

BOLETIN TRIBUTARIO MAYO 2022

I. Leyes, proyectos de ley

- a. IVA
- b. Renta
- c. Varios

II. Índice

Desarrollo

I.- Leyes, proyectos de ley.

El 1º de mayo de 2022, entró en vigencia la Ley Nº 21.440, que crea un régimen de donaciones con beneficios tributarios en apoyo a las entidades sin fines de lucro.

Resumidamente, quienes donen dinero o bienes a fundaciones o corporaciones constituidas en conformidad con el Título XXXIII del Código Civil, o bajo la Ley 19.638, que establece las normas sobre constitución jurídica de iglesias y organizaciones religiosas, o entidades de beneficio público, y que tengan por objeto desarrollo social, comunitario o local, de la salud, la educación; las ciencias; la cultura; el deporte; el medio ambiente; el culto; la equidad de género; los derechos humanos; el desarrollo y protección infantil y familiar, los pueblos indígenas o los migrantes; la promoción de la diversidad; el fortalecimiento a la democracia; la asistencia y cooperación en caso de desastres; la ayuda humanitaria; los animales o aquellos propósitos que establezca el Ministerio de Hacienda por decreto supremo.

Las donaciones que contempla este nuevo régimen tienen los siguientes beneficios: 1. No se afectan con Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. 2. No necesita realizar el trámite de insinuación de donación. 3. Quien realiza la donación puede deducir de su base imponible del Impuesto a la Renta, es decir, del Impuesto de Primera Categoría, del Impuesto Único de Segunda Categoría, del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio que realiza la donación. El monto límite de donación es el monto menor entre: a) 20.000 UTM, y b) alguno de los siguientes: el 5% de la base imponible del ejercicio, el 4,8 por mil del capital propio tributario, o el 1,6 por mil del capital efectivo. 4. El exceso de donación por sobre su límite legal no puede deducirse de la base imponible del Impuesto a la Renta, pero no se grava con el impuesto al gasto rechazado. 5. Las donaciones realizadas al amparo de este régimen no están sujetas al límite global a las donaciones que asciende al 5%, que contempla en la Ley 19.885. Para acceder a los beneficios que contempla esta ley, debe dictarse un reglamento, el que fijará las condiciones bajo las cuales las entidades que vayan a recibir las donaciones deberán inscribirse en el "Registro Público de Entidades Donatarias". Además, se requerirá que entre en funcionamiento la "Secretaría Técnica" que será la encargada de llevar dicho registro y se implemente el "Portal de Donaciones", todo lo cual debiera llevarse a cabo dentro de los 3 meses que siguen la publicación de esta ley. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos deberá dictar la resolución en la cual regule las formalidades necesarias para la emisión del certificado que acredita la donación.

II. Circulares

1.- Modificaciones introducidas por las Leyes N° 21.210 y N° 21.420 referidas “viviendas económicas” y sobretasa. (Circular N°22 de 06.05.22)

Habrá que tener presente que esta Circular modifica y complementa las Circulares N° 57 de 2010 y N° 28 de 2020.

La ley N° 21.210 modificó el artículo 18 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2 de 1959, del Ministerio de Hacienda, sobre Plan Habitacional , “DFL N° 2 y la N° 21.420, redujo y eliminó las exenciones tributarias en particular la sobretasa establecida en el artículo 7° bis de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial y el artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.455, que modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país, relativo a la vigencia de los beneficios establecidos por el DFL N° 2.

Conforme a lo anterior,

En esta Circular se plantean diversas situaciones:

Situación de las “viviendas económicas” adquiridas por sucesión por causa de muerte antes de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210. En el año 2010 se publicó la Ley N° 20.455, cuyo artículo 8° introdujo diversas modificaciones al DFL N° 2 indicando que sólo pueden acogerse a sus beneficios las personas naturales (excluyendo, por regla general, a las personas jurídicas) y sólo hasta por un límite máximo de dos viviendas adquiridas, nuevas o usadas, por acto entre vivos. Por otra parte, conforme al (ahora derogado) inciso segundo del artículo 18 del DFL N° 2, no se consideraban para el límite máximo aquellas que las “personas naturales” hubieren adquirido por sucesión por causa de muerte. En otras palabras, las viviendas o las cuotas de dominio sobre ellas que las personas naturales adquirirían por sucesión por causa de muerte no se computaban para los efectos de determinar el límite máximo de viviendas susceptibles de acogerse a los beneficios del DFL N° 2. 1.2.

Situación de las “viviendas económicas”, adquiridas por sucesión por causa de muerte tras las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 . Eliminó a partir del 1° de marzo de 2020 , el inciso segundo del artículo 18 del DFL N° 2, que excluía, para efectos de computar el límite máximo, a las viviendas económicas o las cuotas de dominio sobre ellas adquiridas por sucesión por causa de muerte por parte de personas naturales. La señalada modificación no afectó a aquellas viviendas económicas o cuotas de dominio sobre ellas adquiridas por personas naturales por sucesión por causa de muerte con anterioridad al 1° de marzo de 2020. De este modo, a partir del 1° de marzo de 2020, las viviendas económicas o cuotas de dominio sobre ellas, adquiridas por personas naturales por sucesión por causa de muerte, igualmente se consideran para efectos de computar el límite máximo de dos viviendas económicas susceptibles de acogerse a los beneficios, franquicias y exenciones establecidos en el DFL N° 2.

Por su parte, el artículo quinto transitorio de la Ley N° 20.455 mantuvo los beneficios, franquicias y exenciones que contemplaba el anterior texto del DFL N° 2 tratándose de los contribuyentes que, al 31 de octubre de 2010, tenían la calidad de propietarios de viviendas económicas o que adquirieron en cumplimiento de un contrato de promesa o de arrendamiento con opción de compra celebrado hasta el 30 de julio de dicho año y en la medida que cumplieren determinados requisitos.

La Ley N° 21.420 eliminó lo anterior a partir del 1° de enero de 2023 con lo cual y por disposición expresa de la ley, a “contar del 1° de enero del año 2023, los propietarios de viviendas económicas quedarán afectos a las disposiciones del referido decreto con fuerza de ley N° 2, de 1959, según su texto vigente, respecto de todos los bienes raíces de su propiedad, cualquiera sea la fecha en que hayan sido adquiridos.” Así, partir del 1° de enero de 2023: a) Quedan excluidas de los beneficios, franquicias y exenciones establecidos en el DFL N° 2, todas las viviendas económicas o las cuotas de dominio sobre ellas de propiedad de personas jurídicas de cualquier naturaleza, sin distinción alguna, hayan sido adquiridas nuevas o usadas, por acto entre vivos o por sucesión por causa de muerte e independientemente de su fecha de adquisición salvo el caso de las corporaciones y fundaciones de carácter benéfico. Consecuente con ello, las personas naturales a las que con anterioridad al 1° de enero de 2023 no les aplicaba el límite máximo de dos viviendas económicas, a partir de dicha fecha solo podrán gozar de los beneficios, franquicias y exenciones establecidos en el DFL N° 2 respecto de las dos viviendas económicas que tengan la data más antigua de adquisición.

En el caso de la sobretasa, respecto de bienes raíces no gravados con sobretasa.

La Ley N° 21.420 incorporó retroactivamente, a partir del 1° de enero de 2020, un nuevo párrafo tercero al N° 1 del artículo 7° bis de la Ley sobre Impuesto Territorial, de acuerdo al cual no se gravan con sobretasa los bienes raíces sujetos a la aplicación del artículo 27 de dicha ley esto es el Fisco o municipalidades a partir del 1° de enero de 2020.

.III. Resoluciones.

1.- Procedimiento para hacer efectiva la postergación del pago del IVA. (Resolución N°40 de 03.05.22)

Es el caso cuando posterga el pago íntegro del impuesto al valor agregado correspondiente a un período tributario hasta dos meses después de la fecha de pago establecida en el artículo 64 de la LIVS (hasta el día 12 del mes respectivo) o en el artículo 1 del Decreto N°1.001 de 2006, del Ministerio de Hacienda (hasta el día 20 del mes respectivo. Esta postergación no es aplicable al impuesto al valor agregado que grava las importaciones. Es aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas de la LIR o al régimen general de contabilidad completa o simplificada, cuyo promedio anual de los ingresos de su giro no supere las 100.000 UF en los tres últimos años calendario más el cumplimiento de otros requisitos administrativos.

2. Se amplía el plazo para presentar declaraciones de renta que no signifiquen pago de impuesto hasta el 19 de mayo. (Resolución N°44 de 12.05.22)

Jurisprudencia Administrativa.

a.- IVA

1. Los anticipos en un contrato general de construcción de una obra material inmueble nueva, con lo cual las sumas de anticipo que recibe el contratista forman parte del precio del contrato el cual debe facturarse, conforme al inciso segundo del artículo 55 de la LIVS al momento en que el contratista lo perciba. Podrá postergar la emisión de la factura hasta el décimo día posterior a la entrega del anticipo. (Oficio N° 1474, de 03-05-2022).

2. No hay excepciones para actividades que realicen las fundaciones que se encuentren gravadas con IVA. (Oficio N° 1475 de 03.05.22)

3. Una nota de crédito emitida con fecha 25 de marzo de 2022, que documente la restitución de dineros producto de la devolución de bienes que originalmente se entregaron desde el 25 de septiembre de 2021 en adelante, servirá para rebajar el débito fiscal del contribuyente, igual norma para la misma nota de crédito que documente la restitución de dineros producto de la resciliación de servicios cuya remuneración se percibió o puso a disposición desde el 25 de septiembre de 2021 en adelante (Oficio N° 1478, de 03-05-2022)

4. La venta de un inmueble efectuada en virtud de un contrato de promesa celebrado con anterioridad al 1° de enero de 2016 en principio se ampara bajo el artículo sexto transitorio de la Ley N° 20.780, (exentas de IVA) aun cuando la promesa que dio origen a dicha venta haya sido cedida a un tercero con posterioridad a dicha fecha. (Oficio N°1614 de 17.05.22)

5. El arrendamiento de un sitio eriazo, cuya única construcción es un cierre perimetral, no se encontraría gravado con IVA. (Oficio N°1631 de 18.05.22)

6. Los servicios de mantención preventiva de equipos, en la medida que tengan el carácter de industrial se gravan con IVA, por constituir prestaciones comprendidas en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, en concordancia con el N° 2° del artículo 2° de la LIVS1. Si solo se trata de verificación de parámetros de información, no industrial, no se encuentran gravados. Si es mixto, solo se gravan los afectos. (Oficio N° 1637, de 18-05-2022)

7. Cuando se emite una guía de despacho en reemplazo de una factura, debe existir una correlación entre dicho documento tributario y la posterior factura con lo cual, si hay devoluciones o descuentos, procede la emisión de la correspondiente nota de crédito. Si se emitió la nota de crédito fuera del plazo indicado, ésta servirá como antecedentes para solicitar la devolución conforme al artículo 126 del Código Tributario. (Oficio N° 1639, de 18-05-2022).

8. Una plataforma residente en Chile, quien presta los servicios de intermediación, estos se encuentran gravados con IVA de acuerdo con el N° 2° del artículo 2° de la LIVS, en relación con el N° 4 del artículo 20 de la LIR. (Oficio N°1641 de 18.05.22)

9. No se encuentra gravado con IVA el aporte de un bien raíz (adquirido el 2018) que una persona natural realiza a su SpA, por medio de un aumento de capital (Oficio N° 1652, de 20-05-2022)

10. El crédito fiscal que puede ser utilizado en una importación es sólo aquella parte de lo pagado en Tesorería que corresponde a IVA y no a gravámenes aduaneros (Oficio N° 1675, de 25-05-2022).

11. La venta de lotes que contienen obras tales como cercos perimetrales, caminos interiores, colector de aguas lluvias, de los cuales el dueño del terreno se hará dueño o co-dueño, se encuentra gravada con IVA por corresponder a la venta de bienes corporales inmuebles “construidos”, realizadas por un vendedor. (Oficio N° 1747, de 27-05-2022)

b.- Renta

1. El aguinaldo de navidad es una bonificación que tiene el carácter de una renta accesoria o complementaria a la remuneración normal de los trabajadores y, por lo tanto, afecta con IUSC (Oficio N° 1473 del 03-05-2022)

2. Los pagos provisionales mensuales (PPM) que la sociedad que se divide ha enterado en arcas fiscales entre el 1° de enero de año de la división y la fecha en que materialmente ocurra ésta y que tengan su origen directo en los ingresos que forman parte del resultado provisorio asignado a la o las nuevas sociedades que nacen como consecuencia de una división, no puede ser traspasado a las nuevas sociedades que nacen producto de la división, toda vez que los PPM están destinados por ley al cumplimiento de las obligaciones tributarias que afectan a las empresa que lo (Oficio N° 1481 del 03-05-2022)

3. No se deben registrar como rentas las variaciones que experimenten los FFMM que se mantienen invertidos en una sociedad administradora de fondos, sin perjuicio de la corrección monetaria anual que corresponda realizar a dichos activos que mantiene la empresa. (Oficio N° 1514 del 06-05-2022)

4. Los anticipos recibidos de clientes constituyen ingresos percibidos de la empresa, por lo que deberán considerarse en la determinación de la base imponible afecta del ejercicio correspondiente, aun cuando estos no hubieran sido facturados. (Oficio N° 1556 del 11-05-2022)

5. Las cuotas pagadas o adeudadas entre marzo de 2018 y hasta diciembre de 2019, y que recaen sobre un terreno sin construcciones que se pretende enajenar con posterioridad, deben ser consideradas como costo del bien respectivo. A partir del 1° de enero de 2020, las cuotas se podrán rebajar como gasto del ejercicio, siempre que cumplan los requisitos del artículo 31 de la LIR. (Oficio N° 1588 del 13-05-2022)

6. Si una fundación es un contribuyente de IDPC y declara sus rentas efectivas según balance general, podrá deducir como gasto las donaciones en dinero que efectúe no por no tener el carácter de empresa sino en virtud del artículo 46 de la Ley de rentas municipales, (donaciones) en tanto el destinatario de las donaciones sea alguno de los establecimientos que señala la ley (Oficio N°1589 de 13.05.22)

7. Un fondo de inversión privado (FIP) que ya era accionista de una sociedad anónima efectuó un préstamo a dicha sociedad, la que suscribió un pagaré al efecto. Posteriormente, el referido pagaré fue aportado por el FIP a la sociedad en cuestión mediante un aumento de capital a consecuencia del cual el FIP adquirió acciones, resultado del cual dicha capitalización constituye una “inversión tributaria” al no existir un flujo desde este último hacia la sociedad.

Si el pagaré comprende intereses asociados al capital adeudado, tales intereses deberán considerarse percibidos por el FIP (acreedor), de acuerdo con lo dispuesto por el N° 3 del artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. (Oficio N° 1590, de 13.05.2022)

8. Los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas en primera categoría, según contabilidad completa, deben determinar la utilidad o pérdida de instrumentos derivados, en la forma señalada en el N° 4 del artículo 5° de la Ley N° 20.544 respecto de cada instrumento. Si el contribuyente que hubiera incurrido en algún error u omisión en relación con las obligaciones establecidas en la Resolución Ex. N° 114 de 2012 no puede deducir las pérdidas respecto de los instrumentos no informados o que contengan informaciones erróneas, incompletas o falsas; entendida la pérdida como aquella que resulte de la aplicación de las normas de la Ley N° 20.544. (Oficio N° 1607 del 17-05-2022)

9. Los partícipes de un fondo mutuo absorbido podrá mantener el tratamiento tributario al cual se acogió primitivamente sus inversiones, siempre que se cumpla con los requisitos dispuestos para la aplicación de cada uno de dichos regímenes especiales. En el caso de los partícipes del fondo absorbente mantendrán el tratamiento tributario al cual se acogieron primitivamente sus inversiones, mientras cumplan los requisitos dispuestos para la aplicación de cada uno de los regímenes especiales. (Oficio N° 1610 del 17-05-2022)

10. La Pensión Garantizada Universal, establecida en la Ley N° 21.419 está afecta al impuesto único de segunda categoría, y si quien lo perciba tiene más de una pensión o jubilación, deberá efectuar una reliquidación anual de ese impuesto (Oficio N° 1613 del 17-05-2022)

11. La forma de valorizar las cuotas de un fondo de inversión privado (FIP) es la de la letra B) del artículo 86 de la ley única de fondos (LUF), contenida en el artículo primero de la Ley N° 20.712. al término del ejercicio se debe efectuar el reajuste de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor (Oficio N° 1630 del 18-05-2022)

12. En una fusión por absorción, una sociedad adquirió un bien raíz y una serie de pasivos provenientes de una sociedad que estaba acogida al régimen tributario del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR. EL caso es si se deben registrar al valor consignado en la escritura de absorción, al saldo contable tributario de la sociedad absorbida o, en su defecto, a un porcentaje del valor de adquisición. (Oficio N°1638 de 18.05.22)

En el caso de la sociedad absorbida, acogida al régimen pro pyme, debe observar las reglas de tributación contenidas en el N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, por lo que estaba obligada a depreciar instantáneamente sus activos fijos (en tanto fueren depreciables) en el ejercicio en que ingresara a este régimen, o en el momento de su adquisición o fabricación. Luego, en caso de que el bien raíz fuera depreciable y hubiese pesado sobre la sociedad absorbida la obligación de depreciar instantáneamente sus activos fijos anterior, su valor tributario sería de \$1. En caso contrario, estaría constituido por el valor de adquisición, debidamente reajustado, según corresponda.

13. Las reinversiones de utilidades no pueden ser utilizadas como costo tributario en la enajenación de las acciones por corresponder a reinversiones efectuadas con anterioridad al 1° de enero de 2015, ni tampoco pueden rebajarse como tales en la determinación de la renta líquida imponible. Si al empresario individual se le origina una diferencia, “pérdida” en este caso, dicha diferencia debe ser agregada a la renta líquida imponible del ejercicio en que ocurre el aporte de las acciones. (Oficio N° 1649 del 20-05-2022)

14. Quien vende las acciones es una sociedad chilena obligada a tributar en base a contabilidad completa, el mayor valor obtenido en dicha operación se clasifica en el N° 5 del artículo 20 de la LIR, afecto al impuesto de primera categoría e impuestos finales, determinando el mayor valor según las normas de la primera categoría. (Oficio N° 1672 del 25-05-2022)

15. Una pensión de fuente extranjera no se grava ni con el impuesto de primera categoría contemplado en el N° 5 del artículo 20 de la LIR ni impuesto global complementario. (Oficio N° 1673, de 25.05.2022)

16. No es requisito para comunicar el término de giro de la actividad de explotación de bienes raíces, desarrollada bajo el régimen de renta presunta, que previamente se enajene el o los bienes en los cuales se desarrollaba la actividad (Oficio N° 1676 del 25-05-2022)

17. Una profesional chilena que se va del país, puede seguir emitiendo boletas de honorarios por los servicios que presta virtualmente desde el exterior, limitada a que se pierde la residencia o domicilio cuando haya estado más de 184 días fuera en un período de 12 meses consecutivos o siga contando con su asiento principal de negocios en Chile, a menos que se acredite lo contrario (Oficio N° 1679, de 25.05.2022)

18. En el caso de efectuarse abonos a las deudas contenidas en facturas, tratándose de operaciones gravadas con IVA, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto, sin perjuicio de la obligación de declarar y pagar el IVA, incluida la posibilidad de postergación del pago, si fuere procedente. (Oficio N° 1743 del 27-05-2022)

19. La cesión de un contrato de arriendo a cambio de un pagaré genera una renta devengada para el cedente de la posición contractual, gravada conforme a la letra m) del N° 8 del artículo 17 de la LIR, salvo que se trate de un contribuyente de impuesto global complementario, en que la renta tributará cuando se perciba. En todo caso la renta por la cesión del contrato de arriendo se entiende percibida al momento de aportar el pagaré al fondo de inversión a cambio de cuotas en el referido fondo. (Oficio N° 1744 del 27-05-2022).

20. Si una persona se traslada a vivir al extranjero mientras mantenga la residencia en Chile pagará rentas de fuente universal. De preverse la pérdida de domicilio y residencia en Chile, la persona deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 103 de la LIR, esto es pagar su global complementario y a lo instruido en la Resolución Ex. N° 133 del año 2021. (Oficio N° 1746 del 27-05-2022)

c.- Varios

- Impuesto Herencia y Donaciones.

Modificaciones introducidas por la Ley N°21.420 a la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. (Oficio N° 1628, de 18.05.2022)

Casos

1) Los seguros colectivos con cobertura de salud y vida, tomados por el empleador a favor de sus trabajadores con anterioridad al 4 de febrero de 2021, se rigen por la ley vigente al tiempo de contratar por primera vez dichos seguros y que, consecuentemente, las indemnizaciones pagadas a los beneficiarios a causa de la muerte del asegurado con posterioridad a dicha fecha, pero dentro de las sucesivas renovaciones anuales, se excluyen del pago del impuesto a las herencias;

2) Las indemnizaciones que se paguen a los beneficiarios de un seguro individual obligatorio de salud asociado al COVID-19, establecido por la Ley N° 21.342, se rigen por la Ley N° 21.420 y por lo tanto se gravan con impuesto a las herencias dependiendo de la fecha de celebración del contrato de seguro;

3) Los beneficiarios (herederos o legatarios) designados en los contratos celebrados a partir del 4 de febrero del año 2021 (cuando el asegurado sea una persona natural) deben acreditar ante la compañía aseguradora haber pagado el impuesto correspondiente, previa tramitación de la posesión efectiva, o la exención del conjunto de asignaciones; y,

4) Los beneficiarios designados en los contratos celebrados a partir del 4 de febrero del año 2021 (cuando el asegurado sea una persona jurídica) deben acreditar ante la compañía aseguradora haber pagado el impuesto correspondiente mediante el respectivo comprobante o certificado extendido por este Servicio.

Se informa además que la Circular N° 20 de 2022, que instruye sobre la tributación de los seguros de vida conforme a las modificaciones introducidas a la Ley N° 16.271 por la Ley N° 21.420, se resuelven varias otras consultas. En concreto:

1) Se excluyen del nuevo tratamiento tributario establecido en el artículo 17 de la Ley N° 16.271 los contratos de seguros de vida válidamente suscritos (perfeccionados) hasta el 3 de febrero de 2022, aun cuando se renueven con posterioridad como consecuencia de operar cláusulas de renovación, sean automáticas o no, siempre que se mantengan las mismas condiciones, criterio aplicable tanto a contratos de seguros individuales o colectivos (apartado 2 de la Circular N° 20 de 2022). Conforme al artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la Ley N° 21.420, las modificaciones incorporadas a la Ley N°16.271 se aplican a los contratos de seguros de vida que hayan sido celebrados a partir de la fecha de publicación de la Ley en el Diario Oficial, esto es, a partir del 4 de febrero de 2022.

2) El seguro individual obligatorio de salud establecido en la Ley N° 21.342 se excluye de la aplicación del impuesto a las herencias dado su carácter de contrato accesorio (apartado 1.2. de la Circular N° 20 de 2022).

A handwritten signature in blue ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.

Franco Brzovic