

BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2016

I. Leyes

No hay en materia tributaria.

II. Nuevos proyectos de ley.

No hay

III. Circulares, Resoluciones, Oficios.

1. Porcentaje a aplicar a los impuestos anuales a la renta. (Circular N° 16 de 8 de abril de 2016)
2. Las Circulares N° 17, 20 y 21 del presente mes deben bajarse de la página web por su extensión.
3. Formulario para declarar y pagar impuesto sustitutivo para quienes se acojan al régimen simplificado 14 ter. (Resolución N° 27 de 5 abril de 2016)
4. Forma y oportunidad en que los contribuyentes que invoquen exención Impuesto Adicional, del 59, N° 2 deben informar a sus operaciones por los años tributarios 2011 al 2015 (Resolución N° 28 de 5 de abril de 2016)
5. Procedimiento y plazo para comunicar tasaciones bienes raíces de acuerdo a la reforma tributaria. (Resolución N° 29 de 5 de abril de 2016)
6. Información sobre opción de tributar sobre saldo utilidades acumuladas a los que se incorporan al régimen 14 ter a partir del 1 de enero de 2015 o 2016. (Resolución N° 32 de 6 de abril de 2016)
7. Ingresos de una SA por arriendo bienes raíces agrícolas y no agrícolas. (Oficio N°826 de 1 de abril de 2016)
8. Beca de estudio otorgada a un trabajador frente al gasto. (Oficio N° 846 de 4 abril de 2016)
9. Gastos de primas de seguro en el caso de sanitarias por la responsabilidad civil. (Oficio N° 871 de 6 de abril de 2016)
10. Efectos tributarios en Chile del cambio de domicilio de una sociedad de Holanda a España. (Oficio N° 876 de 5 abril de 2016)
11. Solicitud subsecretario de Hacienda sobre un contribuyente de porqué sería más difícil las condiciones de vida al imponerse en la reforma tributaria dos impuestos que les afectan a la clase media. (Oficio N° 877 de 5 de abril de 2016)
12. Creación incentivos tributarios para la investigación, conservación y administración de ADN bovino. (Oficio N° 881 de 5 de abril de 2016)
13. Incentivos tributarios para empresas que se instalan en zonas grandes (Oficio N° 885 de 5 de abril de 2016)
14. Solicitud de devolución cuando hay diferencias en el Impuesto Adicional de la base en caso de Impuesto Adicional (Oficio N° 957 de 13 de abril de 2016)
15. Aplicación franquicia tributaria de revaluar bienes agrícolas en renta presunta. (Oficio N° 958 de 13 abril de 2016)
16. Tributación Gift Cards. (Oficio N° 958 de 13 abril de 2016)
17. Criterios en materia de IVA en contratos de construcción de una central hidroeléctrica. (Oficio N° 867 de 5 de abril de 2016)

18. Base Imponible mercadería de importación. (Oficio 868 de 5 de abril de 2016)
19. Notificación giros a una comunidad hereditaria después de tres años de la apertura de la sucesión. (Oficio N° 848 de 4 de abril de 2016)

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Pago de indemnización laboral por trabajo en dos empresas de un grupo empresarial e indemnización voluntaria frente al gasto.
2. Pago de indemnización con tope de 11 meses de remuneración. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 de abril de 2016, rol 3266-15)

Desarrollo

1. Porcentaje a aplicar a los impuestos anuales a la renta. (Circular N° 16 de 8 de abril de 2016)
- 1.- Atendido a que la Variación del Índice de Precios al Consumidor (VIPC) comprendida entre el mes de noviembre del año 2015 y el mes de marzo del año 2016, correspondió a un 1,1%, los Impuestos Anuales de la Ley de la Renta a declarar y pagar en el presente Año Tributario 2016 (hasta el 02 de mayo del año 2016), en aquella parte del tributo no cubierta con créditos, impuestos retenidos y/o pagos provisionales mensuales efectuados durante el año 2015, quedan sujeto a dicho porcentaje de reajuste (1,1%), de conformidad a lo dispuesto por el inciso segundo del Artículo 72 de la Ley de la Renta.
 - 2.- Por lo tanto, en la primera columna de la Línea 68 del Formulario N° 22, se debe anotar como valor un 1,1%.
 2. Las Circulares N° 17, 20 y 21 del presente mes deben bajarse de la página web por su extensión.
 3. Formulario para declarar y pagar impuesto sustitutivo para quienes se acojan al régimen simplificado 14 ter. (Resolución N° 27 de 5 abril de 2016)

VISTOS: Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; lo establecido en los artículos 6° letra A) N° 1 y 21 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; los artículos 14 y 14 ter letra A, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974; en el N° 11, del numeral I y en el número 8 del numeral III, incorporado por la Ley N° 20.899, ambas del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, y el artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899; y la Resolución Exenta N° 128, de 31 de diciembre de 2014, Resolución Exenta N° 27, de 27 de julio de 2001, modificada mediante las Resoluciones Exentas N° 87, de 08 de septiembre de 2004; N° 94, de 23 de septiembre de 2005; N° 27, de 25 de febrero de 2009; N° 78, de 28 de mayo 2009; N° 144, de 31 de agosto de 2010; N° 41, de 29 de marzo de 2011; N° 10, de 23 de enero de 2013; N° 9, de 22 de enero de 2014, y N° 69, de 21 de julio del 2014; y

CONSIDERANDO:

1° Que, las empresas que se hubieren acogido al régimen simplificado de tributación, establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se acojan a dicho régimen a partir del 1° de enero del año 2016, conforme a lo establecido en la letra b) del número 8, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, incorporado por la Ley N° 20.899, podrán optar por aplicar en reemplazo de lo establecido en la letra a), del número 2.-, de la letra A), del artículo 14 ter de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, lo dispuesto en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, con las modificaciones que señala la citada Ley N° 20.899, sobre el saldo de las utilidades tributables acumuladas al término del año comercial anterior a aquel en que se incorporan al régimen simplificado, es decir, podrán optar por pagar un impuesto sustitutivo de los impuestos finales.

2° Que, el literal i), de la letra b), del número 8, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, incorporado por la Ley N° 20.899, dispone que para los contribuyentes acogidos a la letra A) del artículo 14 ter, de la LIR, el impuesto sustitutivo indicado en el considerando anterior, se podrá declarar y/o pagar, según corresponda, hasta el 30 de abril de 2016, sobre el saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2014 o 2015 que se mantengan pendientes de tributación en el Fondo de Utilidades Tributables y en el Fondo de Utilidades Reinvertidas a que se refieren las letras a) y b) inciso segundo, ambas del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

3° Que, el literal iii) de la letra b), del número 8, del numeral III, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, incorporado por la Ley N° 20.899, señala que las empresas, comunidades y sociedades que desde el 1° de enero de 2015 se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de enero de 2014, podrán aplicar la tasa que establece el número 3, del N°11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

4° Que, conforme al artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de diciembre de 2015, y que al término de los años comerciales 2015 o 2016, según corresponda, mantengan un saldo de utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a esa fecha, podrán optar por pagar a título de impuesto de esa ley, un tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre una parte o el total de dichos saldos de utilidades, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780 y las modificaciones sobre la materia contenidas en la Ley N° 20.899.

5° Que, la letra a) del citado artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, dispone que dicha opción podrá ejercerse durante el año 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017 sobre aquella parte del saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2015 y/o 2016 respectivamente, según corresponda.

6° Que, según la letra e) del artículo primero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, las empresas, comunidades y sociedades que, desde el 1° de diciembre de 2015, a lo menos, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, y que al término de los años comerciales 2015 o 2016, según corresponda, mantengan un saldo de utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas pendientes de tributación con el impuesto referido, podrán aplicar la tasa que establece el N°3, del N°11, numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

7° Que, con el objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley N° 20.899, de 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta, resulta necesario modificar el formulario a través del cual los contribuyentes pueden ejercer la opción de tributación sobre las rentas acumuladas y declarar y/o pagar los impuestos respectivos.

SE RESUELVE:

1° Los contribuyentes señalados en el considerando 1° a contar del 1° de enero de 2016 y hasta el 30 de abril del año 2016, podrán declarar y/o pagar, el impuesto sustitutivo a que se refiere el N° 11 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, ejerciendo la opción que le otorga la Ley N° 20.899, por internet a través del formulario denominado "Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50".

2° Los contribuyentes señalados en el considerando 4° a contar del 1° de enero de 2016 y hasta el 30 de abril del año 2017, podrán declarar y/o pagar el impuesto sustitutivo a que se refiere el N° 11 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, ejerciendo la opción que les otorgan las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, por internet a través del formulario denominado "Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50".

3° Para los efectos anteriores, los contribuyentes utilizarán los respectivos códigos de dicho formulario, en los cuales deberá informarse lo siguiente, según corresponda:

- Determinación de la base susceptible de acogerse a la opción;
- Base Imponible afecta al Impuesto Sustitutivo;
- Tasa de impuesto, en caso de los contribuyentes a que se refieren los considerandos 3° y 6°;
- Crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado que establecen los artículos 56 N.° 3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso que corresponda;
- Impuesto a Pagar.

4° El Anexo de esta Resolución, que se entiende forma parte íntegra de ésta, se publicará oportunamente en la página Internet de este Servicio, www.sii.cl.

Toda modificación al anexo aludido, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.

5° La presente Resolución regirá a partir del 1° de enero de 2016 y hasta el 30 de abril de 2017.

Anexo N°1: [Formato e instrucciones formulario 50, línea 69.](#)

4. Forma y oportunidad en que los contribuyentes que invoquen exención Impuesto Adicional, del 59, N° 2 deben informar a sus operaciones por los años tributarios 2011 al 2015 (Resolución N° 28 de 5 de abril de 2016)

VISTOS: Lo dispuesto en los artículos 6°, letra A), N° 1 y 60 inciso primero del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; en los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda y en el artículo 59 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974, texto éste último, modificado en lo pertinente por el N° 7 del artículo 1 y por el artículo quinto de las disposiciones transitorias, ambos de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 08 de febrero de 2016, y

CONSIDERANDO:

1.- Que, de acuerdo con el texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2015 del párrafo primero del N° 2) del inciso cuarto del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), “se aplicará el Impuesto Adicional con tasa de 35% respecto de las rentas que se paguen o abonen en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en el país por concepto de remuneraciones por servicios prestados en el extranjero. Con todo, estarán exentas de este impuesto las sumas pagadas en el exterior por fletes, por gastos de embarque y desembarque, por almacenaje, por pesaje, muestreo y análisis de los productos, por seguros y por operaciones de reaseguros que no sean de aquellos gravados en el número 3 de este artículo, comisiones, por telecomunicaciones internacionales, y por someter productos chilenos a fundición, refinación o a otros procesos especiales. Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36, inciso primero”.

2.- Que, mediante Resolución Exenta N° 1, de 03 de enero de 2003, modificada por la Resolución Exenta N° 17, de 02 de abril de 2003, este Servicio fijó procedimiento, plazos y modelos de formularios a utilizar para proporcionar información sobre operaciones exentas del Impuesto Adicional en virtud de lo dispuesto en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR; estableciendo en particular que aquellos contribuyentes que deseen acogerse a la exención contenida en el párrafo primero de dicha norma legal, respecto de las remuneraciones por servicios prestados en el exterior, pagadas, remesadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado, deberán presentar el Formulario N° 1854 “Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional Art. 59 N°2”. En particular, en los Resolutivos N°s 3, y 11, párrafo primero, de la resolución en comento se indicó lo siguiente:

“3) Respecto de las operaciones comprendidas en el inciso primero de la citada norma, se entenderá que con la presentación en tiempo y forma del Formulario 1854 “Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional Art. 59 N°2”, se cumple con el requisito establecido en la parte final de dicho inciso, que señala que, para gozar de la exención, las respectivas operaciones y sus condiciones sean informadas a este Servicio.”

“11) El retardo u omisión en la presentación de las declaraciones juradas requeridas conforme a esta resolución, para el caso de la exención del inciso primero del número 2) del artículo 59°, en referencia, implicará la improcedencia de dicha exención. El retardo u omisión en la presentación de la Declaración Jurada Anual Complementaria para Asociaciones Gremiales implicará la improcedencia de la autorización y, por lo tanto, de la exención.”

3.- Que, el N° 7 del artículo 1 de la Ley N° 20.899, de 2016, sustituyó, en el primer párrafo del número 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, la frase “Para gozar de esta exención será necesario que las respectivas operaciones sean informadas al Servicio de Impuestos Internos en el plazo que éste determine así como las condiciones de la operación, pudiendo este Servicio ejercer las mismas facultades que confiere el artículo 36°, inciso primero.”, por la siguiente: “Las respectivas operaciones y sus características deberán ser informadas al Servicio de Impuestos Internos en la forma y plazo que éste determine mediante resolución”.

Al respecto, el artículo quinto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.899, estableció que la modificación al primer párrafo, del número 2) del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, regirá respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a que se refiere dicha disposición legal a partir del 1° de enero de 2015. Por otra parte, los contribuyentes que, respecto de las mismas cantidades señaladas, pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, no hayan informado oportunamente al Servicio de Impuestos Internos sobre las operaciones y sus condiciones, podrán invocar la exención respectiva, siempre que, cumpliendo con los demás requisitos que dicha disposición legal establece, hayan presentado dicha información al citado Servicio o la presenten hasta el 30 de junio de 2016, ello en la forma y oportunidad que establezca el Servicio señalado mediante resolución.

4.- En conformidad a lo expuesto, es necesario establecer el procedimiento para que los contribuyentes puedan informar a este Servicio las operaciones acogidas a la exención de Impuesto Adicional establecida en el párrafo primero del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014; y actualizar la normativa relativa a la declaración jurada Formulario N° 1854.

SE RESUELVE,

1.- Los contribuyentes que requieran dar cumplimiento a la obligación de informar sus operaciones acogidas a la exención establecida en el primer párrafo del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la LIR, respecto de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta durante los años comerciales 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, que no hayan sido informadas a este Servicio, hayan o no pagado el Impuesto Adicional respectivo, deberán cumplir dicha obligación enviando la información de los periodos señalados, hasta el 30 de junio de 2016, mediante la transmisión electrónica de datos vía INTERNET, a través del Formulario N° 1854 “Declaración Jurada Anual sobre Exención de Impuesto Adicional Art. 59 N°2”, establecido en la Resolución Exenta N° 1, de 03 de enero de 2003, modificada por la Resolución Exenta N° 17, de 02 de abril de 2003, ambas de este Servicio.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán informar las operaciones de los periodos comerciales 2010 al 2014, conjuntamente con las operaciones del periodo comercial 2015, todo ello en un mismo envío del Formulario N° 1854, correspondiente al Año Tributario 2016, teniendo especial cuidado de informar en el campo "Fecha de Pago o Abono en Cuenta", la fecha en que la remuneración respectiva fue pagada, abonada en cuenta o puesta a disposición del beneficiario sin domicilio ni residencia en Chile, según corresponda.

2.- Efectúense las siguientes modificaciones a la Resolución Exenta N° 1, de 03 de enero 2003, anteriormente modificada por la Resolución Exenta N°17, 02 de abril de 2003, ambas de este Servicio:

a) Agréguese al final del resolutivo N° 2), el siguiente párrafo:

“Los Anexos de esta Resolución, que se entiende forman parte integrante de ella, se publicarán oportunamente en la página de Internet de este Servicio, www.sii.cl. Asimismo, toda modificación a los anexos aludidos, se efectuará mediante su oportuna publicación en la referida página.”

b) Reemplácese el resolutivo N° 3) por el siguiente texto:

“3) Mediante el envío de la Declaración Jurada Formulario N° 1854, en la forma establecida en la presente resolución, se dará cumplimiento a la obligación de informar a que se refiere el párrafo primero del N° 2 del inciso cuarto del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma modificada por el N° 7 del artículo 1° de la Ley N° 20.899, de 2016, con vigencia en lo pertinente a partir del 1° de enero de 2015, según lo dispuesto por el artículo quinto de las disposiciones transitorias de dicha ley.”

c) Reemplácese el resolutivo N° 11) por el siguiente texto:

“11) El retardo u omisión en la presentación de las declaraciones juradas requeridas conforme a esta resolución, será sancionado conforme a lo señalado en el N° 1 del artículo 97 del Código Tributario.”

d) Deróganse los resolutivos N°s 12) y 13), pasando los resolutivos N°s 14), 15) y 16) a ser N°s 12), 13) y 14), respectivamente.

3.- La presente Resolución regirá desde su publicación, en extracto, en el Diario Oficial. ANÓTESE, COMUNÍQUESE Y PUBLÍQUESE EN EXTRACTO

5. Procedimiento y plazo para comunicar tasaciones bienes raíces de acuerdo a la reforma tributaria. (Resolución N° 29 de 5 de abril de 2016)

VISTOS: Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; los artículos 6°, letra A), N°1, 21, 30 y 34 del Código Tributario, contenidos en el artículo 1° del Decreto Ley N°830, de 1974; el artículo 17 N° 8 letra b), según texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974; lo establecido en el párrafo iii) del N° XVI, del artículo tercero transitorio, de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación a la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario; y lo dispuesto en el párrafo ii. De la letra f. del número 5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016, que

simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias; y

CONSIDERANDO:

1°) Que, a través de la letra e), numeral 8, del artículo 1°, de la Ley N° 20.780 que sustituye el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en concordancia con los artículos primero y tercero transitorios de la misma ley, dispone que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad que se enajenen a contar del 1° de enero de 2017, se someterá a la tributación establecida en la letra b), del N° 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a la fecha de enajenación.

2°) Que, el párrafo i. de la letra f. del número 5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899 elimina la expresión “con domicilio o residencia en Chile” contenida en el N° XVI del artículo tercero transitorio, de la ley N°20.780, por lo que la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, adquiridos a contar del 1 ° de enero de 2004 y con anterioridad al 29 de septiembre de 2014, efectuadas por personas naturales, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, para los efectos de determinar el mayor valor a que se refiere la letra b), del número 8, del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, de acuerdo con su texto vigente a contar del 1 ° de enero del 2017, podrán considerar como valor de adquisición:

- i) El valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la adquisición del bien respectivo y el mes anterior al de la enajenación. En este caso formarán parte del valor de adquisición, los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el Servicio, en la forma que éste establezca mediante resolución, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.
- ii) El avalúo fiscal del bien respectivo, vigente al 1° de enero de 2017, reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes de diciembre 2016 y el mes anterior al de la enajenación.
- iii) El valor de mercado acreditado fehacientemente por el contribuyente, a la fecha de publicación de la Ley N°20.780. Esta tasación deberá ser comunicada al Servicio de Impuestos Internos hasta el 31 de diciembre de 2015, en la forma que dicho organismo establezca mediante resolución.

3°) Que, el párrafo ii. de la letra f. del número 5, del artículo 8° de la Ley N° 20.899 reemplaza, en el numeral iii) del primer párrafo del numeral XVI del artículo tercero transitorio, de la Ley N°20.780, la expresión “hasta el 31 de diciembre de 2015” por “hasta el 30 de junio de 2016”.

4°) Que, este Servicio, mediante instrucciones contenidas en la Resolución Exenta SII N° 127 de 30 de diciembre de 2014, fijó el procedimiento y plazo para comunicar las tasaciones a valor de mercado de bienes raíces.

5°) Que, dadas las modificaciones antes señaladas efectuadas a través de la Ley N° 20.899, sobre simplificación de la Reforma Tributaria, se hace necesario readecuar el plazo de presentación de la comunicación de tasación a valor de mercado de los bienes raíces.

SE RESUELVE:

1°) Las personas naturales, cualquiera que sea su domicilio o residencia, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, para los efectos de determinar el mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014 y enajenados a contar del 1° de enero de 2017, podrán considerar como valor de adquisición a que se refiere la letra b), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el valor de mercado de dichos bienes determinado a la fecha de publicación de la Ley N° 20.780, el que deberá ser comunicado y acreditado fehacientemente ante este Servicio.

2°) A contar del 1° de enero de 2016, los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita, podrán efectuar esta comunicación a través de un formulario electrónico que se encuentra disponible en la página web de este Servicio (www.sii.cl) o a través del Formulario N°2897, denominado "Formulario de comunicación de tasación a valor de mercado de bienes raíces", y ceñirse respecto del procedimiento, a las instrucciones contenidas en la Resolución Exenta N°127, del 30 de diciembre de 2014.

3°) La comunicación materia de esta resolución, deberá ser presentada hasta el 30 de junio de 2016.

4°) La presente resolución entrará en vigencia a contar de la publicación, en extracto, en el Diario Oficial.

6. Información sobre opción de tributar sobre saldo utilidades acumuladas a los que se incorporan al régimen 14 ter a partir del 1 de enero de 2015 o 2016. (Resolución N° 32 de 6 de abril de 2016)

VISTOS: Las facultades que me confieren los artículos 1° y 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo 1° del D.F.L. N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda; lo establecido en los artículos 6° letra A) N° 1 y 21 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del D.L. N° 830, de 1974; el artículo 14 ter letra A) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974; lo dispuesto en los artículos segundo y tercero transitorios de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014; lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2016; la Resolución Exenta N° 128, de 31 de diciembre de 2014, y

CONSIDERANDO:

1°. Que, en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se publicó la Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria, incorporando modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del D.L. N° 824, de 1974, sustituyendo el texto del artículo 14 ter, vigente para los años comerciales 2015 y 2016, y estableciendo un régimen especial de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas.

2°. Que, la Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016, simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, introduciendo modificaciones en la Ley N° 20.780.

3°. Que, en virtud del número 8), del numeral III.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, incorporado por la Ley N° 20.899, las empresas que se hubieren acogido al régimen simplificado de tributación, establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se acojan a dicho régimen a partir del 1° de enero del año 2016, podrán optar por aplicar en reemplazo de lo establecido en la letra a), del número 2.-, de la letra A), del artículo 14 ter de acuerdo a su texto vigente al 31 de diciembre de 2016 una de las siguientes alternativas:

a) Considerar como un ingreso diferido las rentas o cantidades que se mantengan pendientes de tributación y se determinen conforme a lo dispuesto en el número 2, de la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016. El ingreso diferido deberá imputarse, considerándose dentro de los ingresos percibidos o devengados del ejercicio respectivo, en un período de hasta cinco ejercicios comerciales consecutivos, contado desde aquel en que ingresan al régimen simplificado, incorporando como mínimo un quinto de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación, independientemente de que abandonen o no el régimen simplificado.

b) Declarar y/o pagar, según corresponda, hasta el 30 de abril de 2016, un Impuesto Sustitutivo sobre el saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2014 o 2015 que se mantengan pendientes de tributación en el Fondo de Utilidades Tributables y en el Fondo de Utilidades Reinvertidas a que se refieren las letras a) y b) inciso segundo, ambas del número 3, de la letra A), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016, conforme sea el caso, reajustadas de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al año que precede al de la incorporación al régimen simplificado y el mes anterior a aquel en que se declare y pague el impuesto respectivo.

Para esta opción, se deberá aplicar lo dispuesto en el número 11, del numeral I, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, considerando las modificaciones establecidas en la Ley N° 20.899 para tal efecto.

4°. Que, de acuerdo a lo establecido en la letra c), del N° 8, del numeral III.- del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, incorporado por la Ley N° 20.899, esta opción deberá ser manifestada de manera expresa por los contribuyentes referidos, en la forma que establezca el Servicio mediante resolución. Si se hubieren incorporado al régimen de la letra A), del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta a contar del 1 de enero 2015, podrán ejercer retroactivamente la opción referida hasta el 30 de abril de 2016. Quienes se acojan a contar del 1 ° de enero de 2016, podrán ejercer la opción hasta el 30 de abril de 2016.

5°. Que, por su parte de acuerdo a lo dispuesto en la señalada letra c) del N° 8) del numeral III del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780, incorporado por la Ley N° 20.899, si no se ejerciere ninguna de las opciones vencido el plazo para hacerlo, se entenderán aplicables las normas del N°2 de la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

6°. Que, en mérito a lo expuesto, corresponde a este Servicio impartir las instrucciones relativas a la forma y oportunidad en que los contribuyentes deben ejercer la opción señalada hasta el 30 de abril de 2016, por la totalidad de las cantidades pendientes de tributación.

SE RESUELVE:

1°. Las empresas que se hubieren acogido al régimen simplificado de tributación establecido en la letra A) del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar del 1° de enero de 2015, o bien, se acojan a dicho régimen a partir del 1° de enero de 2016, y que opten por la alternativa señalada en la letra a) del considerando tercero, ejercerán tal opción a través del Formulario N° 22, denominado "Declaración Anual de Impuesto a la Renta".

2°. Para los efectos anteriores, los contribuyentes utilizarán el Recuadro N° 12 contenido en el reverso de dicho formulario, en los cuales deberán informar lo siguiente:

- Saldo de Utilidades Tributables Acumuladas al 31 de Diciembre del 2014 o 2015, Códigos 1008, 1009 y 1010;
- Ingreso Diferido imputado en el ejercicio 2015 o 2016, Códigos 1011, 1012 y 1013.

3°. Los contribuyentes que opten por la alternativa señalada en la letra b) del considerando 3°, podrán declarar y/o pagar el impuesto sustitutivo, hasta el 30 de abril 2016, ejerciendo la opción a través del formulario por declaración en internet, denominado "Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50.

Para los efectos anteriores, los contribuyentes utilizarán los códigos de dicho formulario, en los cuales deberá informarse lo siguiente:

- Determinación base susceptible de acogerse a la opción;
- Base Imponible afecta al Impuesto Sustitutivo;
- Tasa de impuesto,
- Crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado que establecen los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso que corresponda;
- Impuesto a Pagar.

Cabe señalar, que una vez que se hubiere ejercido esta opción, ésta resultará obligatoria e irreversible a contar de la fecha en que se ejerció, sin que sea posible renunciar a ella o modificarla por ninguna circunstancia en una fecha posterior.

4° La presente Resolución regirá a partir del 1° de enero de 2016 y hasta el 30 de abril de 2016.

7. Ingresos de una SA por arriendo bienes raíces agrícolas y no agrícolas. (Oficio N°826 de 1 de abril de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la tributación que afecta a una sociedad anónima arrendadora de predios agrícolas y no agrícolas, que nunca ha explotado sus predios agrícolas; y sobre la situación tributaria de los arrendatarios de dichos predios agrícolas, especialmente en lo que dice relación con la norma establecida en el inciso 8° de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que una sociedad anónima de giro inmobiliario, es dueña de predios agrícolas y no agrícolas, los cuales arrienda a diversas personas naturales. Como arrendador, indica, la sociedad anónima debe tributar los ingresos que obtenga por el arrendamiento de los predios agrícolas en virtud de lo dispuesto en la letra c) del artículo 20 N° 1 de la LIR; respecto del arrendamiento de los predios no agrícolas, la sociedad debe tributar en conformidad con lo dispuesto en la letra d) del mismo número.

En consecuencia, agrega, las rentas efectivas que la sociedad anónima obtenga por ceder en arrendamiento a personas naturales los predios agrícolas, deberán ser acreditadas con los respectivos contratos y la sociedad no podrá realizar ninguna deducción respecto de dichas rentas. Por su parte, de las rentas que la sociedad anónima obtenga por el arrendamiento de los predios no agrícolas, se podrán rebajar los gastos necesarios para producir dichas rentas conforme a las reglas generales.

Respecto de los arrendatarios personas naturales, que explotan los bienes raíces agrícolas, pagarán el impuesto de primera categoría sobre la base de la renta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios, conforme a lo dispuesto en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, siempre que se cumpla con los requisitos ahí establecidos. En relación con la tributación de estos contribuyentes, manifiesta que el solo hecho que el arrendador sea una sociedad anónima obligada a tributar en conformidad con las letras c) y d) del artículo 20 N°1 de la LIR, esto es, renta efectiva determinada según contrato por el arrendamiento de predios agrícolas y con contabilidad completa por el arrendamiento de predios no agrícolas, no tiene como consecuencia que las personas naturales arrendatarias de los predios agrícolas deban tributar obligatoriamente bajo el régimen de renta efectiva determinada según contabilidad completa.

Al respecto señala, que el inciso 8°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, no se refiere al caso en el cual el arrendador tributa conforme a lo dispuesto en las letras c) y d), porque de ser así jamás un arrendatario de un predio agrícola podría tributar bajo el régimen de renta presunta, porque siempre su arrendador tributará bajo el régimen de renta efectiva determinada según contrato, y no conforme a lo dispuesto en la letra a), del artículo 20 N° 1 de la LIR.

Conforme a ello, solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- a) Una sociedad anónima arrendadora de predios agrícolas y no agrícolas, que nunca ha explotado sus predios agrícolas, debe tributar las rentas provenientes de los arrendamientos de bienes raíces agrícolas en conformidad con lo dispuesto en la letra c), del artículo 20 N° 1 de la LIR, esto es, la renta efectiva determinada según contrato, sin que pueda efectuar deducción alguna a dichas rentas. Respecto de las rentas provenientes del arrendamiento de los predios no agrícolas, debe tributar conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, pudiendo rebajar respecto de estos últimos ingresos los gastos necesarios, según las reglas generales.
- b) Bajo ninguna circunstancia el arrendador de predios agrícolas o no agrícolas puede tributar conforme a lo dispuesto en la letra a), del N° 1 del artículo 20 de la LIR, debido a que dicha letra solamente comprende a quienes explotan los predios y no a quienes ceden el uso a un tercero, que es quien los explota.
- c) El inciso 8°, de la letra b), del artículo 20 N°1 de la LIR no se refiere al caso en que el arrendador tributa conforme a lo dispuesto en las letras c) y d) del mismo número, sino al caso en que el explotador de un predio agrícola, por aplicación de las normas de relación de aquel artículo, queda obligado a declarar bajo el régimen de renta efectiva determinada según contabilidad completa y, tras eso, cede el uso a un tercero que lo explota a cualquier título.
- d) En el caso de las personas naturales arrendatarias de predios agrícolas de propiedad de una sociedad anónima inmobiliaria, si ellos cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 20 N°1 letra b), deberán pagar el impuesto de primera categoría sobre la base de la renta presunta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho para ese tipo de explotador es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios, debido a que la presunción del 10% del avalúo fiscal que contempla dicha letra, solamente es aplicable a quienes exploten los predios agrícolas en virtud del título de propietario o usufructuario.

II.- ANÁLISIS.

En primer término, se hace presente que la consulta que se analiza, se refiere a las disposiciones del N° 1, del artículo 20 de la LIR, según su texto vigente con anterioridad a la modificación efectuada por la Ley N° 20.780.

De acuerdo con lo establecido en la letra c), del N° 1, del artículo 20 de la LIR y conforme con lo expresado sobre tal disposición por este Servicio¹, los contribuyentes en general, y dentro de éstos las sociedades anónimas, cuyos ingresos provengan del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo u otra forma de cesión o uso temporal de bienes raíces agrícolas, para los fines de su tributación, deben acreditar sus rentas mediante el respectivo contrato de arriendo, sin que la norma legal referida permita efectuar rebaja alguna por concepto de gastos.

¹ Oficio N° 2.755, de 03.09.2009

La norma legal señalada tiene el carácter de especial, pues determina de manera específica y para el caso concreto, el hecho gravado con impuesto, cual es la renta efectiva de dichos bienes y la forma en que ha de acreditarse dicha renta. En consecuencia, la letra c), del N° 1, del artículo 20 de la LIR debe aplicarse con primacía respecto de la norma establecida en el artículo 68 de la LIR, que se refiere en general a la acreditación con contabilidad de las rentas afectas a los impuestos de la LIR, pues ésta última constituye una norma de carácter general sobre la forma de acreditar la renta efectiva afectas a impuestos.

Por otra parte, el inciso 3°, de la letra d), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, establece que tratándose de sociedades anónimas que posean o exploten a cualquier título bienes raíces no agrícolas, se gravará la renta efectiva de dichos bienes. En este caso, la disposición en comento no establece la forma en que ha de acreditarse la renta, resultando por tanto plenamente aplicables las disposiciones del artículo 68 de la LIR. En consecuencia, de acuerdo con lo que dispone el inciso final de este artículo, las sociedades anónimas deben acreditar la renta proveniente de la posesión o explotación a cualquier título de bienes raíces no agrícolas, en base a contabilidad completa.

Ahora bien, conforme a lo dispuesto por el inciso 8°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, las personas que tomen en arrendamiento, o que a otro título de mera tenencia exploten el todo o parte de predios agrícolas, de contribuyentes arrendadores que deban tributar en conformidad con lo dispuesto en la letra a) -vale decir de contribuyentes que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas y que deban tributar sobre la renta efectiva de dichos bienes en base a lo dispuesto en esta misma letra- quedarán sujetas a ese mismo régimen. En la situación analizada, si bien se trata de un propietario de bienes raíces agrícolas que los explota a través de su arriendo, no se trata de un contribuyente que por dicha posesión o explotación deba tributar en base a lo dispuesto en la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, sino, tal como ya se indicó, atendido el carácter específico de la norma, su obligación es tributar en base a lo dispuesto en la letra c) de esta misma disposición, circunstancia en la cual no resulta aplicable el inciso 8°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.

Al respecto, cabe señalar que para los efectos de establecer la aplicación o no de la disposición del inciso 8°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, la circunstancia de si el arrendador se trata de un contribuyente que debe tributar en base a la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, debe observarse con independencia de la tributación a que se sujetan las rentas provenientes del referido contrato de arriendo. Esto es, si independientemente de la suscripción del contrato de arriendo, el arrendador es un contribuyente obligado a tributar en conformidad con la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, por poseer o explotar bienes raíces agrícolas en una forma distinta al de su mero arrendamiento, en tal caso si resulta plenamente aplicable la disposición del inciso 8°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, quedando en consecuencia el arrendatario sujeto también al régimen de la referida letra a).

Desde luego que las circunstancias señaladas, en ningún caso resultan aplicables a los arrendatarios de bienes raíces no agrícolas, puesto que en tales casos no resulta aplicable lo dispuesto en la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, sino que lo establecido en las letras d) y e), del mismo número y artículo.

III.- CONCLUSIÓN.

En consecuencia, respecto de los criterios cuya confirmación solicita, cabe expresar que:

- a) Una sociedad anónima arrendadora de predios agrícolas y no agrícolas que nunca ha explotado sus predios agrícolas, debe tributar respecto de los ingresos provenientes del arrendamiento de predios agrícolas en conformidad con lo dispuesto en la letra c), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vale decir, en base a la renta efectiva determinada según contrato, sin que pueda efectuar deducción alguna a dichas rentas; y respecto de la renta proveniente del arrendamiento de los predios no agrícolas debe tributar conforme a lo dispuesto en la letra d), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, vale decir sobre la renta efectiva determinada en base a contabilidad completa, pudiendo rebajar los gastos necesarios, según las reglas generales de dicho texto legal.
- b) En concordancia con lo anterior, el arrendador de predios agrícolas o no agrícolas que nunca ha explotado sus predios agrícolas, bajo ninguna circunstancia tributa conforme a la letra a), del N° 1, del artículo 20 de la LIR.
- c) El inciso 8°, de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, se aplica en la situación analizada sólo en el caso en que el arrendador tribute conforme a lo dispuesto en la letra a), de esta misma disposición, sea por aplicación de las normas de relación u otra causa.
- d) Las personas naturales arrendatarias de predios agrícolas de propiedad de una sociedad anónima, si cumplen con los requisitos establecidos en la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, deberán tributar con el impuesto de primera categoría sobre la base de la renta presunta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho para ese tipo de explotador es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios, debido a que la presunción del 10% del avalúo fiscal que contempla dicha letra, solamente es aplicable a quienes exploten los predios agrícolas en virtud del título de propietario o usufructuario.

8. Beca de estudio otorgada a un trabajador frente al gasto. (Oficio N° 846 de 4 abril de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la situación tributaria de una beca de estudio otorgada en beneficio de un trabajador, para la realización de un Master en Administración de Negocios (MBA), en relación con la empresa que la paga.

I.- ANTECEDENTES.

Solicita se ratifique que la beca de estudios otorgada a un trabajador para la realización de un MBA, constituye un gasto necesario para producir las rentas de la empresa pagadora de dicha beca.

En base a las consideraciones, normas legales y pronunciamientos que cita, a juicio de la Dirección Regional consultante, las becas de estudio para un MBA no cumplirían los requisitos para su deducción para efectos tributarios, ya que por la naturaleza del programa no serían indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa.

El requirente señala por su parte, que dentro de las políticas permanentes de la compañía está el desarrollo de los recursos humanos para el mejor desempeño de los trabajadores en sus cargos; razón por la cual, de acuerdo a sus políticas de capacitación les otorga becas de estudio en el ámbito de la administración, a través del financiamiento del 50% de su costo, a una institución reconocida por el Estado de Chile; con el compromiso de permanencia por el plazo de duración del curso o de reembolsar dicho monto en caso contrario. El sistema de pago consiste en que el empleador cancela el 100% del curso directamente a la institución, descontando posteriormente el 50% de este valor de los sueldos del respectivo trabajador.

Añade, que la Circular N°41, de 1999, contempla dentro del concepto de “becas de estudio” la participación en cursos de perfeccionamiento, dentro del cual se comprenderían los cursos correspondientes a un MBA. Agrega que este Servicio ha calificado la beca de doctorado como beca de estudio, para su determinación como ingreso no renta².

Sin embargo, agrega, se habría objetado dicho desembolso por una errónea interpretación contenida en la sección preguntas frecuentes de la página internet de este Servicio.

En razón de lo anterior, solicita se confirme que el gasto ascendente al 50% del valor de dicha beca corporativa financiado por la compañía, tiene el carácter de necesario para producir las rentas de la empresa ya que no hacen más que perfeccionar los conocimientos adquiridos en los estudios técnico-profesionales o universitarios.

II.- ANÁLISIS.

Este Servicio, mediante la Circular N°41, de 1999, complementada por la Circular N°60, del mismo año, impartió las instrucciones pertinentes relativas al tratamiento tributario de las becas de estudio, desde el punto de vista del trabajador beneficiario de dichas sumas y de las empresas que desembolsan tales cantidades³.

En cuanto a la definición de becas de estudio, la citada Circular N°41, señala que de acuerdo con la acepción número seis contenida en el Diccionario de la Real Academia Española, constituye un estipendio o pensión temporal que se concede para que una persona continúe o complete sus estudios.

Establece además este instructivo, que deben considerarse comprendidos dentro de este concepto, todos aquellos beneficios percibidos por el becario, tales como pagos de matrículas, cuotas de enseñanza o escolaridad, viáticos, pasajes, etc., destinados exclusivamente a la obtención de una instrucción básica, media, técnico-profesional o universitaria por parte de los becarios, o la participación de éstos en cursos de perfeccionamiento o de capacitación motivo de la beca.

² Oficio N° 1.305 de 2013.

³ Publicadas en la página Web de este Servicio (www.sii.cl).

En relación con la empresa pagadora, este instructivo agrega que, para que tal beneficio sea aceptado como un gasto deducible en la formación de la Renta Líquida Imponible, es menester que cumpla con los requisitos que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), esto es, que se trate de gastos necesarios para producir la renta, considerándose no sólo la naturaleza del gasto, sino que además, hasta qué monto han sido efectivamente necesarios para producir la renta y qué relación tienen dichos gastos con su giro, y por lo tanto sólo podrán ser aceptados aquellos desembolsos erogados en favor de los trabajadores ya que son los que coadyuvan a generar la renta y no aquellos beneficios otorgados en provecho de personas extrañas a la empresa. Establece en este sentido que, para su aceptación tributaria, dicho gasto debe decir relación con el giro del negocio o actividad del contribuyente; esto es, que los cursos financiados con las becas de estudio tengan aplicación en el giro de la empresa o redunden en un perfeccionamiento de los trabajadores mejorando su desempeño laboral, en cuanto a la obtención de la renta afecta.

Por consiguiente, a objeto de dar respuesta a la consulta, debe analizarse en conjunto, las condiciones dispuestas por esta Circular, para determinar si el programa consistente en un MBA, esto es, un postgrado en el área de la administración, queda o no comprendido dentro de las becas de estudio en los términos que establece la citada Circular N°41, especialmente si puede considerarse como un curso de perfeccionamiento o de capacitación y si dicho gasto se relaciona con el giro de la empresa a objeto de coadyuvar a la obtención de las rentas.

La legislación nacional vigente sólo hace referencia a los grados académicos de Doctor y Magíster⁴. Sin embargo, tal como se indica en su consulta, el boletín N°6 del Consejo Nacional de Educación señala que existen otras certificaciones académicas cuyos conceptos no han sido definidos en la normativa. Ello ocurre con los pos títulos y diplomados. Añade el Consejo Nacional de Educación, que pueden entenderse los postítulos como las certificaciones académicas que otorgan las instituciones de educación superior a propósito de programas de especialización o de actualización orientados a un mejor desempeño laboral y dirigidos a personas que ya cuentan con títulos profesionales, títulos técnicos de nivel superior o grados académicos. Los diplomados podrían ser definidos como certificaciones de estudios que entregan entidades de capacitación e instituciones de educación superior en relación con determinados programas de formación generalmente abiertos a toda la comunidad. El reconocimiento oficial de los diplomados dependerá de si han sido otorgados por instituciones que cuenten con reconocimiento oficial.

De lo señalado por esta institución, se podría entender en este sentido que la aprobación o realización de varios diplomados en materias relacionadas con el campo de la administración de negocios equivalen a un MBA.

Por su parte, en documento adjunto a los antecedentes⁵, se indica que para acceder a las becas de estudio corporativas que ofrece la empresa, es requisito que dichos estudios tengan relación con la labor que desempeña el colaborador dentro de ella, ya sea en su ocupación actual o en un área para la cual sus superiores consideren que posee un potencial próximo razonable, y a la vez que estos estudios resulten en beneficio para la empresa; las que deben ser aprobadas por la jefatura directiva; debiendo efectuarse además un análisis de las postulaciones a los programas. Agrega, que una vez hecha la selección debe firmarse un anexo al contrato de trabajo, de compromiso de permanencia

⁴ Ley N° 18.962, Orgánica Constitucional de Enseñanza.

⁵ Política de “Becas de Estudio Corporativas: Programas de Post Grado”, actualizado al 04/10/2013.

del trabajador durante un período determinado, sujeto a la duración de los estudios y en caso de retiro antes de dicho término de restituir las sumas correspondientes⁶.

En base a las consideraciones señaladas, a juicio de este Servicio, el otorgamiento de una beca para cursar un programa de estudios en el campo de la administración o MBA, reuniría las características básicas para calificarlo como beca de estudio conforme la define la Circular N°41, de 1999, siempre que consistan en cursos de perfeccionamiento, de capacitación o continuación de sus estudios que le permiten al trabajador un mejor desempeño de sus funciones actuales y por consiguiente una mayor eficiencia laboral, lo cual redundaría en un mejor cometido en las actividades desarrolladas en el área de gestión y/o administración, en directo beneficio de la empresa.

Sin embargo, la verificación y validación de las circunstancias que permiten calificarla como gasto aceptado tributariamente al cumplir la totalidad de los requisitos establecidos por dicho instructivo, es una materia de competencia de la respectiva unidad fiscalizadora.

III.- CONCLUSIONES.

De acuerdo a lo expresado y en respuesta a la consulta planteada, se señala que las instrucciones impartidas por este Servicio a través de la Circular N°41, de 1999, son plenamente aplicables a la situación que se describe. Por consiguiente, en el caso en que el beneficiario sea un empleado del área de administración de la empresa y la beca diga directa relación con su perfeccionamiento laboral en su actual ocupación, y no con potenciales labores a desarrollar en el futuro; en el sentido que ellas tiendan a un mejor desempeño laboral, una mayor eficiencia en sus actuales actividades y ello vaya en directo beneficio de la empresa, los montos correspondientes podrán ser aceptados para efectos tributarios; siempre que ello sea debidamente acreditado, no sean considerados excesivos en los términos que contempla ese instructivo y se cumplan los demás requisitos que establece; circunstancias todas que sólo podrán ser determinadas en la instancia de fiscalización correspondiente, a la vista de los respectivos antecedentes.

9. Gastos de primas de seguro en el caso de sanitarias por la responsabilidad civil. (Oficio N° 871 de 6 de abril de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, relativo a la procedencia de la deducción como gasto necesario para producir la renta, de los desembolsos que efectúe una empresa de servicios sanitarios domiciliarios por concepto de primas de un seguro de responsabilidad civil.

⁶ Se adjunta a los antecedentes, anexo de contrato de trabajo y carta de compromiso de un trabajador que se desempeña como jefe de compensaciones y estudios, en el área de gestión de personas.

I.- ANTECEDENTES.

Indica, que una empresa cuyo giro es la prestación de servicios sanitarios domiciliarios, habría incurrido durante el último tiempo en desembolsos destinados a resarcir a sus clientes (terceros), por daños ocasionados en la prestación del servicio sanitario por la rotura de matrices y cañerías de agua potable y/o aguas servidas. Agrega que el resarcir estos daños a los clientes, es fundamental para el éxito en la consecución de su giro, por cuanto en caso de no reestablecer la prestación normal del servicio, le provoca a la empresa un desmedro económico importante que se refleja finalmente en un menor ingreso.

Señala, que esta empresa mantiene vigente un seguro de responsabilidad civil, el que no considera dentro de las materias a resarcir los siniestros por anegamiento; por lo que en caso de producirse daños a terceros por la prestación de los servicios, debe indemnizar directamente los daños patrimoniales o morales de sus clientes. Atendido lo anterior, se ha planteado la posibilidad de celebrar con una Compañía de Seguros una póliza de seguro especial (“La Póliza”), la que cubre la responsabilidad civil a la que el asegurado y los asegurados adicionales estén legalmente obligados, por los daños y perjuicios que se causen a terceros en las operaciones propias de su giro. Agrega que este seguro cubriría los pagos en relación a daños causados por ejemplo, por gastos por limpiezas y reparaciones, reemplazo y reparación de bienes, costos de traslados y alojamientos, y también indemnizaciones en dinero o de cualquier naturaleza que se realicen a los terceros dañados.

Basado en las normas legales y pronunciamientos que cita⁷, solicita confirmar que la deducción de los desembolsos por concepto de la prima del contrato de seguro, es un gasto necesario para producir la renta de la empresa asegurada, por cuanto el resarcimiento de los daños ocasionados a sus clientes con ocasión de su operación, resulta indispensable para la consecución de su giro, ya que se busca a través de dicho contrato de seguro, resguardar los ingresos que representan los pagos que los clientes efectúan con ocasión de la prestación de servicios sanitarios.

II.- ANÁLISIS.

Cabe indicar en primer lugar, que no se acompañó la póliza de seguros ni sus cláusulas adicionales, por lo cual, el análisis que se indica a continuación se basa exclusivamente en lo que expresa en su requerimiento. Al respecto, se ha solicitado se ratifique que son un gasto necesario para producir la renta, los desembolsos por primas de un seguro de responsabilidad civil contratado por una empresa de suministro de servicios sanitarios domiciliarios, seguro que tendría por objeto responder por eventuales daños ocasionados a clientes en las operaciones propias del giro (roturas de matrices y cañerías de agua potable y/o aguas servidas, entre otros).

⁷ Oficios N° 1.269 de 2010 y N° 1.594 de 2001.

La prestación de servicios sanitarios domiciliarios es un mercado regulado y la Ley General de Servicios Sanitarios⁸ dispone que el prestador deba garantizar la continuidad y la calidad de los servicios, los que sólo podrán ser afectados por causa de fuerza mayor. Sin perjuicio de lo anterior, podrá afectarse la continuidad del servicio, mediante interrupciones, restricciones y racionamientos, programados e imprescindibles para la prestación de éste, los que deberán ser comunicados previamente a los usuarios⁹.

Tal como lo indica en su presentación, este Servicio se ha pronunciado sobre la situación tributaria de las primas de determinados contratos de seguro; indicándose en primer lugar a través del Oficio N° 1.269 del año 2010, que las primas de un seguro de vida contratado por un establecimiento educacional, que cubría los pagos de matrícula y colegiatura de sus alumnos, en caso de fallecimiento del sostenedor económico (padre o madre), constituyen un gasto necesario para producir las rentas del asegurado, ya que por él se resguardan los ingresos del establecimiento. Por su parte, en el Oficio N°1.594, de 2001, se estableció que en el caso de las primas de un seguro por enfermedades fatales o catastróficas contratado por una empresa a favor de sus trabajadores, al cual se obliga en conformidad a un contrato de trabajo con cada uno de ellos, tendrán la calidad de gastos necesarios para producir la renta cuando cumplan con los demás requisitos legales que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En relación al contrato de seguro en general, la legislación comercial establece que para el asegurado es un contrato de mera indemnización y jamás puede ser para él la ocasión de una ganancia. Además, se define el seguro de responsabilidad como aquel en que el asegurador se obliga a indemnizar los daños y perjuicios causados a terceros, de los cuales sea civilmente responsable el asegurado, por un hecho y en los términos previstos en la póliza¹⁰.

Por su parte y para los fines de la aceptación de un gasto para fines tributarios, el inciso 1°, del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que la renta líquida se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, del mismo texto legal, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. La jurisprudencia de este organismo sobre la materia, se ha referido a los requisitos copulativos que se deben cumplir para que un gasto pueda ser deducido como tal en el procedimiento de determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría¹¹.

⁸ Artículo 35, del Decreto con Fuerza de Ley N° 382 de 1989.

⁹ Por su parte, el artículo 99 del Reglamento de Concesiones Sanitarias establece que el prestador deberá tener en aplicación un programa permanente de mantención preventiva de sus redes de alcantarillado. Igualmente, el prestador tendrá la obligación de mantener disponible y sin interrupción la red pública para la evacuación de las aguas servidas provenientes de los inmuebles, de modo que tal red no produzca inundaciones, filtraciones, daños u otros efectos, salvo causa de fuerza mayor, desperfectos causados por el mal uso o ejecución defectuosa de la instalación domiciliaria no imputable a la empresa.

¹⁰ Artículos 550, 552 y 570 del Código de Comercio.

¹¹ Por ejemplo, Oficio N° 2.585 de 2004.

Por consiguiente, a efectos de dar respuesta a su requerimiento, se debe determinar si el gasto a que se refiere su consulta, cumple con los requisitos generales establecidos en el citado artículo 31. En este sentido, este Servicio ha sostenido que los gastos que no son operativos de la empresa sino que se incurren en una situación excepcional originada en una conducta negligente, no son susceptibles de ser deducidos para efectos tributarios. Los tribunales superiores de justicia han resuelto por su parte que, para que un gasto sea deducible debe ser inevitable u obligatorio, por lo que la realización de actos desleales, ilegales y anti regulatorios, al ser del todo evitables, aun cuando sean realizados con motivo u ocasión del giro de la empresa, no son susceptibles de ser deducidos para efectos tributarios.

Teniendo presente las consideraciones anteriores y analizados los términos y objeto del seguro de responsabilidad que se indica, a juicio de este Servicio, en caso que efectivamente dicho contrato cubra la obligación de saneamiento por los eventuales perjuicios producidos a clientes en sus bienes o persona acaecidos por los riesgos a que está sujeta la prestación de los servicios que constituye su objeto social¹², y no por omisiones, falta de servicio, descuido, negligencia o actuaciones anti regulatorias, las correspondientes primas podrán rebajarse como gastos necesarios para producir la renta en el ejercicio en que paguen o adeuden, en atención a que se trataría de gastos relacionados con la prestación normal de los suministros domiciliarios, es decir, vinculados con las actividades propias de su giro; siempre que cumpla con los demás requisitos legales que establece el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

III.- CONCLUSIÓN.

Basado exclusivamente en lo señalado en su presentación, a juicio de este Servicio, sólo en caso que el seguro a que se refiere cubra el riesgo de responsabilidad civil por daños a terceros producto de roturas de matrices y cañerías de agua potable y/o aguas servidas u otros eventos, todos ellos producidos como consecuencia de la prestación de los servicios normales del giro, es decir, por la propia naturaleza del suministro domiciliario de agua potable y/o disposición de aguas servidas, el gasto por las primas correspondientes se considerará como necesario para producir la renta en los términos señalados por la Ley, al relacionarse con su giro y no con hechos causados por negligencia, culpa o falta de servicio; lo cual es necesario para la prestación continua de los servicios de suministro domiciliario y por consiguiente para generar ingresos.

Se hace presente que la verificación de las circunstancias de hecho que indica en su presentación, y particularmente la cobertura de riesgos incluida y aquellas excluidas en la correspondiente póliza y cláusulas adicionales, y por lo tanto la aplicación de la conclusión señalada en la situación específica que consulta, es una materia que debe ser determinada en las instancias de fiscalización que corresponda.

10. Efectos tributarios en Chile del cambio de domicilio de una sociedad de Holanda a España. (Oficio N° 876 de 5 abril de 2016)

¹² En el artículo 3° del DFL N° 382 de 1989, se establece lo que debe entenderse por producción y distribución de agua potable; así como la recolección y disposición de aguas servidas.

Se ha recibido en este Servicio la presentación indicada en el antecedente, solicitando se confirmen algunos criterios sobre los efectos tributarios que se producirían en Chile en caso que una sociedad constituida en Holanda traslade su domicilio a España.

I ANTECEDENTES

En su presentación expone el caso de un grupo empresarial extranjero, que participa directamente en Chile a través de una sociedad constituida en Holanda, el cual considera modificar el domicilio de dicha sociedad desde Holanda a España, país con el que existe un Convenio para evitar la doble imposición.

Para los efectos de efectuar el cambio de domicilio se utilizaría la figura jurídica reconocida en ambas jurisdicciones denominada “migración corporativa” mediante la cual, similar a lo que pasaría con una persona natural, una persona jurídica constituida en un determinado país emigra a otra jurisdicción, sin dejar de existir en el proceso migratorio, quedando constituido su domicilio en la jurisdicción inmigrante.

De acuerdo a la presentación e informe adjunto a ella, la migración corporativa – desde la óptica de la legislación de Holanda y España – poseería las siguientes características:

En Holanda:

- Se puede realizar y se encuentra contemplada dentro de su legislación.
- La migración no supondría la liquidación de la sociedad objeto de dicho acto.
- Desde el inicio del procedimiento hasta su conclusión, se considera que se trata de una misma entidad corporativa que modifica su domicilio social.
- La migración no supone la enajenación de ningún bien u obligación de la sociedad, la cual mantiene su patrimonio idéntico tanto antes como después del proceso migratorio.

En España:

- La migración se encuentra expresamente contemplada en la legislación española, tanto el cambio de domicilio social de una sociedad española al extranjero como el del domicilio social de una sociedad no española a España.
- Desde la óptica española, no supondría la liquidación ni extinción de la sociedad objeto de dicho acto, por lo que su personalidad jurídica se mantiene intacta.
- La migración no supone la enajenación de ningún bien u obligación de la sociedad, la cual mantiene su patrimonio idéntico tanto antes como después del proceso migratorio.

Agrega que, como esta figura no se contempla en nuestra legislación, su tratamiento tributario no ha sido expresamente señalado.

Por lo expuesto y otras consideraciones, solicita confirmar los siguientes criterios:

- a) Atendido que la migración corporativa corresponde a un acto válidamente celebrado en el extranjero, éste debe ser respetado y reconocido como tal por la legislación chilena, según jurisprudencia judicial y administrativa que cita.

- b) Considerando los efectos a producirse con motivo de la migración corporativa celebrada en el extranjero (los cuales a su vez se encuentran detallados en los documentos que se acompañan a la solicitud) la migración corporativa sería un acto tributariamente neutro en Chile por cuanto no configuraría ningún hecho gravado de aquellos contemplados en la legislación tributaria nacional.

II ANÁLISIS

En relación con el primer criterio que solicita confirmar, se hace presente que, revisada la jurisprudencia administrativa de este Servicio, el Oficio N° 424 de 2009 – citado en su presentación – no ha emanado de esta Dirección Nacional, en tanto que el Oficio N° 707 de 2008 dice relación con otras materias.

Sin perjuicio de lo anterior, a partir de lo establecido en el artículo 16 del Código Civil, se desprende que pueden reconocerse en Chile las estipulaciones contenidas en los contratos otorgados válidamente en país extraño, pero sus efectos para cumplirse en Chile se arreglan a las leyes chilenas.

Con todo, el artículo 16 del Código Civil no parece tener aplicación directa en el caso planteado, atendido que la migración corporativa de que trata su presentación se verifica y ejecuta completamente en el extranjero, sin que sus efectos hayan de “cumplirse” en Chile.

En cualquier caso, más que reconocer en Chile un acto válidamente celebrado en el extranjero, lo relevante es determinar qué consecuencias tributarias pueda tener la “migración corporativa” de acuerdo a las leyes impositivas chilenas.

Al respecto, la “migración corporativa” debe analizarse a la luz de los Convenios internacionales vigentes en Chile como de la legislación interna de cada Estado.

En cuanto al Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio celebrado entre la República de Chile y el Reino de España, sus disposiciones se aplican a las personas “residentes” de uno o de ambos Estados Contratantes (artículo 1).

A su turno, tiene la calidad de “residente”, para efectos del Convenio, toda persona que, en virtud de la legislación del respectivo Estado contratante, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo (artículo 4).

En el caso de España, de acuerdo al artículo 8° de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, la ley española entiende que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio de dicho país cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

El requisito de “sede de dirección efectiva”, que se contempla en la legislación de muchos países para los efectos de someter a imposición plena a las sociedades, permite que esas entidades invoquen esa legislación para cambiar su domicilio de un país a otro.

De este modo, si la sociedad constituida en Holanda cambia su domicilio a España, ese cambio no tendrá efectos tributarios en Chile en la medida que, de acuerdo a las normas legales de los respectivos Estados, la migración corporativa no implique una enajenación de los activos que la sociedad holandesa tiene en Chile.

Por el contrario, si como resultado de las operaciones y actos ejecutados en el extranjero se enajenan acciones, cuotas, títulos u otros derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, correspondería aplicar el impuesto único contemplado en el número 3 del artículo 58 del cuerpo legal indicado, todo lo cual se tendrá que verificarse en la instancia de fiscalización que corresponda.

Finalmente se hace presente que, como ha sostenido recientemente este Servicio¹³, si una persona considera que es residente de un Estado con el que Chile ha suscrito un Convenio vigente para evitar la doble imposición y cuenta con un certificado de residencia que acredite que el Estado respectivo la reconoce como tal para los efectos del Convenio, Chile en principio debe aceptar la calificación de residente efectuada por el otro Estado. Ello, aun cuando dicha persona hubiere sido con anterioridad, residente de un Estado con el cual Chile no tenga un Convenio vigente.

En el caso que las autoridades chilenas no concordaren con la calificación de residencia efectuada por el otro Estado Parte de un Convenio, las autoridades chilenas pueden rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en los mismos tratados.

Se debe tener presente que, para este Servicio¹⁴, ser residente de un Estado Contratante, en conformidad con el artículo sobre residencia de un Convenio tributario suscrito por Chile, implica que una persona tenga un vínculo con un Estado Contratante que sujete su renta a tributación general en el mismo. Es decir, una renta que se obtiene desde Chile por una persona (beneficiaria) que no es residente de Chile, debe estar efectivamente afecta a impuesto en el otro Estado Contratante, por estar sujeta a un régimen de imposición que grava la renta cualquiera sea su origen (renta mundial), para ser calificada correctamente como residente en ese otro Estado Contratante en conformidad al Convenio vigente.

Asimismo, desde un punto de vista sustantivo, se hace presente que los Convenios para evitar la doble tributación también buscan otros objetivos, tales como prevenir la elusión y evasión fiscales, para lo cual incorporan medidas tendientes a evitar el uso inadecuado o abuso de los Convenios. En particular, introduciendo figuras como el “beneficiario efectivo” y normas anti abuso.

¹³ Ver Oficio N° 1985 de 2015.

¹⁴ Ver Oficios N° 1746 de 2009 y 1985 de 2015

Al respecto, como se instruye en la Circular N° 57 de 2009, la cláusula del “beneficiario efectivo”, entre otros mecanismos, tiene como propósito asegurar que los beneficios del Convenio sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto se informa que:

- a) El cambio de domicilio desde Holanda a España no tiene efectos tributarios en nuestro país en la medida que no implique la enajenación de los activos que la sociedad holandesa tiene en Chile.
- b) Luego, y en la medida que la sociedad holandesa cumpla con los requisitos para ser considerada como residente de España en conformidad con el Convenio entre la República de Chile y el Reino de España, podría invocar los beneficios de tal Convenio.
- c) Sin perjuicio de lo anterior, las autoridades chilenas pueden rebatir dicha calificación a través de un procedimiento de acuerdo mutuo regulado en los mismos tratados.
- d) Asimismo, los Convenios tienen mecanismos para asegurar que los beneficios sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios.

11. Solicitud subsecretario de Hacienda sobre un contribuyente de porqué sería más difícil las condiciones de vida al imponerse en la reforma tributaria dos impuestos que les afectan a la clase media. (Oficio N° 877 de 5 de abril de 2016)

Mediante ordinario indicado en el antecedente, se ha remitido a este Servicio su presentación efectuada mediante correo electrónico de fecha 15.09.2015, dirigido a la Presidencia de la República.

I ANTECEDENTES

Por encargo del Jefe de Gabinete del Subsecretario de Hacienda, a continuación se da respuesta a la presentación que usted hiciera a S.E. la Presidenta de la República, donde se exponen antecedentes de diversa índole y se señala que las condiciones de vida se habrían puesto más difíciles al agregarse dos impuestos a la clase media.

II ANÁLISIS

En relación con su consulta, y atendido que no identifica los impuestos que habrían sido agregados o aumentados, y que afectarían a la clase media, el presente análisis parte de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria.

La ley indicada, con la finalidad de aumentar los ingresos tributarios, mejorar la neutralidad y equidad del sistema tributario y reducir la evasión y elusión tributaria, introdujo cambios profundos en la tributación a la renta de las empresas, adoptó nuevos incentivos tributarios al ahorro e inversión, incrementó las tasas de impuestos al consumo de bienes perjudiciales a la salud (impuestos correctivos) o que producen efectos ambientales negativos (impuestos verdes) y dotó a la administración tributaria de más facultades para controlar el pago de los impuestos.

En el caso de las personas naturales de ingresos medios o bajos, las modificaciones introducidas no incidieron en una mayor tributación en el Impuesto Único a las Rentas del Trabajo dependiente o en el Impuesto Global Complementario, que son los tributos que les afectan.

Entre las medidas adoptadas, y que van en ayuda de los sectores de ingresos medios, se pueden mencionar los incentivos al ahorro y la inversión y el régimen simplificado para las MIPYMES del artículo 14 ter.

Al respecto, se puede agregar que la Ley N° 20.780 sustituyó, a contar del 1 de enero de 2015, el texto actual del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que establece un régimen simplificado de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas, el cual se mantendrá vigente con reglas especiales entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1° de enero de 2017 se aplicará el régimen definitivo, con nuevos incentivos tributarios.

En la Circular N° 69 de 2014, de este Servicio, se instruye respecto de la aplicación del régimen que regirá entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016. Respecto del régimen permanente que regirá a contar del 1° de enero de 2017, el Servicio impartió instrucciones para su aplicación, mediante la Circular N° 48 de 2015.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que, conforme a la Ley N° 20.899, ya citada, se introducen algunas modificaciones adicionales al régimen del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta.¹⁵

En la página web de este Servicio, cuya dirección es www.sii.cl, puede consultar las circulares con las instrucciones sobre la aplicación de este régimen, así como de las restantes modificaciones introducidas por la reforma tributaria de la Ley N° 20.780 y la reciente Ley N° 20.899.¹⁶

En particular, respecto de la reforma tributaria, puede consultar la siguiente dirección http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/index.html#&panel1-1. Allí mismo, y con la finalidad de difundir y hacer más asequible para los contribuyentes el régimen especial del artículo 14 ter, se encuentra un folleto explicativo con los aspectos más relevantes de este régimen, http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/sistemasimplificado14ter.html

Finalmente, se sugiere revisar el estudio preparado por el Banco Mundial, relativo a los Efectos Distributivos de la Reforma Tributaria del año 2014, donde se confirma que las modificaciones tributarias no han afectado a las personas de ingresos bajos y medios y que, por el contrario, se concentraron en el 0,1% de la población de mayores ingresos.

El estudio puede encontrarse en la página web del Ministerio de Hacienda, en el siguiente link: <http://www.hacienda.cl/sala-de-prensa/infografias/efectos-redistributivos-de-la-reforma.html>

¹⁵ En particular, las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899 en sus artículos:

- a) 8°, N° 1, letra c), que modifica las letras A) y C) del artículo 14 ter;
- b) 8°, N° 5, letra b), numeral ii., que entre otras modificaciones, incorpora los números 7) y 8) al numeral III del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 respecto del artículo 14 ter, letra A), sobre término de giro de este tipo de contribuyentes durante el año comercial 2016; y,
- c) las modificaciones introducidas por el artículo segundo transitorio que aplica reglas adicionales a los años comerciales 2015 y 2016 en lo referente al régimen del artículo 14 ter, letra A).

¹⁶ Se hace presente que las instrucciones relativas a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.899 al artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, serán publicadas próximamente.

III CONCLUSIÓN

Sin perjuicio que la consulta no identifica los impuestos que habrían sido agregados o aumentados, y que afectarían a la clase media, el análisis precedente explica los aspectos relevantes de las modificaciones introducidas por las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, en materia tributaria

12. Creación incentivos tributarios para la investigación, conservación y administración de ADN bovino. (Oficio N° 881 de 5 de abril de 2016)

Se ha remitido a este Servicio el Proyecto de Resolución de la H. Cámara de Diputados, para elaborar una propuesta de respuesta al tenor de lo solicitado.

I ANTECEDENTES

El Proyecto de Resolución referido en el antecedente expone que la actividad ganadera es de una relevancia indiscutible para nuestro país y que, por lo mismo, existen distintas herramientas para apoyar esta actividad, desde planes especiales de subsidios, hasta sistemas alternativos de tributación.

Agrega que el apoyo del Estado es clave para que los particulares puedan desarrollar de la mejor manera posible el rubro ganadero, el que enfrenta problemas por la existencia de robos o hurtos de ganado, lo que ha llevado a contemplar iniciativas legales en orden a reforzar la protección del ganado, citando al efecto la Ley N° 20.596.

Para apoyar esa protección, indica que se han desarrollado tecnologías que permiten comenzar a investigar temas relacionados con el ADN bovino, lo que significa un paso adelante en investigación e innovación científica que permitiría contar con evidencia técnica incorporada en un banco de ADN bovino que serviría para identificar y rastrear animales sustraídos y de este modo fiscalizar y sancionar el delito de abigeato, citando al efecto experiencias desarrolladas en otros países.

Por lo expuesto, se solicita la implementación de diversas medidas, entre las cuales se solicita al Ministro de Hacienda el envío de un proyecto de ley que cree incentivos tributarios, consistentes en descuentos, créditos o rebajas en los impuestos a la renta u otros, junto con beneficios por la contratación de jóvenes, mujeres y adultos mayores, para el desarrollo de estas actividades, para que contribuyentes particulares puedan desarrollar la investigación, conservación y administración de ADN bovino.

II ANÁLISIS

Atendida la redacción del Proyecto de Resolución, este Servicio entiende que lo solicitado son, por una parte, beneficios consistentes en descuentos, créditos o rebajas en los impuestos a la renta u otros, para el desarrollo de estas actividades y que contribuyentes particulares puedan desarrollar la investigación, conservación y administración de ADN bovino; y, por otra (junto con) beneficios por la contratación de jóvenes, mujeres y adultos mayores.

En ese sentido, respecto de las materias tributarias, puede informarse que ya existen en nuestra legislación mecanismos para incentivar la inversión privada en investigación y desarrollo, en general, los cuales podrían ser utilizados en el presente caso.

Por de pronto, puede mencionarse lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley N° 18.681 (donaciones a universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado).

La norma establece un beneficio tributario consistente en un crédito fiscal imputable a los impuestos anuales a la renta, en favor de quienes efectúen donaciones a universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado; regulando además el tratamiento tributario de tales donaciones, tanto desde el punto de vista del donante, como del donatario.

La parte de la donación, dentro del límite legal absoluto, que no puede ser utilizada como crédito, se sujeta a lo dispuesto por el artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Es decir se acepta como gasto tributario sólo hasta el monto que no exceda al 2% de la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría del donante o del 1,6% de su capital propio.

Entre los requisitos generales que deben cumplir, las donaciones deben consistir sólo en dinero y estar destinadas a financiar, entre otras cuestiones, proyectos de investigación emprendidos por las instituciones donatarias.

Asimismo, como mecanismo alternativo de incentivos tributarios relacionados con la investigación, cabe señalar la Ley N° 20.241, modificada por la Ley N° 20.570, que creó un incentivo tributario para la inversión privada en investigación y desarrollo realizada en centros de investigación acreditados para este fin.

En términos generales, se establecen beneficios tributarios respecto de los pagos en dinero efectuados en virtud de contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados por XXXX, celebrados con centros de investigación registrados, consistente en que parte de los referidos pagos puedan ser imputados como un crédito contra el impuesto de primera categoría y el saldo deducido como gasto necesario para producir la renta, cumpliendo los límites y requisitos que establecen la citadas disposiciones (artículos 2° al 8°).

De acuerdo al artículo 5° de la Ley N° 20.241, los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, tienen derecho a un crédito contra el impuesto de primera categoría del ejercicio, equivalente al 35% del total de los pagos en dinero efectuados conforme a los contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados, celebrados con centros de investigación y desarrollo registrados.

Los contribuyentes pueden imputar los beneficios tributarios que establece la ley, respecto de las inversiones en investigación y desarrollo efectuadas en alguna de las siguientes formas:

- a) Los pagos que efectúen a un centro de investigación en el marco de un contrato celebrado al efecto, debidamente certificado por XXXX; o
- b) Los desembolsos realizados en virtud de un proyecto de investigación y desarrollo, que los propios contribuyentes realicen de acuerdo a sus propias capacidades internas o las de terceros, debidamente certificados por XXXX.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que, para evaluar si las normas de excepción establecidas por la Ley N° 20.241, efectivamente cumplen las finalidades que se perseguían con su dictación, el artículo 2° transitorio de la ley, reemplazado por el artículo 30 N° 15 de la Ley N° 20.570, establece que:

“Durante el primer semestre del año 2016, el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo encargará la realización de un estudio y evaluación de la presente ley en cuanto instrumento de fomento para la realización, por parte del sector privado, de actividades de investigación y desarrollo, y en cuanto instrumento de incentivo para potenciar el vínculo entre los centros de investigación y el referido sector privado.

En el antedicho estudio deberá realizarse, a lo menos, un análisis acerca del efecto o impacto que la presente ley hubiere tenido en la creación de nuevos centros de investigación, y la calidad de los mismos, así como la mejora de los centros de investigación ya existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, principalmente, en términos de infraestructura y de personal calificado para llevar a cabo las labores de investigación y desarrollo; su impacto en las empresas o contribuyentes involucrados, en términos de la incorporación de los resultados de la investigación y desarrollo a sus procesos, del gasto comprometido en investigación y desarrollo, del aumento en la competitividad de dichas empresas, de los incrementos de valor experimentado por ellas con ocasión de la investigación y desarrollo. El mencionado estudio deberá incluir además, de manera general y en términos agregados, la misma información a que se refiere el artículo 27 de la presente ley. El estudio y evaluación antes referidos será de público conocimiento, debiendo ser publicado en forma electrónica o digital, por el referido ministerio, en el primer semestre del año 2017. Lo anterior es sin perjuicio de la evaluación que el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo realizará el segundo semestre del año 2015 acerca del uso de la presente ley por el sector privado. Dicha evaluación será de público conocimiento, debiendo ser publicada en forma electrónica, digital e impresa por el referido ministerio, en el mes de junio de 2016.”

Por lo expuesto, se estima que, en todo caso, debiera esperarse el término de las evaluaciones que debe efectuar el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo al régimen de incentivos de la Ley N° 20.241 y, una vez terminada esa evaluación, determinar si es necesario establecer normas adicionales.

Más instrucciones sobre la materia se encuentran en la Circular N° 19 del año 2013, de este Servicio.

III CONCLUSIÓN

Como se aprecia, ya existen mecanismos legales de carácter general, destinados a incentivar la investigación y desarrollo así como para financiar proyectos de investigación, los cuales perfectamente pueden ser utilizados para efectuar las investigaciones a que se refiere el proyecto de resolución de la H. Cámara de Diputados.

Por otra parte, la Ley N° 20.241 estableció un periodo para evaluar su eficacia, la cual debe efectuar el Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, de suerte que se recomienda esperar esa evaluación para determinar si es necesario establecer normas adicionales.

13. Incentivos tributarios para empresas que se instalan en zonas grandes (Oficio N° 885 de 5 de abril de 2016)

Mediante ordinario indicado en el antecedente se ha trasladado a este Servicio su presentación efectuada a la Presidencia de la República con fecha xx.xx.xxxx, donde usted sugiere que se brinden incentivos tributarios a las empresas que se instalen en provincias grandes del país.

Al respecto, y por encargo del Jefe de Gabinete del Subsecretario de Hacienda, a continuación se da respuesta a la presentación que usted hiciera a S.E. la Presidenta de la República.

Como primera cuestión, se informa que su presentación no especifica el tipo de incentivo tributario que se sugiere introducir. Sin perjuicio de lo anterior, se informa que, a propósito de sugerencias de similar naturaleza, se ha estimado inconveniente su introducción como herramienta de política pública, atendido que éstas deben ser muy restringidas y aplicarse frente a situaciones excepcionales que ameriten un trato diferenciado.

Lo anterior, sumado a las dificultades que estos sistemas originan respecto de su fiscalización y correcto uso por parte de los contribuyentes.

Por esas razones, nuestro sistema impositivo ha propendido a reducir al mínimo las exenciones y, en el caso de las regiones, se ha buscado favorecer únicamente a las zonas extremas.

Tal es el caso, por ejemplo, de los siguientes beneficios e incentivos:

- a) Otorgamiento de créditos por inversiones efectuadas en las provincias de Arica y Parinacota (Ley N° 19.420);
- b) Beneficios tributarios para las empresas y personas radicadas en la Isla de Pascua (Ley N° 16.441);
- c) Regímenes preferenciales aduaneros y tributarios para las comunas de Porvenir y Primavera de la provincia de Tierra del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena (Ley N° 19.149), para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena (Ley N° 18.392) y para la comuna de Tocopilla, de la Provincia del mismo nombre, ubicada en la II Región de Antofagasta (Ley N° 19.709);
- d) Beneficios tributarios para las empresas instaladas en Zonas Francas (DFL N° 341 de 1977, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado, se contiene en el DFL N° 2 de 2001, del Ministerio de Hacienda).

Por otra parte, se hace presente que, fuera de los incentivos al ahorro, inversión y adquisición de ciertos bienes de capital ya existentes en nuestra legislación tributaria y de aplicación general, la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria¹⁷, ha perfeccionado algunos de esos incentivos e incorporado otros.

De este modo, y por las razones antes anotadas, no parece conveniente innovar sobre esta materia, introduciendo nuevos incentivos tributarios para las provincias grandes del país.

14. Solicitud de devolución cuando hay diferencias en el Impuesto Adicional de la base en caso de Impuesto Adicional (Oficio N° 957 de 13 de abril de 2016)

¹⁷ Se hace presente que, de acuerdo al Mensaje de la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, se han incorporado disposiciones para evitar que resulten gravadas con IVA algunas operaciones que no se previó gravar, o de limitar el acceso a beneficios contemplados en la reforma.

Solicita la reconsideración del Oficio N° 1.268, del 11 de junio del 2013; y consulta sobre la aplicación del inciso 2°, del N° 3 del artículo 126 del Código Tributario para obtener la devolución del Impuesto Adicional en el caso que indica.

Se ha solicitado a este Servicio, se reconsidere la respuesta formulada mediante el Oficio N° 1.268, del 11 de junio del 2013, y adicionalmente se consulta sobre la procedencia de solicitar la devolución conforme al inciso segundo del N° 3 del artículo 126 del Código Tributario (CT), de la diferencia de Impuesto Adicional (IA) generada por el incremento de la base imponible por disposición del artículo 58 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) tratándose de dividendos provisorios, cuando la sociedad anónima restituye el crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) del artículo 63 de la LIR.

I. ANTECEDENTES.

1.- Inicia su presentación citando el Oficio N° 1.268 del 11 de junio del 2013, en el cual se planteó que si parte del IA retenido y pagado “deviene en excesivo”, en el caso de dividendos provisorios, cuando la sociedad anónima domiciliada en Chile restituye por cuenta del accionista extranjero el crédito por IDPC imputado contra el IA, según la obligación tributaria prevista en el artículo 74 N° 4 de la LIR, por haberse materializado un FUT insuficiente al 31 de diciembre del año respectivo.

Al respecto cita parte del Oficio referido señalando: *"En la situación planteada, no existe un pago efectuado doblemente, en exceso o indebido, sino que más bien, se han cumplido las obligaciones tributarias de retención y restitución, en la forma que dispone el artículo 74, N°4 de la LIR y las instrucciones de este Servicio".*

Agrega que comparte el criterio contenido en el Oficio citado, en cuanto señala que al momento de efectuarse la retención del IA, la situación tributaria de los dividendos pagados no es definitiva y por tanto es correcto efectuar un incremento en la base imponible correspondiente al 100% de la tasa del IDPC, para efectuar la retención del IA. Sin embargo, frente a un FUT que ha resultado insuficiente (no cero) existe una parte del crédito por IDPC utilizado por el accionista al que sí tenía derecho. Si bien es cierto que se le giró al contribuyente la diferencia que existía entre el 100% del crédito utilizado en forma provisoria y el crédito al que en definitiva tenía derecho, igualmente existe un impacto en el cálculo de la retención del IA efectuada al momento de la distribución de los dividendos que no habría sido considerado posteriormente al momento del giro, que no fue tratado expresamente en el Oficio N° 1.268 del 2013.

Por lo mismo, requiere una reconsideración del citado oficio por cuanto en la consulta no se precisó adecuadamente la situación del derecho al crédito por IDPC y el consecuente impacto del incremento en la base imponible del IA.

2.- Luego, prosigue exponiendo sobre los hechos pertinentes, e indicando que en su opinión, al restituirse el crédito en exceso por la sociedad anónima, por cuenta del contribuyente de IA, se habría generado un pago en exceso de IA durante los años tributarios 2008 y 2009.

En el año tributario 2008, la base imponible del IA de \$xx.xxx.xxx incluyó una suma equivalente al 100% del crédito por IDPC que en forma provisoria se utilizó al momento de la distribución de los dividendos, en tanto que la base imponible que consideraba el incremento asociado al crédito por IDPC al que en definitiva se tenía derecho ascendía a \$xx.xxx.xxx; y respecto del año tributario 2009, para la retención del IA se consideró una base imponible de \$x.xxx.xxx que incluye un incremento equivalente al 100% del crédito por IDPC, en vez de la suma de \$x.xxx.xxx que comprendía solo el incremento asociado al crédito de IDPC al que efectivamente se tenía derecho.

De esta forma, al ordenarse la restitución por cuenta del contribuyente de IA del crédito de IDPC, no fue considerado el impacto que produjo el incremento en la base imponible del IA, redundando por consiguiente en un exceso del mismo soportado por el contribuyente de dicho impuesto.

Lo anterior se debió a que en la fecha en que acontecieron los hechos, el artículo 74 N° 4 de la LIR, antes de su modificación por la Ley N° 20.630, del 27 de septiembre del 2012, disponía que este Servicio sólo podía emitir los giros por el exceso de crédito otorgado. Así, este Servicio no tuvo la facultad legal para descontar en los giros, el monto en exceso que experimentó la base imponible del IA y, además, el contribuyente de dicho impuesto no estaba obligado a presentar un Formulario N° 22 que le permitiera solicitar la devolución del IA pagado en exceso. En consecuencia, a la fecha solo cabía solicitar la devolución a través del artículo 126 del Código Tributario, el cual en su N° 3 del inciso segundo dispone: *"A lo dispuesto en este número se sujetarán también las peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a éstos, que, encontrándose dentro del plazo legal que establece este artículo, sean consideradas fuera de plazo de acuerdo a las normas especiales que las regulen"*.

Esta última situación fue subsanada por la Ley N° 20.630, ya que el nuevo inciso quinto del N°4 del artículo 74 de la LIR, dispuso al efecto: *"Si la deducción del crédito establecido en el artículo 63 resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de IA, la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito, sin perjuicio del derecho de la sociedad de repetir contra aquél. Esta cantidad se pagará en la declaración anual a la renta que deba presentar la sociedad, reajustada en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al de la retención y el mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad, oportunidad en la que deberá realizar la restitución"*.

Más aun, la Circular N° 54, de 2013, señala: *"(...) deberá recalcularse el crédito por IDPC que efectivamente corresponde deducir y la base imponible sobre la cual se practicó la retención del referido tributo, en el sentido de no considerar como incremento de ésta, el todo o parte del crédito por IDPC que resulte en definitiva, total o parcialmente im procedente"*.

3.- Atendido lo anteriormente expuesto, solicita una reconsideración del Oficio N° 1.268, de fecha 11 de junio de 2013, por cuanto sostiene que en aquel no se aborda el efecto del incremento de la base imponible del IA por el crédito de IDPC otorgado, cuando la sociedad anónima restituye dicho crédito.

Asimismo, pide confirmar que al producirse un aumento de la base imponible del IA el contribuyente habría soportado dicho impuesto en exceso, por lo cual tendría derecho a solicitar la devolución del IA que deviene en excesivo conforme a las normas del artículo 126 N° 3 inciso segundo del CT.

II.- ANÁLISIS.

1.- En primer término, según el texto del N° 4 del artículo 74 de la LIR antes de su sustitución por la Ley N° 20.630, del 2012¹⁸, y las instrucciones sobre la materia vigentes en la fecha en que ocurrieron los hechos descritos¹⁹, cuando una sociedad anónima efectuaba una distribución de dividendos provisorios, esto es, aquellos no imputados al FUT, FUF o al FUNT registrado por la sociedad al 31 de diciembre del año precedente, debido a la ausencia o insuficiencia de éstos, dicha distribución se entendía efectuada con cargo a las utilidades generadas en el ejercicio en curso, debiendo la sociedad retener el IA aplicando una tasa de 35% sobre el monto del dividendo distribuido e imputar a la suma retenida el crédito por IDPC, con la alícuota que correspondiese, aunque tales rentas o cantidades a la fecha de la distribución aun no hubiesen sido afectadas con el citado tributo de categoría.

Conforme lo establecen los artículos 58 N° 2 y 63 de la LIR²⁰, cada vez que se invocara el crédito por IDPC respecto de un dividendo gravado con IA, se debía agregar un monto equivalente a dicho crédito para calcular la base imponible del IA. De acuerdo a la misma norma, este agregado o incremento se consideraba como suma afectada por el IDPC para el cálculo de dicho crédito.

En el evento que el crédito por IDPC resultara improcedente, total o parcialmente, al final del ejercicio, por haberse determinado una pérdida tributaria, por haberse generado utilidades tributarias insuficientes durante el ejercicio para cubrir el monto del dividendo provisorio o utilidades sin derecho al referido crédito, o por cualquiera otra causa, la parte final del inciso primero del N° 4 del artículo 74 de la LIR e instrucciones impartidas sobre la materia vigentes a la fecha, disponían que la sociedad anónima respectiva, por cuenta del accionista sin domicilio o residencia en el país, debía restituir en arcas fiscales, el total o el exceso del crédito por IDPC rebajado indebidamente de la retención del IA. El reintegro del crédito por la sociedad anónima debía efectuarse en la misma fecha en que la sociedad debía efectuar su declaración anual de impuesto a la renta debidamente reajustada en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior al de la retención del IA y el último día del mes anterior al de la presentación de la declaración anual.

18 El N° 4 del artículo 74 de la LIR, antes de su sustitución por la Ley N° 20.630 del año 2012, establecía lo siguiente en la parte pertinente: “4º.- (...) En el caso de dividendos pagados por sociedades anónimas o en comandita por acciones, si la deducción del crédito resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá restituir al Fisco el crédito deducido en exceso, por cuenta del contribuyente de impuesto adicional. Esta cantidad se pagará reajustada en la proporción de la variación del índice de precios al consumidor entre el último día del mes anterior al de la retención y el último día del mes anterior a la presentación de la declaración de impuesto a la renta de la sociedad anónima, oportunidad en la que deberá realizar la restitución (...)”.

¹⁹ Las instrucciones en relación con lo dispuesto por dicho precepto legal fueron impartidas por este Servicio principalmente mediante las Circulares N° 53, del 17 de octubre de 1990 y 60 del 3 de diciembre del año 1990.

²⁰ Tanto el N° 2 del artículo 58 como el artículo 63 de la LIR, fueron modificados por la Ley N° 20.780, del 29 de septiembre del 2014, en ambos casos con vigencia a partir del 1° de enero del 2017.

Por lo anterior, la legislación vigente en la fecha que ocurrieron los hechos, ordenaba a la sociedad anónima restituir el crédito por IDPC indebidamente rebajado o deducido de la retención de IA, en su totalidad, o bien en forma parcial de haberse generado utilidades tributables que se afectaron con IDPC durante el curso del año, sin existir base legal en la LIR o en las instrucciones impartidas por este Servicio para autorizar a efectuar descuentos o compensaciones en contra del crédito de IDPC objeto de restitución.

Así, ni el texto del artículo 74 N° 4 de la LIR, ni las instrucciones vigentes sobre la materia, de acuerdo a lo señalado precedentemente, permitían rebajar del crédito por IDPC que debía restituirse, la diferencia generada por el incremento de la base imponible de IA en un monto equivalente al crédito de IDPC objeto de la restitución²¹.

Por lo mismo, no cabe sino confirmar lo señalado en el Oficio N° 1.268 del 2013, por cuanto tanto la retención del IA como la restitución del crédito por IDPC, se efectuaron por los montos que correspondían conforme a la LIR e instrucciones vigentes sobre la materia por lo cual, en lo tocante a la solicitud de devolución de impuestos utilizando para ello el N° 2 del artículo 126 del CT, planteada en el Oficio N° 1.268 del 2013, no puede señalarse que haya existido un pago de impuestos que se haya efectuado doblemente, en exceso o que resulte indebido, es decir, efectuado por un monto distinto de aquel que correspondía, no siendo procedente la utilización del mecanismo indicado.

Asimismo, no es efectivo que en el Oficio N° 1.268 del 2013, no trate el incremento por el crédito del IDPC, que redundaría en la retención y pago del IA, atendido que dicha situación se expone en los hechos explicados²², y cuya respuesta debe entenderse comprendida en las conclusiones del Oficio, cuando se señala que no ha existido un pago efectuado doblemente en exceso o indebido.

2.- Ahora bien, esta presentación tiene por objeto también consultar sobre la procedencia de aplicar el mecanismo del artículo 126 del CT para obtener una devolución de la diferencia de IA generada por el incremento de la base imponible de la retención, ahora basada en la causal establecida en inciso segundo del N° 3 de dicha norma.

Al respecto, puede señalarse que el N° 3 establece que: "No constituirán reclamo las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea: (...) 3°.- La restitución de tributos que ordenan leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.

²¹ El artículo 74 N° 4 de la LIR, sustituido por la Ley N° 20.630, del 2012, contempla en su nuevo inciso quinto, que si la deducción del crédito del artículo 63 de la LIR resultare indebida, total o parcialmente, la sociedad deberá pagar al Fisco, por cuenta del contribuyente de IA, la diferencia de impuesto que se determine al haberse deducido indebidamente el crédito, debidamente reajustada, en la declaración anual a la renta que deba presentar la sociedad sin perjuicio del derecho de la sociedad de repetir contra aquél. Las instrucciones impartidas sobre la modificación en comento, contenidas en la Circular N° 54, de 2013, abordan el efecto del incremento por el crédito de IDPC en la base imponible de la retención, señalando que en tal situación debe recalcularse tanto el crédito por IDPC que efectivamente corresponde deducir como la base imponible sobre la cual se practicó la retención del referido tributo, sin considerar como incremento de ésta, todo o parte del crédito por IDPC que resulte en definitiva, total o parcialmente improcedente.

²² El Oficio N° 1.268 del 2013, en la sección I.- relativa a los Antecedentes, señala: "Puede advertirse desde ya, que la tasa de retención de 35% de IA se aplica tanto a la renta gravada (\$830), como al incremento por el crédito por Impuesto de Primera Categoría (\$170). Luego, si finalmente dicho crédito resulta improcedente, el Impuesto Adicional aplicado sobre el citado incremento, también resultaría improcedente."

A lo dispuesto en este número se sujetarán también las peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a éstos, que, encontrándose dentro del plazo legal que establece este artículo, sean consideradas fuera de plazo de acuerdo a las normas especiales que las regulen”.

Las instrucciones impartidas por este Servicio sobre la materia en la Circular N° 72, del 11 de octubre del 2001, señalan que resulta aplicable el inciso segundo del N° 3 del artículo 126 del CT, cuando teniendo derecho el contribuyente conforme a una ley especial a solicitar la devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a tales, se ha extinguido el plazo especial previsto en el régimen específico que le rija pero aún se mantiene pendiente el plazo que contempla el artículo 126 de 3 años contados desde el hecho o acto que sirve de fundamento, el cual, para la hipótesis analizada sería la fecha de entrada en vigor de la ley de fomento en que se establece la franquicia tributaria que dispone la devolución.

Claramente, del texto de la norma y las instrucciones indicadas, la causal invocada supone en primer término, la existencia de una ley de fomento o que establezca una franquicia tributaria la cual conceda el derecho a obtener la devolución de tributos, dentro de un plazo especial, lo cual no acontece en el caso examinado.

3.- Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, cabe tener presente que en la situación analizada, si bien los accionistas sin domicilio ni residencia en el país, contribuyentes señalados en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, éstos igualmente pueden voluntariamente optar por presentarla cuando tengan derecho a solicitar la devolución de eventuales remanentes de impuestos a su favor provenientes de retenciones que se les hubieren practicado.

En tal sentido, cabe precisar que la restitución efectuada por la sociedad anónima al Fisco del crédito por IDPC deducido en exceso, por cuenta del accionista contribuyente de IA, para todos los efectos se considera como una mayor retención de dicho impuesto, al momento en que ésta se declara y paga por la sociedad respectiva.

En consecuencia, la referida restitución de crédito deducido en exceso, siempre que haya sido pagada por la sociedad respectiva, podrá ser imputada por el accionista no domiciliado ni residente en el país en su declaración anual de impuesto a la renta presentada voluntariamente para tal efecto, en contra del IA que en definitiva le afecte, debiendo previamente reajustarla por la variación experimentada por el IPC entre el último día del mes anterior al de la retención que origina el exceso de crédito y el último día del mes anterior a la fecha de cierre del ejercicio respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 75 de la LIR, sin agregar ningún otro reajuste a dicha cantidad.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo a lo anteriormente expresado, se confirman las conclusiones vertidas en el Oficio N° 1.268, de fecha 11 de junio de 2013, en lo referente a que en la especie no existió un pago de IA efectuado doblemente, en forma indebida o en exceso, por lo cual es improcedente utilizar el mecanismo del artículo 126 N° 2 del CT para impetrar la devolución del IA.

Tampoco sería procedente solicitar la devolución del impuesto que resulte del incremento en la base imponible del IA, conforme a las normas del artículo 126 N° 3 inciso segundo del CT, que plantea en la nueva consulta, atendido que no acontece en el caso examinado el supuesto esencial de la norma, el cual supone la existencia de una ley de fomento o que establezca una franquicia tributaria la cual conceda el derecho a obtener la devolución de tributos dentro de un determinado plazo.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que si bien los accionistas sin domicilio ni residencia en el país, contribuyentes señalados en el N° 2, del artículo 58 de la LIR, no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta, éstos igualmente pueden voluntariamente optar por presentarla cuando tengan derecho a solicitar la devolución de eventuales remanentes de impuestos a su favor provenientes de retenciones que se les hubieren practicado.

15. Aplicación franquicia tributaria de revaluar bienes agrícolas en renta presunta. (Oficio N° 958 de 13 abril de 2016)

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre la aplicación de la franquicia tributaria establecida en el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985 respecto de la primera enajenación de predios agrícolas, en relación con lo establecido por la Ley N° 20.780.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que un contribuyente inició actividades el año 1969, tributando bajo el régimen de renta presunta hasta el año tributario 1993, momento en el cual, en razón de las modificaciones efectuadas por la Ley N°18.985, a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), pasó a tributar bajo el régimen de renta efectiva según contabilidad completa, dando el aviso respectivo y acompañando el balance inicial. Señala que el contribuyente afirma que fortuitamente habría extraviado el aviso y balance señalados.

Agrega que el cambio de régimen tributario es relevante dado que el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985 dispuso un beneficio tributario, al considerar como ingreso no constitutivo de renta, incluido el reajuste del saldo de precio, hasta la concurrencia de cualquiera de las cantidades que indica, a elección del contribuyente, el valor de la primera enajenación de los bienes raíces agrícolas de los señalados contribuyentes que pasaron a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa.

Añade que la Ley N° 20.780 de 2014, deroga a contar del 1° de enero de 2016, el artículo 5° transitorio de la Ley N°18.985, estableciendo en todo caso, un régimen tributario similar al derogado, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo tercero de las disposiciones transitorias, numeral IV.-, número 6), N° 4.-, en el sentido que no se considerará renta el valor de la primera enajenación de los bienes raíces de los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 han debido tributar en base a sus rentas efectivas determinadas según contabilidad completa.

Al respecto, señala que el contribuyente solicita que se ratifiquen los siguientes criterios:

a) Que el extravío del aviso de cambio de régimen y del balance presentado a este Servicio, correspondientes al primer ejercicio de cambio de sistema de renta presunta a efectiva, no lo inhabilitaría para acogerse a la franquicia legal citada, ya que las declaraciones de renta de los años tributarios 1992 y 1993 darían fe de la forma de declarar sus rentas efectivas conforme a contabilidad completa.

b) Que los inmuebles agrícolas que figuran en sus activos, y que habrían sido adquiridos con anterioridad a la Ley N° 18.985, los podría acoger a su artículo 5° transitorio, durante el año 2015, o al régimen establecido en la Ley N° 20.780, a partir del 1° de enero de 2016, conforme lo establece esta última norma legal.

II.- ANÁLISIS.

1.- El inciso 1°, del artículo 3° de la Ley N° 18.985, dispuso que los contribuyentes agricultores que por aplicación de lo establecido en el número 1°, del artículo 20 de la LIR, hubieran tenido que pasar a declarar renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, debían confeccionar un inventario de sus activos y pasivos relacionados con dicha actividad al 1° de enero del ejercicio en que hubieren quedado sujetos al nuevo sistema, según las normas que establecía la misma disposición; el que constituiría su balance de apertura, en otras palabras, su balance inicial²³.

En relación a la primera consulta específica formulada, cabe señalar que el artículo 3° de la Ley N° 18.985 establecía que en la primera declaración acogida al sistema de renta efectiva, el contribuyente debía dar aviso a este Servicio de la circunstancia de estar sometido a dicho régimen, acompañando el balance inicial mencionado en el inciso 1° de dicho artículo; estableciendo como efecto a la falta de este aviso y balance inicial, la aplicación del plazo de prescripción a que se refiere el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario. Al respecto, en la Circular N° 63 de 1990, se indica que dicho aviso debía ser formulado dentro del plazo de vencimiento legal de la declaración de impuestos correspondiente al año tributario sujeto al régimen de renta efectiva.

Por consiguiente, junto con la primera declaración de impuestos anuales a la renta que debía presentarse en el año tributario de dicho cambio, la Ley N° 18.985 estableció la obligación de efectuar un aviso a este Servicio, acompañando copia del balance de inicio.

A juicio de esta Dirección, el aviso referido sólo es una medida de comunicación de haberse dado cumplimiento a las condiciones que establece la Ley, en cuya virtud ha debido pasar a declarar sus rentas efectivas, según contabilidad completa, abandonando el régimen de renta presunta, circunstancias que podrán acreditarse, atendida la pérdida o extravío de los referidos avisos y balances, con otros medios de prueba de que disponga.

2.- Por su parte, y en relación con la segunda consulta formulada, cabe señalar que el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, establecía que el valor de la primera enajenación de los predios agrícolas que efectúen los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 en adelante hubieran pasado a tributar sobre la base de su renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las modificaciones que introdujo la misma Ley²⁴, tendría el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las cantidades que contemplaba la misma norma transitoria, a elección del contribuyente.

Dicha norma, era aplicable respecto de la primera enajenación de los predios agrícolas que poseía el contribuyente con anterioridad al cambio de régimen tributario, registrados en el inventario inicial de sus activos y pasivos, en tanto la enajenación se hubiera efectuado hasta el 31 de diciembre de 2015.

²³ Al respecto la Circular N° 63, del año 1990, publicada en la página web de este Servicio www.sii.cl, dicta las instrucciones respecto de las normas permanentes y transitorias de la Ley N° 18.985, relacionadas con los contribuyentes agricultores, entre otros.

²⁴ Modificaciones introducidas por la Ley N° 18.985 al artículo 20 N° 1, letra b), de la LIR.

Ahora bien, el artículo 17, N° 11 de la Ley N° 20.780, derogó a partir del 1° de enero de 2016, el citado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985; sin embargo, la misma Ley N° 20.780²⁵ establece que a contar de la fecha señalada, los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991, en adelante, hayan debido tributar sobre renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las reglas de la letra b), del N° 1, del artículo 20 de la LIR, en los términos establecidos en el derogado artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, se podrán sujetar a las normas establecidas en el N° 6), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780²⁶.

De esta forma, si en los casos señalados en el párrafo anterior, la enajenación se efectúa a contar del 1° de enero de 2016, podrá aplicarse lo dispuesto en el N° 6), del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780²⁷, sin perjuicio de acreditarse las circunstancias generales que hacen procedente tal franquicia de acuerdo a lo señalado con anterioridad.

III.- CONCLUSIONES.

El extravío del aviso de cambio de régimen y del balance presentado a este Servicio, correspondientes al primer ejercicio de cambio de sistema de renta presunta a efectiva, no lo inhabilita para acogerse a la franquicia legal consultada. Para efectos de aplicar la norma de excepción que contemplaba el artículo 5° transitorio de la Ley N° 18.985, vigente hasta el 31 de diciembre de 2015, el contribuyente podrá acreditar el cambio desde el régimen de renta presunta al de renta efectiva determinada según contabilidad completa, cuya comunicación exige el artículo 3° permanente de la Ley N° 18.985, con la copia de la respectiva declaración de impuestos anuales a la renta del año tributario correspondiente, y los demás documentos que respalden la presentación de dicha declaración.

El valor de la primera enajenación de los predios agrícolas que figuran en sus activos, adquiridos según señala con anterioridad a la publicación de la Ley N° 18.985, que efectúen los contribuyentes que desde el 1° de enero de 1991 en adelante hubieran pasado a tributar sobre base de renta efectiva determinada según contabilidad completa, de acuerdo a las modificaciones que introdujo la Ley N° 18.985, podrá sujetarse a lo dispuesto en el artículo 5° transitorio de dicha Ley, siempre que la enajenación respectiva se hubiere efectuado hasta el 31 de diciembre de 2015. Si la enajenación de los bienes referidos se efectúa a contar del 1° de enero de 2016, se podrá sujetar a lo dispuesto en el N° 6, del numeral IV, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780.

²⁵ En el número 4, del N° 6, del numeral IV.-, del artículo tercero de sus disposiciones transitorias.

²⁶ Las instrucciones de este Servicio sobre las modificaciones referidas se encuentran contenidas en la Circular N° 37 de 2015.

²⁷ Cabe señalar que la Ley N° 20.899, de 2016, modificó dicha norma legal, en el sentido que la tasación del valor comercial, que los contribuyentes referidos pueden considerar a su elección como ingreso no renta respecto de la primera enajenación señalada, se podrá efectuar hasta el 31 de diciembre de 2017, de acuerdo a su valor al 31 de diciembre de 2016 (Modificación efectuada por el artículo 8° N° 5., letra c., literal ii de la Ley N° 20.899).

Finalmente, cabe señalar que corresponde a la instancia de fiscalización respectiva, verificar los antecedentes de hecho que permitan al contribuyente acreditar lo que expone en su presentación, así como la concurrencia de los requisitos para impetrar las franquicias tributarias señaladas.

16. Tributación Gift Cards. (Oficio N° 958 de 13 abril de 2016)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciamiento respecto de la interpretación y aplicación de las normas del D.L. N° 825 en relación al siguiente caso.

I.- ANTECEDENTES

Se recibió en la XV Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente una consulta de XXXX quien expone que en el año 2013 se constituye la empresa TTT, procediendo a iniciar actividades comerciales y solicitud de RUT con fecha xx.xx.xxxx, con el giro “Comercio al por Menor de Computadoras, Softwares y Suministros”; “Venta al por Mayor de Maquinarias para la Minería”, entre otras.

Dentro del giro de la empresa, ésta adquiere en el exterior (EEUU) Gift Cards virtuales valorizadas en dólares de diferentes tiendas, rubros, cadenas o marcas, en forma de código alfa numérico único, de diferentes montos de dinero que permiten a los compradores obtener un crédito para hacerlo valer en la tienda o rubro que el cliente seleccione, lo que a su vez le permite comprar, vía internet, en la tienda o rubro que fue seleccionado, el monto en dólares que eligió.

Dichos códigos alfa numéricos (Gift Cards) se venden en Chile por Internet a clientes de los que se desconoce su domicilio o residencia, pagando a su empresa un valor \$ x, el que contempla un margen de utilidad por sobre el costo de adquisición, y que por tener carácter oneroso, se gravaría con Impuesto a la Renta.

Posteriormente, una vez cancelado por parte del cliente el valor de la Gift Card por vía electrónica, se le envía un código alfa numérico único correspondiente a la Gift Card adquirida. Posteriormente, el cliente procede a canjear este código que representa a la Tarjeta Gift Card de una tienda o rubro, a través de una página web o servidor específico del proveedor propietario de la respectiva tarjeta, donde podrá utilizar el monto del crédito adquirido.

II.- ANÁLISIS Y CONCLUSIÓN.

Al respecto, cabe tener presente que el artículo 8° del D.L. N° 825, de 1974, grava con IVA las ventas y servicios. Por su parte, el artículo 2° del mismo decreto ley, en su N° 1 define “venta” como una convención que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles hecha por un vendedor habitual de estos bienes, y en su N° 2, define “servicio” como la acción o prestación que una persona realice para otra por la cual percibe una remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ahora bien, desde el punto de vista del concepto de venta contenido en el N° 1 del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, del análisis de los antecedentes expuestos en su presentación, es posible colegir que las operaciones descritas no se encuentran afectas a IVA, ya que no constituyen venta al tenor de la norma aludida, en razón de que aquéllas solo importan la entrega o transferencia de un crédito personal, el cual está conformado por la adquisición de los códigos alfanuméricos (Gift Card) por parte del consultante que luego vende a terceros para que éstos los canjeen en alguna tienda vía página web por el monto del crédito adquirido.

Por otra parte, no es posible sostener que en la especie se configure un servicio gravado con IVA, por cuanto no se vislumbra que en el caso bajo análisis exista algún tipo de intermediación o correduría entre el contribuyente y los clientes finales, que pudiera hacer concluir que la percepción de la remuneración provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por último, en conformidad a lo establecido en la Resolución Exenta N° 6080, de 1999, modificada por Resoluciones Nos 8377 y 6444, ambas de 1999. emitida por este Servicio, las personas naturales o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que deben tributar de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 20 N° 1, letras a) y b), y números 3, 4 y 5 del mismo artículo, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta y aquellos que sean contribuyentes del impuesto establecido en el título II del D.L. N° 825, de 1974, por las operaciones que realicen, que se encuentran no afectas o exentas de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, deberán otorgar por dichas operaciones las facturas o boletas que se establecen en la mencionada Resolución, en las oportunidades que señala el artículo 55° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Por lo expuesto, la consultante está obligada a emitir una “Factura de Ventas y Servicios No Afectos o Exentos de IVA”, o una “Boleta de Ventas y Servicios No Afectos o Exentos de IVA”, según corresponda.

17. Criterios en materia de IVA en contratos de construcción de una central hidroeléctrica. (Oficio N° 867 de 5 de abril de 2016)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional pronunciarse sobre si el criterio establecido en el Oficio N° 2277 de fecha 26 de mayo de 1999, es aplicable al caso que expone.

I.- ANTECEDENTES:

Expone que la empresa XXXX (en adelante el Cliente) celebra con TTTT S.A. (en adelante TTTT o el Contratista), un contrato de construcción para la ejecución de una Central de Generación Eléctrica YYYY.

Señala que en este contrato se encomienda bajo la modalidad de suma alzada la ingeniería de detalle de la obra, incluyendo las especialidades de Arquitectura, Movimiento de Tierras, Estructuras, Electricidad e Instrumentación, Mecánica y Piping, Sanitaria y Alcantarillados, Urbanización, Pavimentos, etc. Asimismo, el mismo contrato señala que bajo la modalidad de Administración Delegada se encomienda a TTTT la dirección, administración y ejecución de la totalidad de los trabajos de construcción, de modo que el costo total y efectivo de la construcción de las obras será de cargo de XXXX.

De acuerdo al contrato, el Cliente reembolsará al Contratista todos los costos y gastos de construcción en que éste hubiere incurrido con ocasión de la ejecución de la obra, que a modo de ejemplo se señalan: remuneraciones; equipos y materiales; instalación de faenas, cierros y maquinarias; equipos y maquinarias; gastos indirectos de la obra; derechos, aportes, impuestos fiscales y municipales.

En cuanto al precio, el contrato señala que hay un valor por la Ingeniería de detalles, a suma alzada; y se establece por la administración y construcción un precio que corresponde a los gastos de oficina y utilidades del contratista, cantidad que será pagado conforme el avance de las obras, conjunto con las rendiciones mensuales del contrato.

Respecto del procedimiento de pago, el contrato establece que tanto la “Ingeniería” como la “Administración y Construcción”, se paga en base a su avance por medio de Estados de Pago. Para hacer frente a la mano de obra XXXX mantendrá en poder del contratista un fondo variable a rendir y aquella parte del anticipo que hubiere sido gastada, deberá ser facturada y rendida por TTTT mensualmente.

No obstante lo señalado, en la práctica todos los servicios fueron prestados por trabajadores dependientes de TTTT o subcontratados por ella, todos los materiales e insumos utilizados en la obra, fueron adquiridos por TTTT a su nombre, utilizando el crédito fiscal IVA correspondiente, y luego el contratista facturó a XXXX, todos los bienes y servicios (incluyendo las remuneraciones de los trabajadores propios), más IVA.

En razón a lo anterior, es decir, que todos los materiales, maquinarias, insumos y servicios son proporcionados por el contratista, quien finalmente factura más IVA al Cliente dichas obras, es que, en su opinión ese contrato debe ser calificado como un contrato general de construcción por suma alzada, en su totalidad, no sólo en una parte, quedando en consecuencia todos los pagos efectuados por XXXX a TTTT, cualquiera fuera la calidad que se le atribuya en el contrato (precio, remuneración o reembolso), afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios, opinión de la cual solicitan su confirmación.

Agrega el consultante que el artículo 8°, letra e), del Decreto Ley N° 825, de 1974, declara gravados con el Impuesto al Valor Agregado a los contratos generales de construcción y que el artículo 16° del mismo cuerpo legal, en su letra c), determina que la base imponible de estas convenciones está conformada por su valor total, incluyendo el de los materiales

Al tenor de esta normativa, y de entender que este contrato general de construcción consiste en confeccionar una obra material inmueble nueva, por aplicación de las disposiciones del artículo 1996 del Código Civil, concluye que si es la misma constructora-contratista quien suministra los materiales que serán empleados en ella, la convención es de venta, en tanto si los materiales son suministrados por quien encargó la obra, el contrato es de servicios.

De esta manera, los contratos generales de construcción pueden adoptar dos modalidades, según sea la forma en que ejecuten: a suma alzada o por administración, correspondiendo el primero a la venta del inmueble que se construya –gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que incluya los materiales-, y el segundo a los servicios para construirlo –también gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que, esta vez, no incluya los materiales- servicios que comprenden la administración de los materiales aportados por quien encarga la obra.

En razón a que todos los materiales y servicios (incluyendo a los trabajadores) fueron contratados por TTTT directamente, quien soportó el IVA correspondiente utilizando el crédito fiscal recargado, y luego en la medida que los estados de pago fueron aprobados se facturaron dichos servicios y materiales a XXXX, es que este Contrato debe calificarse en su totalidad como de construcción a suma alzada.

Atendido lo anterior, es que solicita al Director del SII confirmar que el criterio señalado en el Oficio 2277 de 1999 es aplicable al caso expuesto y, en consecuencia, que el contrato celebrado entre XXXX con TTTT S.A., es un contrato general de construcción por suma alza, por lo que los pagos que efectúa el Cliente al Contratista en relación a este contrato (materiales y servicios, incluyendo a los trabajadores) se debe considerar como parte del precio del contrato de construcción a suma alzada, y en consecuencia, afecto al Impuesto a las Ventas y Servicios.

II.- ANÁLISIS:

En lo que interesa, el Oficio N° 2277 de 1999, emanado de este Servicio que se solicita confirmar, señala lo siguiente:

“Sobre el particular, cabe señalar que el artículo 8º, letra e), del Decreto Ley N° 825, de 1974, declara gravados con el impuesto al valor agregado a los contratos generales de construcción.

El artículo 16º del mismo cuerpo legal, en su letra c), determina que la base imponible de estas convenciones está conformada por su valor total, incluyendo el de los materiales.

Al tenor de esta normativa, y de entender que este contrato general de construcción consiste en confeccionar una obra material inmueble nueva, por aplicación de las disposiciones del artículo 1996º del Código Civil, se concluye que si es la misma constructora-contratista quién suministra los materiales que serán empleados en ella, la convención es de venta, en tanto si los materiales son suministrados por quién encargó la obra, el contrato es de servicios.

De esta manera, los contratos generales de construcción pueden adoptar dos modalidades, según sea la forma en que se acuerden: a suma alzada o por administración, correspondiendo el primero a la venta del inmueble que se construya – gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que incluya los materiales-, y el segundo a los servicios para construirlo –también gravado con IVA sobre la base imponible del precio acordado que, esta vez, no incluya los materiales- servicios que comprenden la administración de los materiales aportados por quién encarga la obra.

En esos términos, y teniendo en consideración en la especie que sólo las adquisiciones de bienes y subcontrataciones de servicios –que se hubiera convenido por cuenta de quién encomienda la obra- podrían haberle otorgado a la cuestionada convención el carácter de contrato de construcción por administración, sin duda que sólo en la eventualidad de haberse comprobado que efectivamente tales materiales y servicios se compraron o utilizaron por cuenta del mandante, habría procedido calificar así la convención de la referencia.

De esta manera, si efectivamente las facturas de adquisición de los bienes y de utilización de los servicios respectivos fueron extendidas a nombre de la constructora y ésta hizo uso del crédito fiscal del IVA recargado en ellas, el contrato estudiado tendría que calificarse como de construcción por suma alzada, gravado con el impuesto al valor agregado sobre la base imponible del precio que incluya todos los materiales”.

Ahora, si en el caso bajo análisis se dan los mismos presupuestos del oficio analizado, debe aplicarse el mismo criterio, es decir, si todos los materiales, maquinarias, insumos y servicios fueron proporcionados por el contratista, quien finalmente facturó más IVA al Cliente dichas obras, el contrato debe ser calificado como un contrato general de construcción por sumaalzada, en su totalidad, no sólo en una parte, quedando en consecuencia todos los pagos efectuados por XXXX a TTTT, cualquiera fuera la calidad que se le atribuya en el contrato (precio, remuneración o reembolso), afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios.

III.- CONCLUSIÓN:

Se confirma el criterio contenido en el Oficio N° 2277 de 1999 en cuanto a que si efectivamente las facturas de adquisición de los bienes y de utilización de los servicios respectivos fueron extendidas a nombre de la constructora y ésta hizo uso del crédito fiscal del IVA recargado en ellas, el contrato estudiado tendría que calificarse como de construcción por sumaalzada, gravado con el Impuesto al Valor Agregado sobre la base imponible del precio que incluya todos los materiales.

18. Base Imponible mercadería de importación. (Oficio 868 de 5 de abril de 2016)

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, como representante legal de la empresa XXXX, un pronunciamiento en derecho, sobre la pertinencia de considerar el IVA de importación, para efectos del cálculo de la tasa de admisión temporal contemplada en el Art. 107 de la Ordenanza de Aduanas.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que en el año 2007, por Informe N° 16 de la Subdirección Jurídica del Servicio Nacional de Aduanas, ratificado por el señor Director Nacional el día 05.11.2007, se reinterpreto el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas. Dicho artículo grava con porcentajes variables el ingreso de mercancías extranjeras que el Servicio de Aduanas ha autorizado bajo régimen de admisión temporal. Se identifica dicho gravamen como tasa de admisión temporal.

En lo medular, el Informe N° 16 impone que, para efectos del cálculo de la tasa de admisión temporal, deberá considerarse el impuesto al valor agregado que afectaría la importación de las mercancías, en otras palabras, que el IVA de importación debe formar parte de la base imponible para el cálculo de la tasa de admisión temporal que contempla el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas.

La reinterpretación del artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas ejecutada por el Informe N° 16 tuvo, y ha tenido, notables consecuencias en asuntos de comercio exterior, a considerar:

- a) Que un impuesto interno IVA se comenzó a utilizar para el cálculo de un gravamen aduanero, contrariando el texto y espíritu del artículo 16°, letra a), del D.L. 825, de 1974.
- b) Que un régimen suspensivo de derechos, como lo es la admisión temporal, debe considerarse como una declaración ficticia de importación para los efectos de la tasa que fija el artículo 107 de dicha ordenanza.

Señala además, que al concluir el señor Director Nacional de Aduanas que el IVA de importación debe formar parte de la base imponible para efectos del cálculo de la tasa de admisión temporal, ello al ratificar en todo sus términos el Informe N° 16/2007 de la Subdirección Jurídica, ha determinado un nuevo propósito para el Impuesto al Valor Agregado, impuesto interno cuya base legal se encuentra en el D.L. 825 de 1974, y en materia de importaciones en sus artículos 9, 14, 15, 16 y 23, este último relacionado con el crédito fiscal. No existe norma en el D.L. 825 de 1974 que contemple el destino que le ha otorgado el señor Director Nacional de Aduanas al IVA de importación.

Agrega que para los efectos de interpretar administrativamente disposiciones de carácter tributario aduanero, el señor Director Nacional de Aduanas se encuentra facultado por las disposiciones del artículo 1° y 6° del D.L. 2554 de 1979, como así también del artículo 4° del DFL 329 de 1979. Pero respecto del Informe N° 16/2007 de la Subdirección Jurídica del Servicio Nacional de Aduanas, se observa que, al ser ratificado por el señor Director Nacional, se ha concretado una manifiesta intromisión en el ámbito exclusivo de interpretación del señor Director del Servicio de Impuestos Internos. Todo lo pertinente al Impuesto al Valor Agregado "IVA" es de competencia del Servicio de Impuestos Internos, y por tratarse de materias de tributación fiscal interna su interpretación administrativa es facultad exclusiva del señor Director del SII; tanto el Código Tributario D.L. 830 en su artículo primero, como la Ley Orgánica del SII D.F.L. 7/1980 de Hacienda, así lo disponen, convirtiéndose en una facultad indelegable para la autoridad administrativa.

Finalmente señala, que a su entender es improcedente exigir el monto de IVA de importación para el cálculo de la tasa de admisión temporal contemplada en el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas, que de ser exigible debería legalmente estar en el D.L. 825 de 1974 en calidad de norma obligatoria.

Por lo antes expuesto, solicita pronunciarse sobre la pertinencia de considerar la base imponible de IVA en importaciones para efectos del cálculo de la tasa de admisión temporal contemplada en el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas, exigencia inexistente en el texto vigente del D.L. 825 de 1974.

II.- ANALISIS

Al respecto, en primer término cabe señalar que el artículo primero del D.F.L. N° 7 del Ministerio de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, establece:

"Artículo 1°: Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y Fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente".

Por su parte, el Decreto 329, de 16 de abril de 1979, Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, establece en su artículo 4° N° 7, que al Director Nacional de Aduanas le corresponde la facultad de interpretar administrativamente, en forma exclusiva, las disposiciones legales y reglamentarias de orden tributario y técnico, cuya aplicación y fiscalización correspondan al Servicio, y en general, las normas relativas a las operaciones aduaneras y dictar órdenes e instrucciones necesarias para darlas a conocer a todos los empleados de Aduanas, que estarán obligados a cumplirlas.

A su vez, el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas establece un Régimen de Admisión Temporal de Mercaderías y dispone en su parte pertinente:

“Artículo 107.- El Servicio Nacional de Aduanas podrá autorizar la admisión temporal de mercancías extranjeras al país sin que éstas pierdan su calidad de tales. La autorización referida podrá denegarse respecto de las mercancías que no cumplan con las visaciones y autorizaciones que sean exigibles para su importación definitiva.

La admisión temporal de mercancías estará gravada con un tasa cuyo monto será un porcentaje variable sobre el total de los gravámenes aduaneros e impuestos que afectarían su importación, determinados según el plazo que vayan a permanecer en el país”.

Como puede apreciarse de las normas precedentemente transcritas, este Servicio no puede pronunciarse sobre una materia que exceda su ámbito de competencia legal, el cual está dado por “todos los impuestos internos” pero no alcanza, de ninguna manera a aquellos tributos que no tienen dicho carácter, como ocurre con el gravamen contenido en el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas, el cual es calificado por dicha disposición como “tasa”.

Por otra parte, la circunstancia de que la norma aludida utilice en la determinación de la base imponible del gravamen, la expresión “**impuestos**”, no implica cambiar la naturaleza de dicho gravamen y transformarlo en un impuesto interno.

De igual forma, la base imponible del IVA a las importaciones utiliza un concepto aduanero, cual es, el valor aduanero o el valor CIF, circunstancia que de ninguna manera implica que el IVA a las importaciones cambie su naturaleza de impuesto interno radicado en el ámbito de competencia del Servicio de Impuestos Internos.

A mayor abundamiento, se hace presente que este criterio ya ha sido establecido por este Servicio en Oficio 1591, de 5 de septiembre de 2014.

III.- CONCLUSIÓN:

Este Servicio carece de competencia para pronunciarse sobre la consulta realizada, ya que atendido el claro tenor del artículo primero de su Ley Orgánica, al Servicio de Impuestos Internos sólo le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por Ley a una autoridad diferente, situación precisamente en la que se encuentra el gravamen establecido en el artículo 107 de la Ordenanza de Aduanas.

19.- Notificación giros a una comunidad hereditaria después de tres años de la apertura de la sucesión. (Oficio N° 848 de 4 de abril de 2016).

Mediante el memorándum indicado en el antecedente, se ha trasladado correo electrónico solicitando un pronunciamiento sobre la emisión y notificación de giros a una comunidad hereditaria, una vez transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión.

I ANTECEDENTES

Tras exponer la consulta, la Subdirección Jurídica hace presente que, de acuerdo al artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, las rentas respectivas deben ser declaradas por los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común y si las cuotas no se hubieren determinado en otra forma, se estará a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia.

Atendido el tenor literal de la norma, esa Subdirección estima que las liquidaciones y giros de impuesto que procedan, deben ser emitidos y notificarse, separadamente a cada uno de los comuneros o herederos, sobre la base de los parámetros mencionados en el párrafo anterior.

Considerando que no existirían precedentes sobre la materia, esa Subdirección traslada la consulta para los fines de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 45 de la Ley Orgánica del Servicio.

II ANÁLISIS

Conforme a los artículos 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta y 9° del DFL N° 3 de 1969, que crea el Rol Único Tributario y establece normas para su aplicación, el patrimonio hereditario indiviso se considera como la continuación de la persona del causante, mientras no se determinen las cuotas de los comuneros en el patrimonio común y hasta el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión. Este plazo se cuenta computando por un año completo la porción de año transcurrido desde la fecha de la apertura de la sucesión hasta el 31 de diciembre del mismo año.

Transcurrido el plazo de tres años antes referido termina la ficción del legislador, entendiéndose que en ese momento el contribuyente pone fin a sus actividades, de suerte que los herederos deben dar aviso de término de giro de su causante dentro de los dos meses siguientes, conforme lo dispuesto en el inciso primero del artículo 69 del Código Tributario.

Eventualmente, si desean continuar el giro a su propio nombre, los herederos deben dar aviso de iniciación de actividades por la sucesión.²⁸

De este modo, en caso que los herederos no hayan optado por continuar el giro a su propio nombre – dando el correspondiente aviso de iniciación de actividades por la sucesión – esa Dirección Regional deberá liquidar, girar y/o notificar a cada uno de los herederos, en forma separada, y en proporción a su respectiva cuota en el patrimonio hereditario indiviso, por cuanto la ficción legal contemplada en el artículo 5° de la Ley sobre Impuesto a la Renta ha terminado.

²⁸ Oficio N° 3460 de 1987.

Así también lo ha resuelto la Corte Suprema, al resolver que, “transcurrido el señalado plazo de tres años, el Servicio debió hacer el cálculo a cada uno de los comuneros y no al causante ni a la sucesión, ya que el impuesto correspondiente debía cobrarse en proporción a sus cuotas en el patrimonio común”, agregando que “si las cuotas no se hubieren determinado, debía estarse a las proporciones contenidas en la liquidación del impuesto de herencia.”²⁹

III CONCLUSIÓN

En razón de lo expuesto, transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión, no corresponde emitir liquidaciones, giros o notificaciones a nombre del causante.

En cambio, deberán emitirse por separado a nombre de cada heredero, en proporción a la cuota que le corresponda en el patrimonio hereditario indiviso.

Si los herederos han solicitado la inscripción de la comunidad en el RUT, ésta se considera como contribuyente y los impuestos que correspondan deben ser liquidados o girados a su nombre. La notificación de estos actos se debe practicar a cada uno de los comuneros o, si han designado un representante común, debe notificarse a éste.

IV. Jurisprudencia Judicial

1. Pago de indemnización laboral por trabajo en dos empresas de un grupo empresarial e indemnización voluntaria frente al gasto. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 de abril de 2016, rol 4164-15)

Una persona se desempeñó como gerente de una empresa y posteriormente como gerente en una filial. Esta última le pagó la indemnización legal con los topes laborales, más una indemnización pactada.

EL SII como el tribunal y Corte de Apelaciones rechazaron el gasto a la filial respecto del valor de la indemnización correspondiente a los años trabajados en la matriz, como asimismo la indemnización voluntaria pactada en el contrato de trabajo.

La Corte Suprema revoca parcialmente el fallo sosteniendo el principio de la continuidad laboral contenido en el Código del Trabajo, con lo cual el gasto de la filial en el valor de las indemnizaciones correspondientes al período trabajado en la Matriz se aceptó como gasto tributario.

Sin embargo se confirma el gasto rechazado en la indemnización pactada voluntaria, sosteniendo la Corte que no se cumple con el artículo 31, N° 6, sobre gastos aceptados en la Ley de la Renta, pues no se probó por la empresa que hubieran normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a los obreros de la empresa.

2. Pago de indemnización con tope de 11 meses de remuneración. (Fallo de la I Corte Suprema de 18 de abril de 2016, rol 3266-15)

²⁹ Rodolfo Lama Barma con Servicio de Impuestos Internos (2005), Corte Suprema, 20.07.2005, Rol N° 4200-04, considerando 12°); conociendo de un recurso de casación en el fondo. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2005/renta/jj1956.htm>

Se trata sobre los aspectos de la continuidad laboral de trabajadores que lo han hecho en empresas del holding, ratificando dicha continuidad, esto es que se entiende una sola empresa y el pago hecha por la última empresa sobre indemnizaciones correspondiente a períodos trabajados en la primera empresa son gastos de esta última.

Sin embargo, por distintas consideraciones la Corte estimó que se aplica el tope de 11 meses para los efectos tributarios, esto es para considerar ingreso no renta la indemnización. Se advierte que la Corte no entró en el límite de las 90UF que fija la ley pues el SII no hizo cuestión.

RESUMEN EJECUTIVO BOLETIN TRIBUTARIO ABRIL 2016

Como se apreciará la actividad tributaria ha sido variada abundante, especialmente en un mes como abril que además deben declararse los impuestos anuales.

En vista de lo anterior el resumen es el siguiente:

En materia de Circulares, se destaca la N° 17 que da cuenta de las instrucciones sobre el régimen transitorio hasta el 30 de abril de 2017 del pago del FUT. Esta extensión del plazo se acordó en la ley de Simplificación.

La Circular 20, trata sobre las modificaciones que hizo la ley de Simplificación a la ley de Reforma Tributaria sobre las pequeñas y medianas empresas que tributarán en régimen especial del 14 ter.

Y finalmente la Circular 21 que trata sobre las instrucciones de carácter general de las principales modificaciones y normas que la Ley de Simplificación incorpora al sistema tributario, así como también, sobre sus fechas de vigencia, gradualidad y reglas de transición.

En cuanto a Oficios, se da cuenta de aquel que contiene el formulario para declarar y pagar impuesto sustitutivo para quienes se acojan al régimen simplificado 14 ter. (Resolución N° 27 de 5 abril de 2016).

Importante también es el que trata sobre la forma y oportunidad en que los contribuyentes que invoquen exención Impuesto Adicional, del 59, N° 2 deben informar sus operaciones por los años tributarios 2011 al 2015 (Resolución N° 28 de 5 de abril de 2016). En otras palabras el SII da las normas para aquellos exportadores que no habiendo declarado las operaciones con no domiciliados o residentes en Chile se les permita hacerlo sin sanción alguna hasta el 30 de junio del presente año. Asimismo si hubieren pagado el impuesto adicional con multas intereses y reajustes podrán solicitar la devolución de lo pagado desde el año comercial 2010.

También se dictó la resolución N° 29 en que se entrega el procedimiento y plazo para comunicar tasaciones bienes raíces de acuerdo a la reforma tributaria.

La resolución N° 32 da las instrucciones sobre las opciones de tributar sobre los fut y saldos respecto de aquellas empresas que pasan a régimen del 14 ter.

En materia de Oficios, trata el N° 826 sobre el tratamiento tributario de arriendo de bienes raíces agrícolas y no agrícolas de una SA.

Es interesante también el Oficio N° 846 que acepta como gastos las becas de estudio otorgadas trabajadores cuando ellas son para perfeccionar su actividad en la empresa.

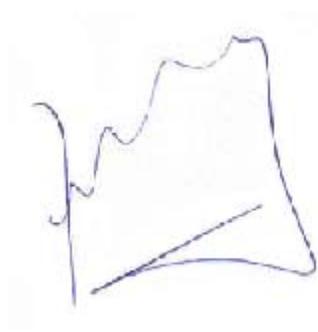
Se destaca también el Oficio N° 958 sobre la aplicación franquicia tributaria de revaluar bienes agrícolas en renta presunta, de especial relevancia por las limitaciones que impuso la reforma tributaria.

En materia de Jurisprudencia Judicial se tratan dos fallos de la I Corte Suprema sobre tributación laboral, que resumidamente se trató y resolvió lo siguiente:

Que el cambio de trabajo de un empleado de una empresa a otra en un holding, se entiende que hay continuidad laboral basado en la norma contenida en el Código del Trabajo. Consecuente con ello, cuando el empleado deja sus funciones y la última empresa le pagó la indemnización, esta última puede llevar a gasto el pago total.

Sin embargo, en uno de los casos la empresa fue condenada a gasto rechazado por la indemnización voluntaria pues se estimó que no era un gasto necesario, y en el segundo caso, que el monto de la indemnización es la que la ley tributaria indica, pero limitada a 11 meses de remuneración.

Esto hace tener especial cuidado cuando se pactan indemnizaciones voluntarias por los efectos tributarios y judiciales que pudieren dar lugar.



Franco Brzovic González