo 3° de la Ley N° 19.247; Ley N° 19.712; artículo 46 del Decreto Ley N° 3.063, de 1979; Decreto Ley N° 45, de 1973; artículo 46 de la Ley N° 18.899, y en el N° 7 del artículo 31 de la LIR, así como para los que se establezcan en otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios a donaciones. Dicho límite se aplicará ya sea que el o los beneficios tributarios consistan en un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, o bien en la posibilidad de deducir como gasto la donación.

Por disposición expresa de la Ley, en este límite no se incluirá aquel a que se refiere el artículo 8°, vale decir, no se deben considerar las donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral, institutos de formación política o a candidatos a ocupar cargos de elección popular. Tampoco se debe incluir las donaciones efectuadas en conformidad al artículo 7°, de la Ley 16.282, ni aquellas establecidas en la Ley 20.444.

De igual forma, para la determinación de este límite, se deducirán de la RLI las donaciones a las entidades señaladas en el artículo 2º, o sea, las donaciones con fines sociales a que se refiere la presente Circular.

Las donaciones irrevocables de largo plazo a que se refiere el inciso 2º, del artículo 10, de la Ley 19.885 también deben ser consideradas dentro de las donaciones que deben circunscribirse al LGA de 5% de la RLI, toda vez que la norma que lo 4

instituye, excluye únicamente a las donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral, a los institutos de formación política y a los candidatos a cargos de elección popular a que se refiere el artículo 8º de la misma Ley.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe indicar que en el N°2, de este Capítulo II, se analizan con mayor detalle las disposiciones establecidas en el artículo 10, de la Ley 19.885, sobre LGA de las donaciones.

a-4) Beneficios tributarios: De acuerdo con el N°7, del artículo 1º, de la Ley 19.885, estos contribuyentes tendrán derecho a un primer beneficio consistente en un crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, equivalente a un 50% o bien a un 35% del monto de las donaciones que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley, ello según se explicará más adelante

Por su parte, el N°14 de este mismo artículo 1º, establece un segundo beneficio consistente en que aquella parte de las donaciones que no pueda ser utilizada como crédito, se considerará un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31, de la LIR.

a-5) Crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría: Un porcentaje de las donaciones que no superen el LGA y que cumplan con los demás requisitos que en cada caso se indican, constituirá un crédito que podrá ser deducido del monto del Impuesto de Primera Categoría, que afecte al contribuyente donante.

Para los efectos de determinar el crédito, la totalidad de las sumas donadas durante el ejercicio, debe reajustarse previamente de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) entre el mes anterior a aquél en el cual se incurrió en el desembolso efectivo por concepto de donación y el mes anterior al del balance, todo ello conforme al N°13, del artículo 1º, de la Ley 19.885.

De acuerdo a lo dispuesto por el N° 11, del artículo 1º, de la Ley citada, el referido crédito sólo podrá ser deducido del Impuesto de Primera Categoría, si la donación se encuentra incluida en la base imponible de dicho tributo, correspondiente a las rentas del año en que aquella se efectuó. En consecuencia, las sumas donadas en aquella parte que den derecho a deducirse como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, no constituirán un gasto necesario para producir la renta de aquellos a que se refiere el artículo 31, de la LIR. Por consiguiente, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo, fueron contabilizados con cargo a cuentas de resultado, deberán agregarse a la RLI de Primera Categoría, debidamente reajustados en el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a aquél en el cual se efectuó la erogación y el mes anterior al del balance.

En todo caso, aquella parte de las donaciones que den derecho a crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, no serán consideradas como una partida de aquellas señaladas por el N°1, del artículo 33, de la LIR, para los efectos de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 21, del mismo texto legal, por tratarse de una partida imputable al valor o costo de un bien del activo de la empresa donante (un derecho o crédito). Sin perjuicio de lo anterior, tales desembolsos deben deducirse como gastos rechazados de las utilidades tributables acumuladas por las empresas en su Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT), ya que tales sumas no son susceptibles de retiro ni de distribución a los propietarios, socios o accionistas, según corresponda.

a-6) Determinación del crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría: De acuerdo con lo establecido en los números 7 y 8, del artículo 1º, de la Ley 19.885, sobre la parte de las donaciones

susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios, esto es, sobre la parte que se encuentre dentro del LGA, los contribuyentes tendrán derecho a los siguientes porcentajes de crédito:

- **50%** del monto de la donación que **no supere** un monto equivalente a 1.000 UTM;
- **50%** del monto de la donación, en la parte que **supere** del monto equivalente a 1.000 UTM, siempre que, a lo menos un 33% de dicha parte, haya sido donada al Fondo;
- **35%** del monto de la donación, en la parte que **supere** el monto equivalente a 1.000 UTM, en los casos en que un porcentaje inferior a un 33% de dicha parte haya sido donada al Fondo o bien en los casos en que no se haya efectuado donación al Fondo.

a-7) Parte de la donación que puede deducirse como gasto: La parte restante del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario que no pueda utilizarse como crédito, podrá deducirse como un gasto necesario para producir la renta.

Si las referidas donaciones no cumplen con los requisitos establecidos por la Ley 19.885 o exceden del LGA, esto es, si las donaciones no cumplen los requisitos establecidos en los N°s 8 ó 10, del artículo 1°, se considerarán para todos los efectos tributarios como un gasto rechazado de aquellos señalados en el N° 1, del artículo 33, de la LIR y, en virtud de tal calificación, deberán agregarse a la RLI de Primera Categoría en el evento de que la hayan disminuido, debidamente reajustadas, de conformidad a la modalidad establecida por el N° 3 de la norma legal antedicha y, a su vez, quedarán sujetas a la tributación dispuesta por el artículo 21, del mismo texto legal, en la medida que se cumplan los requisitos a que se refiere esta última disposición.

b) Donaciones adicionales efectuadas a programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados por el Consejo Nacional para el Control de Estupefacientes en conformidad a lo dispuesto por el N° 10, del artículo 1°, de la Ley 19.885.

b-1) Contribuyentes que pueden acogerse a los beneficios: Se encuentran en esta situación, los donantes que sean contribuyentes de la Primera Categoría, que hayan efectuado donaciones de acuerdo a lo establecido en el N°7, del artículo 1°, de la Ley 19.885, a instituciones que presten únicamente servicios como los señalados en los N°s 1 y 2, del artículo 2°, de la referida Ley, que efectúen donaciones **adicionales**, a proyectos o programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados por el Consejo Nacional para el Control de Estupefacientes, cuyas funciones actualmente desempeña el Servicio Nacional para la Prevención y Rehabilitación del Consumo de Drogas y Alcohol, creado por la Ley 20.502.

b-2) Requisitos: Para que proceda el derecho a los beneficios tributarios por las donaciones a que se refiere el N°10, del artículo 1°, de la Ley 19.885, deben haberse realizado además, durante el mismo ejercicio, donaciones de acuerdo a lo establecido en el N°7, de la misma disposición legal, a instituciones que presten únicamente servicios como los señalados en los N°s 1 y 2, del artículo 2°, de la referida Ley. (Cuyo tratamiento tributario se encuentra descrito en la letra a) precedente). Las donaciones adicionales a que se refieren los incisos 1° y 2°, del N°10, deben efectuarse exclusivamente a proyectos o programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados de acuerdo a lo señalado precedentemente.

Finalmente cabe indicar que, en caso que las donaciones indicadas no cumplan los requisitos señalados, el donante pierde el derecho a los beneficios tributarios.

b-3) LGA de las donaciones con beneficios tributarios: Sobre esta materia, resulta plenamente aplicable lo indicado en la letra a-3) anterior.

b-4) Beneficios tributarios: De acuerdo con el N°10, del artículo 1°, de la Ley 19.885, estos contribuyentes tendrán derecho a un primer beneficio consistente en un crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, equivalente a un 50% o bien a un 40% 6

del monto de las donaciones susceptibles de acogerse al beneficio tributario, según se explicará más adelante.

Por su parte, el N°14, de este mismo artículo 1°, establece un segundo beneficio consistente en que aquella parte de las donaciones que no pueda ser utilizada como crédito, se considerará un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31, de la LIR.

b-5) Crédito en contra del impuesto de Primera Categoría: Sobre esta materia, resulta plenamente aplicable lo indicado en la letra a-5) anterior.

b-6): Determinación del crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría: De acuerdo con los incisos 1° y 2°, del N°10, del artículo 1°, de la Ley 19.885, sobre la parte de estas donaciones adicionales susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios, los contribuyentes tendrán derecho a los siguientes créditos contra el Impuesto de Primera Categoría:

- **50%** del monto de la donación que **no supere** un monto equivalente a 1.000 UTM;
- **50%** del monto de la donación, en la parte que **supere** del monto equivalente a 1.000 UTM, siempre que, a lo menos un 25% de dicha parte, haya sido donada al Fondo;
- **40%** del monto de la donación, en la parte que **supere** el monto equivalente a 1.000 UTM, en los casos en que un porcentaje inferior a un 25% de dicha parte haya sido donada al Fondo o bien en los casos en que no se haya efectuado donación al Fondo.

Además, en el Capítulo II, letra E), se deja sin efecto el cuadro resumen de los tipos de donaciones que los contribuyentes indicados en el punto A-1, del Capítulo II, de la Circular 71, de 2010, pueden efectuar al amparo de la Ley 19.885.

3.- Modificación efectuada al artículo 1° Bis, de la Ley 19.885.

El N°6, del artículo 2°, de la Ley 20.565, modificó el artículo 1° Bis, de la Ley 19.885, con el objeto de ampliar el universo de contribuyentes que pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales establecidas en la referida Ley. Efectivamente, a partir de esta modificación, pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos efectivos, como también todos los demás contribuyentes del referido tributo; junto también con los contribuyentes afectos al impuesto único a los trabajadores.

En consecuencia, se modifican las instrucciones de la Circular 71, de 2010, en el siguiente sentido:

i) En el Capítulo II, A), A-1), se sustituye el N° 3) Contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos presuntos. (Art. 1 bis, inciso 1°, Ley 19.885); por:

“3) Todos los demás contribuyentes del IGC que no sean aquellos indicados en el N° 2 anterior (Art. 1 bis, inciso 1°, Ley 19.885);”

ii) En el Capítulo II, A), A-2), se elimina el N° 8).

iii) En el Capítulo II, D), D-3), se modifican las instrucciones de acuerdo a lo siguiente:

“D-3: Contribuyentes del IGC, que no sean de aquellos indicados en la letra D-2 anterior:

Tratándose de estos contribuyentes, el beneficio tributario opera sólo como un crédito en contra del IGC determinado sobre las rentas afectas al citado tributo, siempre que no sean de aquellas correspondientes a las actividades clasificadas en el N°2, del artículo 42, de la LIR, determinadas mediante la deducción de gastos efectivos en la forma que establece la LIR toda vez que en este

caso, resultan plenamente aplicables las instrucciones contenidas en la letra D-1, letras a) y b), con la diferencia que el 7

beneficio tributario sólo consiste en un crédito que opera en contra del IGC y que el LGA corresponde a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM.

En este caso, no cabe efectuar ninguna deducción por concepto de gasto, así como tampoco corresponde efectuar algún agregado a la renta por concepto del crédito a que se tiene derecho.

Ahora bien, respecto del LGA establecido en el artículo N° 10, de la Ley 19.885, en el caso de estos contribuyentes y al igual que lo indicado en el punto D-2 anterior, asciende a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM. Para tales efectos, el 20% señalado, debe ser calculado sobre la Renta Bruta Global del IGC.

iv) En el Capítulo II, D), D-4), se modifican las instrucciones de acuerdo a lo siguiente:

“D-4: Contribuyentes afectos al IUSC de la LIR:

Al igual que en la situación de los contribuyentes analizados en el punto D-3 anterior, en el caso de estos contribuyentes, el beneficio tributario consiste sólo en la imputación de un crédito. Es decir, estos contribuyentes tampoco pueden rebajar como gasto la parte de la donación que no haya sido imputada como crédito en contra de su respectivo impuesto.

El LGA establecido en el artículo 10, de la Ley 19.885, para este tipo de contribuyentes, corresponde a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM. Para tales fines, el porcentaje señalado, debe ser calculado sobre la base imponible de las rentas del artículo 42, N°1, de la LIR, sólo en el caso en que se trate de contribuyentes no obligados a declarar IGC por haber percibido únicamente sueldos afectos al IUSC, toda vez que aquellos contribuyentes afectos al impuesto único a los trabajadores, que se encuentren obligados a incorporar estas rentas en la base imponible del impuesto Global Complementario, por haber obtenido otras rentas afectas a dicho impuesto, calcularán dicho límite de acuerdo con las instrucciones indicadas en el punto D-3, anterior.

De acuerdo al inciso 2°, del artículo 1° bis, de la Ley 19.885, es posible concluir que las rentas a considerar para los fines de la determinación del LGA a que se refiere el artículo 10, de la Ley, son las rentas imponibles o las rentas afectadas con el IUSC, pagadas dentro del ejercicio en que se efectuó la donación. Así entonces, se excluye del cálculo de dicho límite y para los fines de establecer el monto del crédito, toda renta accesoria que no haya sido devengada y pagada dentro del año en que se efectuó la donación.

En el caso de los contribuyentes gravados en conformidad con el artículo 43, N° 1, de la LIR, que por haber percibido otras rentas afectas a IGC deban incorporar dentro de la Renta Bruta Global sus remuneraciones afectas al IUSC, el monto del crédito determinado, con los límites que señala la Ley y con el límite del impuesto único retenido debidamente actualizado, debe ser imputado al pago del IGC que deban declarar. Si de acuerdo con dicha imputación, se determina algún exceso a favor del contribuyente, le será devuelto conforme a lo establecido en el artículo 97, de la LIR.

En el caso de los contribuyentes que sólo han percibido remuneraciones afectas al IUSC, para efectos de la imputación del crédito, igualmente se encontrarán obligados a presentar una Declaración Anual de Impuestos a la Renta y el monto del crédito determinado, con los límites que señala la Ley y con el límite del impuesto único retenido debidamente actualizado, se imputará en contra del total del IUSC retenido durante el año respectivo, también actualizado. Si de acuerdo con dicha imputación, se determina algún exceso a favor del contribuyente, debe ser devuelto en conformidad a lo establecido en el artículo 97, de la LIR. Cabe señalar que los contribuyentes que por el monto de sus rentas no hayan quedado afectos a impuestos, en el hecho no tienen ningún beneficio tributario, pues en estos casos el beneficio se traduce en la devolución del impuesto único retenido.⁸

Sin perjuicio de lo señalado, cabe indicar que en el N°2, de este Capítulo II, se analizan con mayor detalle las disposiciones del artículo 10, de la Ley 19.885, sobre LGA de las donaciones.”

v) En el Capítulo II, G), G-2), se modifican las instrucciones de acuerdo a lo siguiente:

“G-2.- Contribuyentes del IGC, que no sean de aquellos indicados en la letra G-1 anterior, y contribuyentes del IUSC:

Estos contribuyentes, sólo tienen derecho a un crédito en contra del IGC o en contra del IUSC, según corresponda. Dicho crédito sólo se imputará al impuesto que corresponda al período en que se efectuó la donación.”

vi) En el Capítulo II, H), se deja sin efecto el N° 4).

4.- Modificación efectuada al artículo 2°, de la Ley 19.885.

El N°7, del artículo 2°, de la Ley 20.565, mediante sus letras a), b) y c), modificó el artículo 2°, de la Ley 19.885, en el siguiente sentido:

i) La modificación establecida en la letra a), tuvo por objeto concordar lo dispuesto en el artículo 2°, con los artículos 1° y 1° Bis. De esta manera, se modificó la referencia que hacía aplicable lo dispuesto en el artículo 2°, sólo a las donaciones a las que se refería el “artículo anterior”, ampliándola a las donaciones a que se refieren los artículos 1° y 1° Bis.

ii) Por su parte, la letra b), amplía el ámbito de los servicios señalados en el N°1, del artículo 2°, incorporando de manera expresa, dentro de los servicios que correspondan a necesidades inmediatas de las personas, aquellos relacionados con el hábitat.

iii) Finalmente, la letra c) modificó el inciso 2°, del artículo 2°, ello según se expresa en el Mensaje Presidencial con el que se inició la tramitación del proyecto que culminó con la dictación de la Ley 20.565, con la finalidad de incluir como potenciales donatarios a fundaciones y corporaciones sin fines de lucro que, en razón de determinadas restricciones contenidas en la ley, se encontraban excluidas. En efecto, la Ley sólo permitía la participación de instituciones que prestaban servicios directos a personas de escasos recursos o con discapacidad, excluyendo a fundaciones y corporaciones sin fines de lucro que prestan otros servicios que van igualmente en beneficio de las mismas personas a quienes la Ley busca beneficiar, como por ejemplo, aquellas fundaciones o corporaciones que capacitan a voluntarios para que estos, a su vez, colaboren en la educación de niños de escasos recursos. A partir de la modificación comentada, y cumpliéndose los demás requisitos legales, tales instituciones podrán beneficiarse de las donaciones analizadas. Por otra parte, la Ley 19.885, también excluía a instituciones que prestaban servicios a un “sector de la población” que, no obstante corresponder a aquéllos que aspiraba a beneficiar, circunstancias de orden práctico hacían difícil la individualización de las personas naturales beneficiarias. En este sentido, a partir de la modificación, y cumpliéndose igualmente los requisitos legales y reglamentarios al efecto, podrán beneficiarse con las donaciones analizadas instituciones que presten servicios a grupos de personas, sin que sea necesario individualizar directamente a cada una de las personas naturales que los componen. En último término, antes de la modificación analizada, la Ley impedía que los servicios fuesen prestados a los “asociados” a la respectiva institución, término cuya amplitud restringía la aplicación del beneficio, ello considerando que en ciertos casos tal concepto podía resultar equivalente con el de las personas de escasos recursos o discapacitadas que se busca beneficiar. Por ello, cumpliéndose con los requisitos legales y reglamentarios, tales instituciones podrían ser donatarias habilitadas para los efectos de los beneficios tributarios que establece la Ley 19.885.

5.- Modificación al artículo 5°, de la Ley 19.885.

Finalmente, el N°8, del artículo 2°, de la Ley 20.565, modificó el inciso 3°, del artículo 5°, de la Ley 19.885, eliminando los plazos mínimos de 6 meses y máximos de 3 años, de ejecución de los

proyectos y programas que desarrollan las instituciones susceptibles de ser donatarias incorporadas en el registro que al afecto lleva el Ministerio de Planificación.⁹

III.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La Ley 20.565 no estableció ninguna regla especial de vigencia en relación con las modificaciones efectuadas a la Ley 19.885, razón por lo cual deben aplicarse las normas generales establecidas en el artículo 3°, del Código Tributario. De acuerdo a lo anterior, y considerando que la Ley 20.565 se publicó en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2012, las modificaciones indicadas rigen respecto de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario que deban declararse y pagarse a partir del primero de enero de 2013. Por otra parte, conforme al mismo artículo 3° citado, las modificaciones introducidas por la Ley 20.565, rigen para los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría respecto de las donaciones que efectúen a contar del mes siguiente al de la publicación de esta Ley en el Diario Oficial, es decir, a contar del 1 de marzo de 2012.

Para los efectos de facilitar la consulta y aplicación de las instrucciones contenidas en la presente Circular, según sea el caso, se dejará constancia de su dictación en el texto de la Circular 71, de 2010, que se encuentra disponible en www.sii.5

2. Procedimiento presentaciones reavalúos de bienes raíces. (Circular N° 54 de 15 noviembre de 2012)

I. Antecedentes

Lo dispuesto en el N° 5 de la letra B del artículo 6° del Código Tributario, en virtud del cual corresponde a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio, resolver administrativamente, todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.

Que, por su parte, los artículos 3°, 16 y 28 de la Ley N° 17.235, facultan al Servicio para solicitar la asistencia, cooperación e información de parte de los municipios para la tasación de los bienes raíces de sus respectivos territorios, como también para requerir de los propietarios la información de sus propiedades, todo ello en la forma y plazos que el Servicio determine. Asimismo, el artículo 83 del Código Tributario establece que las municipalidades estarán obligadas a cooperar con los trabajos de tasación de la propiedad raíz; mientras que el artículo 87 del mismo cuerpo legal prescribe que los funcionarios municipales y las autoridades en general, entre otros que establece la norma, estarán obligados a proporcionar al Servicio todos los datos y antecedentes que éste solicite para la fiscalización de los impuestos.

En virtud de lo anterior, a fin de contar con los elementos necesarios para resolver las solicitudes de revisión administrativa relativas al avalúo de los bienes raíces que se presenten a instancia de interesado o que el Servicio de oficio estudie aplicar, así como aquellas referidas a la aplicación de la sobretasa del impuesto territorial que grava a los sitios no edificados con urbanización, propiedades abandonadas y pozos lastreros, ubicados en el área urbana; se hace necesario establecer el procedimiento a través del cual las unidades del Servicio que deban pronunciarse sobre dichas solicitudes, podrán recurrir ante el ente edilicio que ejerza jurisdicción sobre la comuna en que se sitúa el bien raíz respectivo o, en su caso, ante el contribuyente respectivo, requiriendo los antecedentes o información que uno u otro tuvieren en su poder o la opinión técnica del municipio sobre los planteamientos formulados por el propietario del inmueble como fundamento de sus pretensiones.

II. Procedimiento

1. Dentro de los cinco días hábiles siguientes de iniciado un procedimiento administrativo de revisión o modificación individual de avalúo y, o de la aplicación de la sobretasa regulada en el artículo 8 de la Ley N° 17.235, en las áreas de Avaluaciones en cuya jurisdicción se encuentre el inmueble, el Jefe del Departamento de Avaluaciones de la Dirección Regional respectiva, o el Jefe de Unidad en su caso, solicitará mediante oficio al alcalde de la municipalidad de la comuna que corresponda a la ubicación del inmueble, el envío de un informe en el cual exprese su opinión fundada acerca de la petición de que se trate, cuya copia se adjuntará, incluyendo los antecedentes del predio de que se trate y demás que el ente edilicio disponga sobre el bien raíz. Este informe deberá evacuarse dentro del plazo de 20 días hábiles contados desde la fecha del oficio que lo requiera. Si el informe no se

evacuare dentro del término señalado se prescindirá del mismo, lo que deberá advertirse al municipio en el oficio respectivo. En los casos en que la petición del contribuyente no sea presentada en el área de Avaluaciones competente para pronunciarse sobre la misma, el plazo establecido para requerir el informe se ampliará en tres días hábiles.

En los casos de procedimientos iniciados de oficio, sobre revisión de avalúo o de la aplicación de la sobretasa a los sitios no edificados, propiedades abandonadas y pozos lastrosos, si la Dirección Regional no cuenta con los antecedentes municipales necesarios para resolver la acción fiscalizadora, se solicitará a los alcaldes un informe fundado con los documentos de respaldo, en forma similar y con los mismos plazos indicados en el párrafo anterior.

2. Salvo el caso de actuación de oficio, siempre que el Servicio inicie el procedimiento a petición de un interesado distinto del contribuyente, pondrá dicha solicitud en conocimiento del propietario del inmueble para que dentro del plazo de veinte días hábiles contados desde la notificación por carta certificada dirigida a la dirección del predio o al domicilio del contribuyente registrado en el Servicio para efectos del impuesto territorial, exponga lo que estime pertinente, acompañando los documentos necesarios para la correcta determinación de la tasación fiscal. La carta certificada mediante la cual se notifique la petición al propietario deberá enviarse dentro del plazo de cinco días hábiles desde su recepción y en ella deberá advertirse al emplazado, que si transcurriere el plazo para formular las observaciones sin que las hubiere efectuado, se prescindirá de las mismas y se dispondrá lo pertinente para dejar el procedimiento en estado de ser resuelto con los antecedentes de que se disponga.

3. Los comparecientes tendrán acceso a los documentos aportados al procedimiento y a los informes que se evacuen con ocasión del mismo, los que por razones de buen servicio podrán ser consultados en las dependencias y en los horarios que se indicarán expresamente en el oficio indicado en el N° 1 o en la notificación a que alude el N° 2 precedente. Asimismo, podrán formular las observaciones y alegaciones que tales documentos e informes les merezcan.

4. La resolución deberá ajustarse exclusivamente a las peticiones formuladas por el interesado que hubiere promovido el procedimiento, lo que no obsta a la potestad del Servicio de iniciar posteriormente uno nuevo, de oficio, si los antecedentes recabados así lo ameritan.

5. Sin perjuicio de las notificaciones de las resoluciones que se envían a los propietarios, conforme a lo señalado en el inciso final del artículo 11 del Código Tributario, se enviará a las municipalidades, en una primera etapa, copia de las resoluciones masivas de modificaciones de avalúos y, o contribuciones que se generan para cada proceso de actualización del catastro correspondiente a los predios de la respectiva comuna.

En una segunda etapa, a contar del 1° de enero de 2013, se enviará a las municipalidades, a un correo electrónico que ellas determinen, copia de toda resolución individual que decida sobre una petición de revisión o modificación de avalúo y, o de la aplicación de la sobretasa regulada en el artículo 8 de la Ley N° 17.235, reemplazando de esta manera el envío de resoluciones masivas por comuna.

6. Para dar cumplimiento a lo instruido precedentemente, los Directores Regionales encomendarán esta función a los Jefes de Departamentos de Avaluaciones o a los Jefes de Unidades de sus respectivas jurisdicciones, según corresponda, mediante la correspondiente resolución de delegación de facultades.

III. Vigencia

Esta circular entrará en vigencia desde el momento de su publicación en extracto en el Diario Oficial, fecha desde la cual se deroga la Circular N° 14 de 2012.

3. Tratamiento tributario acuerdo de operación conjunta. (Oficio N° 2984 de 31 de octubre de 2012)

XXXX Operaciones Limitada, Empresa Nacional del Petróleo y TTTT S.A., solicitan la confirmación de una serie de criterios tributarios aplicables a un acuerdo de operación conjunta suscrito para la exploración y explotación de hidrocarburos en la Región de Magallanes y Antártica Chilena.

I. ANTECEDENTES

De acuerdo a la presentación, con fecha 28.04.2008, XXXX Operaciones Limitada (en adelante XXXX), y la Empresa Nacional del Petróleo (en adelante ENAP), en conjunto como el "Contratista" e individualmente como el "Partícipe del Contratista", celebraron con el Estado de Chile un Contrato Especial de Operación Petrolera (en adelante CEOP), en conformidad a lo establecido en el D.L. N° 1.089 de 1975. En virtud de tal contrato, el Contratista se obliga a la realización de actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en el área denominada "Bloque ZZZ", ubicado en la XII Región, según se establece en el Decreto Supremo N° 70 del Ministerio de Minería de 10.04.2007.

El referido contrato fue modificado por escrituras públicas de fechas 06.08.2008 y 02.04.2012. Por esta última modificación, se incorporó en calidad de Partícipe del Contratista del citado CEOP, TTTT S.A. (en adelante TTTT).

A fin de actuar conjuntamente y a través de un solo canal, XXXX, ENAP y TTTT celebraron con fecha 11.05.2012, un acuerdo de actuación conjunta denominado YYYY (en adelante YYYY), cuya copia (en inglés) se adjuntó a la presentación.

A continuación se pasa a describir algunas cláusulas contractuales. Conforme al artículo 3.1 del referido YYYY, su objeto es establecer los derechos y obligaciones de las partes en relación a la operación desarrollada en virtud de él, incluyendo la exploración conjunta, valoración, desarrollo, producción y disposición de hidrocarburos en el denominado Bloque ZZZ.

En cuanto a la calidad de las Partes, durante la fase de Exploración, cada uno de los Partícipes del Contratista tendrá una participación en las obligaciones, gastos y costos producidos conforme al siguiente detalle: XXXX, 51,2%; ENAP, 26%; y TTTT, 22,8%. Luego, en la fase de explotación, cada uno de los Partícipes del Contratista tendrá una participación en las obligaciones, gastos, costos y beneficios producidos conforme al siguiente detalle: XXXX, 40%; ENAP, 40%; y TTTT, 20%.

En el artículo 4.1 del referido contrato, se establece que XXXX actuará como Operador del YYYY, y en tal calidad, conducirá todas las operaciones conjuntas en conformidad al contrato y a las normas legales que le resulten aplicables. El Operador llevará una contabilidad separada por el total de costos y/o gastos incurridos en las etapas u operaciones de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente bajo el Joint Venture.

Por su parte, en el artículo 14.1, se establece que todos los beneficios tributarios, incluyendo deducciones, depreciación, créditos y capitalizaciones, relacionados con los gastos realizados por las partes de acuerdo al CEOP serán de acuerdo a la participación de cada uno de ellos en este contrato y en el YYYY, previa autorización de la autoridad tributaria.

Finalmente, cada parte será responsable de llevar los libros contables pertinentes y de declarar sus impuestos de acuerdo a las normas legales respectivas.

Tras describir los elementos fundamentales de los contratos acompañados y sus anexos, en la solicitud se indica que el tratamiento tributario que corresponde dar a las operaciones y transacciones que constituyen el CEOP y el YYYY y/o que se ejecuten o celebren a propósito de ellos, se rigen por lo dispuesto en el D.L. N° 1.089 de 1975; en el Decreto Supremo N° 70 de 2007; en la legislación y regulación tributaria general y por lo dispuesto en las instrucciones generales y especiales emitidas por el Servicio de Impuestos Internos.

Señala que este Servicio (SII) ha entendido en su jurisprudencia administrativa que el Joint Venture originado producto de un Contrato Especial de Operación para Exploración y Explotación de Yacimientos de Hidrocarburos, de acuerdo a los establecido en el Decreto Ley N° 1.089 de 1975 y sus modificaciones, y a los requisitos y condiciones fijados por el respectivo Decreto Supremo, reviste la forma jurídica de un mandato, en el cual el Operador actúa como mandatario y los Partícipes del Contratista actúan como mandantes, correspondiendo al Operador llevar a cabo la operación conjunta y debiendo rendir cuenta en la forma que se determine. A su vez, cada Partícipe del

Contratista del CEOP podrá participar a nombre propio en la parte de la operación que le corresponda.

Dado que en este caso no existiría un nuevo contribuyente, el SII ha confirmado que no hay efectos tributarios para el Joint Venture o la asociación, manteniendo cada Partícipe del Contratista su condición de contribuyente individualmente considerado, reconociendo su utilidad por separado.

Finalmente señala que el SII ha instruido que cada uno de los Partícipes del Contratista contabilizará sus gastos por separado. Para estos efectos, el Operador deberá llevar una contabilidad global respecto de las actividades desarrolladas por el Joint Venture, informando de manera mensual los costos y gastos y/o impuestos que hayan podido originarse o afectar la actividad conjunta, de forma tal de asignarlos y prorratarlos entre los Partícipes del Contratista en base a sus respectivos intereses en el contrato.

Finalmente, tras exponerse todos los antecedentes, solicita confirmar una serie detallada de criterios los cuales, por razones de orden, serán expuestos y resueltos en el cuerpo de este oficio.

II. ANALISIS

Antes de responder el fondo de su consulta, es necesario referirse a algunos de los antecedentes que menciona como fundamentos de su pretensión.

En cuanto al tratamiento tributario aplicable a los llamados contratos de "Joint Venture", este Servicio ha señalado en anteriores pronunciamientos que, por tratarse de un contrato innominado, para determinar el régimen impositivo aplicable es necesario analizar las estipulaciones de la convención de que se trate.

En base a esto, en las situaciones concretas que han sido sometidas a conocimiento de este Servicio, se han distinguido aquellos casos en que una persona, actuando en calidad de "Operador" asume el carácter de mandatario de modo que, en relación con el Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la "factura-liquidación" que emite el Operador; y otros casos en que el joint venture constituye, para efectos tributarios, una verdadera sociedad de hecho o comunidad regida por las reglas de estas últimas. El tratamiento tributario dependerá, como señala el Oficio N° 264 de 2.006, de la situación concreta analizada.

Esclarecido lo anterior, a continuación se analizará primero el contenido del contrato acompañado, a fin establecer luego sus consecuencias tributarias y responder los criterios, señalados en su presentación.

El artículo 14 de YYYY, señala expresamente que los derechos, deberes, obligaciones y responsabilidades de las Partes son individuales, no conjuntos ni colectivos. Que no es intención de las Partes crear, ni el acuerdo de operación conjunta debe ser estimado o interpretado como creando, una compañía minera (mining) o cualquier otra asociación (partnership), joint venture, sociedad o trust (salvo cuando sea explícitamente establecido en el acuerdo).

Este acuerdo de operación conjunta tampoco debe ser estimado o interpretado como autorizando a ninguna de las Partes a actuar como un agente, empleado, o dependiente de cualquiera de las otras Partes para ningún propósito, salvo aquellos explícitamente establecidos en el acuerdo. En sus relaciones conforme al acuerdo, las Partes no deben ser consideradas como fiduciarias, salvo cuando sea explícitamente establecido en el acuerdo. No obstante lo anterior, el Operador deberá representar en todo a los 'No-Operadores' frente al Servicio de Impuestos Internos para los propósitos que sean requeridos por ésta entidad.

Es voluntad de las Partes que todo ingreso y todo beneficio tributario (incluyendo deducciones, depreciaciones, créditos y capitalizaciones) con respecto a los gastos hechos por las Partes, sean alocados a cada Parte, por la autoridad tributaria, basado en la cuota de cada ítem tributario efectivamente recibido o soportado por cada Parte. Si tal locación no es lograda debido a la aplicación de las leyes, regulaciones u otra acción de las autoridades, las Partes deberán intentar

adoptar acuerdos mutuos que permitan a las Partes lograr los resultados financieros deseados (cláusula 14.2).

Como puede apreciarse, de la lectura de las clausulas del contrato acompañado fluye inequívocamente que no ha sido ni es intención de las Partes constituir ninguna comunidad, sociedad de hecho ni otro ente, con o sin personalidad jurídica, independiente de las Partes.

Respecto de la naturaleza de la asociación y sus consecuencias tributarias, considerando los antecedentes expuestos, el referido acuerdo de operación conjunta (YYYY) configura, para efectos tributarios, en opinión de este Servicio, un "Joint Venture" con un Operador (XXXX) en carácter de mandatario.

Por consiguiente, respecto del Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipe tiene su propio débito fiscal contra el cual imputar el IVA registrado en la 'factura-liquidación' que emita el Operador.

Las reglas tributarias que deben seguirse en este caso fueron explicitadas en los oficios N° 1.548, de 1985 y N° 1.650 de 2010, los cuales se encuentran disponibles en la página web de este servicio, www.sii.cl

III. CONCLUSIONES

Establecido que el acuerdo de operación conjunta (YYYY) acompañado, es un contrato que no constituye una persona o entidad, ni es un contribuyente de impuestos independiente de las Partes que lo suscriben, es posible confirmar los criterios tributarios señalados en su presentación, en los siguientes términos:

a) La asociación entre los Partícipes del Contratista no constituye un contribuyente diferente de cada uno de los Partícipes del Contratista. Cada Partícipe mantiene su calidad de contribuyente individual, toda vez que cada uno de ellos realiza su utilidad por separado. Deberán confeccionarse por separado la contabilidad de los Partícipes entre sí, como la de éstos con el Operador, considerando en cada uno de estos los gastos individuales que les corresponda; y, en la contabilidad global de éstos, llevada por el Operador, deberá contener los gastos afrontados en común, registro que además servirá para confrontar los gastos particulares de cada miembro del Joint Venture.

b) El Operador deberá llevar la contabilidad por el total de los costos y/o gastos incurridos en las etapas u operaciones de exploración y explotación que se desarrollen conjuntamente bajo el Joint Venture. Esta contabilidad deberá registrar además todos los traspasos de dichos gastos y/o costos que se hagan tanto el contratista como los Partícipes del Contrato.

c) En lo relativo a los bienes del activo inmovilizado adquiridos para el desarrollo de las actividades de exploración y/o explotación, se entiende que siendo copropietarios los Partícipes del Joint Venture, la depreciación deberán hacerla efectiva de acuerdo a la cuota de dominio que cada asociado tenga sobre los bienes. Sin embargo, se hace presente que dicha cuota de depreciación deberá ser consistente con el porcentaje de los ingresos que se estén reconociendo en el mismo periodo. Asimismo, podrán aplicar la depreciación acelerada siempre que sea conjuntamente sobre los bienes físicos del activo inmovilizado, supuesto que se cumplan los requisitos previstos en el N° 5 del artículo 31 de la Ley de la Renta. En todo caso, cabe entender que los bienes son adquiridos nuevos por los Partícipes cuando efectivamente hayan sido adquiridos en tal calidad por el mandatario u Operador.

d) De acuerdo con lo establecido el Decreto Ley N° 1.089 de 1975, el Presidente de la República, a través del Decreto N° 70, de 10.04.2007, del Ministerio de Minería, estableció los requisitos, términos y condiciones del Contrato Especial de operación para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, que el Estado de Chile suscribió con el Contratista, en el Bloque "ZZZ", ubicado en la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena.

En conformidad con lo señalado precedentemente, respecto de su solicitud en cuanto a que este Servicio establezca las normas que indica en su presentación para ser aplicadas al régimen de

impuestos o gravámenes de el contratista, esta Dirección informa que las reglas aplicables son las contenidas en el Decreto Supremo N° 70 del Ministerio de Minería, publicado en el Diario Oficial el 11.06.2007, en concordancia con lo establecido en el Decreto Ley N° 1.089 de 1975 y sus modificaciones posteriores.

En consecuencia, se ratifica que en materias de orden tributario, el Contratista respecto del CEOP delimitado en el artículo 4° del citado Decreto N° 70 de 10.04.2007, del Ministerio de Minería, Bloque ZZZ, deberá sujetarse al régimen tributario establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuyo texto se contiene en el Decreto Ley N° 824, de 1974, y sus modificaciones, a la fecha de la escritura pública en que conste el Contrato. Este régimen tributario sustituirá todo otro impuesto directo o indirecto, que pudiere gravar la retribución del Contratista o a éste en razón de la misma, y será invariable por el plazo del Contrato.

e) El Operador deberá confeccionar por separado y remitir a cada Partícipe una liquidación mensual sobre los gastos incurridos dentro del plazo que se determine. La citada liquidación deberá efectuarse en dos formularios distintos, detallando en uno de ellos todos aquellos gastos en que se soportó el Impuesto al Valor Agregado y además los que traten de adquisiciones de especies o utilización de servicios exentos o no afectos a dicho gravamen, y en el otro formulario los gastos restantes o costos de la operación que por su naturaleza no se encuentren afectados por el Impuesto al Valor Agregado.

En lo que respecta al uso del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, cada Partícipes podrá imputar a su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado registrado en la factura-liquidación a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los plazos legales y en la proporción que le corresponda.

La Dirección Regional en cuya jurisdicción se encuentre domiciliado el Operador, procederá a registrar las liquidaciones mencionadas precedentemente y a timbrarlas, al igual que los libros de contabilidad necesarios para registrar las operaciones de la asociación, sin perjuicio de otros controles que estime necesarios para el mejor resguardo del interés fiscal.

f) Finalmente, respecto de todas las materias no establecidas específicamente en el Contrato, en la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el Código Tributario u otros textos legales, el Operador y cada Partícipes deberán llevar su contabilidad en conformidad con los principios contables generalmente aceptados.

4. Efectos tributarios de la caducidad de derechos en el DL 600. (Oficio N° 3006 de 5 de noviembre de 2012)

I. ANTECEDENTES.

La Ley N°20.469, en su artículo 3 transitorio, otorgó a aquellos inversionistas extranjeros y empresas receptoras de sus aportes, que a la fecha gozaban de alguno de los derechos contenidos en los artículos 7 u 11 bis, del D.L. N°600, de 1974, la posibilidad de optar por sustituir la invariabilidad de que gozaban, por aquella establecida en el artículo 11 ter del citado decreto ley, en los términos allí dispuestos.

Conforme a la Ley, los inversionistas que hicieron uso de la sustitución referida, para mantener los derechos de invariabilidad, deben dar íntegro y oportuno cumplimiento a las obligaciones que al efecto establece el artículo 11 ter, del D.L. N°600, de 1974, dentro de las cuales se encuentra la de comprometer a la empresa desarrolladora del proyecto minero a someter sus estados financieros anuales a auditoría externa, debiendo presentar ante la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) sus estados financieros, individuales y consolidados, trimestrales y anuales, y una memoria anual con información de la entidad, en los términos y plazos establecidos por dicho organismo en su Resolución N°298, de 2010. El incumplimiento de esta obligación es sancionada por la Ley con la caducidad automática de los derechos a que se refiere el artículo 11 ter, tanto respecto de la empresa desarrolladora del proyecto como de todos los inversionistas extranjeros que en ella participen.

Sobre el particular, y tratándose de los inversionistas que se han acogido al artículo 3 transitorio, de la Ley N°20.469, le asiste a esa Vicepresidencia Ejecutiva la necesidad de clarificar si la caducidad de

los derechos del artículo 11 ter, importa también la caducidad o extinción de los derechos de invariabilidad que les corresponden según el contrato que se modificó, esto es, la invariabilidad del artículo 7 u 11 bis, según sea el caso.

II. ANÁLISIS.

En primer término, cabe hacer presente que este Servicio estima que los efectos de la caducidad de los derechos emanados del artículo 11 ter, del D.L. N°600, de 1974, corresponde a una materia que escapa a su competencia, en cuanto no se refiere estrictamente a materias tributarias, sino a los efectos del incumplimiento del deber a que se refiere su presentación, contemplándose expresamente en la Ley, la caducidad señalada como consecuencia del citado incumplimiento.

No obstante lo anterior, cabe indicar que de conformidad con el tenor de lo dispuesto por el artículo tercero transitorio, de la Ley N°20.469, este Servicio concluye que la opción que se otorgó al inversionista extranjero y empresa receptora de sus aportes, que gozaban a la época de los derechos de invariabilidad contemplados en el artículo 7 u 11 bis del D.L. N°600, de 1974, fue la de sustituir dicho régimen de invariabilidad, por el del artículo 11 ter del citado Decreto Ley, con las modificaciones reguladas por la propia Ley N°20.469. En efecto, dispuso la Ley que, para los efectos de acogerse al régimen transitorio en cuestión, los inversionistas extranjeros y las empresas receptoras debían presentar una solicitud en tal sentido, indicando la voluntad de sustituir el régimen de invariabilidad del que gozaban, por el del artículo 11 ter del D.L. N°600, de 1974, modificado en los términos señalados en la propia Ley, y sujeta a la condición de celebrarse la modificación del contrato correspondiente. Ahora bien, por mandato legal, los inversionistas extranjeros que hubieren ejercido la referida opción, deben dar íntegro y oportuno cumplimiento a los requisitos establecidos en los incisos 2° y siguientes del citado artículo 11 ter, entre las cuales se encuentra el de comprometer a la empresa desarrolladora del proyecto minero a someter sus estados financieros anuales a auditoría externa, debiendo presentar ante la SVS sus estados financieros, individuales y consolidados, trimestrales y anuales, y una memoria anual con información de la propiedad de la entidad, en los términos y plazos establecidos por dicho organismo. En caso de incumplimiento de esta obligación de informar dentro de los plazos prescritos por la SVS, la Ley ha dispuesto, como ya se dijo, la caducidad automática de los derechos a que se refiere el artículo 11 ter, del D.L. N°600, de 1974.

De acuerdo con ello, si el inversionista que ha ejercido la opción reglada por el artículo 3 transitorio, inciso 2° y siguientes de la Ley N°20.469, no da cumplimiento a la presentación de la información señalada dentro de los plazos prescritos por la SVS, caducarán de inmediato los derechos del artículo 11 ter del D.L. N°600, de 1974; y habiendo dicho régimen sustituido a aquél del cual gozaba antes de ejercer la opción, tal caducidad importa también la caducidad o extinción de los derechos que le correspondían según el contrato de invariabilidad que se modificó, esto es, la invariabilidad del artículo 7 u 11 bis, según sea el caso.

III. CONCLUSIÓN.

Si bien este Servicio estima que los efectos de la caducidad de los derechos emanados del artículo 11 ter del D.L. N°600, de 1974, corresponde a una materia que escapa a su competencia, en cuanto no se refiere estrictamente a materias tributarias, cabe informar que, basado en lo dispuesto por el artículo 3 transitorio de la Ley N°20.469, se concluye que la opción que reglan sus incisos 2° y siguientes, consiste en la sustitución del régimen de invariabilidad de que gozaba el inversionista extranjero, por el régimen del artículo 11 ter, del D.L. N°600, de 1974, con las particularidades que establece.

Por tanto, en caso de incumplirse la obligación de información impuesta por la Ley, y producida la caducidad referida, este servicio concuerda con lo señalado por esa Vicepresidencia Ejecutiva, en términos de que ello implica la caducidad de todos los derechos a que se refiere dicha disposición legal, sin que pueda entenderse que por haberse producido tal incumplimiento y operado la referida sanción, el contribuyente pueda volver a gozar de los derechos establecidos en los contratos que había celebrado con anterioridad al ejercicio de la opción que contemplaba la Ley 20.469, los cuales ya no se encuentran vigentes, lo que nada tiene que ver con que en el régimen especial que establece para la aplicación de lo dispuesto del artículo 11 ter, del D.L. 600, de 1974, y obviamente

en el entendido de que dicho régimen se encuentre vigente, se haya reconocido un período especial en que el contribuyente puede gozar de los derechos emanados de contratos de inversión extranjera celebrados previamente, cuyos regímenes de invariabilidad han sido sustituidos por el que contempla la comentada Ley 20.469, en su artículo 3 transitorio.

5. Costo tributario de los activos aportados en un aumento de capital a una sociedad preexistente, en el caso good will. (Oficio N° 3209 de 20 de noviembre de 2012).

I.- ANTECEDENTES.

El inciso 5°, del artículo 64, del CT, para los efectos que señala esta disposición, exige que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Al respecto, solicita ratificar si el referido valor tributario corresponderá, en el caso al que se refiere su consulta, al valor que incluye la revalorización según el mecanismo de asignación y distribución del good will, sobre el cual ha instruido la jurisprudencia de este Servicio; y que como consecuencia obvia de lo anterior, tal valor de activos revalorizados deberá considerarse para todo efecto tributario, esto es: i) corrección monetaria; ii) costo de venta; iii) determinación del capital propio tributario; iv) determinación relación deuda/capital para pago de intereses a los tomadores de bonos.

II. ANÁLISIS.

El inciso 5°, del artículo 64, del CT, establece que no se aplicará la facultad de tasar que este artículo confiere a este Servicio, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria, o contribuyente del N°1, del artículo 58, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.

Conforme a lo interpretado por este Servicio, el tratamiento que desde el punto vista tributario debe darse a la diferencia positiva (good will) entre el valor pagado por el 100% de las acciones o derechos sociales de la sociedad absorbida y el capital propio tributario de la misma sociedad, consiste en que dicha diferencia debe distribuirse proporcionalmente entre todos los activos no monetarios provenientes de la sociedad absorbida, aumentando de esa manera el valor de dichos activos y quedando por tanto tal diferencia, sujeta al mismo tratamiento tributario del activo no monetario al que se asigna. De esta forma, el valor de los activos de la empresa absorbida que se traspasan a la sociedad absorbente, debe aumentarse hasta hacerlo equivalente al valor efectivamente pagado por la empresa absorbente por la adquisición del 100% de las respectivas acciones o derechos sociales. En caso que no existan activos no monetarios, la citada diferencia debe reconocerse tributariamente como un activo diferido y amortizarse o traspasarse a los resultados en montos proporcionales iguales en un período de 6 años.

Por consiguiente, y en armonía con lo antes señalado, el costo para fines tributarios de los activos no monetarios provenientes de la sociedad absorbida, debe considerar la revalorización o mayor valor asignado a éstos por concepto de good will.

III. CONCLUSIÓN.

Para todos los efectos tributarios, el costo de los activos no monetarios provenientes de una sociedad absorbida, con motivo de haberse reunido en una sola persona el 100% de las acciones o derechos sociales, debe considerar la revalorización o mayor valor asignado a éstos por concepto de good will. Por tanto, es ese mismo valor el que debe considerarse para la aplicación de lo previsto en el inciso 5°, del artículo 64, del CT.

Sin perjuicio de lo anterior cabe hacer presente que dicha norma exige que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante, y que este Servicio, para los fines de determinar la aplicación de la citada norma, no puede calificar a priori, sin un análisis detallado de los antecedentes del caso, la legítima razón de negocios declarada, la que, entre otros requisitos que la propia norma señala, deben concurrir para que no resulte aplicable la facultad que tiene este Servicio para tasar el valor de aporte de los activos.

En efecto, si el referido aporte no resulta de un proceso de reorganización de un grupo empresarial que obedezca a una legítima razón de negocios, ni se cumplen los demás requisitos del inciso 5°, del artículo 64, del CT, este Servicio podrá tasar dicho valor de acuerdo al inciso 3°, de la citada disposición legal. Debe tenerse presente además, que conforme a lo instruido en la Circular N°45, de 2001, se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando haya una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como sucede cuando el aporte se realiza a una sociedad existente que registra una pérdida para fines tributarios y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

Sin perjuicio de lo expresado en el presente Oficio, cabe señalar que en el Diario Oficial de 27 de septiembre de 2012, se publicó la Ley 20.630 que entre otras materias, modificó los artículos 15, y 31, N° 9, de la LIR, incorporando el tratamiento tributario al que debe sujetarse a partir del 1° de enero de 2013 la diferencia que -con motivo de la fusión de sociedades, comprendiéndose dentro de este concepto la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona- se produzca entre el valor de la inversión total realizada en los derechos o acciones de la sociedad fusionada y el valor total o proporcional, según corresponda, que tenga el capital propio de la sociedad absorbida.

Finalmente, cabe hacer presente que no corresponde a esta Dirección pronunciarse sobre los antecedentes de hecho en que funda su presentación, los que sólo podrán ser verificados en las respectivas instancias de fiscalización de este Servicio.

6. Procedimiento para solicitar devolución del Impuesto Único de Segunda Categoría retenido indebidamente o en exceso. (Oficio N° 3210 de 20 de noviembre de 2012)

I.- ANTECEDENTES.

Expresa que mediante Resolución N° xxx de xx.xx.200x, la XXX concedió una pensión de retiro, pagadera a contar del mes de octubre de 2009, descontando mensualmente esa Dirección de Previsión, el impuesto único de segunda categoría que correspondía a dicha pensión.

Posteriormente señala, la Resolución N° xxx de xx.xx.20xx, de la misma Subsecretaría XXX, cambió la modalidad de retiro del pensionado desde una pensión normal a una pensión por invalidez de segunda clase, la cual se hizo efectiva según indica recién en el mes de diciembre de 2010.

Hace presente que de acuerdo a lo establecido en el artículo 105 del D.F.L. N° 2 de 1968, sobre Estatuto del Personal de Carabineros de Chile, las pensiones concedidas por modalidad de invalidez de segunda o tercera clase, tienen el carácter de indemnización para todos los efectos legales y por lo tanto, de acuerdo a lo estipulado en el artículo N° 17, letra "a" (sic), de la LIR, no constituyen renta.

Afirma que la situación descrita no es poco común en esa Institución, señalando a título de ejemplo, que en el año 2011 se produjeron 36 casos de cambio de causal cuyos beneficiarios tendrían derecho, en su opinión, a solicitar la devolución de impuesto correspondiente. Señala además que se habría detectado en esa Institución una cantidad de casos, no cuantificados aún, de pensionados a los cuales se les habría efectuado un descuento excesivo por concepto de impuesto único de Segunda Categoría, a causa de un problema en el sistema informático encargado de efectuar tal procedimiento.

En razón de lo anterior, solicita un pronunciamiento sobre las siguientes situaciones:

a) Se indique para el caso de las pensiones en que se ha producido un cambio de causal desde retiro normal a invalidez de segunda clase, el procedimiento a seguir ante el Servicio, para requerir la devolución de los valores descontados indebidamente producto del desfase entre el inicio del beneficio y el pago efectivo del mismo, precisando quien debe efectuar la petición (Dipreca o el interesado) y se indique la Unidad administrativa donde debe presentarse dicha solicitud.

b) Se señale si para estos efectos, se consideran los plazos de prescripción establecidos en el artículo 126 del Código Tributario (3 años contados desde el hecho o acto que sirva de fundamento a dicha devolución) o, el plazo establecido en el artículo 200 del mismo texto legal (6 años).

c) Se indique si la devolución efectuada será a valor real o debidamente reajustada.

II- ANÁLISIS.

En primer término, cabe señalar que las pensiones de retiro por invalidez de segunda y tercera clase a las que se refiere su consulta, tienen el carácter de indemnización para todos los efectos legales, conforme con lo que al respecto establece el artículo 105, del Decreto N° 412 de 03.01.1992, del Ministerio de Defensa Nacional, que fijó el texto refundido, coordinado y sistematizado del estatuto del personal de Carabineros de Chile.

Al respecto, cabe aclarar que en el caso en consulta no es aplicable lo dispuesto por el N° 2, del artículo 17, de la LIR, como se sostiene en su presentación, ya que esta norma se refiere a las indemnizaciones por accidentes del trabajo, dentro de las cuales no se comprenden las indemnizaciones en comento, ya que su calidad de tal, se las otorga en forma expresa un texto legal distinto al de la LIR, como es el artículo 105 del Decreto citado en el párrafo anterior, siendo esta norma la que serviría de fundamento a la petición de devolución de impuesto a que se refiere en su presentación, todo lo cual ha sido previamente ratificado por este Servicio mediante Oficio N° 3.164, de 2003.

Respecto de las sumas retenidas y pagadas indebidamente o en exceso por concepto de Impuesto Único de Segunda Categoría, de la LIR, cabe expresar que a través de su jurisprudencia, este Servicio ha señalado, que la solicitud de devolución de tales tributos debe sujetarse a la normativa prevista en el artículo 126 del Código Tributario. En este mismo documento, se indican los oficios a través de los cuales este Servicio dictaminó respecto a la persona que debe efectuar la petición de devolución de estas sumas. De igual forma el Servicio se ha pronunciado sobre la Unidad donde dicha petición debe ser presentada y el plazo a considerar para dichos fines.

Finalmente, respecto de su última consulta cabe expresar, que el artículo 57, del Código Tributario dispone que toda suma que se ordene devolver o imputar por los Servicios de Impuestos Internos o de Tesorería por haber sido ingresada en arcas fiscales indebidamente, en exceso, o doblemente, a título de impuestos o cantidades que se asimilen a estos, reajustes, intereses o sanciones, se restituirá o imputará reajustada en el mismo porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su ingreso en arcas fiscales y el último día del segundo mes anterior a la fecha en que la Tesorería efectúe el pago o imputación, según el caso. Dicha materia en todo caso debe ser resuelta por la Dirección Regional ante la cual se presenta la solicitud de devolución

III.- CONCLUSIÓN.

Las consultas formuladas en su presentación, se encuentran resueltas a través de la jurisprudencia de este Servicio que se indica en el análisis precedente, dictámenes cuyo texto íntegro se encuentra publicado en nuestra página web www.sii.cl.

7. Reconocimiento como activo o pasivo, para fines tributarios de los derivados financieros, corrección monetaria y el momento que debe reconocerse sus resultados. (Oficio N° 3211 de 20 de noviembre de 2012)

I.- ANTECEDENTES.

Respecto de los contratos de derivados financieros, cuyas particularidades describe, señala que algunos contribuyentes que declaran Impuesto de Primera Categoría sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa (Bancos, Instituciones Financieras, Compañías de Seguros, Retail, Sociedades de Inversiones), han reconocido tales instrumentos como un activo o pasivo, según corresponda, en el ejercicio en que se celebra el respectivo contrato, corrigiéndolos al 31 de diciembre conforme a las normas del artículo 41, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR). Agrega que los mismos contribuyentes reconocen la diferencia de tasas de interés entre el inicio del período respectivo y el término del ejercicio.

Otros contribuyentes en cambio, según señala, sólo han reconocido los resultados cuando las operaciones son liquidadas.

A su juicio, con la sola celebración de los contratos correspondientes, las partes deben reconocer y valorizar los derechos y obligaciones que de ellos emanan, ya que desde ese momento tienen título o derecho sobre ellos, los que deberán ser corregidos monetariamente al cierre del ejercicio, de conformidad al artículo 41 de la LIR. Además, se debería reconocer eventualmente la diferencia de tasas de interés devengada respecto de cada uno de ellos, entre el inicio del período respectivo y el cierre del ejercicio.

II.- ANÁLISIS.

Este Servicio a través de su jurisprudencia, ha sostenido que los ingresos obtenidos de contratos de derivados financieros se califican como rentas de "capitales mobiliarios" de aquellas a que se refiere el artículo 20, N° 2, de la LIR, y que por tanto éstos se deben reconocer en el ejercicio en que se perciban. Sin perjuicio de lo anterior, agrega la referida jurisprudencia, los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, cuando la inversión generadora de las rentas provenientes de derivados, forme parte del patrimonio de contribuyentes que perciban rentas de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, de la LIR, deberán reconocer dichos resultados en el ejercicio de su percepción o devengo, como se desprende del inciso final del N° 2, del citado artículo 20, en relación al artículo 29, de la LIR.

Al respecto, y tal como indica en su presentación, las sumas que eventualmente deban pagarse o percibirse en virtud de los instrumentos que describe, sólo se determinarán en una fecha posterior a la suscripción del contrato correspondiente, ya que están sujetos a la condición de que se efectúe la liquidación de las diferencias y se determine la persona del deudor o acreedor, en la forma, plazo y condiciones pactadas en el contrato. Por consiguiente, al momento de la suscripción del contrato no existe un derecho o una obligación adquirida, sino una mera expectativa respecto de ellas, no correspondiendo, por consiguiente, que se efectúe su registro para fines tributarios ni que se practique corrección monetaria a su respecto, sino hasta que se cumplan las condiciones o presupuestos pactados en el instrumento.

De acuerdo a lo señalado y en conformidad a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, los resultados positivos o negativos obtenidos de los instrumentos derivados financieros que indica, deben ser reconocidos sobre la base percibida o devengada, en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, cuando la inversión generadora de las rentas provenientes de estos instrumentos, forme parte del patrimonio de contribuyentes que perciban rentas de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, de este mismo texto legal, entendiendo que el devengo de éstas se produce no en el momento de la suscripción del contrato, sino en la oportunidad en que se cumplan las condiciones o presupuestos pactados en él. En el caso de los demás contribuyentes, las referidas rentas sólo deben ser reconocidas sobre la base de su percepción. Cabe hacer presente que lo concluido anteriormente, resulta aplicable sólo respecto de los contratos

sobre instrumentos de derivados a los que específicamente se refiere su presentación, no así respecto de aquellos contratos que se celebren, o sean objeto de modificaciones, a contar del 1° de enero de 2012, fecha de vigencia de la Ley N°20.544, publicada en el Diario Oficial de 22 de octubre de 2011, la cual regla específicamente el tratamiento tributario de estos contratos a partir de la fecha de su vigencia.

III.- CONCLUSIONES.

Los contratos sobre instrumentos de derivados financieros, a los que se refiere su presentación, suscritos por contribuyentes que declaran su renta efectiva en la Primera categoría, según contabilidad completa, deben registrarse para efectos tributarios, sólo cuando se cumplan las condiciones o requisitos acordados para su cumplimiento, momento a partir del cual y siempre que se reúnan los requisitos que lo hagan procedente, corresponderá la aplicación del mecanismo de corrección monetaria, conforme a las reglas generales del artículo 41, de la LIR.

Las rentas provenientes de los mismo instrumentos, se deberán reconocer en el ejercicio en que se perciban, conforme lo dispone el inciso 2°, del artículo 29, de la LIR, y a los pronunciamientos anteriores de este Servicio, salvo en el caso en que las inversiones generadoras de los respectivos resultados formen parte del patrimonio de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, y que perciban rentas de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, de la LIR, los que deberán reconocer dichos resultados en el ejercicio de su percepción o devengo.

8. Tratamiento en la resciliación de servicios en relación con el IVA. (Oficio N° 2994 de 5 de noviembre de 2012)

I.- ANTECEDENTES:

Se expone un caso de su conocimiento, relativo a una solicitud de devolución de Impuesto al Valor Agregado pagado en exceso conforme al Art. 126 del Código Tributario, motivado por la resciliación y transacción de un contrato de servicios de suministro y colocación de pavimento asfáltico en una pista de aterrizaje.

Si bien la solicitud de devolución fue denegada por estimarse que no se había cumplido con lo dispuesto en el Art. 128 del Código Tributario, solicita aclarar la aplicación de los Art. 21 N°2 y 70 del Decreto Ley N°825, en relación con el Art. 126 del Código Tributario, para aquellos casos de resciliación de servicios.

Específicamente consulta sobre el momento desde cuando se inicia el cómputo del plazo de 3 meses a que hace alusión el Art. 21 N°2 del Decreto Ley N°825, de 1974, en relación con el Art. 70 de la misma norma, en el cual se debe verificar la resciliación para poder rebajar del débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado recargado en los servicios resciliados.

En su opinión, podría haber una contradicción entre el Art. 21 N°2 del Decreto Ley N°825 y el Art. 70 del mismo Decreto Ley, atendido que el primer precepto permite deducir del débito fiscal las cantidades restituidas a los beneficiarios de un servicio resciliado dentro del plazo de 3 meses establecido en el Art. 70, en circunstancias que este artículo denota la existencia de una compraventa y no de un servicio. Agrega que habiendo un aparente conflicto de normas, debiese interpretarse extensivamente el concepto de resciliación de servicios y extenderlo a la resciliación de contratos reales o venta para efectos del Impuesto al Valor Agregado, de manera que los contribuyentes puedan utilizar el mecanismo del Art. 21 N°2 tanto para la resciliación de un servicio como de una venta.

Por otro lado, expone que tampoco existe claridad sobre si sería factible pedir la devolución según las normas del Art. 126 del Código Tributario, en el evento que un contribuyente no haya emitido una nota de crédito para rebajar su débito fiscal, atendido que, en su opinión, en el caso de una resciliación de servicios no existiría vicio o incumplimiento y, por lo tanto, el hecho gravado del

contrato resciliado que dio lugar al Impuesto al Valor Agregado no puede estimarse como erróneo, indebido o en exceso.

II.- ANÁLISIS:

Antes de entrar al fondo de las consultadas formuladas, debe aclararse que el concepto de venta, descrito en el Decreto Ley N°825, alude a toda convención, independientemente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir onerosamente el dominio de determinados bienes, sin necesidad de transferir efectivamente el dominio de los bienes, concepto que no es equivalente a la noción de contrato real, definido por la doctrina como aquel que se perfecciona por la entrega de la cosa objeto del contrato .

En cuanto al fondo de su consulta, se informa que la resciliación, también denominada por la doctrina como mutuo disenso, se define como una causa voluntaria de extinción de las obligaciones consistente en el acuerdo de los mismos contratantes para dejar sin efecto el contrato celebrado.

La resciliación, mencionada en el Art. 1545 y en el inciso primero del Art. 1567 del Código Civil, es una expresión del principio de autonomía de la voluntad aplicado en el campo obligacional, en virtud del cual si las partes de común acuerdo –mientras no sea contrario a la ley, las buenas costumbres y el orden público- pueden celebrar toda clase de convenciones, no existe inconveniente alguno para que igualmente acuerden dejar sin efecto las obligaciones que las ligan. Aunque los preceptos citados no lo indiquen expresamente, se ha señalado por la doctrina que para que opere la resciliación es necesario que las obligaciones derivadas del negocio jurídico no estén íntegramente cumplidas, pues sólo puede extinguirse aquello que aún existe pero no lo que ha dejado de producir sus efectos. En cuanto a los efectos, la doctrina entiende que éstos sólo operan hacia el futuro, ya que si la resciliación tuviere por objetivo hacer desaparecer efectos ya producidos mediaría una nueva convención entre las partes. Consecuentemente con lo anterior, esta Dirección ha declarado que una resciliación a la que los contratantes han querido dar un efecto retroactivo, no puede ser absoluta, toda vez que la voluntad de las partes destinada a extinguir obligaciones sólo puede alcanzar los derechos y obligaciones pendientes, por lo tanto la afectación de las obligaciones cumplidas no alcanzaría a los terceros que funden sus derechos en actos previos al nuevo acuerdo de voluntades, entre los cuales, para los efectos tributarios, se encuentra el Fisco de Chile . En materia estrictamente tributaria, el Art. 21 N°2 del Decreto Ley N°825, de 1974, dispone, en lo pertinente, que se deducirá del débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos o servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas al Impuesto al Valor Agregado y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiera producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del Art. 70 del Decreto Ley N°825.

Por su parte, el inciso segundo del Art. 70 establece un plazo de 3 meses entre la entrega y la devolución de las especies objeto del contrato.

Por último, el Art. 57 del Decreto Ley N°825 dispone que deberá emitirse una Nota de Crédito en el caso de las devoluciones a que se refiere el Art. 21 N°2 y 3 del Decreto Ley N°825, esto es, por las sumas restituidas a los compradores y a los beneficiarios de servicios en razón de bienes devueltos y servicios resciliados, y las restituciones de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar la devolución de envases.

De lo expuesto precedentemente, se concluye que, habiéndose verificado una resciliación de servicios cumpliendo los supuestos legales indicados, esto es, que recaiga sobre obligaciones pendientes de ejecución y no sobre obligaciones consolidadas, el prestador del servicio debe emitir una Nota de Crédito, la que producirá el efecto de rebajar del débito fiscal del prestador del servicio el Impuesto al Valor Agregado recargado sólo si la resciliación de los servicios se ha producido dentro del plazo fatal de 3 meses aludido en el Art. 70 inciso segundo del Decreto Ley N°825.

Respecto del cómputo del referido plazo de tres meses dentro del cual debe verificarse la resciliación del servicio, este Servicio ha señalado que si no se ha emitido factura y atendido que el tributo se

devenga cuando la remuneración se perciba o ponga en cualquier forma a disposición del prestador del servicio, la resciliación debe tener lugar dentro del plazo de 3 meses contados desde la fecha en que el prestador del servicio percibió la correspondiente remuneración o se puso en cualquier forma a su disposición. Por el contrario, de haberse emitido factura previa al pago de la remuneración, el plazo de 3 meses se cuenta a partir de la emisión del respectivo documento tributario.

Sobre la posibilidad de interpretar extensivamente el concepto de resciliación de servicios para abarcar el caso de la resciliación de una venta, cabe señalar que sin perjuicio de que las normas tributarias no permiten su aplicación por analogía, el Art. 21 N°2 resulta aplicable tanto a la resciliación de una venta como de un servicio, atendido que en caso de una venta la norma no indica taxativamente la causa por la cual se genera la restitución del objeto de la compraventa, pudiendo la restitución de las especies deberse a la existencia de una resciliación, resolución, nulidad u otra causal.

En segundo lugar, tampoco se advierte un conflicto entre el Art. 21 N°2 y el Art. 70 planteado en la presentación, dado que el Art. 21 se limita meramente a hacer aplicable el plazo específico de 3 meses dispuesto en el inciso segundo del Art. 70.

De esta forma, cumpliéndose los supuestos del Art. 21 N°2, el contribuyente, mediante la emisión de una Nota de Crédito, puede recuperar el impuesto originado en los servicios resciliados mediante su imputación al débito fiscal del período correspondiente, o bien, aumentando los remanentes para el período tributario siguiente si los créditos fiscales exceden los débitos.

En caso que no sea posible deducir del débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado recargado porque los servicios han sido resciliados extemporáneamente, se ha entendido que procede aplicar el Art. 126 N°2 del Código Tributario. De este modo, si se le ha producido al prestador del servicio un pago efectivo de impuesto, éste puede solicitar su devolución conforme al Art. 126° N° 2 de Código Tributario, dentro del plazo de tres años contado desde el acto o hecho que le sirve de fundamento, que en el caso examinado sería la fecha en que se produjo el pago indebido o en exceso.

Finalmente, el acuerdo de voluntades entre las partes para poner fin a un contrato no es obstáculo para aplicar el Art. 126 del Código Tributario, puesto que dicha norma requiere que el pago de un tributo sea indebido o en exceso, sin que ello necesariamente resulte de un error o vicio en el hecho gravado.

III.- CONCLUSIÓN:

Tratándose de una resciliación de servicios, el prestador del servicio debe emitir una Nota de Crédito, la cual rebajará de su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado recargado en la obligación resciliada siempre que la resciliación de los servicios se haya producido dentro del plazo fatal de 3 meses contados desde la fecha en que el prestador del servicio percibió la remuneración o ella se puso en cualquier forma a su disposición, o bien, a partir de la emisión del respectivo documento tributario de haberse emitido en forma previa al pago de la remuneración.

De no verificarse la resciliación dentro del plazo de 3 meses indicado precedentemente, el Impuesto al Valor Agregado recargado en los servicios resciliados puede ser recuperado a través del Art. 126 N°2 del Código Tributario, si por ello se ha producido al prestador del servicio un pago efectivo de impuesto.

9. IVA en el arrendamiento de bienes inmuebles rurales con instalaciones. (Oficio N° 3026 de 6 de noviembre de 2012).

I.- ANTECEDENTES:

Con fecha 28 de Abril de 1999 y 7 de Julio de 1999, se obtuvieron en la Dirección de Obras de la Municipalidad de XXX los permisos de edificación N° xx/99 y N° xxx/99 respectivamente, mediante los cuales se otorgó permiso para construir obra nueva de dos edificios de cinco y seis pisos, más uno y

dos subterráneos respectivamente. Estos permisos corresponden a los lotes 8 y 9 originados en la modificación de la segunda etapa del Loteo YYY, ubicado en el sector de TTT, comuna de XXX.

Posteriormente, con fecha 26 de junio de 2009, y una vez iniciadas las faenas constructivas, se celebraron por instrumento privado los contratos de construcción por obra vendida a suma alzada, a través de los cuales las sociedades AAA S.A. y BBB S.A. encargaron a CCC S.A. la construcción del Lote 8 y Lote 9, respectivamente.

Luego, con fecha 9 de marzo de 2011, las sociedades AAA y BBB S.A., ceden, a través de una cesión de contrato, el Contrato General de Construcción por obra vendida, con respecto a los lotes 8 y 9, a la Inmobiliaria ZZZ S.A.

Por su parte, con la misma fecha, la constructora CCC cedió, mediante una cesión de contrato, el Contrato General de Construcción por obra vendida, con respecto a los lotes 8 y 9, a la constructora DDD S.A.

Así, la Inmobiliaria y Constructora a cargo del proyecto de los lotes 8 y 9 del Loteo AAA son, a la fecha, la inmobiliaria ZZZ S.A. y la constructora DDD S.A., encontrándose la última actualmente amparada bajo los permisos de edificación mencionados en párrafos precedentes, ambos vigentes a la fecha, según consta en Oficio DOM N° xxx/11 y xxx/11.

Posteriormente, con fecha 30 de Junio de 2011 y 9 de Septiembre de 2011, los contratos de construcción correspondientes a los Lotes 8 y 9, respectivamente, fueron modificados como se detalla a continuación:

El proyecto original aprobado en el Lote 8 contemplaba la construcción de 2 edificios de 6 y 5 pisos cada uno, con 2 y 1 subterráneo respectivamente, con un total de 44 departamentos D.F.L. 2 y una superficie total a construir de 10.615,43 m². En este caso, el valor neto del contrato era de UF xxxx suma que, al incluirle IVA, ascendía a UF xxxxx.

En la presente modificación se proyecta la construcción de 1 edificio de 6 pisos y 1 subterráneo, con 24 departamentos y 19 casas D.F.L. 2, con un total de 43 unidades D.F.L. 2, y con una superficie total a construir de 8.130,06 m². En este caso, el valor neto del contrato desciende a UF xxxxx

Por su parte, el proyecto original aprobado en el Lote 9 contemplaba la construcción de 2 edificios de 6 y 5 pisos cada uno, con 2 y 1 subterráneo respectivamente, con un total de 44 departamentos D.F.L. 2 y una superficie total a construir de 10.563,45 m². En este caso, el valor neto del contrato era de UF xxxx suma que, al incluirle el IVA, ascendía a UF xxxxx.

En la presente modificación se proyecta la construcción de 1 edificio de 6 pisos y 1 subterráneo, con 24 departamentos D.F.L. 2 y 14 casas D.F.L. 2, con un total de 38 unidades D.F.L. 2, y con una superficie total a construir de 7.455,45 m². En este caso, el valor neto del contrato desciende a UF xxxx.

Según señala el contribuyente, las modificaciones fueron acordadas teniendo en consideración razones netamente comerciales y no tributarias. Ello, porque se constató la baja venta de departamentos en un proyecto similar en territorio vecino, en el cual, al igual que en éste, los edificios se tapaban simultáneamente la vista. Por otro lado, TTT se ha transformado en una zona principalmente de casas, construyéndose muy pocos edificios, siendo más atractivo comercialmente este tipo de proyectos.

Por las razones anteriores, se tomó la decisión de desistir de la idea de construir dos edificios por lote, uno al frente del otro, por la idea de construir un edificio por lote y casas al frente que no obstruirán la vista de los departamentos, asegurando así la venta de éstos, sin correr la suerte del proyecto vecino.

En atención a lo anterior, el contribuyente solicita:

1) Que se confirme que las modificaciones señaladas anteriormente no constituirán una modificación sustancial en los términos señalados en la Circular 39, de 2009.

2) Que se confirme que, según los antecedentes entregados, y en caso de ser afirmativa la respuesta anterior, la Constructora DDD S.A. cumpliría con los requisitos señalados en el inciso final del artículo 21°, del D.L. N° 910, de 1975, lo que implicaría la utilización de la franquicia sin los topes que ella establece.

II.- ANÁLISIS:

El Art. 21°, del D.L. N° 910, de 1975, establece un beneficio tributario para las empresas constructoras, consistente en el derecho a deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta el 0,65 del débito del Impuesto al Valor Agregado determinado en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos, cuyo valor no exceda de 4.500 unidades de fomento, con un tope de hasta 225 UF y en los contratos generales de construcción de dichos inmuebles que no sean por administración, con igual tope por vivienda, de acuerdo a las disposiciones del Decreto Ley N° 825, de 1974.

Dichos topes fueron establecidos por el Art. 5°, de la Ley N° 20.259, entendiéndose efectuados desde la fecha de publicación de la ley, esto es, el 25 de marzo de 2008.

Sin embargo, a fin de incorporar esta modificación en forma gradual, el mismo artículo 5°, agregó en el texto del D.L. N° 910, los dos últimos incisos, cuyas instrucciones fueron impartidas mediante Circular N° 52, de 15/9/2008.

Es así como en el caso de los contratos generales de construcción de inmuebles para habitación, que no sean por administración y que se hayan celebrado con anterioridad al 1° de Julio de 2009, este Servicio señaló en el Título IV, N° 2, de la mencionada circular que para poder seguir rigiéndose por las normas contenidas en el Art. 21°, del D.L. N° 910, de acuerdo al texto vigente hasta antes de la publicación de la ley modificatoria, debían haber obtenido el permiso municipal de edificación antes del 1°, de Julio de 2009 y haber iniciado las obras al 31 de diciembre de 2009.

Analizados los antecedentes adjuntos, se observa que el contribuyente aparentemente dio cumplimiento a los requisitos señalados en el párrafo precedente, por lo que en principio, procedía aplicar la franquicia en comento, sin los topes introducidos a la norma por el Art. 5°, de la Ley N° 20.259.

Sin embargo, con posterioridad al 1° de Julio de 2009, los contratos cedidos a la empresa constructora DDD S.A., por la sociedad CCC S.A., fueron modificados cambiando el proyecto de construcción, tanto en el Lote N° 8, como en el Lote N° 9, en la forma descrita en el antecedente.

Al respecto, en Circular N° 39, de 25/6/2009, este Servicio instruyó que si con posterioridad al 1° de julio de 2009 hay una modificación sustancial del objeto del contrato, de forma tal que ella implique la construcción de un inmueble distinto al originalmente pactado construir en el contrato general de construcción, suscrito antes del 1° de julio, se debe entender que se trata de un nuevo contrato general de construcción, caso en el cual, éste no se beneficiará con la franquicia en comento, en la forma dispuesta en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en su texto vigente antes de la modificación legal, esto es, sin los topes incorporados a la franquicia por el Art. 5°, de la Ley N° 20.259.

Dicha instrucción es igualmente aplicable, según señala la referida Circular, en el caso de aquellos contratos de construcción que reúnen los requisitos para beneficiarse de la franquicia en su texto vigente hasta antes de la modificación legal, pero que con posterioridad, son cedidos a otra empresa constructora.

En tal situación, se debe determinar si el objeto del contrato es el mismo, a fin de establecer si procede mantener el beneficio en la forma otorgada al contrato original. De no existir cambio en el

objeto del contrato que haga presumir la existencia de un nuevo contrato, procede seguir utilizando el beneficio contenido en el Art. 21°, del D.L. N° 910, en la forma en que se aplicaba con anterioridad a la modificación legal. En caso contrario, éste deberá aplicarse con los topes incorporados a la norma legal por el Art. 5°, de la Ley N° 20.259, ya citada.

III.- CONCLUSIÓN:

De la norma legal precedentemente señalada y de las instrucciones impartidas al respecto en Circular N° 39, de 25/6/2009, se concluye que en el caso bajo análisis las modificaciones efectuadas a los contratos de construcción referidos a los Lotes 8 y 9, constituyen desde el punto de vista tributario, una modificación sustancial del objeto del contrato, toda vez que ellas tienen por finalidad cambiar el objeto original del contrato, a saber, la construcción de 2 edificios, en cada uno de los Lotes señalados, por la construcción de tan solo un edificio en cada uno de los Lotes, más 24 y 19 casas respectivamente.

En atención a lo anterior, y considerando que las modificaciones a los referidos contratos generales de construcción fueron efectuadas con posterioridad al 1° de julio de 2009, más exactamente en junio y septiembre del año 2011, debe entenderse para efectos de la aplicación de la franquicia que dichas modificaciones dieron origen a nuevos contratos generales de construcción que han de regirse por el Art. 21°, del D.L. N° 910, vigente a la fecha, esto es, con los topes incorporados a la misma por el Art. 5°, de la Ley N° 20.259.

10. IVA en arrendamiento bienes inmuebles rurales con instalaciones (Segundo Oficio N° 3153 de 15 de noviembre de 2012)

I.- ANTECEDENTES:

A raíz de una consulta recibida por esa Dirección Regional relacionada con el Impuesto al Valor Agregado que afecta al arrendamiento de un inmueble rural con importantes instalaciones, destinado al desarrollo de actividades del rubro lechero-ganadero, es que le surge la duda respecto de si dichas instalaciones cumplen con los requisitos dispuestos en el Art. 8°, letra g), para que se configure el hecho gravado especial.

Ello por cuanto en el caso bajo análisis resulta clara la existencia de instalaciones, no así, si éstas son aptas para realizar una actividad industrial o comercial como lo exige el Art. 8°, letra g).

Expone que la crianza y engorda de animales es agrícola y en consecuencia, no comercial. Sin embargo, no le parece igualmente claro respecto de la producción lechera, ya que actualmente, en la explotación de este rubro se han incorporado técnicas de mecanización y tecnología para la ordeña y obtención de leche, lo que implica instalaciones, maquinarias, estanques, refrigeración, etc., que hacen surgir dudas sobre si dichas instalaciones permiten sostener que ellas hacen al inmueble apto para realizar actividades industriales que deban tributar con Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, en el contrato de arrendamiento, adjunto a los antecedentes, se detalla el inventario de bienes que forma parte del contrato, dentro de los cuales se encuentran los siguientes bienes: "a) cinco casas, b) tres galpones, c) dos terneras, d) corrales con manga techada y romana, e) patio de alimentación techado con dormideros para ochenta vacas, e) plataforma de alimentación para ciento cincuenta vacas, f) dos pozos purineros, g) cuatro silos de cemento para quinientas toneladas de capacidad cada uno."

II.- ANÁLISIS:

El Art. 8°, letra g), del D.L. N° 825, grava con Impuesto al Valor Agregado "El arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquiera otra forma de cesión del uso o goce temporal de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio".

Del tenor de la norma legal, se desprende que el arrendamiento de bienes corporales inmuebles, sólo se afectará con Impuesto al Valor Agregado, cuando los inmuebles se entreguen en arrendamiento provistos de muebles, o bien cuenten con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial o comercial.

Al respecto, este Servicio ha señalado en diversos pronunciamientos, que la procedencia del gravamen no se encuentra condicionada a que se realice efectivamente una actividad comercial o industrial, sino solamente a que las instalaciones con que cuente dicho inmueble permitan la realización de dicha actividad, aunque en la práctica ésta no se realice.

Por su parte, para determinar si la actividad que permite realizar las instalaciones con que cuente un inmueble arrendado es de carácter comercial, ha de establecerse si ella corresponde al desarrollo de cualquiera de los actos de comercio enumerados en el artículo 3°, del Código de Comercio.

A su vez, para determinar si esa actividad es de carácter industrial ha de estarse a la definición contenida en el Art. 6°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, que contiene el Reglamento de la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado.

Sobre el particular, esa Dirección Regional señala que la duda no está en si el inmueble arrendado cuenta o no con instalaciones, sino que si éstas permiten o no la realización de una actividad industrial o comercial, mencionando puntualmente que el inmueble estaría destinado a la producción lechera, actividad que ha incorporado técnicas de mecanización y tecnología para la ordeña y obtención de leche, lo que implica instalaciones, maquinarias, estanques, refrigeración, etc.

Sin embargo, del inventario de bienes, contenido en la cláusula décima del contrato, transcrita en los antecedentes, no se advierten las instalaciones antes mencionadas, que permitan el ejercicio de una actividad industrial como es la producción lechera, aun cuando en la cláusula sexta se declara que el predio objeto del contrato se destinará única y exclusivamente a la actividad del rubro lechero-ganadero.

III.- CONCLUSIÓN:

Del análisis de los antecedentes, fundamentalmente del inventario de bienes incluido en el contrato de arrendamiento adjunto, se estima que en el caso puntual del inmueble singularizado en el referido contrato, éste no cuenta con instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad industrial, como requiere el Art. 8°, letra g), para afectar con IVA su arrendamiento.

Distinta es la situación si en la práctica o en otros casos consultados, el inmueble cuenta con instalaciones como las mencionados en su presentación, esto es, sistemas de refrigeración o bien pasteurización u otras instalaciones, que permitan no sólo la extracción de la leche, sino que además permitan realizar algún otro proceso, de aquellos definidos como industriales en el concepto contenido en el Art. 6°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1975

Por otra parte, cabe aclarar que en el caso de arrendamiento de inmuebles rurales, no resulta incompatible el concepto de actividad agrícola desarrollada por el arrendatario, con el hecho de que los bienes incluidos en el arrendamiento y que utilice en la realización de sus actividades agrícolas, cumplan a su vez con la condición de permitir la realización de una actividad industrial, a la luz de la definición contenida en el Art. 6°, del D.S. de Hacienda N° 55, de 1975, para efectos de gravar su arrendamiento con Impuesto al Valor Agregado.

En este contexto, si al analizar la procedencia de afectar con IVA el arrendamiento de un inmueble rural se determina que éste se encuentra gravado con el tributo en comento, es plenamente aplicable la rebaja de la base imponible contenida en el Art. 17°, del D.L. N° 825, siempre que el arrendador sea el propietario del inmueble, según lo instruido en Circular N° 111, de 29/8/1975, en que se señaló que la rebaja sólo puede ser hecha por los propietarios de los inmuebles arrendados.

11. Uso del crédito fiscal IVA pagado al cesionario de una factura no fidedigna o falsa. (Oficio N° 3154 de 15 de noviembre de 2012)

I.- ANTECEDENTES:

XXX S.A., en adelante XXX, cuyo giro es la fabricación de productos farmacéuticos y/o sustancias químicas medicinales, durante los años 2008 y 2009 encargó la construcción y ampliación de sus instalaciones a la empresa YYY Constructora Ltda., en adelante YYY Constructora, iniciándose los trabajos en abril del año 2008 y concluyendo un año después.

Durante los años comerciales 2008 y 2009, YYY Constructora cedió las facturas emitidas por los trabajos de construcción a TTT Factoring S.A. y ZZZ S.A., cesiones que fueron notificadas oportunamente a XXX mediante carta certificada por un ministro de fe. En consecuencia, XXX hizo pago del importe facturado a los cesionarios respectivos.

Sin embargo, durante un proceso de fiscalización efectuado a XXX, al revisarse las facturas emitidas por la constructora entre mayo del año 2008 y febrero del año 2009, se advirtió que éstas presentaban inconsistencias, ante lo cual se solicitó a XXX que acompañase documentación que acreditara que YYY Constructora había pagado efectivamente el IVA recargado en las facturas cuestionadas, para hacer uso del IVA recargado en tales facturas como crédito fiscal.

En relación con el tema planteado, los recurrentes primeramente hacen un breve análisis de los Art. 4° y 7° de la Ley N°19.983, del año 2004, y luego expresan que al no regular dicha ley en forma especial como debe el deudor de una factura transferida cumplir con la obligación cedida, deben aplicarse las normas de derecho común, por lo cual una vez notificada al deudor de la cesión de una factura no es válido el pago realizado al cedente del crédito.

A continuación y, luego de enumerar los requisitos contenidos en el Art. 23 del Decreto Ley N°825, de 1974, para el uso del crédito fiscal, y en particular aquellos indicados en el N°5 en el caso de facturas no fidedignas o falsas, los recurrentes formulan su opinión con respecto a dicha norma, la cual sostienen, debe interpretarse en sentido que el único requisito exigido, para aprovechar el crédito fiscal por el IVA recargado en facturas no fidedignas o falsas objetadas con posterioridad a su pago, es demostrar que el pago de la factura se efectuó mediante un cheque, vale vista o transferencia electrónica.

Expresan que el legislador no señala ni exige que el cheque, vale vista o transferencia electrónica sea extendida de manera nominativa a nombre del emisor de la factura, pues basta con su emisión y pago, siempre que ello sea acreditado ante el SII.

En opinión de los recurrentes, la Circular N°93, del 2001, señala que la falta de fidelidad en los requisitos formales que aparecen en el documento no harían perder el beneficio de que se trata, siempre que la factura esté revestida de una apariencia razonablemente creíble, como puede ocurrir en el caso que el documento haya sido timbrado con un cuño falso pero que deja una señal en el documento semejante al verdadero.

Finalmente, los recurrentes invocan las garantías constitucionales consagradas en los Arts. 19 N°21, 22 y 26 de la Constitución Política de la República, señalando que el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Director del Servicio de Impuestos Internos no puede afectar el orden público económico. Asimismo, al permitir el uso como crédito fiscal a quien ha pagado una factura mediante cheque, vale vista o transferencia electrónica a quien se le ha cedido el crédito contenido en ésta, la autoridad tributaria no sólo cumpliría con los deberes constitucionales de actuar en forma lícita y respetar el orden público económico, sino que además no restringiría la libre circulación del crédito que consta en una factura ni tampoco impediría el cumplimiento de un deber legal.

Por lo anteriormente expuesto, se solicita la confirmación de los criterios expuestos a continuación:

- a) Procede el uso del crédito fiscal por el IVA recargado, cuando se pague al cesionario de una factura.
- b) No son aplicables las instrucciones impartidas en la Circular N°93, del año 2001, en caso del pago de facturas cedidas conforme a la Ley N°19.983.

c) En el evento de ser objetada una factura cedida en el marco de la Ley N°19.983, no puede ser rechazado el crédito fiscal asociado a ella, por falta de cumplimiento de las instrucciones contenidas en la Circular N°93 del año 2001, toda vez que el pago de dichas facturas se ajusta a la normativa vigente y no se produce un perjuicio fiscal.

II.- ANÁLISIS:

1.- El Art. 23 del Decreto Ley N°825, de 1974, dispone que los contribuyentes de IVA tendrán derecho a un crédito fiscal, contra el débito fiscal determinado por el mismo período tributario, el cual será equivalente al IVA recargado en las facturas que acrediten adquisiciones de bienes o utilización de servicios, o, en el caso de las importaciones, aquel pagado en la importación de las especies al territorio nacional respecto del mismo período.

En consecuencia, dará derecho a crédito el IVA soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte del activo realizable o activo fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. Igualmente dará derecho a crédito el IVA recargado en las facturas emitidas con ocasión de un contrato de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos referidos en la letra e) del Art. 8° del Decreto Ley N°825, de 1974.

La citada disposición, sin embargo, deniega el crédito fiscal, entre otros, por el IVA recargado o retenido en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de IVA.

Específicamente, en caso de facturas no fidedignas o falsas, aun cuando el numeral 5 de la citada norma establece que no dará derecho a crédito fiscal los impuestos recargados o retenidos en tales facturas, se establece una excepción en el caso que las citadas facturas hayan sido pagadas de acuerdo a la modalidad indicada en el numeral 5 del Art. 23, cuyas instrucciones fueron impartidas a través de la Circular N°93, del 19.12.2001, y asimismo, cuando el prestador del servicio o el vendedor ha enterado en arcas fiscales el IVA recargado.

Con respecto a la modalidad de pago que se debe observar para poder utilizar el IVA recargado en facturas no fidedignas o falsas como crédito fiscal, éste debe ser efectuado con un cheque nominativo, vale vista nominativo o transferencia electrónica de dinero a nombre del emisor de la factura, girados contra la cuenta corriente bancaria del comprador o beneficiario del servicio, consignando en el reverso del cheque por parte de su librador el número de RUT del emisor de la factura y el número de ésta. En caso de transferencias electrónicas de dinero, en los respaldos de la transacción bancaria debe haberse consignado el monto de la operación más los mismos datos señalados precedentemente.

No obstante lo anterior, la Ley dispone en forma particular para aquellos casos en que una factura fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos con posterioridad a su pago. En tal situación, el comprador o beneficiario del servicio pierde el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de este Servicio, las circunstancias siguientes:

(i) La emisión y pago del cheque, vale vista o transferencia electrónica mediante el documento original, fotocopia de los primeros o certificación del banco, de acuerdo a las especificaciones que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos. Sobre este requisito específico, en la Circular se precisa que la factura debe haber sido pagada con un cheque nominativo a nombre del emisor de ella, anotando en el reverso del cheque por el librador el número RUT del emisor de la factura y el número de ésta, girado en contra de la cuenta bancaria del comprador o beneficiario del servicio y pagado al emisor de la factura, directamente o por intermedio de un Banco al cual se le endosó en comisión de cobranza.

(ii) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla, donde se asientan los pagos efectuados con cheque, vale vista o transferencia electrónica. La Circular ha precisado que la cuenta corriente contra la cual se giró el cheque, a su fecha de emisión, debe encontrarse registrada en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio;

asimismo, debe haber sido anotado oportunamente el cheque girado en la contabilidad del comprador o beneficiario del servicio.

(iii) Que la factura cumpla con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos. En el caso que lo que haya motivado la irregularidad de la factura sea la falta de cumplimiento de requisitos de forma de ésta, que no pueden verificarse con el solo examen del documento, su incumplimiento no hace perder el beneficio en cuestión, siempre que la factura esté revestida de una apariencia razonablemente creíble, como puede ocurrir en el caso en que el documento haya sido timbrado con un cuño falso pero que deja una señal en el documento semejante al verdadero y, en la medida que concurren los demás exigencias legales señaladas en los párrafos precedentes.

(iv) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.

Así, si bien se exige para el uso del crédito fiscal que las facturas sean auténticas y cumplan con todos los requisitos legales y reglamentarios, excepcionalmente se admite el uso del crédito fiscal en caso de facturas no fidedignas o falsas, si concurren los requisitos estrictos en torno a la forma de pago de ésta descritos anteriormente, como asimismo otros requisitos adicionales de resguardo, las cuales ejercen la función de proteger a los contribuyentes de buena fe, que pueden recibir, sin percatarse de ello, facturas falsas o no fidedignas.

Finalmente, aun no concurriendo ninguno de los requisitos indicados precedentemente relacionados con la forma de pago, si el impuesto ha sido recargado separadamente en la factura y efectivamente enterado en arcas fiscales por el vendedor o prestador del servicio, el comprador o beneficiario del servicio igualmente podrá hacer uso del crédito fiscal. Lo anterior puede ser acreditado a través de todos los elementos de prueba que obran en su poder, como asimismo los del vendedor o prestador del servicio, que sean necesarios para verificar la concurrencia de este requisito.

A mayor abundamiento, la Circular N°93, del 19.12.2001 sobre este punto dispone que para acreditar la circunstancia ante dicha deberá auditarse la declaración del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de emisión de la factura impugnada, verificando, en primer lugar, que ella ha sido incluida en dicha declaración, prestando especial atención a que el impuesto correspondiente haya sido enterado en arcas fiscales, cuando en el período haya resultado impuesto a pagar.

Sin embargo, el uso del IVA recargado como crédito fiscal no será procedente, en ningún caso, si el comprador o beneficiario del servicio ha tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.

Por otra parte, la Ley N°19.983, que reguló la transferencia del crédito que emana de la factura y otorga el carácter de título ejecutivo a la tercera copia de ella, no modificó ni alteró de forma alguna las normas sobre los requisitos para poder hacer uso como crédito fiscal del IVA recargado o pagado, o bien las causales de improcedencia del crédito fiscal, contenidas en el Decreto Ley N°825, de 1974.

Por lo anterior, el aprovechamiento del crédito fiscal IVA se encuentra vinculado al cumplimiento de los requisitos dispuestos por en el Art. 23 del Decreto Ley N°825, de 1974, sin que la cesión o no de la tercera copia de la factura, influya en el uso como crédito fiscal del IVA recargado en el documento cedido.

En el caso que la factura cedida adoleciera de irregularidades, aun cuando hubiese sido pagada al cesionario de ella de acuerdo con las normas del Título XXV del Libro IV del Código Civil o Título IV del Libro II del Código de Comercio, las que por mandato del Art. 10 de la Ley N°19.983 resultan aplicables al pago de un crédito cedido, no se perdería el derecho al crédito fiscal siempre que el contribuyente acredite que el vendedor o prestador del servicio ha pagado el IVA recargado en la factura cuestionada, de acuerdo con lo previsto en el Art. 23 N°5 del Decreto Ley N°825, de 1974 y en las instrucciones impartidas a su respecto por este Servicio.

De esta forma, no es un obstáculo, al uso como crédito fiscal del IVA recargado en una factura no fidedigna o falsa, la cesión de ella, ya que aun cuando el pago haya sido efectuado al cesionario de la

factura, se podrá salvaguardar el uso del crédito fiscal respecto de contribuyentes de buena fe si se acredita que el IVA recargado en la factura que adolece de irregularidades haya sido enterado en arcas fiscales por el proveedor.

2.- Precisada la normativa sobre el uso como crédito fiscal originado en el IVA recargado en una factura falsa o no fidedigna, a continuación se da respuesta a sus consultas relacionadas con esta misma materia, en el mismo orden planteado:

Con respecto al uso del crédito fiscal por el IVA recargado en una factura cuando ésta ha sido cedida y el IVA ha sido pagado a su cesionario, se puede señalar que si se cumplen a cabalidad los requisitos indicados en Art. 23 del Decreto Ley N°825, de 1974, y desarrollados en el numeral precedente de este oficio, se podrá usar como crédito fiscal el IVA recargado en una factura, ello independientemente que el pago de dicho documento, incluyendo el IVA consignado en él, se haga al emisor de la factura o bien sea efectuado a su cesionario.

En relación con el segundo punto a confirmar, específicamente, si resultarían aplicables las instrucciones especiales impartidas en la Circular N°93, del año 2001, sobre la forma particular que se debe observar el pago de facturas no fidedignas o falsas, en el evento que una factura que adolezca de las citadas irregularidades haya sido cedida de acuerdo a la Ley N°19.983, cabe señalar que el IVA recargado sólo es susceptible de ser utilizado como crédito fiscal en los términos que establece el Art. 23, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y las instrucciones impartidas por este Servicio en la citada Circular N°93.

Por lo anterior, las exigencias contenidas en la Circular N°93, del 19.12.2001, resultan plenamente aplicables para poder usar como crédito fiscal el IVA recargado en una factura falsa o no fidedigna que ha sido cedida, en atención a que dichas instrucciones han sido formuladas en términos generales y no hacen distinción o excepción alguna en la eventualidad que la factura en cuestión haya sido cedida conforme a la Ley N°19.983. Asimismo, el hecho que las instrucciones impartidas en la Circular N°93 sean anteriores a la Ley N°19.983 no incide en forma alguna en la aplicación de la Circular al caso expuesto, puesto que en primer término la Ley N°19.983 no hizo sino que regular pormenorizadamente una institución ya existente, la cesión de créditos, para aquellos créditos que constan en una factura.

Con respecto a la tercera cuestión planteada, específicamente si el crédito fiscal asociado a una factura, cedida conforme con la Ley N°19.983, y objetada, pudiere ser rechazado por falta de cumplimiento de las instrucciones contenidas en la Circular N°93 del año 2001, cabe señalar que de acuerdo a lo precedentemente señalado, si no se verifican los requisitos especiales indicados en Art. 23 del Decreto Ley N°825, de 1974, y en la Circular N°93 del 19.12.2001, relativos a la forma especial de pago de la factura por parte del adquirente o beneficiario del servicio, o bien no se acredite el pago efectivo en arcas fiscales del IVA recargado por el vendedor o prestador del servicio, el IVA recargado no podrá ser utilizado como crédito fiscal.

Aun cuando por mandato legal el pago de facturas debe ser efectuado a su cesionario, dicha situación no necesariamente repercute en la pérdida del crédito fiscal por el IVA recargado en facturas irregulares, puesto que la Circular N°93, del 19.12.2001, expresamente señala que si el IVA recargado en la factura que adolece de irregularidades ha sido efectivamente pagado y enterado en arcas fiscales por el proveedor, se podrá igualmente utilizar el crédito fiscal.

Finalmente, el Servicio de Impuestos Internos no es el organismo competente para zanjar las consideraciones de constitucionalidad que estima que existe el consultante entre la norma del Art. 23 N°5 del Decreto Ley y las garantías constitucionales de los Art. 19 N°21, 22 y 26 de la Constitución Política de la República.

Según dispone la Constitución Política de la República, el examen de constitucionalidad de las leyes, preventiva o posterior a su dictación, es una facultad que se encuentra radicada en el Tribunal Constitucional.

Ahora bien, si se estima que la norma o instrucciones emanadas de este Servicio son inconstitucionales, como se plantea en la consulta, se informa que el Director de este Servicio es competente para interpretar administrativamente las leyes tributarias, mas no lo es para determinar si la norma jurídica tributaria infringe alguna garantía constitucional.

III.- CONCLUSIÓN:

Atendido que existe normativa e instrucciones especialísimas impartidas para salvaguardar el uso como crédito fiscal del IVA recargado en una factura falsa o no fidedigna, el crédito fiscal sólo podrá utilizarse cuando concurren los requisitos del N°5 del Art. 23 del Decreto ley N°825, de 1974, cuyas instrucciones se impartieron a través de la Circular N°93 del 19.12.2001, las que son aplicables inclusive en aquellos casos en que la factura irregular en cuestión haya sido cedida en conformidad con la Ley N°19.983.

Por tanto, en el caso particular expuesto, en la medida que no se haya podido acreditar que el IVA recargado en las facturas irregulares haya sido efectivamente enterado en arcas fiscales por el vendedor o prestador del servicio, no procedería el uso como crédito fiscal del IVA recargado en facturas no fidedignas o falsas atendido que, de acuerdo a lo informado, el pago de las facturas no fue efectuado por medio de un cheque nominativo a nombre de su emisor.

IV. Jurisprudencia judicial.

1. Actividades primarias de la economía no están gravadas con patente municipal. (Fallo de la Corte Supremas rol 8351-2011, de fecha 22 de noviembre de 2012)

Se trata de una empresa agrícola cuyo tipo societario es SA, que tiene por objeto, entre otros la explotación de predios agrícolas, esto es la plantación de frutales, la extracción de sus productos, y la venta de los mismos a compradores determinados.

La I Municipalidad de Providencia, donde tiene el domicilio comercial, le aplicó patente municipal por tratarse de una sociedad anónima.

El contribuyente alegó que sólo realiza actividades primarias, y que la ley no discrimina en el tipo societario para aplicar la patente, sino la actividad.

La Corte Suprema acoge la pretensión del contribuyente pues aclaró que sólo se grava con patente si media algún proceso de elaboración de productos, y que no se afecta por tener un tipo societario de sociedad anónima, pues "este impuesto no atiende a la condición jurídica que adopte el sujeto pasivo de la obligación, sino a que las actividades que ejerza o que describa en su giro cumplan con los requisitos que contempla la norma que regula esta materia".

2. Bienes para el uso personal en predios agrícolas son gasto rechazado. (Fallo de la Corte Suprema rol 2835-2010 de 9 de noviembre de 2012)

Se trata de una sociedad agrícola en que el SII le reprocha que no haya probado que determinados gastos son para la realización del giro. Entre ellos se encuentran gastos para lanchas, muelles, heliopuerto, etc.

La Corte Suprema rechaza el recurso interpuesto por la sociedad, con lo cual dichos gastos fueron rechazados.

Resumen Ejecutivo Boletín Noviembre

Recién se ha conocido la Circular sobre donaciones para fines Sociales y Públicos de la ley 20.565.

Entre otras, esta ley deja sin efecto la obligación que pesaba sobre los donantes, de informar al Servicio el monto de las donaciones, el domicilio, RUT e identidad del donatario en la forma y plazo que éste determine, traspasando tal responsabilidad directamente a los donatarios, con algunas modificaciones.

Se establecen beneficios adicionales y se simplifica en general la forma y procedimiento de las donaciones para estos fines.

Por otra parte, el SII, mediante la Circular 54 entregó el procedimiento de reclamos de reevalúo, preparándose para aquel que se efectuará en marzo del próximo año. En este procedimiento se incluye el reclamo de las sobre tasas de sitios no edificados, propiedades abandonadas y pozos lastreos.

Se aprecia en dicho procedimiento las actuaciones de las municipalidades.

Se destaca también en este Boletín el tratamiento tributario a un acuerdo de operación conjunta, que no es otra cosa que un Joint Venture

El Costo tributario de los activos aportados en un aumento de capital a una sociedad preexistente, esto es el denominado Good Will se trata en este Boletín, en el cual el SII concluye que para todos los efectos tributarios, el costo de los activos no monetarios provenientes de una sociedad absorbida, con motivo de haberse reunido en una sola persona el 100% de las acciones o derechos sociales, debe considerar la revalorización o mayor valor asignado a éstos por concepto de good will. Por tanto, es ese mismo valor el que debe considerarse para la aplicación de lo previsto en el inciso 5°, del artículo 64, del CT.

Sin perjuicio de lo indicado el SII interpreta que dicha norma exige que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante, y que este Servicio, para los fines de determinar la aplicación de la citada norma, no puede calificar a priori, sin un análisis detallado de los antecedentes del caso, la legítima razón de negocios declarada, la que, entre otros requisitos que la propia norma señala, deben concurrir para que no resulte aplicable la facultad que tiene este Servicio para tasar el valor de aporte de los activos.

En otro Oficio el SII da cuenta del procedimiento para solicitar devolución del Impuesto Único de Segunda Categoría retenido indebidamente o en exceso.

En materia netamente financiera se aclara el reconocimiento como activo o pasivo, para fines tributarios de los derivados financieros, corrección monetaria y el momento que debe reconocerse sus resultados.

Indica que para las empresas con contabilidad, deben registrarse para efectos tributarios, sólo cuando se cumplan las condiciones o requisitos acordados para su cumplimiento, momento a partir del cual y siempre que se reúnan los requisitos que lo hagan procedente, corresponderá la aplicación del mecanismo de corrección monetaria, conforme a las reglas generales del artículo 41, de la LIR.

Las rentas provenientes de deberán reconocer en el ejercicio en que se perciban, conforme lo dispone el inciso 2°, del artículo 29, de la LIR, y a los pronunciamientos anteriores de este Servicio, salvo en el caso en que las inversiones generadoras de los respectivos resultados formen parte del patrimonio de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que demuestren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa, y que perciban rentas de los números 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, de la LIR, los que deberán reconocer dichos resultados en el ejercicio de su percepción o devengo.

Otro interesante tema que aborda el SII es el tratamiento de la resciliación de servicios cuando se han gravado con IVA.

En este caso el prestador del servicio debe emitir una Nota de Crédito, la cual rebajará de su débito fiscal el Impuesto al Valor Agregado recargado en la obligación resciliada siempre que la resciliación de los servicios se haya producido dentro del plazo fatal de 3 meses contados desde la fecha en que el prestador del servicio percibió la remuneración o ella se puso en cualquier forma a su disposición, o bien, a partir de la emisión del respectivo documento tributario de haberse emitido en forma previa al pago de la remuneración.

Si no opera dentro de ese plazo, el Impuesto al Valor Agregado recargado en los servicios resciliados puede ser recuperado a través del Art. 126 N°2 del Código Tributario, si por ello se ha producido al prestador del servicio un pago efectivo de impuesto.

Finalmente en materia de interpretaciones del SII, se trata del arrendamiento de inmuebles rurales amoblados o con instalaciones. El SII en este caso diferencia si determinadas instalaciones en un arriendo de un inmueble destinado a lechería, son para la extracción de leche o bien en esas mismas instalaciones hay maquinarias o sistemas que permiten realizar procesos industriales. Interesante análisis, el que servirá como ejemplo para clarificar muchas dudas en estas materias.

En el caso del uso del crédito fiscal IVA pagado al cesionario de una factura no fidedigna o falsa el Servicio concluye que, en la medida que no se haya podido acreditar que el IVA recargado en las facturas irregulares haya sido efectivamente enterado en arcas fiscales por el vendedor o prestador del servicio, no procedería el uso como crédito fiscal del IVA recargado en facturas no fidedignas o falsas atendido que, de acuerdo a lo informado, el pago de las facturas no fue efectuado por medio de un cheque nominativo a nombre de su emisor.

En cuanto a los fallos, destacamos dos en este Boletín.

Uno referido a las actividades primarias de la economía, en que la Corte Suprema resolvió que no están gravadas con patente municipal cuando una empresa agrícola cuyo tipo societario es SA, que tiene por objeto, entre otros la explotación de predios agrícolas, esto es la plantación de frutales, la extracción de sus productos, y la venta de los mismos a compradores determinados.

La Corte Suprema acoge la pretensión del contribuyente pues aclaró que sólo se grava con patente si media algún proceso de elaboración de productos, y que no se afecta por tener un tipo societario de sociedad anónima, pues “este impuesto no atiende a la condición jurídica que adopte el sujeto pasivo de la obligación, sino a que las actividades que ejerza o que describa en su giro cumplan con los requisitos que contempla la norma que regula esta materia”.

Segundo es un fallo respecto del cual tanto el SII como los tribunales resuelven que en el caso de predios agrícolas, los bienes no encaminados al giro, entre otros, gastos en lanchas, muelles, etc, son gastos rechazados.

Franco Brzovic González