

# BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2020

## Índice

- I. **Leyes, proyectos de ley y noticias relevantes.**
- II. **Circulares**
- III. **Resoluciones**
- IV. **Oficios**
  - a. **IVA**
  - b. **Renta**
  - c. **Varios**
- V. **Jurisprudencia Judicial.**
- VI. **Comentarios**
  - a. **Listado leyes, decretos, reglamentos dictados con ocasión de la pandemia y ya informado en los boletines anteriores.**
  - b. **Garantía FOGAPE para créditos con ocasión pandemia.**

Desarrollo.

- I. **Leyes, proyectos de ley y noticias**  
Ya informados.

## II. **Circulares**

- 1. **Tratamiento tributario de los gastos y donaciones asociadas al brote de pandemia. (Circular N°32 de 29.04.20)**

Esta larga Circular trata sobre los nuevos requisitos gastos tributarios contenidos en el artículo 31 de la LIR con ocasión de esta pandemia.

La primera modificación se funda en el hecho que determinados desembolsos no siempre pueden garantizar la obtención cierta de una renta como lo era la norma anterior, así como también en la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados, y la introducción de nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, por ejemplo. Así, no solo son gastos necesarios aquellos desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (en adelante, "IDPC"), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen. Lo anterior, siempre que los desembolsos estén asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual.

Así, la "necesidad" del gasto deberá determinarse considerando, los que tienen por objeto el desarrollo y la mantención del giro o actividad de la Primera Categoría, comprendiendo la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar. También incluye gastos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio, y gastos incurridos en relación a actividades económicas que aparejan ciertos riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio.

También incorpora gastos relacionados con eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas, aquellos gastos destinados a resguardar la salud, propiciar un buen clima laboral, profundizar la participación en el mercado, fidelizar clientes, entre otros.

Si son desembolsos efectuados a contribuyentes con quienes exista relación debe analizarse en forma especial que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso.

De este modo, si el Servicio estima, en esos casos, que el monto no es razonable, deberá indicarlo fundadamente en el acto administrativo de fiscalización que corresponda, considerando especialmente los valores o precios de mercado, así como también, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera), entre otros.

Finalmente, no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta aquellos que tengan como causa la culpa grave o el dolo del contribuyente, ni las dádivas de cohecho o soborno que puedan otorgarse a un funcionario público, y en general, a cualquier persona, pues cualquiera fueren las circunstancias en que se efectúan tales pagos, es inconcebible e improcedente estimarlos jurídicamente necesarios para producir la renta, pues ninguna actividad económica requiere para su desarrollo de exacciones ilegítimas o ilícitas.

Los gastos asociados a la pandemia son:

a) Aquellas cantidades incurridas, voluntaria u obligatoriamente, por los contribuyentes y destinados a evitar, contener o disminuir la propagación del COVID-19,

b) Así como aquellos desembolsos destinados a aminorar o paliar sus efectos que tengan por objeto, en general, resguardar los intereses del negocio del contribuyente, garantizando, por ejemplo: i. sus ingresos presentes o futuros, ii. la mantención o apoyo a sus trabajadores, incluyendo el pago de remuneraciones a pesar de que no hayan podido concurrir o presentarse a sus lugares de trabajo por caso fortuito, fuerza mayor, suspensión temporal de la relación laboral u otra causa atribuible a los efectos del COVID-19, iii. la realización de planes estratégicos de negocios y fidelización de clientes, iv. evitar un mayor desembolso futuro o cualquier otro que se realice en interés, o para el desarrollo o mantención del negocio. En consecuencia, y cumpliéndose los demás requisitos, deben aceptarse como gasto todos los desembolsos incurridos en la adquisición de, por ejemplo, mascarillas, alcohol gel o jabón líquido, desinfectantes, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, papel higiénico, pañuelos desechables, guantes, así como la contratación de servicios de sanitización o desinfección de instalaciones, vehículos y locales comerciales, cobertura de salud en general de las personas y familias, pago de pólizas de seguros, habilitaciones para trabajo remoto, etc. Cabe aclarar que los bienes o servicios señalados en los párrafos precedentes y entregados gratuitamente por los contribuyentes de manera general a sus trabajadores y terceros en el combate de la pandemia no califican, para quienes los reciben o se benefician de ellos, como incrementos constitutivos de renta tributable, salvo las remuneraciones que continúen siendo pagadas, pues se trataría de beneficios que no aumentan el patrimonio de quien los recibe, sino que sólo vienen a cumplir un deber de cuidado por parte de la empresa. Finalmente, se precisa que las reglas anteriores son de aplicación general, independientemente del tipo de actividad del contribuyente (industrial, comercial, extractiva, etc.).

En cuanto a las donaciones al Fisco asociadas a la pandemia, se recuerdan las normas vigentes, y se reitera que las donaciones efectuadas al Fisco o a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley

de Presupuestos que forman parte del Fisco en el contexto de la emergencia sanitaria por la propagación de la enfermedad COVID19, no requieren de autorización o aceptación previa.

Lo mismo ocurre con las donaciones del artículo 7 de la ley N°16. 282 y otras que no cambian esencialmente sino más bien se reiteran sus características importantes.

Posteriormente la Circular trata sobre las exenciones al IVA en las importaciones que constituyan donaciones y socorros y el procedimiento.

Asimismo, aborda el tratamiento de las adquisiciones y donaciones frente al IVA,

## 2. Modificación IVA por la ley de Modernización Tributaria. (Circular 27 de 15.05.20)

La Ley N° 21.210, modifica en el artículo tercero los artículos 2°, N° 1° y 3°; artículo 8°, letras d) y l), artículo 16, letra g), artículo 17, incisos primero y segundo; y artículo 23, N° 6, inciso segundo, todos del Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios en particular a ciertas operaciones que recaen sobre inmuebles.

Los N° 1 y 3 del artículo 2° de la ley del Impuesto al Valor Agregado y Servicios, LIVS, comprenden, en general, la venta de inmuebles construidos nuevos o usados. Para que se configure el hecho gravado con IVA debe recaer sobre un inmueble construido, excluyéndose los terrenos.

Respecto del concepto de vendedor, la ley modificó el N° 3 del artículo 2° de la LIVS, eliminando la presunción de habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año y la frase: “La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.” Esta modificación se hizo para que en cada caso pueda realizarse un análisis de las circunstancias particulares del caso específico sujeto a que existan las condiciones para calificarlo como habitual, lo que es una buena norma.

La otra modificación importante ha sido caracterizar lo que es un arriendo de inmueble amoblado o con instalaciones. Así, el hecho gravado de inmueble amoblado, por ejemplo, destinado a la habitación, debiendo contar, al momento de celebrarse el respectivo contrato, con bienes muebles que sean suficientes para su uso, o sea mobiliario mínimo que permita al arrendatario darle tal destino. Si el arrendamiento recae sobre una oficina, el inmueble contará con mobiliario **suficiente** como recepción de atención público, escritorios etc. En el caso de un contrato de arriendo con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, las instalaciones y maquinarias deben ser **suficientes** para el ejercicio de la actividad industrial o comercial, respectivamente. En el caso de un arrendamiento de un local comercial, para entender que cuenta con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial, deberá, a lo menos, contar con un mesón para atender al público y estantes para guardar y exponer los productos, por ejemplo.

Referido a la rebaja del valor de terreno para el cálculo base imponible IVA, en la enajenación de un inmueble, se elimina la norma que disponía que “La deducción que en definitiva se efectúe por concepto del terreno, no podrá ser superior al doble del valor de su avalúo fiscal determinado para los efectos de la ley N° 17.235, salvo que la fecha de adquisición del mismo haya precedido en no menos de tres años a la fecha en que se celebre el contrato de venta o de promesa de venta, en cuyo caso se deducirá el valor efectivo de adquisición reajustado en la forma indicada precedentemente.”.

Consecuente con dicha eliminación, a partir de la fecha de vigencia de la Ley, se debe deducir del valor de venta, el valor de adquisición del terreno, reajustado y sin tope.

Posteriormente se detallan las reglas para la proporcionalidad del uso del crédito fiscal en estas operaciones, estableciéndose un sistema de determinación del crédito fiscal para vendedores habituales de bienes corporales inmuebles construidos cuando no puedan determinar la procedencia del crédito fiscal conforme a los números 1° al 3° de este artículo 26, en el período tributario en que adquirieron o construyeron los bienes, deberán aplicar las siguientes reglas: a) El impuesto soportado será considerado provisionalmente como crédito fiscal del período correspondiente; y b) El crédito fiscal provisional deberá ser ajustado en cada periodo en que se realicen operaciones no gravadas o exentas, adicionando, debidamente reajustado, al débito fiscal de dicho período, el monto equivalente al impuesto soportado en la adquisición o construcción de la o las unidades que se transfieren en dichas operaciones. El Servicio, mediante resolución, regulará el mecanismo para aplicar la proporcionalidad en el uso del crédito fiscal en el caso de operaciones sobre inmuebles.

### 3. Disminución transitoria del impuesto de timbres y estampillas (Circular N°38 de 25 mayo 2020)

Dicha disminución se aplica a los hechos gravados indicados en los artículos 1° numeral 3), 2° y 3° del Decreto Ley N° 3.475, de 1980, Ley Impuesto de Timbres y Estampillas, en conformidad a la ley N° 21.225, de fecha 02 de abril de 2020, créditos y bonos en general y exportaciones.

Disminución de la tasa a 0.

Se aplica respecto de los impuestos que se devenguen desde el día 1° de abril de 2020 y hasta el día 30 de septiembre de 2020, ambos incluidos.

Caso de Prórrogas y renovaciones.

Se beneficia también todas las prórrogas o renovaciones efectuadas entre el día 1° de abril de 2020 y el día 30 de septiembre de 2020. Los periodos en que sea aplicable la tasa 0% no se acumularán para el computo de la tasa máxima de 0,8%. Lo anterior, con el propósito que los contribuyentes efectivamente puedan aliviar su carga financiera obteniendo prórrogas o renovaciones con tasa 0%, según se ejemplifica a continuación:

En el caso de las líneas de emisión de bonos o de títulos de deuda de corto plazo cuya primera colocación se realice entre el día 1° de abril de 2020 y el día 30 de septiembre de 2020, mantendrán la determinación del impuesto aplicable a las colocaciones acogidas a la línea hasta completar la tasa de 0,8%, sin perjuicio de que las **colocaciones** efectuadas en el periodo señalado se beneficien con la tasa de 0%. Las líneas de emisión de bonos o de títulos de deuda de corto plazo cuya primera colocación se realice dentro del periodo en que opere la disminución de tasas, se beneficiarán con las tasas disminuidas correspondientes exclusivamente por las colocaciones efectuadas dentro de tal periodo, sin perjuicio que la línea en cuestión se mantendrá gravada con la tasa correspondiente.

En este Boletín podremos un solo ejemplo de varios que trae la Circular: La primera colocación de la línea de emisión se inició con anterioridad a la vigencia de la tasa de 0%. Monto máximo de la línea de emisión: 25.000 UF Monto límite del impuesto: 200 UF (25.000 UF \* 0,8%) Fecha de la primera colocación: 15.03.2020 Monto primera colocación: 10.000 UF Fecha rescate primera colocación: 15.03.2021 Plazo primera colocación: 13 meses Impuesto primera colocación: 80 UF (10.000 UF \* 0,8%) Fecha de la segunda colocación: 15.07.2020 Monto segunda colocación: 15.000 UF Fecha rescate segunda colocación: 15.07.2021 Plazo segunda colocación: 13 meses.

Devengo y exigibilidad del impuesto en caso exportaciones.

De acuerdo a lo instruido en la Circular N° 31 de 1992, se interpretó que, tratándose de créditos acogidos a la exención de impuesto establecida en el N° 11 del artículo 24 de la LITE, la operación estará exenta en la medida que se cumpla con la exportación que motiva el otorgamiento del crédito. Posteriormente, mediante Oficio N° 1710 de 2009 se precisó que, si al vencimiento del crédito la exportación no se hubiere materializado, debe entenderse que el hecho gravado no se vio beneficiado por la exención, devengándose el impuesto al momento de la emisión, suscripción u otorgamiento del respectivo documento. Lo anterior, era consistente con el propósito de reconocer a la prórroga o renovación (en hojas adheridas permanentemente al documento original, o en escrituras públicas o documentos protocolizados insertos en el documento respectivo) de una operación PAE, antes de haberse realizado la exportación, la exención que beneficiaba al documento original (citando lo interpretado en el Oficio N° 3533 de 2008).

El SII precisa el Oficio N° 1710 de 2009 en el sentido que, si bien el hecho gravado se configura al momento de emitirse, suscribirse u otorgarse el documento original, para los efectos específicos de la exención contenida en el N° 11 del artículo 24 de la LITE, el impuesto sólo se hace exigible una vez fallida la condición (esto es, que no se verifica la exportación). De este modo, armonizando las instrucciones previas de este Servicio, se concluye que, en el caso específico en análisis: a) El hecho gravado se configura al momento de la emisión, suscripción u otorgamiento del documento original. b) Con todo, supuesto que la exigibilidad del impuesto queda supeditada al incumplimiento de una condición, el impuesto solo puede tornarse exigible una vez determinado que no se efectuó la exportación. c) Conforme lo anterior, solo una vez que se encuentre fallida la condición y se haga exigible el impuesto corresponderá aplicar reajustes, intereses y multas, sin aplicarse retroactivamente al tipo de cambio a la fecha en que el banco compra las divisas, es decir, en el ejercicio en que se configuró el hecho gravado. En consecuencia, una vez fallida la condición y exigible el impuesto, desde esa fecha se contarán los plazos legales para el ingreso del impuesto en arcas fiscales. En el caso que, configurado el hecho gravado respecto del documento original, y antes de haberse realizado la exportación, se verifican prórrogas o renovaciones (en hojas adheridas permanentemente al documento original, o en escrituras públicas o documentos protocolizados insertos en el documento respectivo) de una operación PAE, las prórrogas o renovaciones se encontrarán amparadas por la exención que beneficiaba al documento original.

En otro caso, cuando el exportador acredita con documentos únicos de salida (DUS) la exportación de bienes y/o servicios, el crédito gozará de la exención de impuesto independientemente de la fecha en que éste se haya otorgado. Asimismo, los créditos que se otorguen con posterioridad para efectuar el pago del crédito original se registrarán por lo dispuesto en el N° 17 del artículo 24 de la LITE, estando exentos del impuesto, por corresponder al pago de una operación de crédito que se encontraba exenta de acuerdo con lo establecido en el citado N° 11 del mismo artículo.

Si el exportador no acredita la exportación de bienes y servicios, el crédito otorgado se afectará con el impuesto vigente, de acuerdo a la fecha de su otorgamiento. Si el crédito se otorga dentro del período de vigencia de la tasa 0%, no se afectará con impuesto por los meses o fracción de meses que medien entre la fecha de otorgamiento y la fecha de vencimiento, sujetándose en todo a las reglas generales de aplicación del impuesto.

El beneficio indicado corre desde el 02 de abril de 2020, y hasta el día 30 de septiembre del mismo año, salvo que por disposición expresa del mismo artículo tercero de la Ley N° 21.225, la referida disminución se aplique respecto de los impuestos devengados entre el 01 de abril de 2020 y el 02 de abril de 2020.

### III. Resoluciones.

#### 1. Régimen simplificado IVA. (Resolución N°55 de 20.05.20)

El artículo 35 A del nuevo Párrafo 7° bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, incorporado por la Ley N° 21.210, de 2020, establece que los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile que presten servicios gravados conforme a la nueva letra n) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, para ser utilizados en el territorio nacional por personas naturales que no son contribuyentes de los impuestos de dicha ley, quedarán sujetos al régimen de tributación simplificada que el mismo párrafo regula. 2°. Asimismo, los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile podrán solicitar al Servicio de Impuestos Internos, conforme a lo dispuesto en el artículo 35 A de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, sujetarse a este régimen de tributación simplificada cuando presten otros servicios gravados con Impuesto al Valor Agregado a las personas señaladas en el considerando anterior

Para ello, deberán inscribirse en el régimen de tributación simplificada incluso por la prestación de otros servicios gravados con Impuesto al Valor Agregado no comprendidos en la nueva letra n) del artículo 8° a personas que no sean contribuyentes de los impuestos de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios para lo cual en esta Resolución se fija el procedimiento exigiendo llenar el “Formulario de Registro Régimen Tributación Simplificada” que al efecto se dispondrá en el menú “Inscripción y Registro” del Portal IVA Servicios Digitales (en adelante, el “Portal”) que el Servicio de Impuestos Internos habilitará en su sitio web (sii.cl) y cuyo contenido se desplegará en idioma inglés y español. En caso de no ser contribuyentes, podrán enviar su solicitud al correo electrónico IVASD.Chile@sii.cl, de este Servicio de Impuestos Internos, señalando el asunto “Solicitud de registro por Otros Servicios”. Ahí podrá elegir el período y moneda.

#### 2. Registro accionistas para determinar la obligación de retención impuesto adicional. (Resolución N°58 de 20.05.20)

En vista de la necesidad del Servicio contar con información oportuna sobre las rentas, sus respectivos créditos y beneficiarios de las mismas, resolvió que las Sociedades Anónimas, Sociedades por Acciones y en Comandita por Acciones, exclusivamente para los fines de determinar la obligación de retención del impuesto adicional, conforme a lo establecido en el Artículo 74 N°7 de la LIR y para dar cumplimiento a las declaraciones juradas y certificaciones tributarias que correspondan, actualmente contempladas en la Resoluciones Exentas SII N° 80 y 81, ambas publicadas el 31.08.2017, o las que las sustituyan, deberán considerar el registro vigente a la fecha señalada en el inciso final del artículo 81 de la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, es decir, aquél vigente al quinto día hábil anterior a la fecha para su solución o pago - entiéndase “fecha límite”-, actualizado.

El plazo a considerar sólo para los fines de determinar la obligación de retención del impuesto adicional, para que los agentes de valores, corredores de bolsa, bolsas de valores, bancos, o cualquiera otra entidad legalmente autorizada, que mantengan valores por cuenta de terceros pero a nombre propio, comuniquen a la sociedad el detalle de los accionistas y el número de acciones de que sean titulares que, de conformidad al registro especial establecido en el artículo 179 de la Ley 18.045, tengan derecho a percibir el pago del dividendo, será de dos días hábiles bancarios a contar de la fecha establecida en el inciso final del artículo 81 de la Ley 18.046; sólo cuando en la fecha límite, o en el día hábil bursátil anterior a dicha fecha, un inversionista sin domicilio ni residencia en Chile haya enajenado acciones.

En el caso de las sociedades anónimas abiertas, al momento de efectuar el pago del dividendo a sus accionistas o a los agentes de valores, corredores de bolsa, bolsas de valores, bancos, o cualquiera otra entidad legalmente autorizada, que mantengan valores por cuenta de terceros pero a nombre propio, deberá emitir el Certificado N°67 denominado "Certificado de Calificación Tributaria del Dividendo", cuyo formato y contenido se acompañan en esta Resolución, el que deberá ser puesto a disposición del tercero interesado en dicho instante. Respecto de las sociedades anónimas cerradas, sociedades por acciones y en comandita por acciones, este certificado deberá ser emitido sólo a petición de parte interesada.

#### **IV. Oficios**

##### **a. IVA.**

No hay de interés.

##### **b. Renta**

1. Devengo de los ingresos en el caso de una exportación con precio en firme y en la realidad está sujeto a determinadas condiciones, esto es precio determinable. (Oficio N°912 de 13.05.20)

El SII interpretó el caso resolviendo que la sociedad no debe reconocer el valor de la factura como un ingreso afecto a IDPC, ya que dicho valor no representa en el caso consultado un ingreso devengado y que, una vez verificada la calidad de las semillas, determina el devengamiento del ingreso, debiendo, en dicha oportunidad, reconocerse el precio definitivo como un ingreso afecto a IDPC, considerándose para efectos del cálculo de los pagos provisionales mensuales.

Este Oficio no resuelve la información que se entregó a Aduanas, que fue el precio a firme y no final, lo que habrá incongruencia de la información entre ambas entidades.

2. El usufructuario tiene derecho a recuperar el crédito de primera categoría en caso dividendos de acciones. (Oficio N°913 de 13.05.20)

3. Vigencia de un Fondo de Inversión de Capital de Riesgo al amparo de la ley N° 18.657 para los efectos de remesar capital aportado antes que venza el plazo establecido en la letra b) del artículo 14 de la derogada Ley N° 18.657.

La normativa aplicable frente a la venta de dichas inversiones antes de cumplirse el plazo establecido en el artículo 14 letra b) de la derogada Ley N° 18.657, establecía que el plazo para remesar al exterior el capital aportado era de tres años.

El Oficio N° 2563 de 1999, en lo que dice relación con el carácter cambiario de la referida norma, se encuentra vigente y es aplicable al caso concreto. Esto es, se permite.

4. Franquicias aplicables a la explotación de bosques forestales, caso de una persona natural. (Oficio N°997 de 25.05.20)

De acuerdo al artículo 5° transitorio de la Ley N° 19.561 y el artículo 9° Decreto Supremo N°1.341 de 1998, del Ministerio de Hacienda, el contribuyente que no tiene obligación de declarar la renta efectiva con base a contabilidad completa, que obtiene rentas de un predio calificado de aptitud forestal, deberá declarar con base a renta efectiva determinada con base a contabilidad simplificada y tendrá derecho a la exención del 50% en la aplicación del IGC, si dichas rentas provienen de la explotación de plantaciones anteriores al 16 de mayo de 1998.

5. Rebaja del pago del impuesto de Primera Categoría del registro de rentas afectas a impuestos, en cuanto a tratamiento tributario que debe darse al pago de ese impuesto el año 18 en el registro rentas afectas a los impuestos del 14, letra a) N°2, letra B), esto es diferencia positiva que se determine al término del año comercial respectivo, entre: i) el valor positivo del capital propio tributario (CPT) 2 , y ii) el valor positivo de las cantidades que se mantengan en el registro de rentas exentas e ingresos no renta (REX), sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa. (Oficio N°1016 de 26.05.20)

En este caso la interpretación del SII establece que no corresponde deducir del registro RAI el pago del IDPC correspondiente al año tributario 2018 ni siguientes, como tampoco cualquier otra partida a que se refiere el inciso segundo del artículo 21 de la LIR, salvo aquellas que hayan formado parte de la RLI determinada al 31 de diciembre de 2016 u otra anterior, y cuyo pago se verifique a contar del año comercial 2017 o ejercicios siguientes, por haber formado parte del registro FUT que se incorporó como remanente inicial al registro RAI al 1° de enero de 2017, debiendo aplicarse sobre ellas las normas legales e instrucciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2016.

6. Aplicación de la facultad de tasar del artículo 64 del CT a una reorganización empresarial. (Oficio N°1017 de 26.05.20).

Es el caso de una sociedad de responsabilidad limitada domiciliada en Chile (Constructora X Ltda.), que pretende abrirse a bolsa. Los socios son dos sociedades de responsabilidad limitada, en calidad de nudas propietarias de un 50% de los derechos sociales cada una (Sociedad A y Sociedad B). A su vez, dos personas naturales (Persona A y Persona B) mantienen los derechos de usufructo sobre un 50% de los derechos sociales cada una en Constructora X Ltda. Tanto Persona A como Persona B son constituyentes de sus respectivos derechos de usufructo. Los socios de Sociedad A son Persona A, con un 1% de los derechos sociales y una sociedad de responsabilidad limitada ("Sociedad C"), con un 99% de los derechos sociales. Los socios de Sociedad B son Persona B, con un 1% de los derechos sociales y una sociedad de responsabilidad limitada (Sociedad D), con un 99% de los derechos sociales. A su vez, los socios de Sociedad C son los hijos de Persona A con un 100% de los derechos sociales. Los socios de Sociedad D son los hijos de Persona B con un 100% de los derechos sociales. Constructora X Ltda.

Se plantea que se desea eliminar los usufructos pues no permite la entrada de inversionistas en un proceso de oferta pública de acciones en bolsa. Agrega que no tiene una finalidad tributaria, sino a la consolidación de la propiedad plena para llevar a cabo un proceso de oferta pública de acciones en bolsa. La reorganización consistiría en que Persona A y Persona B inicien actividades como empresarios individuales ante el Servicio, aportando a las empresas individuales los derechos de usufructo sobre los derechos sociales de la empresa junto con otros activos. Los activos se registrarían en la contabilidad de las empresas individuales al valor contable o tributario que Persona A y Persona B tenían sobre dichos bienes. Para el caso de los derechos de usufructo sobre Constructora X Ltda., estos deberían contabilizarse al valor de su costo tributario, es decir al valor de los "desembolsos directamente incurridos en la constitución misma de tal derecho". Luego de lo anterior, cada empresario individual constituiría una sociedad por acciones (SpA) a las que aportarían al momento de su constitución el usufructo de los derechos sociales y los otros activos que hubieren incorporado en sus contabilidades al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Posteriormente, se realizarían aumentos de capital en las SpAs mediante la emisión de nuevas acciones de pago que serían plenamente suscritas por Sociedad A y Sociedad B, las que se pagarían mediante el aporte en especie de la nuda propiedad de los derechos sociales de la empresa., conforme a las normas sobre reorganización empresarial establecidas en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario. Con ello se consolidarían el usufructo y la nuda propiedad de los derechos sociales de la empresa en manos de las SpA.



Además, Persona A y Persona B, a través de los empresarios individuales se transforman en plenos propietarios de las SpA Alternativamente, las SpA, Sociedad A y Sociedad B podrían acordar una fusión por incorporación mediante la que estas últimas se disuelven y son absorbidas por las primeras, las que pasarían a ser titulares de la plena propiedad de los derechos sociales de la empresa, haciendo posible la apertura en bolsa de la compañía.

Para el SII el cambio de estructura para permitir la apertura de la empresa en bolsa podría considerarse una legítima razón de negocios en los términos del inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario, que inhiba el ejercicio de las facultades de tasación.

7. La permuta de acciones entre sociedades que nacen de una división, no tienen efecto tributario. (Oficio N°1065 de 01.06.20).

8. Tratamiento tributario en el aporte de bienes para la constitución de una Fundación. (Oficio N°1069 de 02.06.20).

El SII responde que el aporte de bienes, distintos del dinero, efectuado a una fundación en el acto de su constitución, la fundación deberá reconocer como valor tributario el valor corriente en plaza que tengan dichos bienes al momento del aporte, constituyéndose para la fundación un ingreso no renta en virtud del N° 5 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Si en el futuro optara por venderlo, su valor puede tasarse conforme las reglas generales. A dicho aporte no es aplicable lo dispuesto en la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a la Herencias, Asignaciones y Donaciones, y finalmente y en la medida que el constituyente o fundador no recibe un beneficio económico en el aporte o entrega de bienes a la fundación en el acto de destinación o dotación, no se genera para él un incremento de patrimonio gravado con impuesto a la renta. S

c. Varios.

No hay

#### **IV. Jurisprudencia Judicial**

1. Cooperativas, reparto excedentes e intereses sobre el capital. (Fallo de la I Corte Suprema de 30.05.20, rol 43.240-17).

Un socio en renta efectiva de una cooperativa lechera recibió intereses, dividendos y excedentes, por operaciones con la cooperativa. El SII objetó la declaración por los ingresos provenientes de la cooperativa, emitiendo liquidaciones que no fueron reclamadas. El contribuyente pagó los giros y posteriormente solicitó su devolución, la que fue rechazada por el SII.

El contribuyente reclamó, alegando que había error del SII por cuanto la jurisprudencia sistemática de la Corte Suprema había resuelto que en el caso de cooperados que suministran productos con la cooperativa, se encuentran exentos del pago de impuesto a la renta.

Según el fallo de mayoría, (3x2) la cuestión no se encuentra en la exención sino en que si el contribuyente realizó un pago indebido, improcedente o carente de causa por un error manifiesto en las liquidaciones.

La mayoría interpreta con rigor la disposición que establece que solo procede la devolución de pagos provenientes de una liquidación o giro cuando el pago ha sido doblemente, en exceso o indebidamente.

Los votos disidentes sostuvieron que ese fundamento de la mayoría es equivocado pues error era manifiesto. Indica el voto minoría que el error por parte del SII era manifiesto no solo porque la jurisprudencia de la Corte ha resuelto que son ingresos exentos sino porque el sentenciador de esta litis así lo declaró. Sostuvieron que hubo un enriquecimiento sin causa del Fisco.

2. Indemnizaciones laborales en que no se probó por el SII que no hayan sido generales e uniformes debiendo aceptarse como gasto tributario. (Fallo de la I Corte Suprema de 26.11.19, rol 40.101.17)

En definitiva y después de un análisis de la sentencia se puede concluir lo principal y es que puede rebajarse el gasto de una indemnización voluntaria y para que se califiquen de general y uniforme, el SII debe probarlo.

3. Pago de remuneraciones no reflejadas en la contabilidad frente al gasto tributario. (Fallo de la I Corte Suprema de 26.11.19, rol 40.228-17).

La cuestión de fondo es si un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa debiendo probar un gasto de remuneraciones. ¿En otras palabras, no habiendo contabilidad el gasto es inaceptable?

La argumentación de la Corte para aceptar otro medio de prueba lo sustenta en el artículo 132 inciso 16 del CT, el cual no obliga a que sea la contabilidad el único medio de prueba. Es un medio preferente pero no único.

#### **VI. Comentarios generales.**

No hay



Franco Brzovic